

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

Acórdão: 22.168/16/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000281097-57  
Impugnação: 40.010139106-04  
Impugnante: Usiminas Mecânica SA  
IE: 313025169.01-48  
Proc. S. Passivo: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO PELO DESTINATÁRIO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE ISENTA OU NÃO-TRIBUTADA.** Constatou-se falta de recolhimento do ICMS devido pela saída isenta de mercadoria recebida ao abrigo do diferimento. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do art. 12, inciso I do RICMS/02.

**Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS diferido, no período de 01/06/13 a 30/06/14, relativo a aquisições de mercadorias que foram objeto de saídas posteriores isentas (isenção do item 178 do Anexo I do RICMS/02, que vedava, à época, a manutenção dos créditos relativos às operações antecedentes).

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 161/179, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 289/294.

A Assessoria do CC/MG decide retornar os autos à origem, conforme fls. 301, para que o Fisco conceda ao Sujeito Passivo abertura de vista em razão da juntada de documentos promovida pela Fiscalização às fls. 295.

Dessa forma, a Autuada adita sua impugnação às fls. 308/309, juntando documentos às fls. 310/906, reiterando os termos da inicial.

A Fiscalização, por sua vez, manifesta-se às fls. 909/910 e reitera os argumentos da manifestação inicial.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 911/919 opina, pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS diferido relativo a aquisições de mercadorias que foram objeto de saídas posteriores isentas com vedação, à época, para a manutenção dos créditos relativos às operações antecedentes.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Consta dos autos que a Autuada adquiriu, ao abrigo do diferimento, chapas grossas oriundas da Usiminas, IE 3130020220120. Essas mercadorias foram, então, utilizadas no fornecimento, para empresas habilitadas no 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 Natural – REPETRO, de estruturas metálicas e bocas de sino para a construção de plataformas de petróleo. As saídas posteriores, referentes aos projetos denominados “EIMED/104 e 105” e “BKQOS”, ocorreram com a isenção prevista no item 178 do Anexo I do RICMS/02 e no art. 1º do RET 004/2009, sendo, portanto, vedado o direito à manutenção de créditos referentes às operações antecedentes.

Instruem ainda os autos: Auto de Início de Ação Fiscal (fls. 08); Anexo 1 – Relatório Circunstanciado do Auto de Infração; Anexo 2 – Relação das notas fiscais de aquisição de chapas grossas da Usiminas, com diferimento, objeto de saídas posteriores isentas; Anexo 3 – Relação de notas fiscais de saída com a utilização da isenção prevista no item 178 do Anexo I do RICMS/02; Anexo 4 – Demonstrativo do crédito tributário; Anexo 5 – Cópias por amostragem das notas fiscais de entrada e saída relacionadas nos Anexos 2 e 3; Anexo 6 – Regime Especial de Tributação nº 004/2009 – PTA 45.000000786.11; Anexo 7 - Termo de intimação nº 001/2015 e resposta do contribuinte.

A Autuada foi intimada a relacionar as notas fiscais de aquisição correspondentes às saídas posteriores isentas ocorridas até a data de 25/06/14 e apresenta uma planilha com o total das notas fiscais, sem a correlação nota a nota. Assim, considerando que, nos termos do art. 15, § 1º do RICMS/02, o imposto é devido a partir da saída posterior, o Fisco calculou, com base no peso, a proporcionalidade de cada saída em relação ao total, com a finalidade de determinar os períodos de vencimento do ICMS devido. Esse ponto não é discutido pela Impugnante.

Na peça de Defesa apresentada, a discussão travada pela Impugnante gira em torno da alegação de que os estabelecimentos destinatários das estruturas metálicas e bocas de sino em questão são entrepostos aduaneiros habilitados no REPETRO, bem como Depósitos Alfandegados Certificados (DACs) que firmaram contrato com empresas sediadas no exterior para construir/modificar plataformas destinadas à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural, sendo essas as destinatárias finais dos produtos. Considera, dessa forma, que houve verdadeira exportação de bens (embora ficta, uma vez que não há saída física do território nacional).

Aduz, ainda, que a competência para legislar sobre matéria aduaneira e comércio exterior é privativa da União, nos termos do art. 22, inciso VIII da Constituição Federal, não podendo o estado de Minas Gerais interferir, vez que, no seu

entendimento, as referidas operações são equiparadas à exportação pela legislação federal.

Diante desses argumentos, a Impugnante entende que o caso dos autos não se configura hipótese de encerramento do diferimento, uma vez que, sendo as operações equiparadas à exportação, com direito à manutenção do crédito do imposto pela entrada das mercadorias, nos termos do § 3º do art. 71 do RICMS/02, o inciso II do § 2º do art. 15 do citado regulamento dispensa o recolhimento do imposto diferido:

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

§ 3º Não se estornam créditos referentes a bens ou mercadorias e aos serviços a eles vinculados:

I - adquiridos ou recebidos no estabelecimento:

a) que venham a ser objeto de operações de exportação para o exterior;

b) integrados ou consumidos em processo de produção de mercadorias que venham a ser objeto de operação de exportação para o exterior;

---

Art. 15 -

(...)

§ 2º - Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, é dispensado o recolhimento:

(...)

II - quando for assegurado o direito à manutenção do crédito do imposto pela entrada da mercadoria, observado o disposto no parágrafo seguinte.

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

A Fiscalização esclarece que as notas fiscais relacionadas no Anexo 3 foram todas emitidas com a indicação de que se tratava de operação amparada pela isenção prevista no item 178 do Anexo I do RICMS/02, à qual a Autuada fazia jus por ter pleiteado via regime especial (RET 004/2009 – PTA 45.000000786-11), conforme determinava o referido dispositivo. O subitem 178.4 deixa claro que a isenção em questão não dá direito à manutenção do crédito de ICMS referente às operações antecedentes, sendo, portanto, imperativo o encerramento do diferimento, nos termos do art. 15 do RICMS/02.

Importante trazer a legislação de regência da matéria:

RICMS/02

Parte Geral

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a operação com a mercadoria recebida com o imposto diferido, ou com outra dela resultante, promovida pelo adquirente ou destinatário daquela, não estiver alcançada pelo diferimento, for isenta ou não for tributada;

(...)

Art. 13. O recolhimento do imposto diferido será feito pelo contribuinte que promover a operação ou a prestação que encerrar a fase do diferimento, ainda que não tributadas.

(...)

Art. 15. O adquirente ou o destinatário da mercadoria deverão recolher o imposto diferido, inclusive o relativo ao serviço de transporte, em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor correspondente como crédito do imposto, nas hipóteses de:

I - a mercadoria, adquirida ou recebida para comercialização ou emprego em processo de industrialização, ser objeto de operação posterior isenta ou não tributada pelo imposto, no mesmo estado ou após industrialização, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo;

### Anexo I

*Efeitos de 05/01/2013 a 19/12/2014 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 46.123, de 04/01/2013:*

Item 178. Saída do estabelecimento fabricante, em operação interna ou interestadual, de mercadoria relacionada na Parte 10 do Anexo IV, que venha a ser subsequentemente utilizada nas atividades de exploração e produção de petróleo e de gás natural, destinada a estabelecimento:

a) de 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);

b) de contribuinte industrial contratado por pessoa jurídica domiciliada no exterior, para a construção de bens que venham a ser destinados ao contribuinte indicado na alínea "a" deste item;

c) depositário, desde que as mercadorias venham a ser destinadas aos contribuintes indicados nas alíneas "a" e "b" deste item;

d) estabelecimento de contribuinte industrial, para utilização na fabricação de equipamentos necessários às atividades de exploração e produção de petróleo e de gás natural e de construção de bens, que venham a ser destinados ao contribuinte indicado na alínea "a".

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e) que promover a venda para pessoa jurídica sediada no exterior sem saída física da mercadoria do território nacional.

(...)

178.4 A isenção prevista neste item não dá direito à manutenção do crédito de ICMS referente às operações antecedentes.

(Grifou-se).

O Regime Especial, PTA 45.000000786-11, concedido à Impugnante, no mesmo sentido da legislação supra, é claro e objetivo em seu art. 1º, § 2º, inciso II em vedar o direito à manutenção do crédito de ICMS referente às operações antecedentes para essas operações (fls. 114).

Não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que o texto constitucional previu a exportação pura e simples, a qual compreende a saída do produto do território nacional com destino a outro país, não havendo referência à exportação ficta ou algo do gênero. Examine-se:

Art. 153 - Compete a União instituir impostos sobre:

(...)

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

Por outro lado, 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 01/09/88 – DAC e Lei 9.826/99 – 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. Entretanto, 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. O caso dos autos não se encontra dentro das hipóteses relacionadas na Constituição para a isenção heterônoma.

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:

“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;

“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.”

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

Lado outro, infere-se da leitura do dispositivo legal da Lei Complementar nº 87/96, que a não incidência não contempla a exportação ficta, mas sim exportações em que há o embarque das mercadorias para o exterior. Confira-se:

Art. 3º - O imposto não incide sobre:

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, 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.

(Grifou-se).

Dessa forma, restando demonstrado nos autos que as mercadorias autuadas foram destinadas às empresas localizadas em outra unidade da Federação, legítima se afigura a cobrança do imposto acrescido da respectiva Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Conforme lembra a Fiscalização, em 2005 (antes da isenção do item 178 do Anexo I do RICMS/02), visando a dirimir dúvidas sobre o tema, foi publicada a Instrução Normativa SUTRI nº 004/05, que deixa claro que incide o ICMS sobre a operação de remessa de mercadoria a depósito sob o regime aduaneiro especial de Depósito Alfandegado Certificado (DAC).

Em 2007, os Estados e o Distrito Federal se reuniram no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, celebrando naquela oportunidade o Convênio ICMS 130/07 que trouxe dispositivos relativos à concessão de isenções e de reduções de base de cálculo do ICMS, disciplinando, portanto, as operações REPETRO.

A internalização deste convênio na legislação do estado de Minas Gerais se deu, inicialmente, por meio do Decreto nº 44.767/08, alterando o Anexo IV do RICMS/02 e, posteriormente, foi publicado o Decreto nº 46.123/13, que instituiu a isenção do presente caso (item 178 do Anexo I).

A Fiscalização ressalta, ainda, que em duas oportunidades, quando ainda não havia a isenção prevista no Convênio nº 130/2007 e na legislação mineira, a Impugnante foi autuada por ter efetuado remessas para DACs sem o destaque do ICMS, considerando as operações como de exportação (nas ocasiões, as remessas também foram destinadas a empresas estrangeiras contratadas para efetuar modificações em plataformas de petróleo). Ambos os PTAs foram apreciados e julgados procedentes pelo Conselho de Contribuintes (foi excluída apenas a multa isolada exigida), que afastou a tese de que se tratavam de exportações fictas amparadas por imunidade constitucional (Acórdãos 18.843/08/3ª e 3.407/09/CE; Acórdão 19.526/10/1ª).

Registra-se que a Fiscalização afirma em sede de manifestação fiscal que nas aquisições não oriundas da Usiminas, com destaque do ICMS, a empresa estorna os créditos correspondentes e anexa a título de exemplo, página do livro Registro de Apuração do ICMS de janeiro de 2014. Diante da juntada do documento, a Assessoria do CC/MG decide retornar os autos à origem para reabertura de vistas à Autuada. Em aditamento à impugnação, a Impugnante reconhece que estornou os créditos naquelas operações, mas alega que teria sido por um erro operacional em seu sistema e apenas reitera os termos da impugnação inicial.

Por fim, como muito bem observa a Fiscalização, ao contrário do que diz a Impugnante, o estado de Minas Gerais não legislou sobre matéria aduaneira ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comércio exterior. Apenas concedeu, amparado por convênio celebrado entre os estados e o Distrito Federal, isenção de ICMS em determinadas operações, dentro de sua competência tributária, em perfeita consonância com a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96. Os conceitos trazidos pela legislação federal citada pela Impugnante têm alcance apenas para os tributos de competência da União, conforme já abordado anteriormente.

Assim, afastada a tese de que as saídas de estruturas metálicas e bocas de sino para a construção de plataformas de petróleo em território nacional são operações de exportação, e considerando que a legislação vigente à época não concedia o direito à manutenção dos créditos pelas operações antecedentes a essas saídas, fica caracterizada hipótese de encerramento do diferimento, nos termos do art. 15, inciso I do RICMS/02.

Cumprе registrar, ainda, que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força da limitação de sua competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidas as Conselheiras Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Maria Gabriela Tomich Barbosa, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Otto Carvalho Pessoa de Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão, Luiz Geraldo de Oliveira e Maria Gabriela Tomich Barbosa.

**Sala das Sessões, 06 de setembro de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator designado**

P



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	22.168/16/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000281097-57	
Impugnação:	40.010139106-04	
Impugnante:	Usiminas Mecânica SA	
	IE: 313025169.01-48	
Proc. S. Passivo:	Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS diferido, no período compreendido entre 1º de junho de 2013 e 30 de junho de 2014, relativo a aquisições de mercadorias que foram objeto de saídas posteriores isentas (isenção do item 178 do Anexo I do RICMS/02, que vedava, à época, a manutenção dos créditos relativos às operações antecedentes).

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Destaque-se que a Impugnante considerou as operações como sendo isentas, uma vez que tinham como destinatários empresas sob o regime aduaneiro DAC (Depósito Alfandegado Certificado) ou empresas habilitadas no 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 Natural - Repetro, fazendo constar nas notas fiscais a adquirente da mercadoria.

Por sua vez, o Fisco considerou que as mercadorias foram destinadas ao mercado interno.

Destaque-se, pela importância para este voto, constar dos autos que a Impugnante adquire, ao abrigo do diferimento, chapas grossas oriundas da Usiminas. Essas mercadorias são, então, utilizadas no fornecimento, para empresas habilitadas no 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 Natural – Repetro, de estruturas metálicas e bocas de sino para a construção de plataformas de petróleo. As saídas posteriores, referentes aos projetos denominados “EIMED/104 e 105” e “BKQOS”, ocorreram com a isenção prevista no item 178 do Anexo I do RICMS/02 e no art. 1º do RET n.º 004/09.

Este fornecimento foi contratado junto a Defendente mediante contrato firmado com empresa sediada fora do país e não para fornecimento no mercado

interno, situação em que se equipara à exportação, sendo garantida a manutenção do crédito pelas entradas e, conseqüentemente, não se encerra o diferimento.

O fornecimento em questão ocorreu de forma que a Impugnante forneceu a estrutura metálica conforme contratos.

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 estrangeira.

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 art. 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.

Embora conste do quadro de dispositivos supostamente infringidos pela Defendente, dispositivos relativos a Lei n.º 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 art. 1º, inciso I da Instrução Normativa SUTRI n.º 04/05, cotejado com a descrição dos fatos, sob a égide do art. 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;

.....

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 diretamente a depósito em recinto alfandegado ou em Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação - REDEX, com o fim específico de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora, inclusive trading company, observado o disposto nos arts. 243 a 253 da Parte 1 do Anexo IX;

.....

§ 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.

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 haveria necessidade de criação de Convênio com previsão da desoneração do ICMS mediante reconhecimento da exportação ficta, em função das claras disposições contidas no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” c/c Lei Complementar n.º 87/96 e a Lei Ordinária n.º 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 para a empresa contratante sediada no exterior à sua ordem, em regime de DAC.

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

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 preveem as concretas obrigações tributárias. Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, poder tributário. Poder tributário tinha a Assembleia 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 (art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da Constituição Federal) 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exportação, tal como consta da Constituição Federal, art. 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 art. 22, inciso VIII da Constituição Federal, a saber:

Art. 22 - Compete privativamente à União legislar sobre:

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

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

Assim, deve ser observada a regra de regência do ICMS consubstanciada na Lei Complementar n.º 87/96 e as regras sobre comércio exterior contidas na Lei n.º 9.826/99.

Nesta linha, estabelece a Lei n.º 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 nacional ou estrangeira de livre conversibilidade e a venda for realizada para:

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 n.º 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 totalmente incorporado a produto final exportado para o Brasil;

III - órgão ou entidade de governo estrangeiro ou organismo internacional de que o Brasil seja membro, para ser entregue, no País, à ordem do comprador.

Diante da edição da Lei Complementar n.º 87/96, da Lei n.º 9.826/99, sobreveio o Decreto n.º 3.161/99, 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), e, posteriormente, foi substituído pelo Decreto n.º 4.543/02. O Decreto n.º 4.543/02 foi revogado pelo Decreto n.º 6.759, de 05 de

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

fevereiro de 2009 e regulamento a administração das atividades aduaneiras e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.

Art. 234. Será considerada exportada, para todos os efeitos fiscais, creditícios e cambiais, a mercadoria nacional admitida no regime aduaneiro especial de depósito alfandegado certificado.

.....

**CAPÍTULO XI**

**DO 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 NATURAL - REPETRO**

Art. 458. O 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 natural - REPETRO, previstas na Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, é o que permite, conforme o caso, a aplicação dos seguintes tratamentos aduaneiros:

I - exportação, sem que tenha ocorrido sua saída do território aduaneiro e posterior aplicação do regime de admissão temporária, no caso de bens a que se referem os §§ 1º e 2º, de fabricação nacional, vendido a pessoa sediada no exterior;

II - exportação, sem que tenha ocorrido sua saída do território aduaneiro, de partes e peças de reposição destinadas aos bens referidos nos §§ 1º e 2º, já admitidos no regime aduaneiro especial de admissão temporária; e

.....

§ 2º O regime poderá ser aplicado, ainda, às máquinas e aos equipamentos sobressalentes, às ferramentas e aos aparelhos e a outras partes e peças destinados a garantir a operacionalidade dos bens referidos no § 1º.

.....

§ 6º O regime também se aplica às atividades de pesquisa e lavra de que trata a Lei nº 12.276, de 2010, e às atividades de exploração, avaliação, desenvolvimento e produção de que trata a Lei nº 12.351, de 2010 (Lei nº 12.276, de 2010, art. 6º; e Lei nº 12.351, de 2010, art. 61).

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

.....

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 art.155, § 2º, inciso X, alínea “a” da Constituição Federal.

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

Analisadas estas disposições 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 art. 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.

Pelo exposto, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 06 de setembro de 2016.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**