

Acórdão: 16.840/04/1^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010112977-51
Impugnante: Pevex Pedras Naturais Ltda.
Proc. S. Passivo: Cid Augusto Viegas Rangel/Outros
PTA/AI: 02.000207125-41
Inscrição Estadual: 469.466971.00-34
Origem: DF/ BH-5

EMENTA

EXPORTAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO - PISO FERRUGEM CALIBRADO. Constatada saída de mercadoria (piso ferrugem calibrado) para estabelecimento situado em outro Estado com finalidade específica de exportação, ao abrigo da não incidência do ICMS, em desacordo com as normas estabelecidas na legislação em vigor, pois as remessas da mercadoria não foram diretamente para depósito em Armazém Alfandegário ou Entrepósito Aduaneiro por conta e ordem da Comercial Exportadora, não ensejando, portanto, o direito ao benefício da não incidência. Infração caracterizada. Exigências fiscais mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Pelo presente lançamento exige-se ICMS, Multas de Revalidação e Isolada capituladas respectivamente nos artigos 56, inciso II e 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75, em face da imputação fiscal de transporte de 736,16 m² de piso ferrugem calibrado desacobertas de documentação fiscal hábil.

No momento da abordagem no Posto Fiscal Roberto Francisco de Assis foi apresentada a Nota Fiscal 002288, emitida por Pevex Pedras Naturais Ltda., com datas de emissão e saída de 12 de março de 2004 (mesma data da abordagem), sem o destaque do ICMS. Constava como destinatária do referido documento fiscal a empresa Ipanema Stones Comércio, Importação e Exportação Ltda., situada no Rio de Janeiro classificada no CNAE/Fiscal de comércio atacadista. Desta forma, a Fiscalização considerou não aplicável o instituto da não incidência que abrange mercadorias com fim de exportação, tendo em vista o disposto no artigo 7º, inciso II e §1º da Lei n.º 6.763/75.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração às fl. 20/30, por meio de procurador regularmente constituído, apresentando os seguintes argumentos em síntese:

- discorre inicialmente sobre a tempestividade e o cabimento de sua impugnação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- afirma que, apesar das dificuldades financeiras por que passam os Estados, não pode legitimar-se os atos abusivos no afã de aumentar a arrecadação, sobrepondo-se não somente a lei estadual como a própria Carta Magna, que em seu artigo 155, inciso X, complementado pela Lei Complementar nº 87/96, impõem a não incidência do ICMS nas exportações;

- a legislação estadual de Minas Gerais na Lei nº 6.763/75, em seu Capítulo II, artigo 7º, corrobora com esse entendimento, o que não poderia ser diferente;

- causa estranheza ser autuada sob o tênue argumento de que a operação autuada não poderia ser enquadrada na situação de não incidência do imposto por tal benefício só aplicar-se em casos de exportação direta ou quando as mercadorias a serem exportadas são destinadas a entreposto aduaneiro ou depósito em armazém alfandegário;

- os fiscais estaduais ignoraram o artigo 3º, parágrafo único da Lei Complementar nº 87/96, bem como o artigo 7º, inciso II e § 1º, da Lei nº 6.763/75, mostrando despreparo e falta de compromisso com o contribuinte que efetuou a venda para a empresa comercial exportadora;

- anexa à defesa, as cópias do Memorando de Exportação, do BL (Conhecimento de Embarque) onde constam o nº do RE, o nº do despacho, bem como a nota fiscal de exportação da Ipanema Stones Comércio e Exportação Ltda., documentos que comprovam, em seu entendimento, a exportação das pedras de ardósia;

- afirma que a mercadoria foi embarcada em 03 de abril conforme se comprova no BL (Conhecimento de Embarque) em total consonância aos prazos estabelecidos pelo RICMS, em seu artigo 249;

- o Fisco tipifica sua conduta com infringências genéricas, em face dos incisos IV, IX, XIII do artigo 16 da Lei nº 6.763/75;

- a autuação fiscal, se funda em ilações e conclusões baseadas na imperícia de fiscais despreparados, totalmente desprovidas de base legal, sem nenhum fundamento jurídico, arraigada da ganância arrecadatória do Fisco Estadual;

- absurda é a tentativa de cobrança de imposto sob o pálio da não incidência tributária, fato que exclui a operação ocorrida da possibilidade da cobrança do ICMS;

- seja como for, tem-se de concluir que a “não incidência” criada pelo artigo 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96 é de nível hierárquico superior ao em que atua a lei tributária estadual, que no caso específico de Minas, corrobora o entendimento da Lei Maior;

- a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 3º, inciso II, impediu os Estados de tributarem as operações e prestações que destinem ao exterior produtos primários. Estabeleceu uma imunidade por extensão da Carta Magna, conforme preconiza o seu artigo 155, § 2º, XII, “e”;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita o comentário do ilustre Professor Hugo de Brito Machado sobre a política brasileira de desonerar as exportação;

- sua conduta esta sob o pálio da não incidência do ICMS, uma vez que a operação de venda foi efetuada exclusivamente para o exterior, a mercadoria estava totalmente acobertada por notas fiscais com suas devidas anotações, e foi efetivamente enviada para o exterior;

- a multa é uma imposição pecuniária a que se sujeita o administrado a título de compensação do dano decorrente de infração, todavia, não pode a mesma exceder os justos limites, como ocorrido no caso em exame, em que se reveste, totalmente, de cunho confiscatório. Para corroborar este entendimento transcreve trecho da obra do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho;

- caracterizada a natureza confiscatória da multa de 50% (cinquenta por cento), restaram violados diversos preceitos insculpidos na Constituição Federal, seja por caracterizar autêntico confisco vedado por seu artigo 150, inciso IV, seja por afrontar a legalidade do ato administrativo (artigo 37, *caput*), ocorrendo desvio da finalidade da multa e o abuso de poder;

- observa, ainda, que a imposição da multa confiscatória ofende a livre iniciativa e atinge sua atividade, por cercear-lhe o direito de exercê-las (artigos 5º, inciso XIII e 170, *caput*, ambos da Constituição Federal de 1988);

- cita jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e o acórdão, unânime, da Egrégia 3ª Turma do Colendo Tribunal Federal da 1ª Região.

Ao final, pede a procedência de sua Impugnação com o cancelamento do Auto de Infração.

O Fisco se manifesta às fls. 48 a 53 dos autos refutando os argumentos apresentados pela Impugnante nos seguintes termos em síntese:

- discorda do tom adotado pelo procurador da Autuada em sua Impugnação;

- a defesa apresenta dispositivo da Lei nº 6.763/75 (o artigo 7º, § 1º), já revogado à época da autuação pela Lei nº 14.699/03, que deu nova redação ao dito dispositivo legal;

- está claro que não houve abuso por parte da fiscalização, já que a autuação se deu pela falta de destaque do ICMS que entendemos devido na operação por força do disposto no artigo 7º, inciso II, § 1º da Lei nº 6.763/75, alterado pela Lei nº 14.699/03;

- a alteração do citado artigo visou excluir da não incidência tratada neste dispositivo legal, as mercadorias que se destinassem à comercial exportadora, inclusive *trading company*, além daquelas destinadas a estabelecimento da empresa remetente, sem importância neste caso;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- discorda da alegada ofensa à Constituição, já que só há imunidade nos casos em que a Constituição expressamente retira a incidência do imposto;

- o artigo 155, § 2º, inciso X, estabelece imunidade às operações que destinem ao exterior produtos industrializados não tratando da saída de mercadoria com fim específico de exportação, matéria que só foi abordada pelo legislador complementar;

- entende que a Lei nº 6.763/75 (com a redação dada pela Lei nº 14.699/03) não se opõe à Lei Complementar, apenas permitindo que a operação de venda à uma empresa Comercial Exportadora ou *Trading Company* faça jus à não-incidência do ICMS, quando desde de logo sejam as mercadorias remetidas para à exportação ou para a depósito em entreposto aduaneiro ou a depósito em armazém alfandegado, em remessa por conta e ordem de terceiro, sem transitarem pelo estabelecimento das ditas empresas;

- também não elide a infração o fato da mercadoria ter sido efetivamente exportada em operação posterior, já que com certeza está última fez jus à não-incidência do imposto, uma vez que a operação tratada na autuação é a que destinou mercadorias à empresa Ipanema Stones Com. Imp. Expor. Ltda.;

- mais uma vez rebate à acusação feita pelo procurador da Impugnante de que a autuação se fundou em “ilações e conclusões baseadas na imperícia de fiscais despreparados, totalmente desprovidas de base legal”;

- de fato, o disposto no inciso IV do artigo 16 da Lei nº 6.763/75, transcrito na Impugnação não tem relação com o objeto da autuação, mas este não foi citado no Auto de Infração. Citado foi o inciso VI do mesmo artigo que trata da obrigação do contribuinte de “emitir documentos fiscais na forma regulamentar”;

- os demais dispositivos que embasaram o Auto de Infração referem-se também a infringências decorrentes da falta de destaque do imposto devido no documento fiscal;

- finalmente, a alegação de efeito confiscatório das penalidades aplicadas também não pode prosperar, pois a Constituição proíbe a utilização de tributo com efeito confiscatório não tratando de multas decorrentes de infrações tributárias, que têm natureza diversa;

- a via administrativa não é adequada para o questionamento da constitucionalidade da Lei nº 6.763/75, que determina a aplicação de tais penalidades.

Requer, ao final, a procedência do Lançamento com a aprovação das exigências fiscais formuladas no Auto de Infração.

DECISÃO

Pelo presente lançamento exige-se ICMS, Multas de Revalidação e Isolada capituladas respectivamente nos artigos 56, inciso II e 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75, em face da imputação fiscal de transporte de 736,16 m² de piso ferrugem calibrado desacobertas de documentação fiscal hábil.

É importante ressaltar de pronto que no momento da abordagem no Posto Fiscal Roberto Francisco de Assis foi apresentada a Nota Fiscal 002288, emitida por Pevex Pedras Naturais Ltda., ora Impugnante, com datas de emissão e saída de 12 de março de 2004 (mesma data da abordagem), mas sem o destaque do ICMS.

Da Nota Fiscal 002288 constava como destinatária a empresa Ipanema Stones Comércio, Importação e Exportação Ltda., situada no Rio de Janeiro classificada no CNAE/Fiscal de comércio atacadista. Com base nesta informação a Fiscalização considerou inaplicável o instituto da não incidência que abrange mercadorias com fim de exportação, tendo em vista o disposto no artigo 7º, inciso II e §1º da Lei n.º 6.763/75, com redação estabelecida pela Lei n.º 14.699/03. Foi este o fato que gerou o desacobertamento fiscal.

Para iniciar qualquer discussão sobre a matéria em tela, até mesmo em face das discussões postas nos autos pela ora Impugnante, entendemos necessário explicitar a legislação em vigor à época da realização do trabalho fiscal ora analisado. Nesta linha, é de suma importância verificar que o dispositivo legal principal base do feito fiscal, qual seja, §1º do artigo 7º da Lei n.º 6.763/75, sofreu profunda modificação pela Lei n.º 14.699/03, que lhe deu nova redação.

Por meio de tal modificação foi excluída da não incidência tratada no citado artigo 7º, a hipótese das mercadorias que se destinassem à comercial transportadora, inclusive *trading company*, além daquelas destinadas a estabelecimento da empresa remetente.

A Impugnante ao transcrever o artigo 7º da Lei n.º 6.763/75 o fez com a redação anterior, que perdeu seus efeitos em 07 de agosto de 2003. Portanto em data anterior à autuação fiscal. Lembramos que a autuação ocorreu em 12 de março de 2004, ou seja, aproximadamente sete meses após a alteração das normas legais.

A atual redação do artigo 7º da Lei n.º 6.763/75 excluiu, frise-se pela importância, os incisos I e II do §1º. Assim as situações abrangidas nos dispositivos regulamentares revogados não mais fazem jus à não incidência.

Com a finalidade de expurgar quaisquer dúvidas acerca da questão passamos a apresentar o citado artigo com a redação em vigor desde 07 de agosto de 2003, que claramente se contrapõe à redação já revogada apresentada pela Impugnante, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Art. 7º - O imposto não incide sobre:

.....
II - a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre prestação de serviço para exterior, observado o disposto na alínea “g” do §2º do artigo 6º;

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

No que tange ao argumento apresentado pela Defendente de que a legislação mineira estaria em confronto à Constituição, já que só há imunidade nos casos em que a Constituição expressamente retira a incidência do imposto, lembramos que no artigo 155, § 2º, inciso X, o legislador constituinte estabelece imunidade às operações que destinem ao exterior produtos industrializados. Este dispositivo não trata expressamente das operações que antecedem a exportação e principalmente da saída de mercadoria com fim específico de exportação, como pode ser visto de seu texto, a saber:

“Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....
§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

.....
X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

.....”

O tratamento tributário no campo do ICMS para as operações de exportação foi também disciplinado pelo legislador complementar na Lei Complementar nº 87/96 e, no Estado de Minas Gerais, pela Lei nº 6.763/75, após as alterações advindas da Lei nº 14.699/03.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É cediço que, nos confrontos possivelmente existentes deveria prevalecer o disposto na Lei Complementar em virtude de que esta tratou de normas gerais do ICMS, as quais devem ser observadas pelo legislador ordinário de cada estado-membro. No entanto, no âmbito do julgamento no Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, este deve se ater à competência estatuída no artigo 88 da CLTA/MG, que determina a impossibilidade do órgão julgador administrativo negar aplicação às normas estaduais, *in verbis*:

“Art. 88 - Não se incluem na competência do órgão julgador:

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

II - a aplicação de equidade;

III - a apreciação de questões relacionadas com o valor de operações, bem como o correspondente débito de ICMS, fixados pelo fisco, na hipótese de regime de estimativa.”

Desta forma, a Lei nº 6.763/75, com a redação dada pela Lei nº 14.699/03, permite que a operação de venda à uma empresa Comercial Exportadora ou Trading Company faça jus à não-incidência do ICMS apenas quando as mercadorias sejam remetidas para à exportação ou para a depósito em entreposto aduaneiro ou a depósito em armazém alfandegado, em remessa por conta e ordem de terceiro, sem transitarem pelo estabelecimento das ditas empresas.

A operação objeto da presente autuação não se enquadra nesta situação, razão pela qual foi lavrado o Auto de Infração.

Cumpre esclarecer que o fato da mercadoria ter sido efetivamente exportada em operação posterior, não é suficiente, no âmbito do julgamento administrativo em face do já citado artigo 88 da CLTA/MG, para determinar o cancelamento das exigências consubstanciadas no lançamento sob exame.

Aqui estamos tratando da operação que destinou mercadorias à empresa IPANEMA STONES COM. IMP. EXPOR. LTDA., que, segundo consta do próprio Auto de Infração trata-se de empresa atuante no comércio atacadista, e o contrário não resultou suficientes provado nos presentes autos.

Quanto a alegação de defesa de que a autuação teria se fundado em ilações e conclusões ressaltamos que os três incisos do artigo 16 da Lei nº 6.763/75 apresentados na Impugnação como se a autuação se baseasse apenas nos mesmos, também encontram divergência com os dispositivos citados no Auto de Infração. Vamos nos ater então, em analisar apenas incisos do artigo 16 da Lei nº 6.763/75, contestados na impugnação. São eles: incisos IV, IX e XIII, a saber:

“Art. 16- São obrigações do contribuinte:

.....

IV - comunicar à repartição fazendária alteração contratual e estatutária de interesse do Fisco, bem como mudança de domicílio fiscal, de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

domicílio civil dos sócios, venda ou transferência de estabelecimento, encerramento ou paralisação temporária de atividades, na forma e prazos estabelecidos em regulamento;

.....

IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;

.....

XIII - cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária;

.....”

Como pode ser visto da transcrição acima o disposto no inciso IV do artigo 16 da Lei nº 6.763/75, transcrito na impugnação, não tem relação nenhuma com o objeto da autuação. Ocorre que tal inciso sequer foi citado no Auto de Infração. Citado foi o inciso VI do mesmo artigo que por tratar da obrigação do contribuinte de “emitir documentos fiscais na forma regulamentar” é pertinente ao caso em tela, visto que o sujeito passivo deixou de destacar o imposto na nota fiscal.

Quando aos incisos IX e XIII também tratam de obrigações do contribuinte. O primeiro sobre a obrigação de pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária. Deve-se verificar que a imputação fiscal discutida nos presentes autos é justamente a falta de pagamento do imposto à medida que o artigo 89, inciso IV do Decreto nº 43.080/02 (também citado no Auto de Infração), estatui que se esgota o prazo para recolhimento do imposto referente à operação com mercadoria transportada **“com documento fiscal sem destaque do imposto devido na operação própria”**.

Relativamente ao inciso XIII, trata-se de dispositivo genérico, e, portanto será violado toda vez que o contribuinte descumprir alguma das suas obrigações previstas na legislação tributária. No caso em tela a obrigação questionada é exatamente o destaque do imposto no documento fiscal.

Os demais dispositivos que embasaram o Auto de Infração referem-se também a infringências decorrentes da falta de destaque do imposto devido no documento fiscal. Acreditamos ser desnecessária análise individualizada de cada um deles, visto que já foram citados em local próprio no Auto de Infração e não foram questionados na Impugnação. Acrescentamos apenas que os reputamos pertinentes ao caso em tela.

Deixamos aqui de tecer maiores comentários acerca da política fiscal que norteou as normas sobre a exportação por não ser a matéria afeta a Corte Administrativa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por derradeiro no que tange a alegação de efeito confiscatório das penalidades aplicadas ressaltamos nosso entendimento diverso do apresentado pela Defendente.

Quando a Constituição proíbe a utilização de tributo com efeito confiscatório, ela está se referindo exclusivamente ao tributo, e não às multas decorrentes de infrações tributárias, que têm natureza diversa.

Enquanto a obrigação de pagar tributo decorre de ação lícita por parte do contribuinte, e portanto, não pode ser excessiva a ponto de desestimular a atividade econômica, a obrigação correspondente a uma infração advém de prática ilícita. Este é o fato crucial a distinguir a característica de tais figuras. Assim as multas se prestam a inibir comportamento contrários à legislação.

Pedimos licença para transcrever o ilustre tributarista Hugo de Brito Machado, citado pela Impugnante e também pelo Fisco em sua manifestação ao tratar deste assunto:

“(...) a vedação constitucional que se cuida não diz respeito às multas, porque tributo e multa são essencialmente distintos.

No plano estritamente jurídico, ou plano de Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.

No plano teleológico ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita originária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e, sim, desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária e eventual.

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança resem efetivamente desestimuladas. Por isso mesmo pode ser confiscatória (...)¹”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Windson Luiz da Silva e Mauro Rogério Martins.

Sala das Sessões, 10/11/04.

Roberto Nogueira Lima
Presidente/Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

LMMP/EJ

CC/MG