

Acórdão: 16.659/04/3ª Rito: Sumário  
Impugnação: 40.010113005-40, 40.010113221-79, 40.010113220-98  
Impugnante: Pedreiras do Brasil Ltda.  
Proc. S. Passivo: Cláudio Ferreira Ferraz  
PTA/AI: 02.000207500-87, 02.000207596-61, 02.000207597-42  
Inscr. Estadual: 231.115778.02-01  
Origem: DF/Governador Valadares

**EMENTA**

**EXPORTAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO - BLOCOS DE GRANITO.** Constatado saídas de mercadorias (blocos de granito) para estabelecimento situado em outro Estado com finalidade específica de exportação, ao abrigo da não incidência do ICMS, em desacordo com as normas estabelecidas na legislação em vigor, pois as remessas da mercadoria não foram diretamente para depósito em Armazém Alfandegário ou Entreposto Aduaneiro por conta e ordem da Comercial Exportadora, não ensejando, portanto, o direito ao benefício da não incidência. Infração caracterizada. Exigências fiscais mantidas. Lançamentos procedentes. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Consta dos Autos de Infração ora *sub judice* que foi detectada a falta de recolhimento do ICMS devido na operação, face a utilização indevida de não incidência do imposto; eis que as remessas com fins específicos de exportação não foram destinadas diretamente para depósito em armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro, como determina o RICMS, especialmente o par. único, inciso II a V, do Anexo IX.

Considerou-se a infringência aos artigos 7º, §1º; e 16, VI e IX, da lei 6763; e art. 5º, §1º, do RICMS; e art. 243, II a V, e par. único, do Anexo IX.

Instruíram a peça de acusação os documentos constantes dos autos.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e através de procurador regularmente constituído, Impugnações constantes dos autos.

Afirma que as operações contestadas pelo Fisco obedeceram fielmente à legislação em vigor.

Transcreve o artigo 155, § 2º, X-a, e XII-e, da Constituição da República, e artigo 3º, II e parágrafo único, da Lei Complementar 87/96.

Defende que as operações de transferência, à filial capixaba, das mercadorias descritas nas NFs autuadas estão abarcadas pela não incidência prevista

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pela mencionada norma complementar e explica que, por dificuldades operacionais (p.e., pedido do importador internacional para inspecionar a carga, antes do embarque) ou por motivo de conveniência, a mercadoria pode não ser imediata e diretamente remetida ao exterior.

Frisa que a lei complementar n. 87, de 13.09.04, é, hoje, texto básico que rege o imposto, sendo de observância obrigatória pelos Estados-membros.

Cita excertos de doutrina de Sacha Calmon e Luiz Emygdio.

Conclui que, estando a remessa de mercadoria a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica equiparada à remessa ao exterior, deve ser declarado insubsistente o AI.

Discordando das defesas apresentadas, o Fisco se manifesta pedindo a aprovação integral dos feitos.

Primeiramente, descreve a forma como entende ocorrer a operação de transferência das mercadorias, de Minas Gerais, para a filial no Espírito Santo.

Sustenta que a imunidade tributária, nas operações que destinarem mercadoria para o exterior (CF, art. 155, § 2º, X-a), refere-se, apenas, à exportação direta, não se aplicando às operações, no mercado interno, anteriores à venda ao exterior.

Discorre sobre a possibilidade de remessa da mercadoria a ser exportada para armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro e o tratamento a ela dado pela legislação federal (Decreto 43.785/04 – art. 243, par. único, IV e V; e Decreto-lei 1248/72 – art. 1º, par. único, alíneas a e b).

Inferre que: “A Lei nº 6763/75 e, conseqüentemente, o Decreto regulamentar, não ‘subtraem o alcance imunizante da Carta da República’ das operações que destinem juridicamente mercadoria para outro estabelecimento da mesma empresa remetente ou para empresa comercial exportadora, inclusive trading company.

O que a lei e sua regulamentação deixaram claro e em conformidade com o espírito original das operações com mercadorias destinadas ao fim específico de exportação é que a remessa física destas pelo produtor/vendedor deve ser necessariamente para depósito em entreposto aduaneiro ou em armazém alfandegado por conta e ordem de empresa comercial exportadora, inclusive trading company”.

Menciona ensinamentos de um consultor de empresas, Sr. Luiz Martins Garcia.

---

### **DECISÃO**

Versa o presente processo sobre falta de recolhimento do ICMS devido na operação, face o entendimento de que foi indevidamente utilizada a não incidência do imposto; eis que as remessas com fins específicos de exportação não foram destinadas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

diretamente para depósito em armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro, como determina o RICMS, especialmente o par. único, inciso II a V, do Anexo IX.

A empresa autuada, Pedreiras do Brasil S/A, IE n. 231.115778.02-01, com sede em Minas Gerais, emitiu várias Notas Fiscais, tendo por destinatária Pedreiras do Brasil S/A, IE n. 081.583.06-00, sede no Espírito Santo.

Nas notas fiscais, foi apostado carimbo no qual se lê: 'NF emitida nos termos do art. 5º, III, do RICMS/MG, dec. 38104/96 – não incidência do ICMS – remessa com fim específico de exportação'.

No tocante à transferência de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo titular, com fins específicos de exportação, deverá ser analisado se sobre as operações por eles expressa incide a imunidade do art. 155, X-a e XII, da CF/88.

Veja-se:

Devido à necessidade de tornar os produtos nacionais mais competitivos no mercado externo, o constituinte de 88 desonerou-os da incidência do ICMS, quando destinados à exportação. Uma vez que a norma que prevê a não incidência encontra-se inserida no texto constitucional, é ela considerada imunidade tributária.

Dispõe o inciso X, alínea a, do §2º do art. 155 da Constituição da República:

Art. 155 - *omissis*

(...)

§ 2.º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (redação dada pela EC 03/93)

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 EC 42/03)

Adiante, este mesmo dispositivo reservou à lei complementar a possibilidade de ampliação das hipóteses acobertadas pela regra imunizante:

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";

Atendendo a mandamento constitucional, foi instituída, em 13 de setembro de 1996, a lei complementar n.º 87, para operacionalizar e harmonizar a incidência do ICMS. Esta lei reza que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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

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

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

A lei complementar n.º 87/96 fez uso, portanto, do permissivo constitucional e ampliou as hipóteses de não incidência, para abranger, também, as operações equiparadas à remessa ao exterior, as quais define como sendo aquelas que destinam mercadorias a empresa comercial exportadora, a outro estabelecimento da mesma empresa, a armazém alfandegado ou a entreposto aduaneiro, com fim específico de exportação.

As operações de transferência, à filial capixaba, das mercadorias descritas nas notas fiscais impugnadas estão abarcadas pela não incidência prevista pela mencionada norma complementar, já que enviam, a outro estabelecimento da mesma empresa, mercadorias com fim específico de exportação.

É de se considerar que, em várias ocasiões, por dificuldades operacionais ou por motivo de conveniência, a mercadoria pode não ser imediata e diretamente remetida ao exterior. Isto não significa que não se destina à exportação.

A lei complementar n.º 87, de 13.09.04, é, hoje, texto básico que rege o imposto, sendo de observância obrigatória pelos Estados-membros.

Com efeito, as normas complementares, como o próprio nome o diz, complementam a Magna Carta e ofertam ao sistema brasileiro a riqueza de suas disposições. São, portanto, os verdadeiros elementos estabilizadores do sistema.

Têm a natureza de regras quase-constitucionais, pois são normas hierarquicamente inferiores à Constituição, mas, ao traçarem rumos à legislação das pessoas estatais, erigem-se em posição de superioridade às demais leis ordinárias.

É de se notar que as leis complementares, por si só, não são hierarquicamente superiores às leis ordinárias. É o seu conteúdo específico, veiculador de 'normas gerais', que torna esses atos normativos superiores a outros, na medida em que, nessa qualidade, ditam os critérios de validade da legislação ordinária e são delas condicionantes.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso específico do ICMS, a Constituição prevê a edição de leis complementares que harmonizem as legislações dos diversos Estados-federados – em outras palavras, que definam as normas gerais do imposto (art. 155, XII, CF/88).

“A lei complementar distingue-se da ordinária tanto no aspecto material quanto no formal. No seu aspecto formal, para ser válida, é necessária a observância, na sua elaboração, do quórum especial e qualificado de votação, sem o que está inquinada de vício formal de inconstitucionalidade. Ainda no aspecto formal de validade, deve-se verificar a origem do órgão de onde a lei complementar emana, obviamente, do Congresso Nacional.

No aspecto material, ela tem seu conteúdo disciplinado na Carta Magna, podendo estar expressamente estabelecido (art. 146 da CF), ou podendo ser implícito, decorrente da interpretação sistemática do texto constitucional (art. 150, inciso VI, c da CF)”. (ÉLCIO FONSECA REIS. As medidas provisórias em face do princípio da não surpresa e da hierarquia das normas jurídicas, in Revista da ABBT n.º 2/1999, p. 99-100)

Nenhum exercício de competência pode apresentar-se como uma carta em branco ao legislador complementar ou ordinário, pois toda competência legislativa, administrativa ou judicial já nasce limitada pelo influxo dos princípios constitucionais que informam o Sistema Tributário Nacional.

Não obstante a determinação da norma constitucional e complementar, o legislador mineiro restringiu a imunidade dos produtos destinados à exportação, como se observa pelo disposto no art. 7º, II e § 1º, da lei 6763/75. *In verbis*:

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 na alínea "g" do § 2º do art. 6º

(...)

§ 1º - A não-incidência de que trata o inciso II, observado o que dispuser o regulamento, aplica-se também à operação que destine mercadoria diretamente a depósito em entreposto aduaneiro ou a depósito em armazém alfandegado, com o fim específico de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora, inclusive *trading company*.

Por seu turno, também o Regulamento do imposto manteve a mencionada restrição. Confira-se:

Art. 5º - O imposto não incide sobre:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

§ 1º - Observado o disposto no § 3º, a não-incidência de que trata o inciso III do *caput* deste artigo alcança:

I - a operação que destine mercadoria diretamente a depósito em armazém alfandegado ou em entreposto aduaneiro com o fim específico de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora, inclusive *trading company*, observado o disposto nos art. 243 a 253 da Parte 1 do Anexo IX;

(...)

§ 2º - O disposto no inciso I do parágrafo anterior somente se aplica à operação de remessa da própria mercadoria a ser exportada posteriormente, no mesmo estado em que se encontre, ressalvado o seu simples acondicionamento ou reacondicionamento.

(...)

§ 4º - A não-incidência prevista no inciso III do *caput* deste artigo não alcança, ressalvado o disposto nos §§ 1º e 7º, as etapas anteriores de circulação da mesma mercadoria ou de outra que lhe tenha dado origem.

**A matéria foi detalhada no Anexo IX do RICMS, alterado em abril de 2004:**

Art. 243- Na saída de mercadoria com o fim específico de exportação amparada pela não-incidência prevista no inciso I do § 1º do art. 5º deste Regulamento será observado o disposto neste Capítulo.

Parágrafo único - Para os efeitos deste Capítulo, entende-se como:

I - empresas comerciais exportadoras:

a - as empresas classificadas como *trading company*, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, que estiverem inscritas como tal no Cadastro de Exportadores e Importadores da Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b - as demais empresas comerciais exportadoras que realizam operações mercantis de exportação inscritas no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) da Receita Federal;

II - estabelecimento remetente, o estabelecimento mineiro, industrial, produtor ou comerciante, que promover a saída de mercadoria destinada diretamente a depósito em armazém alfandegado ou em entreposto aduaneiro, por conta e ordem de empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

III - remessa com o fim específico de exportação, a saída de mercadoria destinada diretamente a depósito em armazém alfandegado ou em entreposto aduaneiro, por conta e ordem de empresa comercial exportadora, para ser exportada no mesmo estado, ressalvado o seu simples acondicionamento ou reacondicionamento.

IV - armazém alfandegado, o recinto aduaneiro utilizado para depósito de mercadoria encaminhada para embarque de exportação destinada a adquirente no exterior;

V - entreposto aduaneiro, o recinto alfandegado detentor de regime aduaneiro na exportação na modalidade comum ou extraordinário.

**O artigo seguinte veicula a responsabilidade da empresa remetente da mercadoria, no caso de não se efetivar a exportação – ou de se verificar operação não considerada, pelo Estado mineiro, como equiparável à exportação.**

Art. 249 - O estabelecimento remetente e a empresa comercial exportadora ficarão obrigados ao recolhimento do imposto devido, sujeitando-se aos acréscimos legais, inclusive multa, nos casos em que não se efetivar a exportação:

I - após decorrido o prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data do despacho de admissão em regime aduaneiro de exportação, observado o disposto nos §§ 5º e 6º;

II - em razão de perda da mercadoria; ou

III - em virtude de reintrodução da mercadoria no mercado interno, ressalvada, relativamente ao imposto devido pela operação, a hipótese de retorno ao estabelecimento remetente em razão de desfazimento do negócio, observado o disposto no art. 251 desta Parte.

(...)

§ 2º - Na hipótese deste artigo, para o efeito de cálculo do imposto e acréscimos, considera-se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ocorrido o fato gerador na data da saída da mercadoria do estabelecimento remetente.

(...)

§ 5º - O prazo estabelecido no inciso I do *caput* deste artigo poderá ser prorrogado por uma vez e por igual período, a critério do titular da Delegacia Fiscal (DF) a que estiver circunscrito o estabelecimento remetente, mediante apresentação do Registro de Exportação (RE).

Verifica-se, claramente, que a lei 6763/75 não guarda adequação com os pressupostos pertinentes, hierarquicamente superiores, relativos à desoneração das mercadorias destinadas à exportação. No entanto, é vedado a este Conselho de Contribuintes negar vigência às normas estaduais alhures transcritas. É o que diz, expressamente, o artigo 88, da CLTA/MG:

“Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo”.

Em razão da limitação de competência imposta ao CC/MG, há de prevalecer, no presente caso, a legislação estadual e, conseqüentemente, o lançamento formalizado pelo Auto de Infração *sub judice*.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedentes os lançamentos. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros José Eymard Costa (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Sala das Sessões, 06/10/04.**

**Cláudia Campos Lopes Lara**  
**Presidente**

**Juliana Diniz Quirino**  
**Relatora**

JDQ/EJ