

## CONSIDERAÇÕES SOBRE A COBRANÇA DO IMPOSTO SOB A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS EM SITUAÇÕES DE REGIMES ESPECIAIS DE EXPORTAÇÃO NO ESTADO DE MINAS GERAIS: UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL ADMINISTRATIVA E JUDICIAL

OF THE POSITIONING DIFFERENCES REGARDING THE POSSIBILITY OF COLLECTION OF THE TAX UNDER THE CIRCULATION OF GOODS AND SERVICES IN SITUATIONS OF SPECIAL EXPORT SCHEMES IN THE STATE OF MINAS GERAIS: A JURISPRUDENTIAL ADMINISTRATIVE AND JUDICIAL ANALYSIS

Daniela Olimpio de Oliveira<sup>1</sup>  
Alessandro Henrique Pereira Lacerda<sup>2</sup>

**Como citar:** OLIVEIRA, Daniela Olímpio; LACERDA, Alessandro Henrique Pereira. Considerações sobre a cobrança do imposto sob a circulação de mercadorias e serviços em situações de regimes especiais de exportação no estado de Minas Gerais: uma análise jurisprudencial administrativa e judicial. **Revista do Instituto de Direito Constitucional e Cidadania – IDCC**, Londrina, v. 6, n. 1, e029, jan/jun, 2021. ISSN: 2596-0075. DOI: 10.48159/revistadoidcc.v6n1.e029

**Resumo:** O presente artigo busca, a partir da comparação de jurisprudências administrativas e judiciais selecionadas, observar as diferentes versões dadas pela Fazenda Pública Estadual e o contribuinte quanto à possibilidade de cobrança do Imposto sob a Circulação de Mercadorias e Serviços nos casos de regime especial para exportação. No presente caso, o estudo será focado nos casos do Depósito Alfandegado Certificado e do Regime Aduaneiro Especial de Exportação e de Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás Natural. Para tanto procurou-se adentrar a breves análises em matéria de direito material a respeito do imposto – sua competência, fatos geradores, previsão legal – com foco principalmente na imunidade sobre a exportação. Posteriormente foram analisadas de forma sucinta as imunidades genéricas e específicas para o imposto estudado, e faz-se em seguida uma análise dos regimes especiais de arrecadação, do Depósito Alfandegado Certificado, do Regime Aduaneiro Especial de Exportação e de Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás Natural, da figura dos regimes diferenciados do imposto e, por fim, uma análise do conteúdo aferido com os votos dos relatores administrativos e do entendimento judicial.

**Palavras-chave:** imposto sob a circulação de mercadorias e serviços; regime especial de exportação; análise de jurisprudência.

<sup>1</sup> Professora Adjunta na Universidade Federal de Lavras (UFLA) em Minas Gerais. Leciona Direito Tributário e Prática Tributária, além de Justiça Tributária e Direito Financeiro. Lider do Grupo e Pesquisa "Tributação, Democracia e Desenvolvimento" (CNPQ). Professora de Pós-graduação lato sensu. Doutora em Direito e Sociologia pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Foi Subsecretária de Licitação, Município de Juiz de Fora (2021).

**E-mail:** danielaolimpio@gmail.com

<sup>2</sup> Advogado especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). É graduando em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado de Minas Gerais (UEMG -Cláudio). É bacharel em Direito pela Universidade Federal de Lavras (UFLA).

**E-mail:** alessandroh\_lacerda@hotmail.com

**Abstract:** This article seeks, based on the comparison of selected administrative and judicial jurisprudence, to observe the different versions given by the State Public Treasury and the taxpayer regarding the possibility of collecting the Tax on the Circulation of Goods and Services in cases of special export regime. In the present case, the study will focus on the cases of the Certified Customs Deposit and the Special Customs Regime for Exporting and Importing Goods for Research and Mining Activities in the Oil and Natural Gas Deposits. To this end, an attempt was made to enter into brief analyzes in matters of material law regarding the tax – its competence, taxable events, legal provision – with a focus mainly on immunity on exports. Subsequently, the generic and specific immunities for the studied tax were briefly analyzed, then was made an analysis of the special collection regimes, the certified customs deposit, the Special Customs Regime for Export and Import of Goods for Research and Development Activities. Mining of the Oil and Natural Gas Deposits, the figure of the differentiated tax regimes and, finally, an analysis of the content measured with the votes of the administrative rapporteurs and the judicial understanding.

**Keywords:** tax on the circulation of goods and services; special export regime; jurisprudence analysis.

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, §2º, inciso X, alínea “a”, bem como o artigo 21, §2º, da Lei Complementar nº 87/96 – a chamada Lei Kandir –, versam sobre a prerrogativa constitucional de imunidade tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para mercadorias que se encontram em processo de exportação ou em vias de ser exportadas.

Contudo, é sabido que, com o crescimento ascendente das dívidas estatais, tem ocorrido um movimento por parte do Fisco Estadual de incremento de cobranças de tributos de competência estadual, dentre eles, principalmente, o ICMS.

Afim de evidenciar o acima exposto, realiza-se uma comparação entre alguns posicionamentos jurisprudenciais quanto à possibilidade de cobrança do ICMS em casos de mercadoria disposta à exportação sob o regime aduaneiro Depósito Alfandegado Certificado (DAC) e sob o Regime Aduaneiro Especial de Exportação e de Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás Natural (Repetro). Nesse sentido, a fim de delimitar o objeto da pesquisa, restringiu-se a discussão ao estado de Minas Gerais. A aferição de posicionamentos foi feita a partir de observação de jurisprudências de natureza administrativa e judicial, oriundas respectivamente do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CCMG) e do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG).

Como fontes de pesquisa, utilizaram-se aqui os Acórdãos de nº 21.884/15 e 22.168/16, ambos advindos, respectivamente, de julgamentos da 1ª e da 3ª Câmaras do Conselho de Contribuintes e o julgado de nº 1.0313.09.292580-6/001 de ordem da 8ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais.

Em relação ao procedimento adotado na presente pesquisa, optou-se pela comparação, uma vez que se utiliza de julgamentos selecionados anteriormente e compara seus argumentos e posicionamentos de acordo com a situação-problema. Por ser uma comparação, a abordagem aqui realizada é de cunho descritivo, haja vista que emprega métodos já padronizados para a coleta de dados, os quais consistem em observação, registro, análise, classificação e interpretação dos dados conforme a situação-problema apresentada (BEUREN; RAUPP, 2004).

O viés a ser adotado no presente estudo será o qualitativo, pois que se pretende fazer um contraste entre os posicionamentos, apresentados pelas jurisprudências utilizadas, quanto ao problema descrito, não havendo qualquer intento de aferição numérica, o que seria o intuito de uma pesquisa quantitativa.

A fim de se clarear o tema e os argumentos deliberados pelos posicionamentos aqui selecionados, será feita primeiramente uma breve digressão quanto à definição e às principais características do ICMS, ao conceito de imunidades em matéria tributária, aos regimes especiais de arrecadação do ICMS e, por fim, aos regimes de diferimento do imposto. Somente após se fará a comparação pretendida entre as perspectivas da Fazenda Pública Estadual e do contribuinte.

## 2 BREVES DELIBERAÇÕES

Nesta seção será feita uma breve digressão quanto à definição e às principais características do ICMS, ao conceito de imunidades em matéria tributária e, por fim, aos regimes especiais de arrecadação de ICMS.

### 2.1 Do ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços tem sua abrangência delimitada pelo artigo 2º, *caput*, e 2º, §1º da Lei Complementar nº 87/1996, incidindo sobre as hipóteses elencadas nos seus respectivos incisos, a saber: operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual; serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Conforme leciona o artigo 155, inciso II da Magna Carta, a competência de instituição do ICMS recai sobre os estados da federação e contém determinados núcleos de delimitação do seu fato gerador, a saber: a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e comunicações (JORGE, 2008).

Entende-se mercadoria, sobre a qual incide o ICMS, como o objeto que se pretende negociar por meio de ato de mercancia (JORGE, 2008). Nesse sentido, por ser a cobrança repercussão da circulação de mercadorias, não pode o imposto ser cobrado em riqueza que não seja decorrente do ato de negociação daquelas (JORGE, 2008). Conseqüentemente, atesta-se a necessidade da base de cálculo do tributo como sendo a soma da operação mercantil realizada ou o valor gasto na mercadoria até a sua saída para a via comercial (JORGE, 2008).

Conforme observado, no que se refere à aplicação de suas alíquotas, por ter o imposto vários fatos geradores, a fixação de sua alíquota dependerá de qual fato gerador foi observado e de circunstâncias próprias avaliadas caso a caso, como o local de acontecimentos do fato gerador, sua cronologia, entre outros. (JORGE, 2008).

Em linhas gerais, observa-se que o imposto é seletivo – uma vez que tem suas alíquotas definidas conforme a essencialidade do produto –, não-cumulativo – haja vista que o capital aferido a título do imposto pode ser abatido e utilizado como crédito posteriormente em utilização da mesma mercadoria, não se acumulando na cadeia –, indireto –pois que incide sobre um produto ou mercadoria e não pessoa física – e, por fim, possui finalidade fiscal, sendo a principal fonte de arrecadação dos estados nos tempos atuais (SABBAG, 2012).

É necessário salientar que, apesar de o Código Tributário Nacional ter sido elevado à condição de Lei Complementar após a promulgação da Constituição Federal em 1988, no que tange ao ICMS, seu regramento se encontra defasado. Para aferição de normas nacionais, relativamente à aplicação do imposto, utiliza-se a Lei Complementar nº 87/1996, que se configura conforme o estipulado pelo artigo 155, §2º, inciso XII da CF/88 e suas delimitações, que garantem que cabe a Lei Complementar a implementação de normas gerais relacionadas à implementação do imposto.

Ressalta-se que o ICMS é assunto muito amplo e a presente digressão quanto a este foi feita apenas para apresentar ao leitor o contexto do imposto, de forma a situá-lo em meio às discussões que serão feitas a seguir. Nesse sentido, delimita-se que as informações repassadas, nesta subseção, são somente aquelas que se correlacionam ao conteúdo das jurisprudências a serem destrinchadas, deixando claro que não permeiam toda a complexidade do assunto.

## 2.2 DAS IMUNIDADES

As imunidades constitucionais genéricas são tratadas pelo artigo 150, inciso VI da CF/88, que elenca suas hipóteses. São elas: patrimônio, renda ou serviços entre entes da federação; templos de qualquer culto; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. Ricardo Lobo Torres entende que a matéria é a exteriorização ou o âmbito de validade do direito de liberdade (TORRES, 2011). Assim, a não tributação, nessas situações, se reflete justamente na importância dos objetivos por ela defendidos (TORRES, 2011). Delimita-se que a União possui competência para instituir tributos sobre os bens mencionados, mas não o faz em virtude da preservação de determinados valores que a Constituição julga interessantes (AMARO, 2014).

De forma clara, Luciano Amaro sintetiza o conceito de imunidades tributárias englobando todas estas circunstâncias:

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo absoluta de referidas situações devido à natureza dessas liberdades existentes (AMARO, 2014, p. 157)

Contudo, o rol de imunidades constitucionais não versa somente sobre imunidades genéricas. É certo que existem outras imunidades específicas trazidas esporadicamente no texto constitucional, relativas a impostos específicos.

No presente caso, tendo em vista que o foco do presente trabalho é o ICMS, serão observadas as imunidades em relação a esse imposto, dando ênfase a sua não cobrança no caso de exportação. Desse modo, cabe aqui transcrição integral do artigo 155, § 2º da CF/88 e seus incisos, os quais determinam:

X - não incidirá:

- a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;
- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores
- b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
- c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;
- d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (BRASIL, 1988)

Observa-se, portanto, que o imposto não incide sobre operações que destinem mercadorias para o exterior. Anteriormente havia dúvida acerca do alcance dessa imunidade, ou seja, se se referia a etapas específicas do processo de exportação ou a todo o processo; contudo, já existe entendimento sedimentado na jurisprudência de que a imunidade se dá em toda a cadeia de exportação (JORGE, 2008).

### **2.3 DOS REGIMES ESPECIAIS DE ARRECADAÇÃO DO ICMS**

O regime especial trata de um grupo especial de normas referentes a um determinado grupo de contribuintes. Estas podem ser aplicadas de forma consensual, a requerimento do contribuinte ou de ofício, por ordem da própria Autoridade Fiscal (JORGE, 2008). A aplicação das normas direcionadas se dá em razão da atividade empresarial do contribuinte ou da tentativa de coerção do Fisco ao contribuinte para que cumpra suas obrigações tributárias (JORGE, 2008).

É necessário, neste sentido, aludir que os chamados regimes especiais fazem parte da legislação tributária que, segundo o artigo 96 do Código Tributário Nacional, compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Dando ainda mais guarida e segurança jurídica ao instituto, leciona o artigo 100 do mesmo dispositivo de lei que constituem normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos: os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Ressalta-se que os regimes especiais interferem diretamente na característica de não-cumulatividade do ICMS, haja vista que somente autorizam o creditamento da entrada de mercadoria pelo adquirente de produto de contribuinte diverso, cabendo a este a possibilidade de regime especial somente se, no ato de apresentação das mercadorias, ocorra a apresentação das guias de pagamento do imposto devidamente quitadas (JORGE, 2008).

Conforme observado, a instituição de regimes especiais se dá caso a caso em situações específicas. No caso em fomento, dada a matéria jurisprudencial recortada, discorrer-se-á sobre o Depósito Alfandegado Certificado (DAC) e o Regime Aduaneiro Especial de Exportação e de Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás Natural (Repetro).

### **2.3.1 DEPÓSITO ALFANDEGO CERTIFICADO (DAC)**

O DAC é o regime aduaneiro que considera exportada a mercadoria situada em recinto alfandegário, vendido a pessoa sediada no exterior, mediante contrato de entrega no território nacional e à ordem do adquirente. A consideração de mercadoria exportada é observada para todos os direitos de ordem fiscal, creditícia e cambial, conforme disposições elencadas pelo artigo 493 do Regulamento Aduaneiro.

De acordo com disposição do artigo 3º da Instrução Normativa SRF Nº 266/2002, os recintos alfandegários ou instalações portuárias serão elencados e previamente autorizados pelo Superintendente Regional da Receita Federal (SRRF) com jurisdição sobre o local, mediante a expedição de Ato Declaratório Executivo – ADE.

Conforme determina o artigo 5º da Instrução Normativa SRF 266/02, serão hipóteses de aplicação do regime:

Art. 5º A admissão no regime será autorizada para mercadoria:

I - vendida a pessoa sediada no exterior, que tenha constituído mandatário credenciado junto à SRF, mediante contrato de entrega no território brasileiro, à ordem do comprador, em recinto autorizado a operar o regime, por ele designado;

II - desembaraçada para exportação sob o regime DAC no recinto autorizado, com base em DDE registrada no Siscomex;

III - discriminada em conhecimento de depósito emitido pelo permissionário ou concessionário do recinto autorizado a operar o regime; e

V - subsumida nos gêneros de cargas previstos no ADE de autorização. (BRASIL, 2002)

Conforme o artigo 13 da referida Instrução Normativa, para que ocorra a transferência da mercadoria ou extinção do regime, são necessárias a emissão de Nota de Expedição (NE) e a correspondente anotação, pela fiscalização aduaneira, em todas as vias desse documento. Para a adequação do contribuinte ao regime, é necessário que este se credencie junto a SRF local, portando mandato que o habilite a atuar em nome do comprador, documento de identificação e de inscrição no CPF e contrato social e correspondente inscrição no CNPJ, quando for o caso, segundo disposição do artigo 16 da IN SRF nº 266/02.

Observa-se, portanto, que a legislação necessária para o melhor entendimento do regime é vista no artigo 93 do DL nº 37/1966, no artigo 6º do DL 2472/1988, nos artigos 493 a 498 do DL 6.759/2008 e nas Instruções Normativas da SRF de números 682/2006, 266/2002 e 121/2002.

### **2.3.2 REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE EXPORTAÇÃO E DE IMPORTAÇÃO DE BENS DESTINADOS ÀS ATIVIDADES DE PESQUISA E DE LAVRA DAS JAZIDAS DE PETRÓLEO E DE GÁS NATURAL (REPETRO)**

O Repetro é um regime aduaneiro especial que permite que uma empresa situada no exterior adquira, de um fabricante nacional ou externo, alguns bens elencados na IN 04/01, desde que utilizados em pesquisa e lavra de petróleo ou gás natural, havendo isenção de impostos federais de importação sobre a transação (JORGE, 2008). Considera a admissão temporária, *drawback* ou até mesmo a exportação ficta da mercadoria (JORGE, 2008).

O regime busca o incentivo da indústria nacional, concedendo ao fabricante nacional da seara de equipamentos e produção e exploração de petróleo a equiparação, no que tange a sua carga tributária, com o fabricante do exterior, valendo-se principalmente do instituto da exportação ficta (JORGE, 2008).

Delimita-se que é justamente nesta consideração de exportação ficta, no âmbito de aplicação do Repetro, que se situa grande parte da divergência de entendimentos aqui elencados, haja vista que o estado de Minas Gerais inclusive ajuizara ações objetivando a desconsideração do instituto sob pena de invasão de competência federal sob a esfera estadual (JORGE, 2008). Ademais, o argumento contrário à imunidade se pauta no sentido de que não ocorre de fato a passagem da mercadoria para o exterior, mas uma ficção, visto que as mercadorias permanecem em território nacional, sendo, portanto, fato gerador do ICMS (JORGE, 2008).

O regime é orientado pelo Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 6759/2009 –, bem como apresenta diretrizes pré-estabelecidas pela IN RFB nº 1.415, de 2013.

## **2.4 DOS REGIMES DIFERENCIADOS DE ICMS**

O diferimento é uma consequência da própria característica de não-cumulatividade do imposto citada anteriormente. Consiste na possibilidade de adiar o recolhimento do ICMS (HARADA, 2017). O instituto do diferimento não pode ser compreendido como transferência do momento de ocorrência do fato gerador para evento futuro, mas como transferência do momento de recolhimento do imposto ou de lançamento do tributo pelo ente federado (HARADA, 2017).

O instituto não pode também ser confundido com o da moratória, a qual, conforme própria alusão ao artigo 154 do Código Tributário Nacional, consiste na dilação de prazo ao constituinte para que ocorra o recolhimento do tributo. A diferenciação perpassa justamente o fato de que o instituto do diferimento requer a exclusão de responsabilidade do tributo por parte do contribuinte, repassando-o a terceiro que seria o real obrigado ao pagamento da obrigação tributária (HARADA, 2017). É, portanto, uma modalidade bastante comum de recebimento de créditos tributários pelos entes estaduais, haja vista que facilita a cobrança bem como a fiscalização de tributos indiretos e não-cumulativos, como é o caso do ICMS (HARADA, 2017).

É a partir deste fenômeno tributário que advieram as situações de recolhimento do ICMS “para frente” e “para trás”, que inclusive são autorizadas constitucionalmente conforme previsão elencada no artigo 150, §7º da Magna Carta.

Quanto a exemplos práticos de aplicação do instituto, observa-se a ocorrência da substituição tributária “para frente” no caso da saída de um veículo da indústria automobilística em vias da concessionária, com a cobrança do ICMS recaindo na própria indústria automobilística, sendo que seu fato gerador ocorre somente na venda do bem na concessionária, enquanto a substituição tributária “para trás” se dá no caso da venda de leite de um produtor rural para uma empresa de laticínios, na qual o fato gerador do imposto ocorre no momento da venda de leite do produtor rural para a empresa, contudo, sua cobrança recai sobre a empresa de laticínios (SABBAG, 2012).

De forma geral, foram apresentados os principais conceitos e características dos temas que são objeto das jurisprudências a serem abordadas. Assim, na próxima seção, serão

observadas as divergências de posicionamentos quanto ao Fisco estadual e ao contribuinte, conforme esmiuçado na Introdução.

### **3 COMPARAÇÃO DE VISÕES ENTRE A FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL E O CONTRIBUINTE NAS JURISPRUDÊNCIAS SELECIONADAS**

A presente seção, conforme mencionado anteriormente, versará sobre os diferentes entendimentos quanto à matéria tratada pela jurisprudência, administrativa e judicial, selecionada. A fim de facilitar a compreensão dos entendimentos, cada um destes será apresentado em conexão com a jurisprudência na qual foi exposto. Ainda, em relação à aplicação do ICMS, é necessário suscitar que, no caso de Minas Gerais, sobretudo de defesas administrativas, o Fisco estadual utiliza como parâmetro o RICMS/02, sendo outros dispositivos legais utilizados de forma ocasional.

#### **3.1 ACÓRDÃO DE Nº 22.168/16 DE JULGAMENTO DA 3ª CÂMARA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Em síntese, o presente acórdão versa sobre imputação feita pelo ente fiscal a respeito da ausência do recolhimento do ICMS diferido no período compreendido entre 1º de junho de 2013 e 30 de junho de 2014, relativo a aquisições de mercadorias que foram objeto de saídas posteriores isentas, sob o regime aduaneiro DAC, ou empresas habilitadas no Repetro por parte da Usiminas.

##### **3.1.1 DO ENTENDIMENTO DO CONSELHEIRO RELATOR EDUARDO DE SOUZA ASSIS PROFERIDO EM VOTO DE QUALIDADE**

De forma sucinta, o julgador concorda com a cobrança do ICMS da contribuinte Usiminas com base na inexistência da figura de exportação ficta em texto constitucional, na autonomia do ente estadual em delimitar regramentos em relação ao ICMS e na impossibilidade de isenção heterônoma.

Retornando aos conceitos trazidos, a chamada exportação ficta é justamente aquela prevista, tanto pelo regime do DAC quanto pelo Repetro, que considera exportada a mercadoria quando esta se encontra em meio a recinto alfandegário devidamente credenciado pela Receita Federal e estejam atendidos os pressupostos de concessão dos regimes.

Na visão do julgador, a Constituição, ao versar em seu artigo 155, §2º, X, b, trata exclusivamente do conceito de exportação física da mercadoria. Logo, para que se configure a imunidade ou a possibilidade de diferimento do imposto, deve ocorrer a transposição da mercadoria ao estrangeiro, não cabendo a hipótese de esta ficar alocada em recinto alfandegário credenciado.

Outro argumento de Assis afirma como estadual a competência para instituição do ICMS. Esta foi uma questão abordada anteriormente no presente artigo. Nesse sentido, alega o julgador que, com base no princípio da especialidade, e concomitantemente na repartição de poderes, não pode um ente federal ditar regras acerca de um imposto de competência estadual.

Ainda, cabe aqui a deliberação feita pelo constituinte, em sua defesa administrativa, referente à imunidade constitucional de impostos sobre mercadorias exportadas para o estrangeiro, bem como à existência de regramentos de parte da legislação tributária que tratam dessa questão, concedendo benesses aos integrantes dos chamados regimes especiais.

O julgador, em seu voto, desconsidera a competência das Instruções Normativas, portarias e decretos que fazem parte da legislação tributária e leva em conta para sua deliberação tão somente o RICMS/02, uma vez que, em sua visão, somente o estado seria competente para instituir e adotar medidas e regramentos relativos ao ICMS.

Por consequência, caso levadas em conta as diretrizes dos componentes da legislação tributária, estar-se-ia observando a concessão de uma isenção heterônoma, que é justamente o termo dado à isenção concedida a ente diverso do competente. Acerca da isenção heterônoma, é necessário aludir ao artigo 151, inciso III da Constituição Federal: “Art. 151. É vedado à União: III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.” (BRASIL, 1988). Nas palavras de Eduardo Sabbag, trata-se justamente de uma garantia que garante a execução correta do pacto federativo de forma a conservar a autonomia dos poderes e a correta arrecadação fazendária dos entes (SABBAG, 2012). Logo, na visão do julgador, caso fosse dada a imunidade sobre o imposto ao contribuinte, estar-se-ia ocorrendo uma isenção heterônoma, uma vez que o ente competente para instituir a isenção seria o estado e não a União.

### **3.1.2 DO ENTENDIMENTO DIVERGENTE DA CONSELHEIRA LUCIANA MUNDIM DE MATTOS PAIXÃO**

Em breve monta, a conselheira entende pela ilegalidade da cobrança do ICMS, sugerindo a possibilidade do entendimento de exportação como sendo um depósito alfandegário credenciado, desde que observadas as ordens de concessão do regime especial.

Nesse sentido, o entendimento da julgadora aponta que a Constituição instituiu a imunidade de imposto sobre mercadoria destinada à exportação, não delimitando que para ser aplicada deveria ser compreendido somente o contato físico da mercadoria com o exterior. Logo, desde que a mercadoria seja considerada juridicamente como exportada, configura-se a imunidade.

Ademais, na visão da julgadora, não é possível se falar em apropriação de competência pela União ao serem aplicadas as determinações da Constituição e de demais fontes da legislação tributária no caso em fomento, haja vista que o regime especial e a imunidade constitucional, aqui delimitados, recaem tão somente sobre exportação, sendo, portanto, competência da União, conforme texto constitucional. A competência do estado não foi surrupiada, pois que nenhum destes regramentos versa sobre ICMS, o que seria de competência do ente estadual. Assim, na opinião da conselheira, razão assista ao contribuinte, devendo, portanto, ser aplicada a imunidade no caso em concreto em seu favor.

Postos esses dois direcionamentos, passa-se à análise daquele emitido no Acórdão 21.884/15.

### **3.2 ACÓRDÃO DE Nº 21.884/15 DE JULGAMENTO DA 1ª CÂMARA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Em síntese, o referido acórdão lavra quanto à apropriação indevida de créditos de ICMS provenientes da aquisição de mercadorias – peças e acessórios automotivos – que logo após foram comercializadas sob o abrigo de isenção, com destino à Zona Franca de Manaus (ZFM), nos meses de janeiro a dezembro de 2009.

### **3.2.1 DO ENTENDIMENTO DO CONSELHEIRO RELATOR MARCELO NOGUEIRA DE MORAIS E DO CONSELHEIRO PRESIDENTE ANTÔNIO CÉSAR RIBEIRO PROFERIDO EM VOTO DE QUALIDADE**

Inicialmente suscita-se que, conforme entendimento proveniente do artigo 4º do Decreto nº 288/67, a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, serão, para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Logo, o Conselheiro Relator e o Conselheiro Presidente afirmam que, por equiparação, seria pertinente ao presente caso a imunidade do ICMS relativa a mercadorias predispostas à exportação, sendo inclusive este o entendimento majoritário da Câmara, cujos julgadores, em maioria, entenderam que a aplicação do decreto supracitado seria válida no presente caso, invocando a possibilidade de utilização da imunidade prevista no artigo 155, §2º, X, b. Nesse sentido, seria aplicável a imunidade a toda a cadeia de exportação, conforme entendimento majoritário exposto acima.

### **3.2.2 DO ENTENDIMENTO DIVERGENTE DO CONSELHEIRO MARCO TÚLIO DA SILVA**

De forma sucinta, o conselheiro evoca que o decreto de lei que equipara a exportação de bens para a Zona Franca de Manaus não é cabível para o caso em concreto, devendo ser utilizado tão somente as leis de origem estadual referentes ao ICMS. Ademais, alega que o CC/MG não tem competência para julgar a inconstitucionalidade de leis instituídas, logo, diverge da maioria, suscitando a necessidade de aplicação de leis de cunho estadual concernentes ao ICMS em virtude da legislação que equipara a exportação de mercadorias para a ZFM à exportação de mercadorias para o estrangeiro.

Desse modo, sustenta-se que a legislação estadual não orienta a isenção do ICMS no caso descrito pelo Decreto nº 288/67, abarcando o sentido de que somente o contribuinte que pratica as modalidades *transformação* e *montagem de matéria-prima* é considerado industrial fabricante e é contemplado pela isenção do imposto, segundo as diretrizes da norma estadual, cabendo orientação distinta ao contribuinte que não atenda a essas condições.

Logo, o entendimento do conselheiro se resolve pelo término do diferimento no caso em concreto e pela legalidade de cobrança dos valores a título de ICMS mais multa pelo ente estadual.

### **3.3 DO ENTENDIMENTO DO ACÓRDÃO Nº 1.0313.09.292580-6/001 DE ORDEM DA 8ª CÂMARA CÍVEL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS**

Diferentemente da metodologia adotada para a dissecação dos julgados de origem administrativa, o acórdão judicial, tendo em vista sua brevidade, será exposto na íntegra:

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ICMS. REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. DESNECESSIDADE DE CONVÊNIO ESTADUAL PREVENDO ISENÇÃO PARA EXPORTAÇÃO FICTA. COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA LEGISLAR EM COMÉRCIO EXTERIOR. IMUNIDADE CONSTITUCIONAL. NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. IMUNIDADE CONSTITUCIONAL. RECURSO NÃO PROVIDO. SENTENÇA MANTIDA EM REEXAME NECESSÁRIO. I - Compete à União legislar sobre comércio exterior e, portanto, definir o que considera exportação. O legislador federal, dentro de sua esfera de atribuições conferidas pela Carta Magna, pode ampliar conceitos, que irão repercutir em outras aéreas, desde que não ultrapassem os limites constitucionais. II - A União, para corrigir a distorção existente entre a isenção tributária de produtos fabricados pelo alienígena e importados, favorecendo-o sobremaneira em detrimento do nacional para setor monopolístico da atividade econômica, passou a considerar exportação a operação de remessa ficta de mercadorias ao exterior, restabelecendo a igualdade. III - A imunidade tributária prevista no art. 155, inciso X, ""a"", da Constituição da República alcança as operações de exportação, como ocorre no caso em tela em que a tradição se deu entre a empresa nacional e a de outro país, não cabendo ao ente federado estadual restringir a não incidência do tributo para as exportações que contemplem tão somente a saída física da mercadoria do território nacional, visto que não é dado aos estados legislar sobre comércio exterior. VI - Devem ser mantidos os honorários advocatícios fixados pelo magistrado singular quando se apresentam razoáveis. (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, 1.0313.09.292580-6/001)

De maneira bastante breve, observa-se que o julgado judicial de relatoria do Desembargador Bittencourt Marcondes coaduna com o entendimento da Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão em julgamento do Acórdão de nº 22.168/16 pela 3ª Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Delibera sobre a competência da União de legislar acerca da matéria exportação sem entrar na competência de outros entes federados, haja vista que a imunidade é dada com o intuito de assegurar a preservação de valores que o legislador nacional julga profícuos. Reafirma também o entendimento de que a imunidade se aplica a toda a cadeia produtiva de exportação.

## 4 CONCLUSÕES

O presente artigo objetivou demonstrar a diversidade de entendimentos quanto a possibilidade de cobrança do ICMS em situações de regime especial de exportação no estado de Minas Gerais a partir da análise de acórdãos administrativos e judiciais selecionados previamente.

A fim de melhorar a compreensão do tema abordado, foram trazidas noções básicas de alguns institutos, como, por exemplo, o ICMS, imunidades em matéria tributária, regimes especiais do ICMS – mais diretamente DAC e Repetro – e, por fim, dos regimes diferenciados no imposto escolhido.

Com isso examinou-se cada voto dos conselheiros dos acórdãos do Conselho de Contribuintes, bem como de acórdão oriundo do Tribunal de Justiça aplicando cada uma dessas noções básicas explicitadas, demonstrando, pois, que a matéria é ampla e ainda não é consenso de entendimento junto a jurisprudência administrativa e judicial e que ainda é matéria de muita discussão entre o Fisco e o contribuinte.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BEUREN, Ilse Maria; RAUPP, Fabiano Maury. Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.

BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. 1998. Brasília, 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2021.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 266, de 23 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre o regime de Depósito Alfandegado Certificado. Brasília, 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15147>>. Acesso em: 27 mar. 2021.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 4, de 10 de janeiro de 2001**. Dispõe sobre a aplicação do regime aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados às

atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural (Repetro).

Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=12827>>. Acesso em 27 mar. 2021.

**BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Lei Kandir. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília, 1996. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2021.

**BRASIL. Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967.** Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Brasília, 1967.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0288.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2021.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática.** São Paulo: Atlas, 2017.

JORGE, Tárcis Nametala Sarlo. **Manual do ICMS: Direito Tributário Material, Processual e Direito Penal Tributário.** 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008.

MINAS GERAIS. Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. **Acórdão nº 21.884/15**, Relator(a): Conselheiro Marco Túlio da Silva, 1ª Câmara, julgamento em 11/06/2015, publicação no Diário Eletrônico em 03/07/2015. Disponível em:

<[http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho\\_contribuintes/acordaos/2015/1/21884151.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/2015/1/21884151.pdf)>. Acesso em 27 mar. 2021.

MINAS GERAIS. Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. **Acórdão nº 22.168/16**, Relator(a): Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 3ª Câmara, julgamento em 06/09/2016, publicação em Diário Eletrônico em 28/09/2016. Disponível em:

<[http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho\\_contribuintes/acordaos/2016/3/22168163.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/2016/3/22168163.pdf)>. Acesso em: 27 mar. 2021.

MINAS GERAIS. **Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. 2002.** Disponível em:

<[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms/sumario2002.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/sumario2002.html)>. Acesso em: 27 mar. 2021.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Apelação Cível**

**1.0313.09.292580-6/001**, Relator(a): Desembargador Bitencourt Marcondes, 8ª Câmara Cível, julgamento em 12/01/2012, publicação da súmula em 31/01/2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

Data de aprovação: 07/06/2021  
Data de publicação: 30/07/2021

Este trabalho é publicado sob uma licença  
Creative Commons Attribution 4.0 International License.