

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

Acórdão: 21.245/13/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000182419-11  
Impugnação: 40.010133235-39  
Autuada: Samarco Mineração S/A  
IE: 400115470.01-18  
Proc. S. Passivo: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)  
Origem: DFT/Comércio Exterior/BH

**EMENTA**

**IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA - DRAWBACK-DESCARACTERIZAÇÃO DA ISENÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Constatado importação do exterior de mercadoria sem recolhimento do imposto devido na operação, ao abrigo do regime de "Drawback", descaracterizado pelo Fisco, uma vez verificada a inexistência de exportação posterior pelo estabelecimento importador das mercadorias, nos termos do que preceitua o item 64 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS, no período de agosto de 2010 a janeiro de 2011, incidente nas operações de importação de mercadorias do exterior, realizadas sob o amparo indevido do regime de "Drawback" (modalidade Suspensão), em face do não cumprimento das condições estabelecidas pelo item 64 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Exige-se o ICMS e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 389/410 e requer, ao final, a procedência da peça de defesa.

O Fisco, em manifestação de fls. 485/495, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer elaborado às fls. 500/506, opina pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvos pequenas alterações e acréscimos.

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS, no período de agosto de 2010 a janeiro de 2011, incidente nas operações de importação de mercadorias do exterior, realizadas sob o amparo indevido do regime de “Drawback” (modalidade Suspensão), em face do não cumprimento das condições estabelecidas pelo item 64 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

As exigências fiscais encontram-se demonstradas na planilha de fls. 33/36 dos autos.

O Ato Concessório de “Drawback” nº “20090014146” (fls. 38/47) foi concedido ao estabelecimento da Samarco Mineração S.A., CNPJ nº 16.628.281/0006-76, sediado no município de Anchieta, Estado do Espírito Santo.

Saliente-se que, no caso ora em exame, não se cogita da descaracterização da isenção em decorrência do ato concessório ter sido expedido em favor do estabelecimento capixaba da Autuada.

A descaracterização da isenção, conforme Relatório Fiscal (fls. 23/31) ocorre tão somente por não ter a Autuada realizado qualquer procedimento de exportação pelo estabelecimento mineiro importador das mercadorias.

Assim, afasta-se eventual discussão sobre o disposto no art. 80 da Portaria SECEX nº 10/10, vigente à época dos fatos geradores.

Cumprir destacar que o presente lançamento é a continuidade da análise realizada no PTA nº 01.000167025-55 (Acórdão nº 19.126/11/2ª) por se referir ao mesmo ato concessório, sendo que naquela ocasião, a 2ª Câmara de Julgamento, por maioria de votos, aprovou a descaracterização da isenção, conforme transcrição abaixo:

### ACÓRDÃO Nº 19.126/11/2ª

(...)

REGISTRE-SE, DE INÍCIO, QUE OS VISTOS APOSTOS NAS “*GUIAS PARA LIBERAÇÃO DE MERCADORIA ESTRANGEIRA SEM COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO ICMS*” NÃO TÊM EFEITO HOMOLOGATÓRIO, PODENDO O FISCO, COMPROVADA QUALQUER IRREGULARIDADE, EXIGIR O IMPOSTO DEVIDO COM OS ACRÉSCIMOS LEGAIS, NOS TERMOS DO ART. 335, § 3º DO ANEXO IX DO RICMS/02, A SABER:

ART. 335 - RESSALVADAS AS HIPÓTESES DE UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO ACUMULADO PARA PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO NA IMPORTAÇÃO, PREVISTAS NO ANEXO VIII, O ICMS INCIDENTE NA ENTRADA DE MERCADORIA OU BEM IMPORTADOS DO EXTERIOR POR PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA SERÁ RECOLHIDO NO MOMENTO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO:

EFEITOS DE 02/06/2007 A 24/06/2010 - REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º, E VIGÊNCIA ESTABELECIDA PELO ART. 2º, AMBOS DO DEC. Nº 44.536, DE 1º/06/2007:

§ 1º - NA HIPÓTESE DE NÃO-EXIGÊNCIA DO PAGAMENTO DO IMPOSTO POR OCASIÃO DA LIBERAÇÃO DA MERCADORIA, EM VIRTUDE DE ISENÇÃO, NÃO-INCIDÊNCIA OU DIFERIMENTO, BEM COMO NAS HIPÓTESES DE UTILIZAÇÃO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE CRÉDITO ACUMULADO PARA PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO NA IMPORTAÇÃO, PREVISTAS NO ANEXO VIII, OU DE PARCELAMENTO DO IMPOSTO, O CONTRIBUINTE COMPROVARÁ A SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA UTILIZANDO-SE DO DOCUMENTO GUIA PARA LIBERAÇÃO DE MERCADORIA ESTRANGEIRA SEM COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO ICMS, QUE SERÁ VISADO PELO FISCO DA UNIDADE DA FEDERAÇÃO ONDE OCORRER O DESEMBARAÇO.

(...)

EFEITOS DE 12/07/2006 A 24/06/2010 - REDAÇÃO DADA PELO ART. 2º, VII, E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 5º, II, AMBOS DO DEC. Nº 44.406, DE 16/11/2006:

§ 3º - OS VISTOS DE QUE TRATA ESTE ARTIGO NÃO TÊM EFEITO HOMOLOGATÓRIO, PODENDO O FISCO, COMPROVADA QUALQUER IRREGULARIDADE, EXIGIR O IMPOSTO DEVIDO COM OS ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Informa-se, por oportuno, que a legislação posterior mantém as mesmas regras, alterando apenas a denominação do documento de liberação de mercadorias.

Conforme mencionado, o trabalho fiscal se fundamenta na inobservância, por parte da Autuada, das condições para fruição do benefício da isenção do ICMS, prevista no art. 6º da Parte Geral do RICMS/02, c/c item 64 do Anexo I do mesmo diploma legal, em especial as disposições contidas na alínea "b" do subitem 64.1 e na alínea "a" do subitem 64.3, *in verbis*:

Art. 6º - São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I."

(...)

### **ANEXO I**

Item 64 - Entrada de mercadoria importada do exterior, sob o regime de drawback.

64.1 - A isenção somente se aplica:

(...)

b - se da mercadoria importada resultar, para exportação, produto industrializado ou produto relacionado na Parte 7 deste Anexo.

64.2 - A isenção fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador, do produto resultante da industrialização da mercadoria importada, comprovada mediante entrega à Administração Fazendária (AF) de seu domicílio fiscal, da cópia da Declaração de Despacho de Exportação (DDE), devidamente averbada com o respectivo embarque para o exterior, no prazo de 45 (quarenta e cinco) dias, contado do término do prazo de validade do Ato Concessório do regime, ou, na inexistência deste, de documento equivalente, expedido pelas autoridades competentes.

64.3 - O importador deverá entregar, na Administração Fazendária (AF) a que estiver circunscrito:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a - até 30 (trinta) dias após a liberação da mercadoria importada pela repartição federal competente, cópias da Declaração de Importação, da correspondente nota fiscal emitida pela entrada e do ato concessório do regime ou, na inexistência deste, de documento equivalente, em qualquer caso, com expressa indicação do bem a ser exportado;

b - cópias dos seguintes documentos, no prazo de 30 (trinta) dias contado da respectiva emissão:

b.1- Ato Concessório aditivo, emitido em decorrência da prorrogação do prazo de validade originariamente estipulado;

b.2- novo Ato Concessório, resultante da transferência dos saldos de insumos importados ao abrigo do ato concessório original e ainda não aplicados em mercadoria exportada.

(...)

64.6 - A inobservância de qualquer requisito previsto neste item descaracteriza a isenção, devendo o imposto ser pago com todos os acréscimos legais, calculados a contar da data de ocorrência do fato gerador.

A norma isencional decorre do Convênio ICMS 27/90, cuja cláusula 1ª dispõe:

Cláusula primeira - Ficam isentas do ICMS o recebimento pelo importador ou, quando prevista na legislação estadual, a entrada no estabelecimento de mercadoria importada sob o regime de "drawback".

Parágrafo único - O benefício previsto nesta Cláusula:

1. somente se aplica às mercadorias:

a) beneficiadas com suspensão dos impostos federais sobre importação e sobre produtos industrializados;

b) das quais resultem, para exportação, produtos industrializados ou os arrolados na lista de que trata a cláusula segunda do Convênio ICMS 15/91, de 25 de abril de 1991.

2. fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador do produto resultante da industrialização da mercadoria importada, comprovada mediante a entrega, à repartição a que estiver vinculado, da cópia da Declaração de Despacho de Exportação - DDE, devidamente averbada com o respectivo embarque para o exterior, até 45 dias após o término do prazo de validade do Ato Concessório do regime ou, na inexistência deste, de documento equivalente, expedido pelas autoridades competentes.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, a presente lide restringe-se à análise quanto à aplicabilidade de dispositivo legal que instituiu a exclusão de crédito pela modalidade de isenção, cuja interpretação deve ser literal, a teor do disposto no art. 111, inciso II do Código Tributário Nacional - CTN.

Nestes autos, comprova o Fisco que a Autuada não exportou qualquer mercadoria pelo estabelecimento mineiro, afrontando o disposto no item 2 da cláusula 1ª do Convênio ICMS nº 27/90, que condiciona a isenção à efetiva exportação, pelo importador, do produto resultante da industrialização da mercadoria importada.

A Autuada realiza um processo produtivo integrado, em que os insumos adquiridos ingressam no estabelecimento mineiro, onde é realizada a primeira etapa de industrialização das mercadorias, sendo que a polpa de minério, resultante dessa primeira etapa de industrialização, é transportada através de mineroduto para o estabelecimento da Autuada, localizado no Espírito Santo, onde é finalizado o processo de industrialização, com a posterior exportação dos produtos.

Segundo a Autuada, é equivocado o entendimento do Fisco e deste Conselho, no sentido de restringir a utilização do “Drawback”, com o entendimento de que a exportação deva ser realizada pelo estabelecimento mineiro.

De modo diverso do entendimento da Defesa, a questão diz respeito à regulamentação da isenção pelo Estado de Minas Gerais, e ele o faz no uso de sua competência legislativa plena estatuída no art. 6º do CTN, que assim dispõe:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Neste caso, a concessão da isenção do ICMS não está adstrita ao seguimento das normas federais, em face das peculiaridades e interesses dos Estados-Membros.

Desse modo, de conformidade com as normas supratranscritas, depreende-se que a isenção está condicionada à efetiva exportação pelo importador do produto resultante da industrialização da mercadoria importada. Significa dizer que o importador mineiro detentor (ou usuário) de Ato Concessório de “Drawback”, para usufruir da isenção, deve ser o exportador do produto.

A pretensão da Defesa de interpretar a expressão “importador” de forma ampla, ou seja, de modo a caracterizar todos os seus estabelecimentos como um único importador/exportador, não se enquadra no contexto da legislação mineira.

Certo é que há situações em que o RICMS/02 utiliza a expressão “estabelecimento importador”, o que não ocorre *in casu*. Entretanto, tal fato permite apenas interpretar a possibilidade de que a importação possa ser feita por outro estabelecimento mineiro que não o estabelecimento importador, mas nunca, estabelecimento de outra unidade da Federação, como advoga a Impugnante.

Com efeito, quando o legislador infralegal estabeleceu que “a isenção fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador”, a toda evidência está tratando do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exportador sediado em Minas Gerais, até mesmo pelos comandos controlísticos lançados na sequência do texto regulamentar.

É evidente que a ordem para entregar diversos documentos à Administração Fazendária (AF) do domicílio fiscal, está tratando do exportador sediado em Minas Gerais, pois faltaria competência ao legislador mineiro para exarar determinações a estabelecimentos sediados em outros Estados.

Note-se que toda a argumentação da Autuada é no sentido de que o “Drawback” deve ser interpretado tal como ocorre na esfera federal. Contudo, a análise no âmbito estadual deve ser diferenciada, porquanto a isenção, no caso dos autos, é uma concessão feita pelo Estado de Minas Gerais, que detém a competência legislativa plena sobre o ICMS.

Neste caso, não se trata mais de adoção da norma federal que rege a matéria, mas de se atentar para a legislação mineira, que regulamenta o assunto de modo diverso.

No dizer da Autuada, o Estado de Minas Gerais não estava obrigado a adotar o incentivo fiscal do “Drawback”, mas a partir do momento em que o ente federado incorporou em sua legislação o instituto do comércio exterior (“Drawback”), está ele vinculado às normas regulamentares federais sobre a matéria.

A análise da Defesa vem em conjunto com o voto do então Ministro do STJ, Luiz Fux, no Recurso Especial 1.041.237/SP e decisão desfavorável ao Estado de Minas Gerais na ADIN manejada contra a manutenção de créditos de ICMS relativos às mercadorias destinadas ao exterior.

A interpretação trazida pela Autuada é a de que os Estados devem ceder, no particular, ao bem geral para o Estado Brasileiro.

No tocante a interpretação, destacam-se os ensinamentos do Prof. Luciano Amaro em *Direito Tributário Brasileiro* (Editora Saraiva – 2009 - 15ª edição), a saber:

“não obstante se preceitue a interpretação literal nas matérias assinaladas, não pode o intérprete abandonar a preocupação com a exegese lógica, teleológica, histórica e sistemática dos preceitos legais que versem as matérias em causa.”

Assim é que, no caso do ICMS, em se tratando da maior fonte de receita dos Estados, a regra é de incentivar a própria economia. Ao limitar a isenção na importação amparada no regime “Drawback” à exportação do produto final pelo estabelecimento mineiro, o que o Estado faz é incentivar a sua economia.

Ao industrializar a mercadoria no Estado do Espírito Santo, a Autuada transfere o agregado econômico da produção para aquele Estado, em detrimento do Estado de Minas Gerais. Logo, não faz sentido, do ponto de vista tributário, incentivar operações de importação que resultam em melhorias fiscais para outros Estados, uma vez que a exportação dos produtos eleva a participação dos Estados no rateio previsto na Lei Kandir.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante ao posicionamento do Conselheiro Mauro Heleno Galvão, no voto em separado no Acórdão nº 18.778/08/3ª, cabe destacar que a matéria versada naquele lançamento não se trata de descaracterização de isenção. A posição do então conselheiro, não obstante o destaque dado pela Autuada, é a de reconhecer a existência da regra na legislação tributária, entendendo apenas que a mesma encontra-se mitigada em determinados casos.

Mas a mitigação ocorre apenas em situações específicas envolvendo estabelecimentos mineiros, situação diversa da ora em análise, quando estão inseridos na discussão dois estabelecimentos situados em duas Unidades da Federação.

Sabe-se ao certo que o ICMS rege-se pelo “Princípio da Autonomia” dos estabelecimentos, o que significa dizer que os estabelecimentos de um mesmo contribuinte são autônomos, no tocante ao cumprimento das obrigações principal e acessória do imposto, a teor da regra posta no art. 24 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 24 - Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

Desconsiderar a autonomia dos estabelecimentos que se localizam em diferentes Estados, resulta no desrespeito à distribuição constitucional da competência tributária entre os entes federados, bem como à repartição, entre estes, do produto da tributação.

Nesse sentido, não há o que se falar em isenção, no Regime “Drawback”, quando a importação tiver sido realizada pelo estabelecimento mineiro e a exportação pelo estabelecimento do Espírito Santo, nos estritos termos da legislação mineira.

Descaracterizada a isenção, afiguram-se corretas as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS relativo à mercadoria importada e pela Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Registre-se que várias decisões pela descaracterização da isenção em casos análogos foram tomadas pelas Câmaras de Julgamento deste CC/MG, como bem registra o Fisco na página “6” do Relatório Fiscal (fls. 28 dos autos).

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de substabelecimento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Rodrigo da Silva Ferreira, que o julgavam improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Junia Roberta

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

Gouveia Sampaio e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 13 de junho de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora**

CC/MIG



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

---

Acórdão:	21.245/13/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000182419-11	
Impugnação:	40.010133235-39	
Impugnante:	Samarco Mineração S/A	
	IE: 400115470.01-18	
Proc. S. Passivo:	Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)	
Origem:	DFT/Comércio Exterior/B.H	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, nos termos do art. 53 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.

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS, no período de agosto de 2010 a janeiro de 2011, incidente nas operações de importação de mercadorias do exterior, realizadas sob o amparo indevido do regime de "Drawback" (modalidade Suspensão), em face do não cumprimento das condições estabelecidas pelo item 64 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Como pode ser visto do texto acima a matéria discutida neste processo é, em resumo, a aplicabilidade da legislação do ICMS, em particular do Convênio ICMS nº 27/90, na desoneração deste imposto nas importações de mercadorias sob o regime "drawback".

Em primeiro lugar, não se pode perder de vista que o referido regime recebe tratamento de incentivo à exportação, tanto na esfera federal quanto na esfera estadual.

As legislações pertinentes que regulavam a matéria, à época dos fatos, são as seguintes:

**Âmbito Federal**

**Decreto-Lei 37/66:**

Art.78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:

I - restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada;

II - suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

III - isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado. (Vide Lei nº 8.402, de 1992)

§ 1º - A restituição de que trata este artigo poderá ser feita mediante crédito da importância correspondente, a ser ressarcida em importação posterior.

§ 2º - (Revogado pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 3º - Aplicam-se a este artigo, no que couber, as disposições do § 1º do art.75.

**Decreto 6.759/09**

Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.

**CAPÍTULO V**

**DO DRAWBACK**

**Seção I**

**Das Disposições Preliminares**

Art. 383. O regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 78, caput; e Lei no 8.402, de 1992, art. 1º, inciso I):

I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

II - isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado; e

III - restituição, total ou parcial, dos tributos pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.

**Seção II**

**Do Drawback Suspensão**

Art. 386. A concessão do regime, na modalidade de suspensão, é de competência da Secretaria de Comércio Exterior, devendo ser efetivada, em cada caso, por meio do SISCOMEX.

§ 3º Para o desembaraço aduaneiro da mercadoria a ser admitida no regime, será exigido termo de responsabilidade na forma disciplinada em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Brasil.

.....  
Art. 387. O regime de drawback, na modalidade de suspensão, poderá ser concedido e comprovado, a critério da Secretaria de Comércio Exterior, com base unicamente na análise dos fluxos financeiros das importações e exportações, bem como da compatibilidade entre as mercadorias a serem importadas e aquelas a exportar.  
.....

Art. 389. As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.  
.....

### Âmbito Estadual:

#### CONVÊNIO ICMS 27/90

Dispõe sobre a concessão de isenção de ICMS nas importações sob o regime de drawback estabelece normas para o seu controle.

A Ministra da Economia, Fazenda e Planejamento e os Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 60ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 13 de setembro de 1990, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte CONVÊNIO:

Cláusula primeira Ficam isentas do ICMS o recebimento pelo importador ou, quando prevista na legislação estadual, a entrada no estabelecimento de mercadoria importada sob o regime de "drawback".

Parágrafo único. O benefício previsto nesta Cláusula:

1. somente se aplica às mercadorias:

a) beneficiadas com suspensão dos impostos federais sobre importação e sobre produtos industrializados;

Nova redação dada a alínea "b" pelo Conv. ICMS 65/96, efeitos a partir de 11.10.96:

b) das quais resultem, para exportação, produtos industrializados ou os arrolados na lista de que trata a cláusula segunda do Convênio ICMS 15/91, de 25 de abril de 1991.

Redação original, efeitos até 10.10.96:

b) das quais resultem, para exportação, produtos arrolados nas listas anexas aos Convênios ICM nºs 07/89 e 09/89, de 27 de fevereiro de 1989.

Nova redação dada ao item 2 pelo Conv. ICMS 16/96, efeitos a partir de 16.04.96:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2. fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador do produto resultante da industrialização da mercadoria importada, comprovada mediante a entrega, à repartição a que estiver vinculado, da cópia da Declaração de Despacho de Exportação - DDE, devidamente averbada com o respectivo embarque para o exterior, até 45 dias após o término do prazo de validade do Ato Concessório, do regime ou, na inexistência deste, de documento equivalente, expedido pelas autoridades competentes.

Redação anterior, dada ao item 2 pelo Conv. ICMS 77/91, efeitos de 01.01.92 a 15.04.96:

2. Fica condicionado à efetiva exportação, pelo importador, do produto resultante da industrialização da mercadoria importada, comprovada mediante a entrega, à repartição a que estiver vinculado, da cópia da Guia ou Declaração de Exportação, conforme o caso, devidamente averbada com o respectivo embarque para o exterior, até 45 dias após o término do prazo de validade do Ato Concessório, do regime ou, na inexistência deste, de documento equivalente, expedido pelas autoridades competentes.

Redação original, efeitos até 31.12.91:

2. Fica condicionado à efetiva exportação do produto resultante da industrialização da mercadoria importada, comprovada mediante a entrega, pelo importador, à repartição a que estiver vinculado, da cópia da Guia ou Declaração de Exportação, conforme o caso, devidamente averbada com o respectivo embarque para o exterior, até 45 dias após o término do prazo de validade do Ato Concessório do regime ou, na inexistência deste, de documento equivalente, expedido pelas autoridades competentes.

Portanto, como dito no início deste parecer, o que se discute nos autos é aplicação do instituto do "drawback" no âmbito estadual, já que na visão do fiscal atuante a legislação federal pertinente, em alguns casos, particularmente a situação especial descrita no art. 19 da Portaria SECEX 11/04, reproduzida nos artigos 74 da Portaria SECEX 14/04, 66 da Portaria SECEX 35/06, 67 da Portaria SECEX 36/07 e 71 da Portaria SECEX 25/08, não se aplica ao ICMS, pelas razões dispostas na cláusula primeira, item 2, do Convênio ICMS 27/90 (com nova redação dada pelo Convênio ICMS 16/96), que a seguir se reproduz:

"2. FICA CONDICIONADA À EFETIVA EXPORTAÇÃO, PELO IMPORTADOR DO PRODUTO RESULTANTE DA INDUSTRIALIZAÇÃO DA MERCADORIA IMPORTADA, COMPROVADA MEDIANTE A ENTREGA, À REPARTIÇÃO A QUE ESTIVER VINCULADO, DA CÓPIA DA DECLARAÇÃO DE DESPACHO DE EXPORTAÇÃO - DDE, DEVIDAMENTE AVERBADA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COM O RESPECTIVO EMBARQUE PARA O EXTERIOR, ATÉ 45 DIAS APÓS O TÉRMINO DO PRAZO DE VALIDADE DO ATO CONCESSÓRIO, DO REGIME OU, NA INEXISTÊNCIA DESTES, DE DOCUMENTO EQUIVALENTE, EXPEDIDO PELAS AUTORIDADES COMPETENTES”.

A disposição acima está reproduzida no Anexo I – item 64.2 do RICMS/02, conforme a seguir:

“A isenção fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador do produto resultante da industrialização da mercadoria importada, comprovada mediante a entrega, à repartição a que estiver vinculado, da cópia da Declaração de Despacho de Exportação - DDE, devidamente averbada com o respectivo embarque para o exterior, até 45 dias após o término do prazo de validade do Ato Concessório, do regime ou, na inexistência deste, de documento equivalente, expedido pelas autoridades competentes”.

Em outras palavras, o agente autuante ao interpretar a referida cláusula, entende que para gozo do benefício de isenção do ICMS, na importação de mercadoria sob o regime “*drawback*”, no caso em tela, modalidade suspensão, o estabelecimento importador das mercadorias, terá que ser, necessariamente, o estabelecimento exportador do produto resultante da industrialização destas mercadorias, além do mais acrescenta que o estabelecimento mineiro não era detentor de ato concessório mencionado na documentação de importação.

Em relação à questão relativa ao ato concessório, não há divergência entre este voto e a decisão majoritária uma vez que não assiste razão ao Fisco em sustentar que a Impugnante não seria detentora de tal ato. Ocorre que, como demonstrado nos autos, a legislação federal que rege a matéria, Portaria SECEX n.º 25/08, autoriza expressamente a utilização de um ato concessório para todos os estabelecimentos da mesma empresa.

O objeto da divergência entre este voto e a decisão majoritária se materializa na questão da necessidade da exportação pelo mesmo estabelecimento importador.

O instituto do “*drawback*”, instituído pelo Decreto-Lei nº 37/66, em seu art. 78 e regulamentado pelos atos normativos aqui transcritos, ao dispor sobre a suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação, o faz de forma abrangente, não estabelecendo, portanto, a competência dos mesmos. Trata-se, portanto, de uma legislação una que, por esta razão, serve de sustentáculo para todos os outros tributos, sejam esses federais, estaduais ou municipais. Para corroborar com esta assertiva, vejamos alguns entendimentos esposados por órgãos do Governo Federal acerca da matéria:

“MEDIDAS DE REDUÇÃO DO “CUSTO BRASIL”

1) MEDIDAS RELATIVAS À ÁREA COMERCIAL:

1.1. ELIMINAÇÃO DO ICMS SOBRE EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS PRIMÁRIOS E SEMI-ELABORADOS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996, VEIO REGULAMENTAR DISPOSIÇÕES PREVISTAS NO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, REFERENTES AO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO — ICMS, DA ÓRBITA DE COMPETÊNCIA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL.

EM PARTICULAR, A LEI PROMOVEU A AMPLIAÇÃO DO CAMPO DE NÃO-INCIDÊNCIA DESSE IMPOSTO, ESTENDENDO-A AOS PRODUTOS PRIMÁRIOS E INDUSTRIALIZADOS SEMI-ELABORADOS, DESTINADOS À EXPORTAÇÃO, BEM COMO À PRESTAÇÃO AO EXTERIOR DE SERVIÇOS SUJEITOS À TAXAÇÃO DO ICMS.

AMPLIOU-SE, AINDA MAIS, O UNIVERSO DE NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, AO SE EQUIPARAR A UMA OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO A VENDA DE MERCADORIAS NO MERCADO INTERNO PARA EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS, INCLUSIVE TRADINGS, E A SUA SAÍDA PARA ARMAZÉM ALFANDEGADO OU ENTREPÓSITO ADUANEIRO. E, CONSISTENTEMENTE, ÀS EXPORTAÇÕES DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS SEMI-ELABORADOS TAMBÉM SE ESTENDERAM AS NOVAS REGRAS RELATIVAS AO BENEFÍCIO FISCAL DO CRÉDITO DO ICMS. (VER MAIS À FRENTE, NO ITEM 4.1 CRÉDITO FISCAL E ELIMINAÇÃO DO ICMS SOBRE A ATIVIDADE PRODUTIVA E O INVESTIMENTO, AS DEMAIS MUDANÇAS PROMOVIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR 87/96.) A DESONERAÇÃO DO ICMS SOBRE A EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS PRIMÁRIOS E INDUSTRIAIS SEMI ELABORADOS PRODUZ EFEITO SEMELHANTE AO DE UMA DESVALORIZAÇÃO CAMBIAL, MELHORANDO AS PERSPECTIVAS DE VENDA EXTERNA DESSE CONJUNTO DE BENS, RESPONSÁVEIS HOJE, POR QUASE 40% DA PAUTA DE EXPORTAÇÃO. SOMENTE ESSA DESONERAÇÃO, ISOLADAMENTE, É ESTIMADA DA ORDEM DE 7% EM RELAÇÃO AO VALOR EXPORTADO, O QUE SE REFLETIRÁ, EM GRAU DIVERSO, EM GANHOS DE RENTABILIDADE POR PARTE DOS EXPORTADORES DE MINÉRIOS, FERRO FUNDIDO, ALUMÍNIO, PASTA DE MADEIRA E PRODUTOS AGRÍCOLAS EM GERAL, CUJAS VENDAS AO EXTERIOR DEVEM SER AMPLIADAS EM 1997. A ESTE EFEITO DIRETO DEVEM-SE AGREGAR OS EFEITOS INDIRETOS, DE MAIS DIFÍCIL ESTIMAÇÃO, DECORRENTES DOS BENEFÍCIOS DO CRÉDITO FISCAL, EVENTUALMENTE AUFERIDOS PELOS EXPORTADORES DE PRODUTOS INDUSTRIAIS SEMI ELABORADOS.

1.2.....

### 1.3. EXTENSÃO DO DRAWBACK À EXPORTAÇÃO VIA TERCEIROS

OS BENEFÍCIOS DO REGIME DE DRAWBACK FORAM ESTENDIDOS A EMPRESAS INDUSTRIAIS QUE REALIZEM VENDA NO MERCADO INTERNO - A EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS – DE PRODUTOS PRECIPUAMENTE DESTINADOS À EXPORTAÇÃO. TAIS VENDAS SÃO COMPUTADAS COMO SE FOSSEM EXPORTAÇÕES REALIZADAS PELA EMPRESA INDUSTRIAL, **PARA FINS DE SUA HABILITAÇÃO AOS BENEFÍCIOS FISCAIS DO REGIME DE DRAWBACK.** A MEDIDA BENEFICIA AS EMPRESAS INDUSTRIAIS, SOBRETUDO AS DE MENOR PORTE, QUE NÃO TÊM CONDIÇÕES DE EXPORTAR DIRETAMENTE, FAZENDO-O, NO ENTANTO, ATRAVÉS DE TERCEIROS (PORTARIA SECEX Nº 6/96, DE 25/03/96) (GRIFO NOSSO).

(MEDIDA DE REDUÇÃO DO “CUSTO BRASIL” – MINISTÉRIO DA FAZENDA – SECRETARIA DE POLÍTICA ECONÔMICA – VERSÃO ATUALIZADA COM OS DADOS DISPONÍVEIS EM 23/04/97)

“EXPORTAÇÃO PASSO A PASSO”

### 3. EXPORTAÇÃO DIRETA E INDIRETA

#### 3.1. EXPORTAÇÃO DIRETA

A EXPORTAÇÃO DIRETA CONSISTE NA OPERAÇÃO EM QUE O PRODUTO EXPORTADO É FATURADO PELO PRÓPRIO PRODUTOR AO IMPORTADOR. ESTE TIPO DE OPERAÇÃO EXIGE DA EMPRESA O CONHECIMENTO DO PROCESSO DE EXPORTAÇÃO EM TODA A SUA EXTENSÃO. CABE ASSINALAR QUE A UTILIZAÇÃO DE UM AGENTE COMERCIAL PELA EMPRESA PRODUTORA/EXPORTADORA NÃO DEIXA DE CARACTERIZAR A OPERAÇÃO COMO EXPORTAÇÃO DIRETA. (GRIFO NOSSO) NESTA MODALIDADE, O PRODUTO EXPORTADO É ISENTO DO IPI, E NÃO OCORRE A INCIDÊNCIA DO ICMS. BENEFICIA-SE TAMBÉM DOS CRÉDITOS FISCAIS INCIDENTES SOBRE OS INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. NO CASO DO ICMS, É RECOMENDÁVEL CONSULTAR AS AUTORIDADES FAZENDÁRIAS ESTADUAIS, SOBRETUDO QUANDO HOVER CRÉDITOS A RECEBER E INSUMOS ADQUIRIDOS EM OUTROS ESTADOS.

#### 3.2. EXPORTAÇÃO INDIRETA

A EXPORTAÇÃO INDIRETA É REALIZADA POR INTERMÉDIO DE EMPRESAS ESTABELECIDAS NO BRASIL, QUE ADQUIREM PRODUTOS PARA EXPORTÁ-LOS. ESTAS EMPRESAS PODEM SER: *TRADING COMPANIES* (A VENDA DA MERCADORIA PELA EMPRESA PRODUTORA PARA UMA *TRADING* QUE ATUA NO MERCADO INTERNO É EQUIPARADA A UMA OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO, EM TERMOS FISCAIS); EMPRESAS COMERCIAIS EXCLUSIVAMENTE EXPORTADORAS; EMPRESA COMERCIAL QUE OPERA NO MERCADO INTERNO E EXTERNO; **OUTRO ESTABELECIMENTO DA EMPRESA PRODUTORA** – NESTE CASO A VENDA A ESTE TIPO DE EMPRESA É CONSIDERADA EQUIVALENTE A UMA EXPORTAÇÃO DIRETA, ASSEGURANDO OS MESMOS BENEFÍCIOS FISCAIS – IPI E ICMS; (GRIFO NOSSO) E CONSÓRCIOS DE EXPORTADORES. APESAR DE BEM SUCEDIDOS EM VÁRIOS PAÍSES, OS CONSÓRCIOS DE EXPORTAÇÃO AINDA SÃO POUCO UTILIZADOS NO BRASIL. TRATA-SE DE ASSOCIAÇÕES DE EMPRESAS, JURIDICAMENTE CONSTITUÍDAS, QUE CONJUGAM ESFORÇOS E/OU ESTABELECEM UMA DIVISÃO INTERNA DE TRABALHO, COM VISTAS À REDUÇÃO DE CUSTOS, AUMENTO DA OFERTA DE PRODUTOS DESTINADOS AO MERCADO EXTERNO E AMPLIAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES. OS CONSÓRCIOS PODEM SER FORMADOS POR EMPRESAS QUE OFEREÇAM PRODUTOS COMPLEMENTARES OU MESMO CONCORRENTES.

(MANUAL ELABORADO PELA EQUIPE DO DEPARTAMENTO DE PROMOÇÃO COMERCIAL (DPR) DO MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES, EM COOPERAÇÃO COM A FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS (FIPE) DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO (USP) – REGISTRADO NO ESCRITÓRIO DE DIREITOS AUTORAIS DA FUNDAÇÃO DA BIBLIOTECA NACIONAL (REGISTRO NÚMERO 200.732, LIVRO 346, FOLHA 392).

Importante registrar que a competência para legislar sobre o comércio exterior pertence, conforme determina a Constituição Federal, à União. Portanto, as legislações estaduais ao adotarem um instituto de comércio exterior estão vinculadas à estas legislações. Não se quer dizer com isto que há ingerência na competência estadual para disciplinar a aplicação das regras do ICMS, pois a legislação estadual apenas concederá o benefício vinculado ao instituto de comércio exterior se assim determinar. Contudo, ao tomar um instituto de comércio exterior, está a ela vinculado, não podendo alterá-lo ou limitá-lo.

Após as considerações acima, cumpre repassar as condicionantes estabelecidas para gozo do benefício instituído pelo regime “drawback” no âmbito do ICMS, nos termos da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 27/90.

- 1ª condicionante: que as mercadorias importadas sejam beneficiadas com suspensão dos impostos federais sobre importação e sobre produtos industrializados; No caso dos autos: Condicionante atendida.

- 2ª condicionante: que das mercadorias importadas deverão resultar, para exportação, produtos industrializados ou os arrolados na lista de que trata a cláusula segunda do Convênio ICMS nº 15/91. No caso dos autos: Condicionante atendida.

Nenhuma dúvida persiste, inclusive por parte do Fisco, de que as mercadorias importadas sob o regime “drawback”, modalidade suspensão, foram transformadas, na sua totalidade pela Impugnante, tendo o produto resultante sido exportado para o exterior.

- 3ª condicionante: que as mercadorias sejam exportadas pelo importador. Condicionante também atendida, uma vez que as normas estaduais não falam de “estabelecimento importador” como quer o Fisco, mas simplesmente de “importador”.

Conforme estabelecido na legislação pertinente, acima transcrita, os benefícios do regime “drawback” se estendem às empresas industriais que realizem venda no mercado interno – a empresas comerciais exportadoras – de produtos precipuamente destinados à exportação.

Fechar os olhos para esta realidade, seria ignorar a existência de empresas que atuam única e exclusivamente no comércio exterior, em nome de uma contratante, importando e/ou exportando produtos, como no caso das comerciais exportadoras denominadas Trading Companies. Mantendo o entendimento que norteou o presente Auto de Infração, de que a importação da mercadoria sob o regime “drawback” e a devida exportação do produto resultante da industrialização devem ser feitas pelo mesmo estabelecimento, é certo que o Fisco Mineiro em casos envolvendo Comerciais Exportadoras ou Trading Company procederá da mesma forma, o que seria totalmente descabido.

Ora, se o motivo para justificar uma autuação dessa ordem, em uma operação envolvendo um estabelecimento industrial e uma Comercial Exportadora ou uma Trading Company, já seria descabido, o que dizer de uma operação envolvendo dois estabelecimentos da mesma empresa, que importa, industrializa e exporta o produto resultante para o exterior, que é o caso dos autos, tudo feito dentro das previsões legais que regem à matéria, conforme a seguir:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Veja-se que para esta decisão está-se considerando que, além da beneficiária do Regime de “drawback” descrita no ato concessório, poderão realizar importação e/ou exportação, ao amparo de um único ato concessório, todos os estabelecimentos da mesma empresa.

Acrescente-se que a própria venda poderia ser considerada equivalente a uma exportação direta, assegurando os mesmos benefícios fiscais – IPI e ICMS.

Por todo o exposto, ficou plenamente demonstrado nos autos que os estabelecimentos importador e exportador estão personificados em uma única empresa, titular do Ato Concessório “drawback”, nos termos das Portarias do SECEX que disciplinam a matéria e que o objetivo único, previsto nas legislações federal e estadual que regulam a matéria, que é o de importar mercadoria ao amparo do instituto do “drawback” para posterior exportação do produto resultante da industrialização, não só foi atingido como também reconhecido pelo Fisco.

Cumpra ainda frisar que a legislação estadual não traz o requisito da exportação ser realizada pelo mesmo “estabelecimento” que realizou a importação. Nossas normas não falam de “estabelecimento importador”, mas de “importador”.

Atente-se para o fato de que o Regulamento do ICMS mineiro, apresenta claramente esta distinção, pois todas as vezes que se quis delimitar o alcance da norma aparece textualmente a expressão “estabelecimento”.

A interpretação literal da norma, imposta pelo art. 111 do Código Tributário Nacional, não permite que seja a mesma restringida. Quem interpreta literalmente, logicamente, não vai além do sentido da norma, mas também não pode ir além deste, pois, em qualquer uma das hipóteses, não estaria interpretando-a literalmente.

Neste sentido, cite-se Hugo de Brito Machado em Comentários ao Código Tributário Nacional ( Editora Atlas S.A – 2004 – Volume II):

“Há quem afirme que a interpretação *literal* deve ser entendida como interpretação *restritiva*. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.”

Em assim sendo, entendo como correto o procedimento da Impugnante, devendo, portanto, ser mantido o benefício de isenção do ICMS nas importações por ela

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

realizadas sob o regime “*drawback*”, e, em consequência, ser declarado insubsistente o presente Auto de Infração.

Diante do exposto, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 13 de junho de 2013.**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Conselheiro**

CC/MIG