

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.019/13/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000172579-46
Recurso de Revisão: 40.060133056-83
Recorrente: Melt Metais e Ligas S/A
IE: 688597382.00-08
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Sabrina Aparecida Rezende/Outro(s)
Origem: DF/Barbacena

EMENTA

EXPORTAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO - REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. Descaracterização da não incidência do ICMS nas operações de remessas de mercadorias pela ora Recorrente para empresa sediada no Estado de São Paulo, uma vez não terem sido atendidas as condições estabelecidas na legislação vigente para caracterização da operação com o fim específico de exportação, tendo em vista 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). Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso VII. Entretanto, a citada multa isolada não se adequa à conduta descrita nos autos pelo que deve ser excluída. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

Consta do Relatório do Auto de Infração, fl. 02, a seguinte imputação fiscal:

As operações de saída, objeto deste Auto de Infração originadas da empresa Melt Metais e Ligas S/A com destino a White Solder Ltda., não são consideradas remessas com fim específico de exportação, por não terem sido remetidas diretamente por conta e ordem da empresa comercial exportadora, para embarque de exportação ou depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação. Logo, incide normalmente o ICMS nesta etapa de circulação de mercadorias. Estas operações também violam as exigências contidas no Regulamento do ICMS, Decreto 43.080/2002, descaracterização qualquer equiparação a não incidência, tendo em vista:

1 – que estas operações não destinam mercadorias diretamente a depósito em recinto alfandegado ou em recinto especial para Despacho Aduaneiro de Exportação – REDEX, com fim específico de exportação, por conta e ordem de empresa Comercial Exportadora, inclusive trading, observado o disposto nos artigos 243 a 253 da Parte 1 do Anexo IX;

2 – que estas operações não destinam mercadorias a estabelecimento credenciado pela Secretaria da Receita Federal para funcionar como REDEX, e que detenha regime especial concedido pelo Diretor da Superintendência de Tributação da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais;

3 – que o REDEX não se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes de ICMS deste Estado. Em face de todas essas irregularidades apresentadas, restando caracterizado no Auto de Infração tratar-se de operações interestaduais tributadas pelo ICMS.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ambos da Lei n.º 6.763/75.

Da Decisão Recorrida

Apreciando o lançamento a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em sessão realizada em 08 de novembro de 2012, em preliminar, à unanimidade, rejeitou a arguição de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para adequar a Multa Isolada do art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75 a 20% (vinte por cento) do seu valor, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos em parte, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Sauro Henrique de Almeida, que excluía a multa isolada. Na oportunidade, pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes.

Esta decisão está consubstanciada no Acórdão 19.874/12/2ª (fls. 231/242) e voto vencido de fls. 243/244.

Do Recurso de Revisão

Inconformada com a decisão a Melt Metais e Ligas S/A, por sua advogada regularmente constituída, apresenta Recurso de Revisão de fls. 246/266, em síntese, aos fundamentos seguintes:

- a autuação combatida não pode de forma alguma prosperar, posto que objetiva a cobrança de tributo inexistente, bem como faz incidir multa não aplicável à sua conduta;

- na impugnação originalmente apresentada, demonstrou-se que a pretendida restrição das hipóteses que se considera remessa com fim específico de exportação realizada por normas infralegais do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais exorbita seu poder regulamentar e representa nítida ofensa à Lei Complementar n.º 87/96 e à Constituição Federal e, se alguma ofensa houve a obrigações acessórias, tal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

infração deveria ensejar a aplicação de penalidade prévia e expressamente prevista em lei, sendo que a previsão legal da multa isolada aplicada não se encaixa à sua conduta;

- a Constituição Federal de 1988 conferiu aos Estados membros e ao Distrito Federal a competência tributária para instituir o ICMS, excluindo expressamente de sua esfera de incidência as operações que destinem mercadorias ao exterior ou serviços prestados a destinatários no exterior;

- a Lei Complementar n.º 87/96, cumprindo com o papel que lhe reservou a Carta Magna, equiparou às operações de exportação aquelas realizadas no mercado interno em que há a saída para estabelecimento exportador com fim específico de exportação;

- quando a Constituição ou lei complementar querem transferir ao legislador ordinário ou a órgão do Poder Executivo a tarefa de complementar a regulamentação das matérias por elas regulamentadas, devem fazer expressa autorização nesse sentido;

- logo, como todas as operações aqui fiscalizadas foram realizadas com empresa comercial exportadora - White Solder Ltda. e com fim específico de exportação, não há que se falar em incidência de ICMS sobre as mencionadas operações de saídas;

- a empresa comercial exportadora - White Solder Ltda. possui despacho decisório, datado de 08 de dezembro de 2008, deferindo a habilitação para operação no Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex, comprovando, desse modo, a sua natureza de comercial exportadora;

- o Auto de Infração, contudo, pretende constituir e cobrar o imposto sobre operações que se encaixam entre as que foram excluídas da incidência pela Lei Complementar n.º 87/96, uma vez que, segundo afirma em seu relatório e nos acórdãos do Eg. Conselho de Contribuintes, a legislação mineira restringe as hipóteses de não incidência definidas pela dita lei complementar e pela Constituição;

- não pode a lei ordinária estadual - e muito menos um decreto - instituir imposto sobre operações realizadas com empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, uma vez que existe lei complementar que afasta a possibilidade de incidência do imposto;

- a exigência de que a remessa da mercadoria seja remetida diretamente para embarque de exportação, a depósito em recinto alfandegado ou a Redex, por conta e ordem de comercial exportadora é limitação criada por lei ordinária do Estado de Minas Gerais e pelo RICMS/MG;

- como a própria decisão reconhece, é a legislação mineira que exige que as mercadorias sejam remetidas diretamente para embarque de exportação por conta e ordem de comercial exportadora, ou para depósito em recinto alfandegado ou para REDEX;

- o estado não pode tributar tais operações, sendo-lhe facultado fiscalizar as operações isentas, podendo, se for o caso, impor ao contribuinte obrigações acessórias e penalidades pelo descumprimento das mesmas, mas nunca fazer incidir ICMS sobre as indigitadas operações;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a legislação estadual pode e deve, conforme determina o Convênio 113/96, estabelecer as formalidades e os procedimentos que devem ser obedecidos pelo contribuinte ao realizar as operações com fim específico de exportação excluídas da incidência do imposto, impondo-lhes, se for o caso, inclusive a necessidade de obtenção de regime especial;

- ao pretender criar condições e restrições às situações de não incidência estabelecidas pela Constituição e pela lei complementar, o regulamento do ente federado claramente exorbitou os limites do seu poder regulamentar;

- o Auto de Infração combatido é inconstitucional, ilegal e, portanto, nulo, posto que pretende constituir e cobrar ICMS sobre operações excluídas do âmbito de incidência do imposto estadual;

- o próprio acórdão admite que a legislação estabelece condições de fruição de não incidência;

- ao contrário do que o acórdão recorrido entende, a legislação mineira, sob o pretexto de estabelecer obrigações acessórias, está imprimindo novo desenho às hipóteses de incidência do imposto, restringindo, ao arripio da Constituição Federal e da Lei Complementar n.º 87/96, as hipóteses de não incidência;

- se houve o descumprimento de alguma formalidade ou procedimento, como por exemplo, a exigência de possuir regime especial ou cadastro - o que não ocorreu - deveria ter sido realizada a imposição de multa previamente prevista em lei para tal conduta, mas nunca a cobrança de ICMS;

- a Lei Complementar n.º 87/96 prevê, em seu art. 31 e em seu Anexo, juntamente com o art. 4º da Lei Complementar n.º 65/91, o repasse de auxílio financeiro por parte da União aos Estados e Distrito Federal, como forma de compensar os prejuízos sofridos em função da não incidência nela prevista, assim, caso o Estado de Minas Gerais tribute as ditas operações estará auferindo receitas em duplicidade;

- não se diga que as operações realizadas não se destinam à exportação, pois foram apresentados os comprovantes de exportação;

- em sua impugnação demonstrou a falta de motivo e motivação para aplicação da penalidade isolada, ou, o que dá no mesmo, sua equivocada capitulação;

- a capitulação da penalidade aplicada encontra-se equivocada, como bem reconhecido pelo voto divergente;

- sua conduta representa um não fazer, pois, convicta de que as operações realizadas não dão ensejo à incidência do ICMS, deixou de consignar no documento fiscal respectivo qualquer valor de base de cálculo, conduta ontologicamente distinta do fazer previsto no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75;

- torna-se ainda mais irrefutável a distinção entre a conduta realizada e aquela prevista no tipo legal em que o Auto de Infração erroneamente capitulou a suposta infração o fato de que os arts. 8º e 17 da Lei n.º 19.978/11 incluem o inciso XXXVII, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não existiria razão para a inclusão do mencionado tipo legal se a conduta nele prevista já estivesse prevista no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75;

- cita o Acórdão 20.854/12/1ª;

- discute ainda a penalidade aplicada sob o argumento de que esta tem verdadeiro caráter confiscatório, violando frontalmente o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, Constituição Federal) e a expressa previsão do art. 150, inciso IV da Constituição Federal;

- a multa fiscal ou tributária não pode ser utilizada como expediente ou técnica de arrecadação, transformando-se num verdadeiro tributo disfarçado, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal, repugnando a aplicação de multas exorbitantes, as quais atentam contra o patrimônio do contribuinte;

- a Corte Suprema tem adotado como parâmetro de multa fiscal não exorbitante o patamar de 20% (vinte por cento) a 30% (trinta por cento) do valor do principal apurado.

Ao final, pede que seja cancelado o Auto de Infração e, caso assim não se entenda, que seja excluída a multa isolada aplicada ou reduzidas as multas aplicadas ao patamar considerado compatível com a vedação constitucional de confisco trazida pela Constituição Federal.

DECISÃO

Da Preliminar

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO IX

DO RECURSO DE REVISÃO

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

.....

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico ou a que resulte em declaração de nulidade do lançamento;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada pelo órgão julgador estabelecida nos termos do § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

.....

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão 19.874/12/2ª, ora recorrida, verifica-se ser cabível o presente recurso, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Ressalte-se ainda que a decisão não se enquadra em nenhuma das vedações constantes do § 1º do citado art. 163, pois não trata de questão preliminar ou de concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal.

Diante disso, encontra-se atendida a condição prevista no inciso I do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

Do Mérito

Compete à Câmara Especial a análise do presente Recurso que pede o cancelamento do Auto de Infração lavrado para formalizar as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos art. 56, inciso II e 55, inciso VII, em função da imputação fiscal de descaracterização da não incidência do ICMS, utilizada pela Recorrente em operações de remessas de mercadorias para a empresa “White Solder Ltda.”, sediada no Estado de São Paulo, com o fim específico de exportação, sem atender, contudo, as condições estabelecidas na legislação vigente, tendo em vista 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).

Nas notas fiscais objeto da autuação (fls. 32/57), emitidas no período de 29 de maio de 2009 a 02 de setembro de 2011, consta como natureza da operação “Venda Produção para Exportação” e o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) nº 6.501 – Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação.

Diante da arguição da Recorrente de que a autuação estaria fundada em norma estadual que contraria as disposições constitucionais, bem como as regras da Lei

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Complementar n.º 87/96, importante se reportar de pronto às referidas normas da lei complementar, a saber:

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.

Como pode ser visto do texto acima transcrito a Lei Complementar n.º 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 mesma empresa, a armazém alfandegado ou a entreposto aduaneiro, com fim específico de exportação.

Desta forma, a regra de extensão da não incidência, bem como os limites desta extensão foram fixados pela própria Lei Complementar n.º 87/96.

Seguindo esta linha, a legislação mineira, conforme art. 7º, § 1º da Lei n.º 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 n.º 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

RICMS/02

Art. 5º O imposto não incide sobre:

I - o serviço de transporte ou de comunicação, salvo se relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, quando prestados:

.....
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.

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 esse encontrar-se inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado:

Anexo IX - RICMS/02

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 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.

Importante registrar que as normas estaduais não restringem a aplicação do instituto da imunidade, ou mesmo da regra de equiparação da Lei Complementar n.º 87/96, mas apresentam a forma de demonstração da ocorrência da real operação de exportação, esta sim, amparada pela imunidade.

Portanto, ao contrário do sustentado pela Recorrente, o caso dos autos não se caracteriza como uma lei ordinária ou um decreto estadual instituindo imposto sobre operações realizadas com empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, mas de uma norma estadual estabelecendo os critérios e requisitos para caracterização de uma operação como aquela amparada pelas normas de lei complementar que afasta a possibilidade de incidência do imposto.

Como a própria Recorrente esclarece às fls. 254, realmente, “A legislação estadual pode e deve, conforme determina o Convênio 113/1996, estabelecer as formalidades e os procedimentos que devem ser obedecidos pelo contribuinte ao realizar as operações com fim específico de exportação excluídas da incidência do imposto, impondo-lhes, se for o caso, inclusive a necessidade de obtenção de regime especial.”

É exatamente este o caso dos autos quando as normas estaduais impõem a forma como será implementada a não incidência em operações que não são diretamente a exportação.

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 n.º 87/96, pois apenas impõe aos contribuintes o cumprimento de determinadas obrigações/condições, para fruição da não incidência do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS nas operações denominadas “Remessas com Fim Específico de Exportação” (exportação indireta).

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 n.º 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.

As operações realizadas pela Recorrente com a empresa “White Solder Ltda.”, sediada no Estado de São Paulo, por não se enquadrarem nas condições estabelecidas na legislação, não podem ser consideradas “Remessas com Fim Específico de Exportação”. Assim estas operações são interestaduais, sujeitas à incidência normal do ICMS, em função dos seguintes fatos:

1 – as mercadorias não foram destinadas diretamente, por conta e ordem de empresa comercial exportadora, para embarque de exportação;

2 - 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 n.º 6.763/75.

A Recorrente argumenta que as operações de saída objeto da autuação não seriam tributadas pelo ICMS pelo fato da empresa destinatária das mercadorias ser empresa comercial exportadora, citando o registro no Siscomex, datado de 08 de dezembro de 2008 (fl. 83), para comprovar esta condição de comercial exportadora.

Porém, apenas 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comercial exportadora, ou para depósito em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, o que não ocorreu no presente caso.

Cumprе ressaltar que não há prova nos autos de que a empresa “White Solder Ltda.” seja detentora de Regime Aduaneiro Extraordinário de Exportação - Redex e, mesmo assim, recebeu as mercadorias provenientes da “Melt Metais e Ligas S/A” em seu próprio estabelecimento, situado à Rua Peru, 1730, Vila Mariana, Ribeirão Preto, conforme atestam as notas fiscais de fls. 32/57.

Os documentos acostados pela Recorrente no decorrer do processo, principalmente os de fls. 88/140, com o intuito de comprovar a efetiva exportação das mercadorias, não tem o condão de ilidir o feito fiscal, pois não permitem a verificação da efetiva exportação das mercadorias, nos termos previstos na legislação vigente (arts. 243 a 253 do Anexo IX), especialmente no art. 244 do Anexo IX do RICMS/02, pois não consta dos autos os respectivos Registros de Exportação com as informações exigidas na alínea “b” do inciso III do referido dispositivo legal, a saber:

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:

.....
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.

Pelo exposto, não é possível acolher a pretensão da Recorrente em relação às exigências de ICMS e da respectiva multa de revalidação que devem ser integralmente mantidas.

Por outro lado, razão assiste à Recorrente no tocante à multa isolada exigida, merecendo reforma a decisão recorrida, pois deve ser excluída a penalidade capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Nesta linha, cumpre verificar os exatos termos do citado dispositivo legal vigente à época da autuação:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se refere os incisos II e IV do art. 53 desta Lei são os seguintes:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

..... (grifos não constam do original)

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de "base de cálculo diversa da prevista pela legislação".

Como se depreende do texto acima transcrito, o verbo núcleo do tipo penal consistia precisamente em "consignar", no documento fiscal acobertador da operação (ou da prestação), base de cálculo distinta daquela estabelecida em lei.

O significado deste verbo, segundo os nossos dicionários, consiste em "*afirmar, declarar, estabelecer*" (Aurélio - Novo Dicionário da Língua Portuguesa), "*assinalar por escrito; afirmar, declarar, estabelecer*" (Michaelis - Moderno Dicionário da Língua Portuguesa), "*declarar, mencionar formalmente, registrar*" (Aulete Digital).

No caso sob examine, a Recorrente se absteve de mencionar qualquer valor a título de base de cálculo do ICMS devido, deixando também de consignar o imposto devido no campo do documento fiscal para este fim destinado, por entender que a hipótese não estava alcançada pela incidência do imposto.

Dos autos extrai-se que a Recorrente entendia que à época da emissão das notas fiscais relativas às operações objeto da autuação estas não estariam sujeitas à incidência tributária, quer dizer, entendia que não se verificou no mundo real nenhum fato gerador. Veja-se que a Recorrente acredita, conforme demonstra seu recurso, que as operações por ela praticadas são fatos juridicamente irrelevantes do ponto de vista da incidência do imposto, outra interpretação não se pode dar aos zeros que estão nas notas fiscais autuadas que não a de que representam a ausência de base de cálculo.

Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente não tenha destacado o ICMS utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Recorrente fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto do lançamento está determinada, na forma ditada pela Lei n.º 6.763/75, pelo art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra "Estudos de Direito Penal Tributário", assim se manifesta:

“ A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.”

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

“Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

Misabel Derzi já esclareceu que “o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nós, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso em tela, a norma determinava como conduta a ser punida “*consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.*”

Na hipótese ora analisada, a Recorrente não destacou o imposto.

É de se ressaltar aqui que a penalidade insculpida no inciso VII do art. 55, da forma como encontrava-se redigida à época em que aplicada ao caso em tela, procura punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixa de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

Portanto, a sanção trazida pelo inciso VII do art. 55 visava coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, a norma não visava punir o erro na interpretação das leis tributárias.

Assim, esta penalidade apresentava-se afeta aos casos conhecidos como de subfaturamento, hipótese em que o contribuinte conhece exatamente o valor da base de cálculo do imposto, mas, propositalmente, consigna no documento fiscal destinado a informar ao Fisco o imposto devido, valor da operação inferior.

Com o advento da Lei n.º 19.978/2011, ocorreu a inclusão do inciso XXXVII ao art. 55 da Lei n.º 6.763/75, abaixo transcrito, que passou a apenar a conduta da Recorrente, a saber:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....
XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;
.....

Contudo, não é possível a aplicação retroativa deste dispositivo, nos termos dos arts. 105 e 106 do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, esta mesma lei alterou o texto do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, criando novas penalidades ao incluir as alíneas “a”, “b” e “c” ao respectivo inciso, deixando claro todas as condutas abrangidas dentro do tipo que possui como núcleo “por consignar”.

Abaixo, transcreve-se a redação atual do referido dispositivo:

Art. 55 -

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

.....

Também neste caso não é cabível a aplicação da nova norma, pois a mesma não se constitui em mera interpretação da penalidade anteriormente posta, mas, verdadeiramente, em novas penalidades.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, tem-se as regras para aplicação retroativa das normas tributárias, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Determina o art. 106 do Código Tributário Nacional as hipóteses em que, necessariamente, deve a legislação tributária retroagir seus efeitos para atingir fato pretérito. Contudo, nenhuma destas hipóteses adequa-se ao caso dos autos.

Não se vislumbra nas alíneas inseridas no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 que as alterações introduzidas tenham caráter expressamente interpretativo e, com certeza, não se trata aqui de hipótese de exclusão da aplicação de penalidade. Portanto, descartada a aplicação do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Sobre este ponto, cumpre ressaltar que esta alteração denota que a redação anterior não abrangia mesmo o caso tratado nos autos.

Também não seria hipótese de aplicação do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, pois, apesar de não ter havido julgamento definitivo do caso, a alteração trazida pela Lei n.º 19.978/11 não deixou de definir a situação como infração,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

muito menos lhe cominou penalidade menos severa, ao contrário, criou uma penalidade para uma conduta que até então não era passível de sanção pelo dispositivo.

Ademais, o art. 106 do Código Tributário Nacional consagra a chamada “retroatividade benigna”. Desta forma, não há como admitir que uma nova lei que veio para punir uma conduta até então não atingida pelo dispositivo, ainda que no caso em tela traga uma penalidade menor que a prevista anteriormente, possa ser aplicada a casos já ocorridos.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para excluir a multa isolada. Vencidos, em parte, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Revisor) e André Barros de Moura, que lhe negavam provimento, nos termos da decisão recorrida. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Revisor), Antônio César Ribeiro, André Barros de Moura e José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 08 de março de 2013.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

Cla