

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.003/11/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000166388-81
Impugnação: 40.010128507-21
Impugnante: Canelhas Comércio Importação e Exportação Ltda.
IE: 062719609.00-54
Proc. S. Passivo: Luíz Fernando Mussolini Júnior/Outro(s)
Origem: DFT/Comércio Exterior/B.Hte

EMENTA

EXPORTAÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO – REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO - NÃO INCIDÊNCIA – ESMERALDAS. Descaracterização da não incidência do imposto relativa a operações de remessas de mercadorias promovidas pela empresa autuada, com o fim específico de exportação, destinadas a estabelecimento de mesma titularidade, sediado no Estado de São Paulo, em face de irregularidades na documentação apresentada e por não ser o destinatário detentor de Ato Declaratório Executivo (ADE), expedido pela Secretaria da Receita Federal, para movimentação e armazenagem de mercadoria a exportar. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75. Entretanto, devem ser excluídas as exigências relativas às operações constantes das notas fiscais de devolução. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de documentos fiscais, de que a Autuada no período de 01/01/2005 a 31/12/2009, deixou de recolher ICMS em decorrência da descaracterização da não incidência do ICMS relativa a operações de remessas de mercadorias promovidas pela empresa autuada, com o fim específico de exportação, destinadas a estabelecimento de mesma titularidade, sediado no Estado de São Paulo, em face de irregularidades na documentação apresentada e por não ser o destinatário detentor de Ato Declaratório Executivo (ADE), expedido pela Secretaria da Receita Federal, para movimentação e armazenagem de mercadoria a exportar.

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

A Fiscalização instruiu o processo com Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Intimações anexas ao AIAF nº 10.100000914.88 (fls. 03/05); Planilha de conferência das remessas com fim específico de exportação (fls. 06/08); Auto de Infração – AI (fls. 09/10); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 11/13); Termo de entrega dos documentos requeridos pela Fiscalização (fls. 15/16)

e 28/29); Comprovante de devolução dos livros fiscais (fls. 30); Relatório Fiscal (fls. 31/44); Anexos 1 a 5 – Relação das notas fiscais referentes aos anos de 2005 a 2009 acompanhada de relatório pormenorizado das irregularidades observadas em cada nota fiscal de remessa de esmeraldas e documentos de exportação (fls. 45/2.344) e Anexo VI – Parecer Fiscal e despacho do Delegado Fiscal da DFT/BH (fls. 2.345/2.437).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 2.442/2.473, com documentos juntados às fls. 2.475/4.708, alegando, em síntese, o que se segue:

- em preliminar, o lançamento deve ser declarado nulo, uma vez que o Fisco promoveu modificação no critério jurídico de lançamento porque, ao longo da última década, sempre manteve os mesmos procedimentos fiscais que geraram a autuação ora em comento e que, já foi fiscalizada em duas oportunidades e nenhuma infração foi a ela impingida e, a teor do art. 146 do CTN, tal modificação só poderia surtir efeitos para os fatos geradores ulteriores à sua introdução;

- a Fiscalização parte da presunção de que todas as operações praticadas com fins específicos de exportação tratam-se de operações interestaduais;

- não há qualquer prova nos autos de uma suposta operação de compra e venda;

- o crédito tributário do período compreendido entre 1º de janeiro de 2005 a 13 de outubro de 2005 encontra-se decaído, a teor do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN;

- opera em Belo Horizonte com estabelecimento filial que promove a remessa de esmeraldas lapidadas para o estabelecimento matriz em São Paulo com fim específico de exportação, que, por sua vez, faz a exportação das mercadorias;

- as esmeraldas recebidas de sua filial em Belo Horizonte, que não são transacionadas dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, são devolvidas ao estabelecimento mineiro antes de decorrido o lapso de tempo legalmente fixado;

- em algumas situações, faz requerimento com base na legislação aplicável no sentido de prorrogar por igual período o prazo 180 (cento e oitenta) dias, a fim de concretizar a exportação;

- nunca fez qualquer operação interna ou interestadual de venda de esmeraldas lapidadas, sendo certo que as remeteu de seu estabelecimento em Minas Gerais para seu estabelecimento de São Paulo com o fim específico de exportação;

- elaborou planilha consolidando todas as operações realizadas entre a filial de Minas Gerais e a matriz de São Paulo no período autuado, objetivando provar que a filial de Minas Gerais remeteu mercadorias para sua matriz de São Paulo com a finalidade de serem exportadas e que, essa condição foi adimplida;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não faz uso de armazéns alfandegados ou entrepostos aduaneiros para realizar as exportações que são diretas, sendo que a utilização de armazéns ou entrepostos, no caso do comércio exterior de esmeraldas, é absolutamente impossível;

- formulou consulta dirigida à autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com vistas a se certificar se seu procedimento de estocagem de esmeraldas está correto, indagando se devem ser observados os arts. 808 e 809 do Decreto nº 6.759/09;

- as remessas de mercadorias, inclusive as interestaduais, que envolvam estabelecimentos da mesma empresa para o fim específico de exportação, são operações que se encontram fora do campo de incidência do ICMS, conforme consta da Lei nº 87/96, em seu art. 3º, II e parágrafo único, I e II;

- o Egrégio Conselho de Contribuintes de Minas Gerais já se manifestou a respeito do assunto através dos acórdãos de nº 19.712/10/3ª e 18.646/10/2ª dentre outros;

- solicita a realização de prova pericial, formulando quesitos que gostaria que fossem respondidos por um *expert* às fls. 2.474 dos autos;

Ao final pede pelo cancelamento do Auto de Infração e pela procedência de sua impugnação.

A taxa de expediente foi recolhida conforme atesta a cópia do DAE constante às fls. 2.484 dos autos.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em bem fundamentada Manifestação de fls. 4.711/4.730, refuta os argumentos da defesa, sob os seguintes fundamentos:

- as alegações da Autuada sobre a nulidade do Auto de Infração são inconsistentes, pois no que concerne a intimação recebida em 28/02/07, solicitando livros e documentos relativos às suas operações do período de 01/01/03 a 31/12/06, sequer houve a lavratura do TIAF – Termo de Início de Ação Fiscal;

- tal intimação foi efetuada para atender ao Fisco do Estado de São Paulo que havia solicitado diligência no estabelecimento da ora Autuada para verificar a existência do estabelecimento mineiro no endereço inscrito e se, as notas fiscais que entraram no estabelecimento paulista, correspondiam com as saídas mineiras, ou seja, conferir a existência de calçamento de documentos fiscais, tendo o Fisco concluído que as notas fiscais conferidas correspondiam com a realidade, não havendo diferença de valores com relação às de São Paulo;

- naquela oportunidade, as operações de remessa com fim específico de exportação não foram de fato conferidas, pois, na intimação de fls. 2.453 não constava entre a documentação solicitada a Consulta RE - Específica e o ADE – Ato Declaratório Executivo, documentos essenciais na verificação da regularidade das operações de remessa com fim específico de exportação;

- não há que se falar em ofensa ao princípio da segurança jurídica, nem tampouco, em nulidade do Auto de Infração;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as operações com fim específico de exportação são equiparadas às exportações propriamente ditas, gozando do mesmo tratamento tributário, ou seja, não incidência do ICMS, desde que observadas às condições previstas no Regulamento do ICMS, especificamente os arts. 242 a 253 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02;

- no caso de remessa com fim específico de exportação, para usufruir do benefício da não incidência do imposto, o emitente tem que acompanhar todo processo de exportação, verificando o cumprimento das determinações expressas no RICMS/02;

- em toda a documentação de exportação apresentada pela Impugnante, constante dos Anexos 1 a 5, não consta em nenhum documento o Estado de Minas Gerais como exportador e que, assim, legalmente, são exportações efetuadas pelo Estado de São Paulo, sendo este último compensado pelas perdas relativas à Lei Kandir;

- admitir que as remessas foram regulares, está se aceitando que as esmeraldas mineiras sejam remetidas para o estabelecimento localizado no Estado de São Paulo, sem tributação, e, quando da exportação, o Estado de São Paulo seja compensado, nos termos da Lei Kandir;

- se a etapa anterior de remessa mineira com fim específico de exportação for descaracterizada, passa esta operação a ser tributada normalmente, configurando uma operação interestadual;

- os arts. 243 a 253 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02 estabelecem os procedimentos a serem adotados na saída de mercadorias com fim específico de exportação amparadas pela não incidência prevista no art. 5º, § 1º, inciso I do RICMS/02;

- a empresa destinatária paulista, em todas as notas fiscais constantes dos Anexos 1 a 5, não cumpriu as determinações da legislação, efetuando o Registro de Exportação-RE sem qualquer relação com a nota fiscal emitida na etapa anterior de remessa mineira, não se preocupando em atender as determinações constantes do Parágrafo único, inciso III, art. 244, Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02;

- a empresa destinatária, Canelhas Comércio Importação e Exportação Ltda, estabelecimento paulista, não possui o Ato Declaratório Executivo - ADE - que a autorize a manter as mercadorias a serem exportadas em recinto alfandegado por ela operado, infringindo o art. 245, inciso II, alínea "c.4" e § 5º, inciso II, todos da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02;

- para a mercadoria ser admitida em regime Aduaneiro de Exportação, a empresa tem que encaminhá-la a um estabelecimento que tivesse o Ato Declaratório Executivo - ADE, conforme art. 245, Anexo IX do RICMS/02, e, conseqüentemente, abrir o RE- Registro de Exportação, constando Minas Gerais como Estado produtor, além dos dados da empresa remetente mineira;

- o pedido de perícia feito pela Autuada é totalmente desnecessário.

Requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, às fls. 4.733/4.742, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e pelo indeferimento da prova pericial. No mérito, pela improcedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, na sessão do dia 05/04/11, decidiu, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Também em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro André Barros de Moura, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 08/04/11, ficando proferidos os votos dos Conselheiros José Luiz Drumond (Relator) e Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), que julgavam parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas às operações constantes das notas fiscais de devolução, relacionadas nas planilhas de fls. 2.515/2.517.

DECISÃO

Os argumentos contidos na Manifestação Fiscal, fls. 4.711/4.730 dos autos, naquilo que se coadunam com a decisão da Câmara de Julgamento, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e acréscimos necessários.

Das Preliminares

Da arguição de nulidade do lançamento por mudança do critério jurídico

A Impugnante argui a nulidade do lançamento por entender que houve modificação do critério jurídico por erro de direito, com vedação expressa no art. 146 do Código Tributário Nacional – CTN.

Em relação à matéria ora em discussão (remessa com o fim específico de exportação), sustenta a Autuada que ao longo da última década sempre manteve os mesmos procedimentos fiscais que geraram a autuação ora em comento. Contudo, alega já ter sido fiscalizada em duas oportunidades e que, nenhuma infração foi a ela impingida.

Dessa forma, aduz que o Fisco promoveu notória modificação no critério jurídico de lançamento e que, a teor do art. 146 do CTN, tal modificação só poderia surtir efeitos para os fatos geradores ulteriores à sua introdução.

Com a devida vênia, não procede a alegação do Contribuinte, pois no caso dos autos, não se vislumbra qualquer alteração de critério jurídico adotado pelo Fisco.

A simples informação da Autuada de ter sido submetida a processo de fiscalização e não ter sofrido qualquer autuação não pode ser alegada como fundamento de mudança de critério jurídico de lançamento, por parte do Fisco, no momento em que lhe é imputado este Auto de Infração.

Nesse sentido, importante se mostra a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (*Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203*):

Mudança de critério jurídico não se contunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. **Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra**, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. **Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas** e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado. (grifou-se)

Ricardo Lobo Torres, referenciado por Luciano Amaro (*Direito Tributário Brasileiro, 12ª Edição, Saraiva, 1997, pág. 352*), relaciona o art. 146 do CTN aos casos de “*modificação da jurisprudência administrativa ou judicial*”, não podendo o Fisco invocar a modificação jurisprudencial para passar a adotar o novo critério nos lançamentos que viesse a efetuar, salvo em relação aos fatos geradores posteriores à introdução desse novo critério.

Alberto Xavier, também citado por Luciano Amaro (*Direito Tributário Brasileiro, 12ª Edição, Saraiva, 1997, pág. 353*), sustenta que o art. 146 do CTN é “*simples corolário do princípio da não retroatividade, extensível às normas complementares, limitando-se a esclarecer que os lançamentos já praticados à sombra da ‘velha interpretação’ não podem ser revistos com fundamento na ‘nova interpretação’*”, pretendendo o dispositivo “*que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada*”.

Das lições acima, depreende-se que no caso dos autos não houve qualquer alteração de critério jurídico.

Os períodos fiscalizados são distintos, as análises realizadas, não são necessariamente as mesmas. Nos termos do art. 149 do CTN, que não é o caso ora em discussão, qualquer lançamento pode ser revisto, antes de expirado o prazo decadencial.

Na situação em foco, o Fisco promoveu fiscalizações específicas, em períodos distintos, não havendo qualquer comunicação entre esses processos fiscalizatórios.

Importante ressaltar que o lançamento em comento levou em consideração processo fiscalizatório específico, matéria apreciada específica e legislação correspondente vigente no período, modificada em relação aos períodos anteriores.

Dessa forma, não se vislumbra qualquer mudança de critério jurídico realizada pelo Fisco passível de acarretar a nulidade do lançamento.

Do pedido de perícia

A Autuada faz pedido de prova pericial, apresentando quesitos às fls. 2.474.

Contudo, os Anexos de 01 a 05 (fls. 45/2.344), que fundamentam o lançamento, trazem todas as informações necessárias e suficientes para que se possa chegar a um convencimento quanto ao lançamento em questão.

Ressalta-se, ademais, que os citados anexos trazem, também, todas as respostas aos questionamentos feitos pelo Sujeito Passivo acerca das operações de remessa com o fim específico de exportação e em relação às operações subsequentes de exportação propriamente dita, matérias objeto de toda discussão travada nos autos.

Dessa forma, desnecessária a produção de prova pericial em razão de os autos já estarem suficientemente supridos por documentos e informações trazidos pelo Fisco quando da efetivação do lançamento e repetidos pela Autuada quando da impugnação.

Do Mérito

Conforme relatado, cuida o presente feito fiscal da descaracterização da não incidência do ICMS relativa a operações de remessas de mercadorias (esmeraldas) pela empresa autuada, com o fim específico de exportação, no período compreendido entre 01/01/05 a 31/12/09, destinadas a estabelecimento de mesma titularidade, sediado no Estado de São Paulo.

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

Numa primeira vertente, pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 13/10/05, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Ressalta-se que a ora Impugnante foi intimada do Auto de Infração em 14/10/10, conforme recibo às fls. 10 dos autos.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).”. TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim, em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A

EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

Em decisão recente (19/10/10), o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade no art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR MINISTRO RELATOR)."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2005 somente expirou em 31/12/10, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 14/10/10.

Quanto ao mérito propriamente dito, o Fisco analisando os documentos apresentados pela Autuada, para comprovar a exportação das esmeraldas, remetidas com esse fim específico, detectou diversas irregularidades em referidos documentos, detalhadamente explicadas nos Anexos de 1 a 5 (fls. 45/2.344), que assim se resumem:

- (i) inadequação dos Registros de Exportação - RE com as notas fiscais emitidas pela Autuada;
- (ii) constar na tela de Consulta do Registro de Exportação (RE – Específico) o Estado de São Paulo como Estado produtor e não o de Minas Gerais;
- (iii) o estabelecimento destinatário não ser detentor de Ato Declaratório Executivo (ADE), expedido pela Secretaria da Receita Federal, para movimentação e armazenagem de mercadoria a exportar.

Em razão de tais constatações, o Fisco descaracterizou as remessas com fins específicos de exportação, exigindo ICMS e multa de revalidação por entender tratar-se de operações interestaduais, normalmente tributadas.

A tese central da Impugnante é no sentido de que todas as remessas de esmeraldas que realizou de sua filial de Minas Gerais para sua matriz de São Paulo tiveram efetivo fim específico de exportação e de que, as quantidades remetidas foram exportadas ou devolvidas quando não consumadas as exportações, e que, as impropriedades observadas pela Fiscalização nos documentos de exportação apresentados, podem, quando muito, expressar irregularidades de ordem formal, que constituem mera inobservância de obrigação acessória, cujo descumprimento não é suficiente para transformar operações de exportação – imunes – em operações interestaduais sujeitas à incidência do ICMS, como quer a Fiscalização. Logo, restando comprovada a efetiva exportação da mercadoria, não há como exigir a obrigação principal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Porém, os deveres instrumentais realmente não se confundem com o tributo, no entanto é o seu cumprimento que torna possível a aferição do exato pagamento deste, mediante o controle fiscal das operações do contribuinte, contexto no qual devem ser entendidas as obrigações acessórias constantes dos dispositivos nos quais se sustenta a autuação sob análise, até porque, apesar de afirmá-lo, não comprovou a Impugnante, de forma inequívoca, a efetiva exportação das mercadorias remetidas com este fim específico.

A legislação tributária, a seguir transcrita, disciplina a não incidência do ICMS das operações de remessa de mercadorias com o fim específico de exportação no âmbito do Estado de Minas Gerais:

Lei Estadual nº 6.763/75

Art. 7º - O imposto não incide sobre:

(...)

II - a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre prestação de serviço para o exterior, observado o disposto no § 2º deste artigo;

(...)

§ 1º - A não incidência de que trata o inciso II, observado o que dispuser o regulamento, aplica-se também à operação que destine mercadoria, com o fim específico de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora, inclusive trading company, diretamente a:

I - embarque de exportação;

II - transposição de fronteira;

III - depósito em recinto alfandegado ou em Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação - Redex.

RICMS/02 - Parte Geral

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conta e ordem de empresa comercial exportadora, inclusive *trading company*, observado o disposto nos arts. 243 a 253 da Parte 1 do Anexo IX;

RICMS/02 - ANEXO IX - CAPÍTULO XXVI

Art. 242-A - Para os efeitos deste Capítulo, entende-se como:

I - empresas comerciais exportadoras:

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

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

II - estabelecimento remetente, o estabelecimento situado neste Estado, industrial, produtor ou comerciante, que promover a saída de mercadoria destinada diretamente a embarque de exportação, transposição de fronteira ou a depósito em armazém alfandegado, entreposto aduaneiro ou em Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação (REDEX), por conta e ordem de empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

III - remessa com o fim específico de exportação, a saída de mercadoria destinada diretamente a embarque de exportação, transposição de fronteira ou a depósito em armazém alfandegado, entreposto aduaneiro ou em Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação (REDEX), por conta e ordem de empresa comercial exportadora, para ser exportada no mesmo estado, ressalvado o seu simples acondicionamento ou reacondicionamento; (grifou-se).

Depreende-se da leitura dos dispositivos supracitados que a previsão dada pela legislação mineira para a não incidência nas remessas com o fim específico de exportação é restrita às hipóteses em que a mercadoria já tenha prévia destinação ao exterior.

No caso dos autos, o que se observa, pela própria fala da Impugnante na sua peça de defesa, é que as mercadorias (esmeraldas) são remetidas ao estabelecimento matriz da Autuada, com sede na cidade de São Paulo, que posteriormente as comercializa com residentes no exterior.

Nesse diapasão, equiparadas que são às exportações, tais operações gozam do mesmo tratamento tributário dispensado àquelas (não incidência do ICMS), desde que observadas algumas condições previstas na legislação, dentre as quais as da Seção IV do Capítulo XXVI da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para usufruir do benefício da não incidência do imposto, o emitente tem que acompanhar todo processo de exportação, verificando o cumprimento das determinações expressas no RICMS/02. Não basta que o remetente mineiro emita a nota fiscal de remessa com fim específico de exportação, sem destaque do imposto e, ao dar entrada no estabelecimento destinatário (Canelhas/paulista), este realize a exportação na época, quantidades e da maneira que lhe for conveniente, não observando, ou melhor, desrespeitando totalmente as determinações do RICMS/02, não concluindo a operação iniciada no Estado de Minas Gerais.

Com base em toda a documentação anexada aos autos pela Fiscalização (Anexos 1 a 5 fls. 45/2.344), apresentada pela Autuada, constata-se que a empresa paulista, ao receber as esmeraldas lapidadas, efetua ou não, de acordo com sua conveniência, vendas para o exterior destas mercadorias, não guardando em seus documentos de exportação, relação com a etapa anterior de remessa mineira, deixando o Estado de Minas Gerais alheio ao processo.

Pelo relatório elaborado pela Fiscalização para cada nota fiscal emitida, pela Autuada, de remessas de esmeraldas com não incidência do ICMS, constante dos Anexos 1 a 5, fls. 45/2.334, percebe-se que os documentos de exportação apresentados não guardam nenhuma relação com a referida nota fiscal emitida na etapa anterior de remessa mineira, em total inobservância da determinação constante do art. 244, Anexo IX do RICMS/02, a seguir transcrito:

Art. 244 - A empresa comercial exportadora deverá comprovar que as mercadorias foram efetivamente exportadas, em relação a cada estabelecimento remetente, por meio:

I - da Declaração de Exportação (DE) averbada;

II - do Memorando-Exportação; e

III - do Registro de Exportação (RE) com as respectivas telas "Consulta de RE Específico" do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) consignando as seguintes informações:

a - no campo 13 "Estado Produtor": "MG", como Estado produtor/fabricante;

b - no campo 24 "Dados do Fabricante": o número de inscrição no CNPJ do estabelecimento remetente localizado neste Estado, o valor e a quantidade da mercadoria;

c - o número e a data da nota fiscal emitida pelo estabelecimento exportador na forma do art. 242-F desta Parte.

IV - Registro de Início de Trânsito Estadual (RITE) com carimbo da unidade fazendária do Posto de Fiscalização de divisa.

Parágrafo único - O Registro de Exportação, como elemento de comprovação da exportação, deverá estar de acordo com a nota fiscal emitida pelo estabelecimento remetente na forma do art. 245 desta Parte. (grifou-se).

Assim, não se trata de meras irregularidades de ordem formal, como quer a Impugnante, mas da própria ausência de requisitos legais aos quais está condicionada a não incidência do imposto, ainda que a legislação os exija como instrumentos de controle ou medida preventiva contra fraudes, simulações ou outras condutas ilícitas assemelhadas praticadas com o intuito de evasão fiscal – *no caso, o desvio da mercadoria para o mercado interno*.

Já em relação à efetiva exportação das mercadorias, com a devida vênia, não logrou a Impugnante comprová-la de forma inequívoca, como lhe caberia, não obstante as várias oportunidades que teve para fazê-lo.

Com efeito, apesar das exaustivas alegações neste sentido, a análise dos documentos trazidos pela Impugnante não permite concluir que as mercadorias foram efetivamente exportadas, pois nenhum deles contém qualquer elemento ou faz qualquer referência que os vincule às notas fiscais objeto da autuação.

Ou seja, mesmo contendo a informação de que houve exportação de esmeraldas em período compatível com o que se daria o embarque das mercadorias em questão para o exterior, e apesar de serem apresentados Comprovantes de Exportação, Declarações de Despacho, Registros de Exportação e Contratos de Câmbio, não se pode afirmar, inequivocamente, que se refiram tais documentos àquelas mercadorias, pois não há nenhuma ligação entre estes e as notas fiscais emitidas para a remessa das esmeraldas.

Na verdade, os documentos anexados apenas comprovam que a Impugnante realizou diversas exportações, para diversos residentes no exterior, porém, não são suficientes para demonstrar se alguma dessas exportações se refere às mercadorias objeto das exigências.

Por outro, se forem considerados como corretos os procedimentos efetuados pela empresa Autuada, ou seja, se as remessas com fim específico de exportação forem consideradas regulares, é o mesmo que admitir que as esmeraldas mineiras sejam remetidas para o estabelecimento localizado no Estado de São Paulo, sem tributação, e, quando da exportação, o Estado de São Paulo seja compensado, nos termos da Lei Kandir.

Tem-se, destarte, por não comprovada a exportação real das esmeraldas saídas do estabelecimento da Autuada com o fim específico de exportação, por conseguinte, descaracterizada a operação, configuram-se interestaduais as remessas de esmeraldas para o estabelecimento paulista, legitimando-se, em parte, a exigência do imposto (conforme art. 249 do Anexo IX do RICMS/02), da multa de revalidação e dos juros moratórios.

Contudo, como atestam as cópias de notas fiscais de devolução emitidas pelo estabelecimento destinatário (Canelhas/paulista), constantes dos documentos que compõe os Anexos de 1 a 5 (fls. 45/2.344 dos autos), parte das esmeraldas remetidas foram devolvidas ao estabelecimento da Autuada, ensejando adequação do valor da base de cálculo para apuração do crédito tributário.

Desse modo, deve ser abatido do valor do crédito tributário as notas fiscais de devolução, relacionadas nas planilhas de fls. 2.515/2.517.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 05/04/11. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas às operações constantes das notas fiscais de devolução, relacionadas nas planilhas de fls. 2.515/2.517. Assistiu ao julgamento pela Impugnante o Dr. Roberto Torres De Martin. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura e Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor).

Sala das Sessões, 08 de abril de 2011.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**José Luiz Drumond
Relator**