

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.843/08/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000156319-56
Impugnação: 40.010121603-69
Impugnante: Usiminas Mecânica S/A
IE: 313025169.01-48
Proc. S. Passivo: Vinicius Carsalade Vilela Cotta/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

EXPORTAÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO – EXPORTAÇÃO FICTA. Restou demonstrado nos autos que a operação realizada pela Autuada é interestadual, não havendo a concretização do envio das mercadorias para fora do País. A legislação do ICMS vigente à época dos fatos geradores não reconhecia o benefício fiscal para as remessas a Depósito Alfandegado Certificado (DAC), em face da não convalidação do Convênio ICM 02/88 e, por conseqüência, a revogação da Resolução 1.754/88. Corretas as exigências de ICMS e multa de revalidação. Excluída da exigência fiscal a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, decorrente da emissão no período de dezembro/2004 a março/2006, das notas fiscais relacionadas no Anexo I, sem destaque do ICMS devido nas operações de remessa de mercadorias para construção dos módulos compressão de gás e geração de energia das Plataformas P-51, P-52 e P-54, no canteiro de obras da GE Oil & Gás Ltda – Nuovo Pignone S.P.A, localizada no estaleiro Intercan, Rio de Janeiro.

A Autuada considerou as operações como sendo de exportação de mercadorias ao amparo do regime aduaneiro DAC (Depósito Alfandegado Certificado), fazendo constar nas notas fiscais a empresa italiana Nuovo Pignone SPA, como destinatária das mercadorias.

O Fisco descaracterizou tal exportação tendo em vista que as mercadorias foram destinadas ao mercado interno e utilizadas na construção das plataformas para a Petrobrás, localizadas no Estado do Rio de Janeiro. No campo “Dados Adicionais - Informações Complementares” de todas as notas fiscais, anexas ao PTA, há referência ao Convênio 02/88 e à Resolução n.º 1.754/88, ambos revogados.

Consta também como local de destino das mercadorias o estaleiro Intercan, localizado no Rio de Janeiro e, no campo “Descrição dos Produtos” – Estrutura metal. P/Módulo Compressor ou Estrutura Metal. P/Módulo Geração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS, MR e MI (capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6763/75).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 743/761, acompanhada dos documentos de fls. 762/900, 902/1.200 e 1.202/1.278.

O Fisco, em manifestação de fls. 1.282 a 1.290, refuta as alegações da defesa.

Em 29/02/2008 a Autuada protocolizou na SEF/MG “Requerimento de Habilitação - a que se refere o art. 5º, inciso I, do Decreto nº 44.695/07”-, ou seja, requereu o pagamento à vista deste e de outros créditos tributários com os benefícios previstos na Lei n.º 17.247, de 27 de dezembro de 2007 (documento de fls. 1.294 e 1.295). Em face da não quitação do débito até 31/03/2008, conforme determinado na lei e decreto supracitados, encerrou-se a referida habilitação.

A Assessoria do CC/MG opina pela procedência do lançamento, conforme parecer fundamentado de fls. 1323/1332.

DECISÃO

Na presente motivação, adotou-se os fundamentos do Parecer da Assessoria do CC/MG, com pequenas adequações.

Da preliminar

Argüi a Impugnante a nulidade do Auto de Infração, em face da inobservância pelo Fisco das disposições contidas no art. 142 do CTN, haja vista que os dispositivos relativos à Lei 6763/75 e Decreto n.º 43.080/02, citados como infringidos na peça acusatória, descrevem condutas gerais que não se aplicam à irregularidade apontada na descrição fática orientadora da autuação.

Adverte, ainda, que o art. 1º, inciso I da Instrução Normativa SUTRI n.º 04/05 (também relacionado no mesmo campo do AI) cotejado com a descrição dos fatos, sob a égide do art. 100, inciso I do CTN, de igual modo não se subsume ao fato tido como faltoso.

No entanto, razão não lhe assiste, conforme restará demonstrado.

Depreende-se da leitura do “Relatório” do Auto de Infração (fls. 5 e 6) que as exigências fiscais constantes do Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 8) originam-se da descaracterização da exportação dos produtos consignados nas notas fiscais arroladas no Anexo I (fls. 13 a 17), amparada no regime aduaneiro especial (DAC – Depósito Alfandegado Certificado), em face da revogação do Convênio ICM 02/88 e Resolução 1.758/88, bem como em virtude da destinação dada aos produtos autuados (mercado interno - construção de plataformas da Petrobrás, no Estado do Rio de Janeiro).

Os dispositivos da Lei n.º 6763/75 citados à fl. 6 dos autos referem-se à obrigatoriedade do cumprimento de obrigações principal e acessória por contribuinte do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS deste Estado, ou seja, pagar o imposto na forma e prazo previstos na legislação tributária, bem como emitir documentos fiscais na forma regulamentar.

Foram relacionados também pelo Fisco, como infringidos, artigos extraídos da Parte Geral e do Anexo IX do RICMS/02 (Decreto nº 43.080/02), que tratam da ocorrência do fato gerador do imposto; do esgotamento do prazo para pagamento do imposto, no caso de documento fiscal sem destaque do imposto devido; da obrigação do contribuinte do ICMS de emitir o documento fiscal correspondente à operação que efetuar, na forma prevista na legislação tributária; além de artigo relativo à obrigação do pagamento do ICMS pelo remetente de mercadoria destinada ao exterior, nos casos em que não se efetivar a exportação.

Da Instrução Normativa SUTRI nº 004, de 06 de dezembro de 2.005 (*que dispõe sobre a aplicação dos dispositivos legais relativos à incidência do ICMS nas remessas de mercadoria destinada a depósito sob o regime aduaneiro especial de Depósito Alfandegado Certificado – DAC*) foram mencionados como infringidos os artigos que rezam sobre a incidência do ICMS sobre a operação de mercadoria de fornecedor deste ou de outro Estado a depósito sob o regime DAC, localizado neste ou em outro Estado e, ainda, sobre o cálculo do ICMS nestas operações.

Verifica-se do exposto, que os artigos elencados como infringidos na peça acusatória são específicos para o caso em apreço.

Neste aspecto, o único deslize cometido pelo Fisco relaciona-se à falta de identificação precisa do artigo 242 do Anexo IX do RICMS/02, no tocante à respectiva letra (242-A, 242-B, 242-C ou 242-E) e inciso.

Todavia este pequeno equívoco não macula o Auto de Infração em exame, posto que o Capítulo XXVI do RICMS/02, em que se encontram inseridos os artigos 242-A a 242-E, trata justamente de normas referentes às operações ora discutidas, ou seja, “Das Operações Relativas à Exportação de Mercadoria Para o Exterior”.

Assim sendo, rejeita-se a prefacial argüida.

Do mérito

Conforme consta do relatório acima, as exigências de ICMS, MR e MI constantes do Auto de Infração originam-se da descaracterização da exportação (ao amparo do regime DAC), relativamente às operações listadas no Anexo I (fls. 13 a 17).

Oportuno repetir que a referida descaracterização deu-se em virtude dos produtos elencados nas notas fiscais objeto da autuação terem sido destinados ao mercado interno, ou seja, utilizados na construção de plataformas para a Petrobrás, localizadas no Estado do Rio de Janeiro.

Ressalta-se que as notas fiscais retro citadas faziam referência ao Convênio ICM 02/88 e Resolução 1.754/88, ambos revogados, segundo consta também do “Relatório” do AI.

O Fisco anexou aos autos, juntamente com o Auto de Infração (fls. 24 a 300, 302/600 e 602/741), os documentos a seguir relacionados, que demonstram a ocorrência das remessas das mercadorias autuadas para depósito sob o regime aduaneiro especial

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Depósito Alfandegado Certificado (DAC), em outra unidade da Federação (RJ). Constan dos autos:

1) cópias de todas as NFs objeto da autuação nas quais há informação, no campo “Dados Adicionais”, de que os produtos serão entregues ao entreposto aduaneiro – Ato Declaratório Executivo n.º 132 de 29/05/2003 de acordo com o Convênio 02/88 e Resolução 1.754/88, além da referência ao art. 5º, inciso III do Decreto n.º 43.080/02;

2) cópias de pedidos de compra (em língua estrangeira/inglês) emitidos pela empresa italiana Nuovo Pignone S.P.A;

3) telas de consulta ao SISCOMEX (Extratos de Declaração de Despacho), nas quais há menção acerca do regime aduaneiro Depósito Alfandegado Certificado (DAC);

4) cópias de Certificados de Depósito Alfandegado – CDA e Notas de Expedição.

Os documentos carreados aos autos comprovam que efetivamente não ocorreu a saída física das mercadorias autuadas para o exterior. Tais mercadorias destinaram-se ao estaleiro Intercan, localizado no Rio de Janeiro, o qual abrigou o canteiro de obras da GE OIL & Gás Ltda., onde foram construídos os módulos de compressão das plataformas P-51, P-52 e o módulo de geração de energia da plataforma P-54 para a Petrobras.

No entanto, tais operações, à luz da legislação tributária mineira, são normalmente tributadas, consoante restará demonstrado.

O Convênio ICM 02/88, citado nas NFs autuadas, estabelecia tratamento tributário aplicável às remessas de mercadorias para depósito sob o regime de Depósito Alfandegado Certificado (DAC), considerando como efetivamente embarcada e ocorrida a exportação da mercadoria, no momento da emissão do Certificado de Depósito Alfandegado – CDA., ou seja, admitia a exportação ficta.

O Depósito Alfandegado Certificado – DAC (de que trata o Capítulo XVI do Decreto n.º 4.543, de 26 de dezembro de 2.002 e IN SRF 266/02) e, anteriormente referido, é um regime aduaneiro especial que permite o depósito, em recinto alfandegado de zona primária ou zona secundária, de mercadoria já comercializada com o exterior e considerada exportada para todos os efeitos fiscais e cambiais.

A mercadoria é depositada no recinto alfandegado pelo exportador nacional em nome do importador estrangeiro. O depositário emitirá Conhecimento de Depósito Alfandegado (CDA) que comprova o depósito, a tradição e a propriedade da mercadoria.

O regime será considerado extinto mediante: a) comprovação do efetivo embarque ou transposição de fronteira (da mercadoria destinada ao exterior); b) despacho para consumo, ou c) transferência para os regimes aduaneiros de drawback, admissão temporária/REPETRO, loja franca, entreposto aduaneiro e RECOF.

Segundo dispõe o art. 441 do Decreto n.º 4.543, de 26 de dezembro de 2002 (que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle

e a tributação das operações de comércio exterior), o regime de depósito alfandegado certificado é o que permite considerar exportada, para todos os efeitos fiscais, creditícios e cambiais, a mercadoria nacional depositada em recinto alfandegado, vendida a pessoa sediada no exterior, mediante contrato de entrega no território nacional e à ordem do adquirente.

Entretanto, as operações em tela foram realizadas após a revogação do Convênio ICM 02/88, a qual se deu através do Convênio ICMS 60/90, de 13 de setembro de 1990.

A Resolução nº 1.754 de 23/06/1988 (que dispunha sobre o tratamento tributário e sobre o controle fiscal aplicáveis às operações com mercadorias remetidas para depósito sob o regime de Depósito Alfandegado Certificado), também mencionada nas NFs autuadas, foi ab-rogada após a edição do Convênio ICMS 60/90.

Vê-se, pois, que para fazer jus à não-incidência de que tratava o Convênio 02/88, havia necessidade de novo convênio entre os Estados e o Distrito Federal e a previsão da exoneração do ICMS na legislação tributária destes, reconhecendo as figuras da “exportação ficta”, haja vista que para a caracterização da exportação, em matéria de ICMS, a mercadoria deve ser remetida fisicamente para o exterior.

Porém, neste sentido, nenhum convênio fora firmado durante o período de ocorrência dos fatos geradores em apreço.

Ademais, considerando a necessidade de orientar os servidores, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação dos dispositivos legais relativos à incidência do ICMS nas remessas de mercadoria destinada a depósito sob o regime aduaneiro especial de Depósito Alfandegado Certificado (DAC), de que tratava o Convênio ICM 02/88, a Superintendência de Tributação da SEF/MG publicou no “Minas Gerais” de 08/12/2005, a Instrução Normativa SUTRI n.º 004/2005 (cópia em anexo).

O referido ato normativo dispôs em seu artigo 1º, acerca da incidência do ICMS sobre a operação de remessa de mercadoria de fornecedor deste ou de outro Estado a depósito sob o regime aduaneiro especial de Depósito Alfandegado Certificado (DAC), localizado neste ou em outro Estado.

Na peça de defesa apresentada, argumenta a Impugnante que a citada Instrução Normativa é inconstitucional, por estar em desacordo com as normas de regência, tendo em vista que não admite a possibilidade de “exportação ficta”.

No entanto, a apreciação de inconstitucionalidade de ato normativo estadual está vedada, em face das disposições contidas no inciso I do artigo 110 do RPTA (Decreto nº 44.747/2008), nos seguintes termos:

Art. 110 - Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz, ainda, a Impugnante que não haveria necessidade de criação de novo Convênio com previsão de desoneração do ICMS, mediante reconhecimento da exportação ficta prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da CF/88 c/c Lei Complementar nº 87/96 e Lei Ordinária nº 9.826/99, que juntos tratam do comércio exterior.

A Impugnante cita o art. 110 do CTN, frisando que exportação, tal como consta do art. 153, inciso II da CF/88, corresponde a venda de mercadoria para o exterior. Acrescenta que as normas federais que instituíram os regimes aduaneiros especiais de DAC e REPETRO não trataram de isenção de tributos de competência do Estado.

Todavia, o texto constitucional referido pela Impugnante - art. 153, inciso II da CF/88 - a seguir reproduzido, previu a exportação pura e simples, a qual compreende a saída do produto do território nacional com destino a outro país, nele não havendo referência à exportação ficta ou algo do gênero:

Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

Em razão da autonomia dos entes federados em matéria tributária, os Estados e Distrito Federal não estão obrigados a acolher um novo conceito, o de exportação ficta, trazido pela União (Decreto-lei 2.472 de 01/09/1988 – DAC e Lei 9.826/1999 – REPETRO) com o objetivo de conceder isenção de imposto federal a produtos que, na realidade, não serão efetivamente exportados.

Importante destacar que em relação à sua competência tributária, a União agiu de conformidade com a Constituição. Todavia, em relação à competência tributária dos Estados, os seus atos normativos não são eficazes, visto que a isenção heterônoma é permitida somente nas hipóteses previstas na Constituição e mediante lei complementar.

Vale transcrever, para o deslinde da questão, os ensinamentos da consagrada professora Misabel Derzi, acerca da “Proibição das Isenções Heterônomas na Constituição de 1988”.

A Constituição de 1988 fortaleceu o federalismo brasileiro, proibindo expressamente à União conceder isenções de tributos estaduais e municipais. Assim dispõe o art. 151:

É vedado à União:

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

As exceções são poucas e tópicas. Referem-se exclusivamente à exportação de mercadorias e serviços. Vejamos tais exceções constitucionais, postas em relação ao ICMS, no art. 155, e ao ISS, no art. 156:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Art. 155, § 2º

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; (gn)

“Art. 156, § 3º

Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar:

(omissis)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior”.

A União, utilizando-se da faculdade outorgada pela Constituição, no art. 155, § 2º, XII, concedeu isenção ampla do ICMS a todas as exportações brasileiras, inclusive produtos semi-elaborados, por meio da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. É que a norma adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de tal modo **que os produtos e serviços importados cheguem ao país de destino** livres de todo imposto, aliada à tributação sistemática das importações. Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr em posição desfavorável a produção nacional, que sofre a incidência do IPI e ICMS.” (gn)

(Direito Tributário Brasileiro, 11ª Edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Editora Forense, p. 945.)

Frise-se que a isenção do ICMS não pode decorrer da edição de lei federal que cria nova modalidade de exportação para atender os anseios da União.

Sobre o tema leciona o mestre paulista Paulo de Barros Carvalho:

“Demais, a liberdade de que desfruta o legislador tributário para disciplinar os efeitos jurídicos inerentes aos tributos encontra um obstáculo poderoso e definitivo. É-lhe vedada a possibilidade de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Assim predica o art. 110 da Lei n. 5.172/66.

(...) O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competências oferecidas às pessoas políticas.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, 6ª Edição, p. 80)

Após a ocorrência dos fatos geradores em discussão, em 27 de novembro de 2007, os Estados e Distrito Federal se reuniram no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, celebrando naquela oportunidade o Convênio ICMS 130/2007 que trouxe dispositivos relativos à concessão de isenções e de reduções de base de cálculo do ICMS, disciplinando, portanto, as operações REPETRO.

A ratificação do Convênio ICMS 130/2007 pelo Estado de Minas Gerais se deu através do Decreto nº 44.767 de 01/04/2008, que promoveu alteração no Anexo IV do RICMS/02.

A partir de 02/04/2008, data da publicação do referido decreto, a saída, em operação interestadual, de bens ou mercadorias relacionados na Parte 10 do Anexo IV, para utilização nas atividades de exploração e produção de petróleo e de gás natural, destinada a contribuinte habilitado ao Regime Aduaneiro Especial de Exportação e de Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás (REPETRO), localizado no território nacional, mediante regime especial autorizado pelo Diretor da Superintendência de Tributação (SUTRI), passou a ter base de cálculo reduzida, consoante previsto no item 57, da Parte 1, do Anexo IV do RICMS/02.

Nas notas fiscais objeto da autuação, no campo “Dados Adicionais (Informações Complementares)” há menção do art. 5º, inciso III do Decreto nº 43.080/02.

Outrossim, na peça de defesa, afirma a Impugnante que coube-lhe a remessa das mercadorias autuadas para entreposto aduaneiro, sob regime de DAC, cujo destino era o terminal portuário da Intercan (RJ), mandatária da contratante conforme IN/SRF nº 266/02, e autorizado pelo Ato Declaratório 132/2003 do Superintendente Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal. Pondera que o art. 3º, inciso II, parágrafo único, c/c art. 32 da LC 87/96 isentou de ICMS todas as exportações.

Infere-se da leitura do dispositivo legal da LC 87/96, referido pela Impugnante, a seguir transcrito, que a não-incidência não contempla a exportação ficta (como no caso em apreço), mas sim exportações em que há embarque das mercadorias para o exterior, conforme fartamente abordado retro.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.
(gn)

Contesta a Impugnante a aplicação das penalidades exigidas (MI e MR), estatuídas, respectivamente, no art. 55, inciso VII e art. 56, inciso II, ambos da Lei 6763/75.

Afirma que a aplicação da MI torna-se prejudicada em virtude da inexistência de base de cálculo da mesma. Adverte que o Fisco imputa falta por emissão de notas fiscais sem destaque do imposto.

Todavia, em relação às penalidades aplicadas, assiste razão parcial à Impugnante. Senão veja-se.

O art. 55, inciso VII da Lei 6763/75, prescreve:

Art. 55 - (...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

Como se vê, trata-se de uma penalidade rigorosa que visa punir o contribuinte que esconde a real base de cálculo, buscando enganar o Fisco.

Neste mesmo sentido, há diversos precedentes do CC/MG, dentre os quais, o Acórdão 18.531/07/1ª que aborda a questão de forma pormenorizada.

Ora, no presente caso, o que se discute é se há incidência ou não do ICMS na operação praticada pela Autuada. Observa-se que a Autuada entendia estar as suas operações abrangidas por não-incidência qualificada.

Todavia, diferentemente, o Fisco demonstrou que as operações que ela praticou não estavam abrangidas, à época dos fatos geradores, por qualquer tipo de benefício fiscal (isenção heterônoma, isenção ou isenção parcial (redução de base de cálculo)).

No caso concreto sob análise, as notas fiscais foram emitidas com base de cálculo correta para a operação própria, ou seja, sem a sua identificação por se tratar de operação de saída amparada pela não-incidência, que a Autuada entendia correta.

Tanto assim, que para a base de cálculo do ICMS, o Fisco adotou os valores constantes das notas fiscais emitidas pela Autuada.

Desta forma, excluem-se do crédito tributário as exigências oriundas da aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6763/75.

Por outro lado, restando demonstrado nos autos que as mercadorias autuadas foram destinadas a outra unidade da Federação (Rio de Janeiro), para não contribuinte do ICMS, legítima se afigura a cobrança do imposto acrescido da respectiva Multa de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Revalidação, prevista no art. 56, inciso II da Lei 6763/75, em face de tratar-se de operações normalmente tributadas, sem destaque do ICMS devido.

Requer a Impugnante a concessão de prazo complementar para fins de obtenção de cópias relativas às operações de exportação, em razão do extenso volume de documentos necessários a instrução do processo e que se encontram em poder de terceiros.

Entretanto, os documentos constantes dos autos são suficientes para o deslinde da questão, sendo desnecessária a juntada de outros documentos relativos às operações praticadas, conforme solicitado.

Insta destacar, por derradeiro, que a quase totalidade dos documentos acostados aos autos pela Impugnante, juntamente com a Impugnação, já haviam sido juntados pelo Fisco, à exceção do contrato de câmbio e dos quadros contendo a relação das NFs relativas aos Contratos PO 439336462 – P-51, PO 439330338 – P-52 e PO 439343665 – P-54.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a argüição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a multa isolada aplicada. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e Sauro Henrique de Almeida, que o julgavam improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente Dr. Renato F. Tieppo e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros supracitados, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 12 de novembro de 2008.

**Mauro Heleno Galvão
Presidente/Relator**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	18.843/08/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000156319-56	
Impugnação:	40.010121603-69	
Impugnante:	Usiminas Mecânica S/A	
	IE: 313025169.01-48	
Proc. S. Passivo:	Vinícius Carsalade Vilela Cotta/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art 43 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período compreendido entre dezembro de 2004 e março de 2006, em função de emissão de notas fiscais de saída sem destaque do referido imposto nas operações de remessa de mercadorias para construção dos módulos compressão de gás e geração de energia das Plataformas P-51, P-52 e P-54, no canteiro de obras da GE Oil & Gás Ltda – Nuovo Pignone S.P.A, localizada no estaleiro Intercan, Rio de Janeiro.

Destaque-se que a Impugnante considerou as operações como sendo de exportação de mercadorias ao amparo do regime aduaneiro DAC (Depósito Alfandegado Certificado), fazendo constar nas notas fiscais a adquirente da mercadoria, empresa italiana Nuovo Pignone SPA, como destinatária das mercadorias.

Por sua vez, o Fisco descaracterizou tais operações como de exportação por considerar que as mercadorias foram destinadas ao mercado interno e utilizadas na construção das plataformas para a Petrobrás, localizadas no Estado do Rio de Janeiro. Destaca, ainda, o Fisco, que nos campos das informações complementares das notas fiscais, a Defendente faz referência ao Convênio n° 02/88 e a Resolução n° 1.754/88, ambos revogados.

Observe-se que consta das notas fiscais como local de destino das mercadorias o estaleiro Intercan, localizado no Rio de Janeiro e, no campo “Descrição dos Produtos” – Estrutura metal. P/Módulo Compressor ou Estrutura Metal. P/Módulo Geração.

Exigências de ICMS, multa de revalidação, e Multa Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos artigos 56, inciso II e 55, inciso VII.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, e ao contrário do que menciona o Fisco, o fornecimento foi contratado junto a Defendente mediante contrato firmado com empresa sediada fora do país, Itália e não para fornecimento no mercado interno.

O fornecimento em questão ocorreu de forma que a Nuovo Pignone S/A, empresa italiana, foi contratada pela PNBV (Holanda) em certame internacional para construção das plataformas de petróleo P-51, P-52 e P-54.

A Impugnante por sua vez, fora contratada pela Nuovo Pignone para fornecer-lhe a estrutura metálica dos módulos de compressão e fornecimento de geração de energia das plataformas, Contratos n.ºs 439330338, 49336462 e 4393343665.

A operação de exportação foi contratada de forma que coube a Defendente a remessa das mercadorias por ela fabricadas para entreposto aduaneiro, sob regime de "DAC", cujo destino final e jurídico era a empresa italiana Nuovo Pignone S/A, com local de entrega o terminal portuário da INTERCAN (RJ), mandatária do contratante conforme Instrução Normativa SRF n.º 266/02, e autorizado pelo Ato Declaratório 132/2003 do Superintendente Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal.

O Depósito Alfandegado Certificado – DAC (de que trata o Capítulo XVI do Decreto n.º 4.543/02 e a Instrução Normativa SRF n.º 266/02) é um regime aduaneiro especial que permite o depósito, em recinto alfandegado de zona primária ou zona secundária, de mercadoria já comercializada com o exterior e considerada exportada para todos os efeitos fiscais e cambiais.

A mercadoria é depositada no recinto alfandegado pelo exportador nacional em nome do importador estrangeiro. O depositário emitirá Conhecimento de Depósito Alfandegado (CDA) que comprova o depósito, a tradição e a propriedade da mercadoria.

Ressalte-se que o artigo 441 do Decreto n.º 4.543/02 (que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior), estabelece que o regime de depósito alfandegado certificado é o que permite **considerar exportada**, para todos os efeitos fiscais, creditícios e cambiais, a mercadoria nacional depositada em recinto alfandegado, vendida a pessoa sediada no exterior, mediante contrato de entrega no território nacional e à ordem do adquirente.

Considerando-se que, para configuração do fato gerador do ICMS é importante a transferência jurídica da mercadoria, caracterizada está a operação de exportação, pois, a tradição se deu, no caso dos autos, entre a ora Defendente e a empresa localizada em outro país.

Destaque-se, ainda, que dos autos é possível concluir que a Impugnante encontra-se habilitada para promover as operações de exportação, conforme descrição de seus objetivos sociais.

Sem prejuízo da regular operação de exportação, promovida e comprovada nestes autos, que por si só é suficiente para cancelar o lançamento, sob o prisma jurídico, a exigência fiscal não pode prosperar.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Embora conste do quadro de dispositivos supostamente infringidos pela Defendente, dispositivos relativos à Lei nº 6.763/75, e ao RICMS/MG, tais dispositivos descrevem condutas gerais que não se aplicam à irregularidade apontada na descrição fática orientadora da autuação.

Quanto ao disposto no artigo 1º, inciso I, da Instrução Normativa SUTRI nº 04/05, cotejado com a descrição dos fatos, sob a égide do artigo 100, inciso I, do Código Tributário Nacional, a de se verificar, de igual modo, que a norma não se subsume ao fato tido como faltoso, *in verbis*:

“SEÇÃO III

Normas Complementares

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

.....”

Partindo disso, a fiscalização procedeu ao lançamento amparada por mera e isolada presunção de que as remessas para DAC configuram exportação ficta.

Em que pese haver previsão no sentido da não-incidência do ICMS para operações de exportação, a mesma não é clara em reconhecer como operação de exportação a não-incidência apenas para operação que contemple a saída física da mercadoria do território nacional.

Assim estabelece o RICMS/02:

“Art. 5º - O imposto não-incide sobre:

.....

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

.....

§ 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 com o fim específico de exportação para o exterior, observado o disposto no parágrafo seguinte e nos artigos 243 a 253 da Parte 1 do Anexo IX, a:

.....

c - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

(omissis)

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º - Nas operações de que tratam o inciso III do caput deste artigo e o seu § 1º:

I - observado o disposto no art. 249 da Parte 1 do Anexo IX, será devido o imposto pela saída da mercadoria, inclusive o relativo a prestação de serviço de transporte, quando:

a) não se efetivar a exportação;

.....”

Note-se que o dispositivo acima transcrito não requer a saída física da mercadoria, sendo que o mesmo está em consonância com as regras complementares que tratam da questão.

Ademais, quando se fala em “não se efetiva a exportação” está-se tratando da operação jurídica e do caso em que, ao invés da mercadoria ser direcionada a uma pessoa fora do país, ela é vendida a uma pessoa domiciliada no país.

Neste contexto, entende a Defendente ser inconstitucional a Instrução Normativa SUTRI nº 4/05, que determina incidir o ICMS nas operações de remessa de mercadorias para DAC, artigo 1º, inciso I.

As questões afetas a constitucionalidade de normas estaduais não serão aqui tratadas face a limitação do julgamento administrativo presente no artigo 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

“Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.”

Por outro turno, deve ser reconhecida a aplicação da legislação de regência do ICMS ao caso em tela.

Ressalte-se que não se trata da instituição de isenção de tributos de competência do Estado, em razão da vigência da norma federal que instituiu o regime aduaneiro especial de Depósito Alfandegado Certificado - DAC, ou mesmo que instituiu o regime de REPETRO, pois nenhuma delas trata de ICMS, intervindo para limitar sua competência.

Sequer há necessidade de criação de Convênio com previsão da desoneração do ICMS mediante reconhecimento da exportação ficta, em função das claras disposições contidas no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a” c/c Lei Complementar nº 87/96 e a Lei Ordinária nº 9.826/99, que juntos tratam de comércio exterior.

A operação praticada pela Defendente não se configura como mera remessa de partes e peças para DAC localizado em outro Estado, mas sim de remessas de mercadorias de sua fabricação (vigas de aço) para a empresa contratante sediada no exterior à sua ordem, em regime de DAC instalado no recinto/estaleiro da empresa

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INTERCAN, Rio de Janeiro, para posterior montagem, pois dadas as características e proporções das mesmas, razões estritamente técnicas (dimensões e transporte) determinaram sua inevitável remessa fracionada para posterior montagem e entrega definitiva.

Frise-se, pela importância, que as competências tributárias deferidas na Constituição Federal não são absolutas, exatamente pelo que dispõem os artigos 155, § 2º, inciso X, alínea “a” e 156, § 3º, inciso II.

Como destacado na defesa apresentada, o professor ROQUE A. CARRAZZA, em sua obra “Curso de Direito Constitucional Tributário”, ensina que: “A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que prevêm as concretas obrigações tributárias. Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, poder tributário. Poder tributário tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária.”

Portanto, a Constituição Federal, ao deferir competências tributárias, apontou a hipótese de incidência, o sujeito ativo, o sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota possíveis das várias espécies e subespécies de tributos.

O legislador, ao exercer a competência tributária, deve sempre ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição.

Assim, é de se verificar que nas hipóteses de exportação existe um limite constitucional para a hipótese que é de imunidade.

No campo da tributação (artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da CF) está definido que não-incide o imposto sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados.

Cediço que esta previsão constitucional limita a competência estadual no tocante ao campo das hipóteses de incidências possíveis.

Exportação, tal como consta da Constituição Federal, artigo 153, inciso II, corresponde às vendas de mercadorias para pessoa localizada/estabelecida em outro país.

À Fazenda Mineira não é dado editar norma que tribute operações de exportação, seja qual for o regime que se adote para tanto, com ou sem saída física da mercadoria.

Lembre-se a clara regra estampada no artigo 22, inciso VIII, da Constituição Federal:

“Art. 22 - Compete privativamente à União legislar sobre:

.....
VIII - comércio exterior e interestadual;
.....”

Portanto, claro que está que é de competência privativa da União legislar sobre operações de comércio exterior.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, deve ser observada a regra de regência do ICMS consubstanciada na Lei Complementar nº 87/96 e as regras sobre comércio exterior contidas na Lei nº 9.826/99.

Nesta linha, estabelece a Lei nº 9.826/99:

"Art. 6º - A exportação de produtos nacionais sem que tenha ocorrido sua saída do território brasileiro somente será admitida, produzindo todos os efeitos fiscais e cambiais, quando o pagamento for efetivado em moeda estrangeira de livre conversibilidade e a venda for realizada para: (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

I - empresa sediada no exterior, para ser utilizada exclusivamente nas atividades de pesquisa ou lavra de jazidas de petróleo e de gás natural, conforme definidas na Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, ainda que a utilização se faça por terceiro sediado no País;

II - empresa sediada no exterior, para ser incorporado a produto final exportado para o Brasil;

Diante da edição da Lei Complementar nº 87/96, da Lei nº 9.826/99, sobreveio o Decreto nº 3161/99, que instituiu o REPETRO (regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados as atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural), o qual, com o respaldo das leis acima mencionadas, ao regulamentar o regime, assim dispôs:

"Art. 2º - O REPETRO admite a possibilidade, conforme o caso, de utilização dos seguintes tratamentos aduaneiros:

I - exportação, com saída ficta do território nacional e posterior aplicação do regime de admissão temporária, no caso de bem a que se refere o § 1º do artigo anterior, de fabricação nacional, vendido a pessoa sediada no exterior;

.....

Art. 3º - Constituem requisitos para a aplicação do disposto no artigo anterior:

I - no caso dos incisos I e II, tratar-se de bens de produção nacional adquiridos diretamente do respectivo fabricante, por pessoa sediada no exterior, em moeda estrangeira de livre conversibilidade, mediante cláusula de entrega, sob controle aduaneiro, no território nacional; e (Redação dada pelo Dec. nº 3.663, de 16.11.2000)

.....

Parágrafo único. Na hipótese dos incisos I e II do artigo anterior ficam assegurados ao vendedor dos bens nacionais a que se refere este Decreto, após a conclusão do despacho aduaneiro de exportação, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo às exportações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - A aquisição dos bens de que trata o inciso I deste artigo deverá ser realizada diretamente do respectivo fabricante ou de empresa comercial exportadora de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972. (Incluído pelo Dec. nº 3.663, de 16.11.2000) (destacamos)

§ 2º - Na hipótese dos incisos I e II do artigo anterior os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo às exportações ficam assegurados ao fabricante nacional, após a conclusão: (Incluído pelo Dec. nº 3.663, de 16.11.2000)

.....
II - do despacho aduaneiro de exportação, no caso de venda direta a pessoa sediada no exterior. (Incluído pelo Dec. nº 3.663, de 16.11.2000)”

Com efeito, surge então a Instrução Normativa SRF, de 04 de janeiro de 2001, que dispôs sobre a aplicação do REPETRO, cujos dispositivos reproduzem a figura da “exportação ficta” como modalidade de exportação:

“Art. 8º - A exportação com saída ficta do território nacional dos bens referidos no caput e no § 1º do art. 2º, industrializados no País, inclusive com a utilização de mercadorias importadas na forma do inciso II do art. 3º, será realizada pelo respectivo fabricante ou por empresa comercial exportadora de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, a empresa sediada no exterior, em moeda de livre conversibilidade.

§ 1º - Os bens exportados na forma deste artigo serão entregues no território nacional, sob controle aduaneiro, ao comprador estrangeiro ou, à sua ordem, a pessoa jurídica com a qual tenha firmado contrato de aluguel, arrendamento ou empréstimo dos bens adquiridos no País, para a execução das atividades contratadas de pesquisa ou produção de petróleo ou gás natural.

§ 2º - A pessoa jurídica responsável pela execução das atividades referidas no parágrafo anterior deverá estar habilitada ao Repetro.

Art. 9º - O despacho aduaneiro de exportação dos bens referidos no artigo anterior será efetuado com base em Declaração para Despacho de Exportação (DDE) formulada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

Parágrafo único. Na hipótese de que trata este artigo:

I - a exportação será considerada efetivada, para todos os efeitos fiscais e cambiais, na data do correspondente desembaraço aduaneiro, dispensado o seu embarque com destino ao exterior;

II - o desembaraço aduaneiro somente será efetuado após a verificação do atendimento das exigências

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecidas para a permanência dos bens no País, sob o regime de admissão temporária, previsto nesta Instrução Normativa.

Art. 10. As exportações submetidas a despacho aduaneiro nos termos do artigo anterior serão aceitas para fins de comprovação do adimplemento das obrigações decorrentes da aplicação do regime de drawback, modalidade de suspensão do pagamento dos impostos incidentes, na importação; ao de matérias-primas, de produtos semi-elaborados e de partes e peças utilizados na fabricação dos bens referidos no caput e no § 1º do art. 2º.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, no caso de obrigações decorrentes da suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo a matérias-primas, partes e peças nacionais utilizados na fabricação do produto exportado, nos termos da legislação específica.

Art. 11. Os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo às exportações ficam assegurados ao fabricante nacional, após a conclusão:

.....
ou

II - do despacho aduaneiro de exportação, no caso de venda direta a pessoa sediada no exterior.”

De acordo com o que dispõe a legislação Federal, a União, no uso de suas atribuições legislativas privativas, tratou das operações de exportação, dentre as quais se reconhece formalmente a figura da exportação ficta para todos os efeitos fiscais, cambiais e contratuais, independentemente do regime aduaneiro pelo qual se processem as remessas pelo exportador, portanto, qualquer manifestação no sentido de limitar e/ou excluir o alcance do que venha a ser considerado como operação de exportação, por invasão de competência legislativa privativa, é inconstitucional.

Não há qualquer ingerência por parte da União limitando e/ou sobrepondo-se a competência estadual relativa ao ICMS, mas definição do que venha a ser exportação.

A partir da definição, como já visto de competência da União, do que seja exportação, deve ser aplicada a norma que trata da não-incidência do ICMS prevista no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da Constituição Federal.

Repita-se, não se trata aqui de pretender dizer que a União está impondo uma regra de ICMS. Isto, claro, seria impróprio. Entretanto, é igualmente impróprio dizer que os estados podem ditar normas de comércio exterior.

Neste sentido, a melhor interpretação para a matéria pe admitir que a União dita normas de comércio exterior e estas devem ser aplicadas em todas as hipóteses que, a legislação infraconstitucional, se remeter a operações de comércio exterior.

Assim, a Constituição Federal limitou a competência dos estados definindo a não-incidência do imposto sobre operações de exportação. Porém, o próprio texto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

constitucional também determina ser de competência exclusiva da União legislar sobre comércio exterior, conforme artigo 22, inciso VIII, acima transcrito.

Analisadas estas disposições, combinadas com a Lei nº 9.826/99, verifica-se que o ICMS não deve incidir sobre quaisquer operações de exportação.

O dispositivo constitucional que trata do ICMS nas operações de exportação ostenta, em verdade, hipótese de imunidade, impedindo que os estados criem este tributo de sua competência, na hipótese especificada.

A extensão da regra de imunidade aplica-se a todas as exportações, independentemente da edição de normas infraconstitucionais que o explicitem.

Considerando a regra do artigo 24, §§ 1º a 4º da Constituição Federal, o propósito da norma estadual é de apenas estabelecer mecanismos de controle em relação às saídas de mercadorias com o fim específico de exportação.

Destaque-se, por derradeiro, que a multa isolada exigida nos presentes autos, como bem tratou a decisão majoritária, não seria devida na hipótese aqui tratada por imprópria.

Por todo o exposto, é serena a convicção da Defendente para requerer seja julgada improcedente a ação fiscal para cancelar o lançamento do crédito para todos os fins de direito.

Diante do exposto, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 12 de novembro de 2008.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**