

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

Acórdão: 19.879/12/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000170390-86  
Impugnação: 40.010130223-26  
Impugnante: Gialo Mineração Ltda - EPP  
IE: 231042623.00-00  
Proc. S. Passivo: Edson Fernandes Viana  
Origem: DF/Governador Valadares

**EMENTA**

**EXPORTAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO – SAÍDA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.** Descaracterização da não incidência do ICMS, tendo em vista o descumprimento das condições estabelecidas na legislação vigente, uma vez que as mercadorias não foram remetidas diretamente, por conta e ordem de empresa comercial exportadora, para embarque de exportação, depósito em recinto alfandegado ou em Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação (REDEX). Exigência de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Infração caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre descaracterização da não incidência do ICMS, utilizada indevidamente pelo estabelecimento autuado em operações de remessas de mercadorias para empresa sediada no Estado do Espírito Santo, uma vez não atendidas as condições estabelecidas na legislação vigente, como determina o RICMS/02, especialmente no art. 245, inciso II, alínea “c” e subalíneas “c.2”, “c.3” e “c.4” do Anexo IX.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1355/1364 e fls. 1384/1393, anexando, respectivamente, os documentos de fls. 1365/1369 e 1394/1411, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1413/1417.

A 1ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório e a diligência de fls. 1422.

A Autuada manifesta-se às fls. 1426/1427 e anexa os documentos de fls. 1428/3922.

O Fisco responde a diligência e reformula o crédito tributário às fls. 3924/3948.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante é cientificada da reformulação do crédito tributário às fls. 3950/3951, sendo reaberto novo prazo para aditamento da impugnação ou pagamento.

A Impugnante apresenta aditamento à impugnação às fls. 3954/3956 contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 3966/3969

A 1ª Câmara de Julgamento exarou novo despacho interlocutório de fls. 3973 o qual foi respondido pela Impugnante às fls. 3978/4011.

O Fisco intima a Impugnante conforme Termo de fls. 4018. A Impugnante manifesta-se às fls. 4021/4022 e anexa os documentos de fls. 4023/4043.

O Fisco novamente manifesta-se às fls. 4045/4047.

---

### **DECISÃO**

#### **Do Mérito**

Versa a presente autuação sobre descaracterização da não incidência do ICMS, utilizada indevidamente pelo estabelecimento autuado em operações de remessas de mercadorias para a empresa Pedreiras do Brasil S.A., com sede no Estado do Espírito Santo, uma vez não atendidas as condições estabelecidas na legislação vigente, como determina o RICMS/02, especialmente no art. 245, inciso II, alínea “c” e subalíneas “c.2”, “c.3” e “c.4” do Anexo IX.

Ressalte-se, inicialmente, que a Autuada apresentou 02 (duas) impugnações. A primeira foi apresentada em 11/08/11, fls. 1355/1364, e a segunda foi postada em 16/08/11, no entanto, ambas refletem as mesmas argumentações defensivas.

Pertinente destacar que a Impugnante juntou aos autos decisão em Mandado de Segurança nº 002404373148-8, todavia, analisou-se o conteúdo da referida decisão e concluiu-se que o mesmo não é impeditivo da constituição do crédito tributário realizado pelo Fisco no presente lançamento.

Reitere-se que diante da constatação do não atendimento das condições estabelecidas na legislação pertinente, o Fisco descaracterizou a não incidência do ICMS relativa às operações autuadas e exigiu o ICMS correspondente, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Consta nas notas fiscais autuadas (fls. 60/1349), emitidas no período de 25/11/09 a 08/07/10, a oposição dos seguintes dizeres: “Não incidência de ICMS conf. Art. 5º, inciso XX, Parágrafo 1º da parte geral do RICMS; Mercadoria com fins específicos de Exportação; Não incidência do ICMS, conf. Lei Complementar nº 87/96, Art. 3º, Parágrafo único, inciso I:”. Já nas notas fiscais eletrônicas foi adicionado no campo das informações complementares “Não incidência de ICMS conforme Art. 5º, inciso II, parte geral do RICMS/1996 – remessa com fim específico de exportação”.

Mencione-se que a Lei Complementar nº 87/96 fez uso do permissivo constitucional e ampliou as hipóteses de não incidência, para abranger, também, as operações equiparadas à remessa ao exterior, definidas como sendo aquelas que destinam mercadorias a empresa comercial exportadora, a outro estabelecimento da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mesma empresa, a armazém alfandegado ou a entreposto aduaneiro, com fim específico de exportação. Examine-se:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

(...)

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

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

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Seguindo esta linha, a legislação mineira, nos termos do art. 7º, § 1º da Lei nº 6.763/75, regulamentado pelo art. 5º, § 1º do RICMS/02, estabeleceu e disciplinou a não incidência do ICMS relativo às operações da espécie (remessa com fim específico de exportação – exportação indireta) da seguinte forma:

Lei 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.

(...)

§ 5º A não-incidência prevista no inciso II não alcança, ressalvado o disposto no § 1º, as etapas anteriores de circulação da mesma mercadoria ou de outra que lhe tenha dado origem.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### 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.

Já o art. 245, inciso II, alínea “c” e subalíneas “c.2”, “c.3” e “c.4” do Anexo IX do RICMS/02, prevê:

Art. 245. Na remessa da mercadoria com o fim específico de exportação, o estabelecimento remetente emitirá nota fiscal:

II - em nome da empresa comercial exportadora, do recinto alfandegado ou do REDEX, para acompanhar o transporte da mercadoria, sem destaque do imposto, indicando, além dos requisitos exigidos neste Regulamento:

(...)

c) no campo Informações Complementares:

c.2) o recinto alfandegado ou o REDEX onde será entregue a mercadoria, na hipótese de emissão da nota fiscal a que se refere o inciso II deste artigo em nome da empresa comercial exportadora;

c.3) o local de embarque de exportação ou de transposição de fronteira onde será processado o despacho de exportação;

c.4) o número do Ato Declaratório Executivo (ADE) do armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro, expedido pela Secretaria da Receita Federal;

Por sua vez, o art. 253-D, § 1º, I e § 2º do Anexo IX do RICMS/02 estabelece a exigência de que a remessa destas mercadorias destinadas a REDEX, amparadas pela não incidência, seja autorizada mediante regime especial concedido pelo Diretor da Superintendência de Tributação ao estabelecimento credenciado pela Receita Federal para funcionar como REDEX, devendo este (o REDEX) encontrar-se inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado. Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 253-D. As remessas de mercadorias destinadas a REDEX, amparadas pela não-incidência a que se refere o inciso III do caput e o inciso I do § 1º do art. 5º deste Regulamento, serão autorizadas mediante regime especial concedido pelo Diretor da Superintendência de Tributação ao estabelecimento credenciado pela Secretaria de Receita Federal para funcionar como REDEX.

§ 1º O requerimento do regime especial, sem prejuízo do disposto no artigo 29 da Consolidação da Legislação Tributária e Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, será instruído com os seguintes documentos:

I - Ato Declaratório Executivo (ADE), emitido pela Secretaria da Receita Federal que reconhece o recinto como REDEX;

§ 2º Para a concessão do regime especial, o REDEX deverá encontrar-se inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado. Grifou-se.

Vale mencionar que as condições estabelecidas na legislação mineira para fins de fruição da não incidência nas remessas de mercadorias a empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, são meras normas de controle ou deveres instrumentais acessórios, a serem seguidos pelos contribuintes, de modo a possibilitar ao Estado a averiguação da correta utilização da não incidência do ICMS.

A doutrina é pacífica no sentido de que existem, em torno do tributo, outras relações jurídicas que se traduzem em fazer, em não fazer ou em suportar.

Cabe ressaltar o que dispõe o art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Constata-se, assim, que o dever instrumental não se confunde com o tributo, mas é o cumprimento dessa obrigação acessória que torna possível o seu exato pagamento. É nesse contexto que devem ser entendidas as condições estabelecidas nos dispositivos legais que sustentam a autuação.

Portanto, a legislação mineira não restringe as hipóteses de não incidência previstas na Lei Complementar nº 87/96, como afirma a Impugnante, pois apenas impõe aos contribuintes o cumprimento de determinadas obrigações/condições, para fruição da não incidência do ICMS nas operações denominadas “Remessas com Fim Específico de Exportação” (exportação indireta).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que a legislação mineira não inovou no que diz respeito à definição de “Remessa de Mercadoria com Fim Específico de Exportação”, pois o Decreto-Lei nº 1.248/72, que “dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico da exportação” define as operações em questão da seguinte forma:

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Assim, as operações realizadas pelo estabelecimento autuado com a empresa “Pedreiras do Brasil S.A”, sediada no Estado do Espírito Santo, por não se enquadrarem nas condições estabelecidas na legislação, não podem ser consideradas “Remessas com Fim Específico de Exportação” e sim como meras operações interestaduais, sujeitas à incidência normal do ICMS, em função dos seguintes fatos:

- as mercadorias não foram destinadas diretamente, por conta e ordem de empresa comercial exportadora, para embarque de exportação;
- as mercadorias também não foram destinadas a estabelecimento credenciado pela Secretaria de Receita Federal para funcionar como REDEX, que detivesse regime especial concedido pelo Diretor da Superintendência de Tributação da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais, devidamente inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado.

Logo, sobre as operações interestaduais em questão, incide normalmente o ICMS, a teor do disposto no § 5º do art. 7º da Lei nº 6.763/75.

(...)

§ 5º A não-incidência prevista no inciso II não alcança, ressalvado o disposto no § 1º, as etapas anteriores de circulação da mesma mercadoria ou de outra que lhe tenha dado origem.

A Impugnante argumenta que as operações contestadas pelo Fisco obedeceram fielmente à legislação em vigor. Nesse sentido, transcreve vários dispositivos da legislação pertinente.

Comenta o preenchimento de informações complementares, concluindo que a ausência de tais informações não descaracteriza o caráter de exportação das mercadorias e que existem outros documentos que poderiam comprovar a exportação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma a Impugnante que vende seus produtos para uma empresa comercial exportadora e que o local de embarque de exportação ou de transposição de fronteira será decidido pela compradora que remeterá a mercadoria para o país de destino, e que, sendo assim, as subalíneas “c.2” e “c.3” do art. 245 do Anexo IX do RICMS/02 não se aplicam ao caso em análise.

Entende a Impugnante a insubsistência do feito fiscal, afirmando que sobre a mercadoria exportada não há incidência do ICMS e que não há qualquer irregularidade na emissão das notas fiscais.

Porém, conforme demonstrado acima, a qualificação da destinatária das mercadorias como empresa comercial exportador não é condição suficiente para a caracterização da não incidência do ICMS nas operações analisadas, pois a legislação exige que as mercadorias sejam remetidas diretamente para embarque de exportação, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, ou para depósito em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, o que não ocorreu no presente caso.

Aliás, o Fisco intimou a Impugnante (fls. 4018) para comprovar que a empresa Pedreiras do Brasil S/A, à época das operações, exercia dentre suas atividades econômicas, as descritas no art. 5º, § 1, item 1 do RICMS/02, que compreende: depósito em recinto alfandegado ou em Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação - REDEX, observado o disposto nos arts. 243 a 253 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, o que não restou comprovado.

A Impugnante, por sua vez, anexou aos autos (fls. 4023/4036) uma cópia da sentença concernente ao Mandado de Segurança, processo nº 0024.04.373148-8, o qual determina que: “a autoridade coatora abstenha-se de exigir das impetrantes o recolhimento do ICMS em operações que destinem mercadorias a outro estabelecimento das próprias impetrantes ou para comercial exportadora, inclusive *trading company* inscrita na SECEX como tal”.

Ora, o Mandado de Segurança somente estendeu o direito da Impugnante de enviar mercadorias com o fim específico de exportação, também, com destino a “outro estabelecimentos das próprias impetrantes”.

Esclareça-se que estabelecimentos das próprias impetrantes são aqueles de mesma titularidade, isto é, que pertencem ao mesmo contribuinte.

Desta forma, ao remeter mercadorias a qualquer outro estabelecimento, que não da própria Gialo ou empresa comercial exportadora, a Impugnante descumpre a legislação tributária vigente como também a decisão constante no referido mandado de segurança.

Destaque-se, ainda, que se a interpretação para “outros estabelecimentos das próprias impetrantes” fosse de que as impetrantes pudessem enviar mercadorias para exportação com destino ao estabelecimento de outra impetrante, o destinatário Pedreiras do Brasil S/A não está incluído no mandado de segurança como beneficiária.

É importante destacar que a descaracterização da exportação se deu porque as notas fiscais objeto do Auto de Infração não cumprem os requisitos previstos na legislação tributária para ser considerado “remessa com fim específico de exportação”,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

logo, estas saídas de mercadorias da Impugnante com destino à Pedreiras do Brasil S/A caracterizam a ocorrência do fato gerador, nos termos do já citado inciso VI art. 6º da Lei nº 6.763/75.

Os documentos acostados pela Impugnante aos autos, com o intuito de comprovar a efetiva exportação das mercadorias, não têm o condão de ilidir o feito fiscal, pois as operações objeto da autuação são aquelas que antecederam a alegada exportação, consideradas operações interestaduais normais, sujeitas à incidência do ICMS, nos termos do §5º do art. 7º da Lei nº 6.763/75, uma vez não caracterizadas como “Remessas com Fim Específico de Exportação”.

De toda forma, deve-se reiterar que o procedimento adotado pela Autuada implicou em infração ao §1º do art. 5º do RICMS/02 e ao § 1º do art. 7º da Lei nº 6.763/75, descaracterizando a não incidência do ICMS, considerando que as operações praticadas não obedeceram às exigências dos dispositivos legais citados, o que descaracteriza o direito ao benefício, havendo, pois, a incidência normal do imposto nas operações objeto da autuação, nos termos do §5º do art. 7º da Lei nº 6.763/75, já transcrito anteriormente.

Quanto à alegação da Defesa sobre a não observância do princípio da não cumulatividade, vale destacar que o direito ao crédito, desde que atendidas todas as demais condições exigidas na legislação tributária, opera-se no momento da escrituração dos documentos fiscais referentes às entradas passíveis de creditamento.

Assim sendo, observada a reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 3.924/3.948. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), Sauro Henrique de Almeida e Ricardo Wagner Lucas Cardoso.

**Sala das Sessões, 21 de novembro de 2012.**

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Presidente / Relator**