

Acórdão: 14.871/01/1<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.010053181-53  
Impugnante: Transporte São Geraldo S/A  
Proc. do Sujeito Passivo: Arnaldo César Guarniere/Outros  
PTA/AI: 01.000113846-95  
Inscrição Estadual: 367.631095.01-27  
Origem: AF/juiz de Fora  
Rito: ordinário

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGA - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO.** Apropriação indevida de crédito de ICMS decorrentes da não observância do disposto no item 11.2 do Anexo IV do RICMS/96 e por não comprovação da origem. Exigências mantidas.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGA - EXPORTAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** Não oferecimento a tributação dos CTCs relativos aos transporte de mercadoria destinadas ao exterior. Evidenciado tratar-se de transporte rodoviário de mercadorias destinadas à exportação, cancelam-se as exigências fiscais nos termos do artigo 32, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal feita à Contribuinte de recolhimento a menor do ICMS, no exercício de 1996, tendo em vista utilização indevida do regime de débito e crédito e da redução de base de cálculo, e no exercício de 1997 por apropriar-se de créditos não permitidos pela legislação, bem como pela falta de recolhimento do ICMS incidente nas operações de exportação realizadas nos exercícios de 1996 e 1997.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação, às fls. 39/59 dos autos, aos seguintes fundamentos:

- o Auto de Infração é nulo, por falta de requisitos indispensáveis à sua validade, quais sejam: insuficiente capitulação legal das infringências, inexistência de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alguns dispositivos legais consignados e falta de enquadramento direto em um dos pressupostos delimitativos do respectivo tipo infracional;

- a partir de outubro de 1996, retornou ao regime de apuração de débito e crédito aproveitando créditos de ICMS destacados em notas fiscais de compra de insumos e materiais necessários ao funcionamento/manutenção dos veículos, imprescindíveis ao desenvolvimento e de seu objeto - o transporte rodoviário de cargas;

- discorre sobre o princípio da não-cumulatividade, afirmando que a Constituição Federal de 1988 obriga o contribuinte a compensar do imposto que for devido ao Estado, o montante que lhe foi cobrado nas operações/prestações anteriores, não sendo válida qualquer limitação imposta pela legislação infraconstitucional;

- aduz que a limitação imposta pelo item 11.4, do Anexo IV, do RICMS/96 não pode prevalecer, uma vez que o Convênio ICMS n.º 38/89 estabelece que a redução da base de cálculo será exercida opcionalmente pelo contribuinte, inexistindo no mesmo qualquer limitação restritiva ao retorno ao regime de débito e crédito;

- transcreve trechos doutrinários acerca do princípio da não-cumulatividade, bem como sobre o direito irrestrito ao crédito;

- quanto às exigências vinculadas à falta de pagamento do ICMS incidente sobre as prestações de serviço de transporte de mercadorias destinadas ao exterior, afirma que a Constituição Federal de 1988 determina que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, sendo que tal regra imunizante alcança também as prestações de serviço de transporte a elas vinculadas. Ressalta que a Lei Complementar n.º 87/96, em seus artigos 3º, inciso II e 32, inciso I proclamou a total desoneração nas exportações, determinando a não incidência do imposto nas operações e prestações com destino ao exterior;

- considera inconstitucional a exigência fiscal, uma vez que é atentatória às disposições contidas no artigo 155, inciso X, alínea “a” da Constituição Federal de 1988, nos artigos 3º, inciso II e 32, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96 e, ainda, no artigo 7º, inciso II da Lei n.º 6.763/75;

- transcreve trechos de Decisões proferidas pelo Judiciário, bem como resposta a Consulta efetuada por contribuinte ao DCJT/RJ, cujo teor corroboram suas alegações.

Ao final, pede a procedência da Impugnação.

Manifesta-se o Fisco, contrariamente ao alegado pela defesa, às fls. 91/97, às seguintes assertivas:

- afirma que o Auto de Infração foi emitido dentro do que preceitua o artigo 59 da CLTA/MG, contendo histórico das irregularidades e capitulação legal;

- considera que a redação mais apropriada à infringência relatada no item 1 do Auto de Infração seria “pagamento a menor do ICMS em virtude de, simultaneamente, ser optante pela sistemática de apuração sobre a base de cálculo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reduzida e estar aproveitando créditos não permitidos pela legislação”. Ressalta, no entanto, que a redação utilizada pelo Fisco é menos abrangente mas não prejudica o lançamento, uma vez que a apropriação indevida de créditos foi apontada, tendo sido suficientemente abordada pela Impugnante em sua peça de defesa, demonstrando que da peça fiscal constam os elementos exigidos pelo § 1º, do artigo 59, da CLTA/MG;

- no mérito, aduz que a alegação da Autuada de que os créditos aproveitados se referem a compras de materiais necessários a manutenção dos veículos não encontra amparo na legislação, uma vez que estas mercadorias tiveram como destinatário a empresa sediada no Município de Contagem/MG, sendo peças de reposição, que não geram crédito de ICMS para as empresas de transporte, conforme o § 1º, item 4, do artigo 66, do RICMS/96. A Impugnante ofendeu os artigos 59, inciso I e 70, inciso VIII do RICMS/96, ao apropriar-se de créditos destacados em notas fiscais que não eram a ela destinadas. Também foi ofendido o artigo 75, inciso VII, alínea “a”, do RICMS/96, que veda a utilização de créditos fiscais quando o contribuinte optar pela apuração do imposto pela sistemática da redução da base de cálculo;

- em relação ao item 3, afirma que transporte internacional é aquele efetuado porta a porta, pela mesma empresa, no mesmo veículo, da origem ao destino. Tendo a Impugnante confessado a realização do transporte de mercadoria até o porto de embarque no território brasileiro, não há que se falar em não incidência do imposto, ficando caracterizada a prestação de serviço de transporte interestadual. Este entendimento permaneceu mesmo após o advento da Lei Complementar n.º 87/96, conforme atesta a redação do inciso II, do artigo 7º, da Lei Estadual n.º 6.763/75;

- salienta que o procedimento da Impugnante trouxe prejuízos ao Erário mineiro e que o contribuinte já foi autuado pela mesma irregularidade.

Ao final requer a improcedência da Impugnação.

### Da Instrução Processual

A Auditoria Fiscal determinou a realização da Diligência de fls. 99/101, que resultou na manifestação do Fisco à fl. 102 e juntada de documentos de fls. 103/117. Através desta diligência, solicitou-se do Fisco que esclarecesse a origem dos estornos de débitos lançados nos DAPI's e os motivos que levaram a desconsideração do saldo credor do mês de setembro constante da cópia do exercício de 1996, solicitou-se também que fosse anexada relação dos documentos fiscais cujos créditos foram estornados; questionou-se, ainda, se todas as prestações de serviço de transportes relativas aos CTRC's autuados eram sujeitas à alíquota de 18%.

O Fisco intimou a Impugnante a apresentar documentação, sem sucesso. Manifestou-se, portanto, às fls. 102 para informar que os valores de estorno de débitos e de outros créditos foram originados de planilhas elaboradas pela Autuada, conforme cópia do Registro de Apuração de ICMS do exercício de 1995 (fls.108/109) e que segundo explica, obteve por ocasião de fiscalização anterior realizada na empresa. Informou, ainda, que através de intimações anteriores verificou-se que os créditos são originários de compras efetuadas pela matriz, situada no Município de Contagem/MG;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

salienta também que o valor estornado de exercício anterior, deve-se aos estornos efetuados nos meses anteriores, através de outro PTA, pelas mesmas infringências. Anexa, ao final, cópia de alguns CTC's para demonstrar que as prestações de serviço foram realizadas até o porto, sujeitando-se à alíquota de 18%.

Procedeu-se, então, à abertura de vistas, conforme Ofício de fl. 116 e AR de fl. 117, não ocorrendo qualquer manifestação por parte da Impugnante. Todavia, em 28/03/2000, o patrono da Impugnante protocolou o documento (fl. 118), comunicando alteração de seu endereço, razão pela qual foi exarado pela Auditoria o Despacho Interlocutório de fls. 119/120, encaminhado para o novo endereço informado (Of. e AR, fls. 121/122), solicitando a apresentação dos documentos necessários a comprovar a alegada legitimidade dos créditos, mas novamente a Impugnante não se manifestou.

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal feita à Contribuinte de incorrer nas seguintes irregularidades:

- 1) recolhimento a menor do ICMS, no exercício de 1996, tendo em vista utilização indevida do regime de débito e crédito e da redução de base de cálculo;
- 2) recolhimento a menor do ICMS, por apropriar-se de créditos não permitidos pela legislação, no exercício de 1997;
- 3) falta de recolhimento do ICMS incidente nas operações de exportação realizadas nos exercícios de 1996 e 1997.

#### Da Preliminar

Preliminarmente, ressaltamos que a Impugnante detém-se a apresentar razões que garantiriam a nulidade do Auto de Infração, alegando que os dispositivos legais tidos como infringidos não tipificam as irregularidades nele descritas, por vezes sequer existindo no Regulamento, em ofensa ao artigo 59, inciso IV da CLTA/MG.

Da análise da peça fiscal em questão, conclui-se que não assiste razão à Defendente, uma vez que não houve ofensa ao aludido dispositivo legal. Prova disto é a própria Impugnação apresentada, que aborda com detalhes todos os aspectos relacionados com as exigências consubstanciadas no Auto de Infração.

Os itens 11 e 2 do inciso IV, do artigo 44 do RICMS/96 relacionados no Termo de Ocorrência foram suprimidos quando da emissão do Auto de Infração, que formaliza o lançamento do crédito tributário para todos os efeitos legais. Resultaram de errônea digitação no sistema SICAF dos dispositivos que na realidade o Fisco queria relacionar, como pode-se depreender do exame dos documentos relativos ao Relatório Fiscal Contábil (fls. 06/07), devidamente entregues à Impugnante, que trazem após cada subitem do item 7 – Irregularidades Apuradas – a relação dos dispositivos legais infringidos, não se encontrando entre eles os citados itens do artigo 44, do RICMS/96.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De qualquer forma, tais dispositivos não constam do Auto de Infração. Mesmo em relação à fase de Termo de Ocorrência não foram prejudiciais ao pleno entendimento do feito fiscal, tendo em vista os Fatos Novos apresentados pela defesa.

Além disso, a Impugnação apresentada não deixa dúvidas de que as exigências da CLTA/MG foram cumpridas, demonstrando que constam da peça fiscal os elementos suficientes para determinar, com segurança, a natureza da infração e a pessoa do infrator, conforme exigia o artigo 59, § 1º, da referida Consolidação.

Com base no acima exposto não há que se falar em nulidade do Auto de Infração, devendo ser rejeitada a preliminar argüida.

### Do Mérito

Quanto às irregularidades 1 e 2, temos que a Impugnante defende-se argumentando que a vedação imposta pelo item 11.4 do Anexo IV do RICMS/96 – impossibilidade do contribuinte retornar ao regime de Débito e Crédito antes do final do exercício, quando exercida a opção pela redução da base de cálculo prevista no “caput” do item em referência – não deve prevalecer, uma vez que tal restrição não consta do Convênio ICMS n.º 38/89, anexando, inclusive, cópias de alguns dispositivos legais constantes de regulamentos de outros Estados, afirmando que neles também não existe qualquer restrição neste sentido.

Tal argumentação não tem guarida no âmbito da legislação tributária, uma vez que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, inciso II, atribuiu competência aos Estados para instituir o ICMS. Os Convênios são celebrados em conformidade com a Lei Complementar n.º 24/75, entrando em vigor a partir da data de sua ratificação nacional.

No caso, o Convênio ICMS n.º 38/89 autorizou os Estados signatários a conceder redução da base de cálculo do imposto aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte, condicionando tal redução à opção exercida pelo contribuinte, que implicaria na vedação de utilização de créditos relativos a entradas tributadas, cabendo a cada Estado regulamentar e disciplinar a fruição de tal benefício, tendo em vista a competência constitucionalmente determinada.

No tocante à legislação mineira, a forma disciplinar de utilização do benefício foi inserida no Regulamento, em seu Anexo IV, item 11 e seus subitens (redação original).

Especificamente o subitem 4 determina que, *“exercida ou não a opção, o contribuinte será mantido no regime adotado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses, vedada a alteração antes do término do exercício financeiro, salvo na hipótese de concessão, por despacho fundamentado do Secretário de Estado da Fazenda, mediante requerimento do interessado.”*

Portanto, não existindo a concessão por despacho fundamentado do Secretário, nem mesmo qualquer requerimento neste sentido, a Impugnante esteve sob

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o regime optativo da redução da base de cálculo durante todo o exercício de 1996, sendo-lhe vedada a apropriação de créditos pelas entradas tributadas, em conformidade com o disposto no subitem 2, do item 11, do Anexo IV, do RICMS/96.

Acrescente-se que, além da proibição estipulada, os créditos utilizados não tem origem comprovada, portanto não poderiam ser utilizados sequer se a Impugnante estivesse, no exercício, sob o regime de Débito e Crédito.

A irregular apropriação de créditos sem origem comprovada foi também a causa das exigências relativas ao exercício de 1997, em que pese a argumentação constante da Impugnação de serem tais créditos legítimos, por se referirem a entradas de insumos e materiais efetivamente utilizados em sua atividade principal, uma vez que não houve comprovação deste fato nos autos.

Foram oferecidas oportunidades à Impugnante de comprovar o alegado, no entanto não o fez. O Fisco informa que tais valores se referem a compras efetuadas por outro estabelecimento da Defendente, situado em Contagem/MG e ainda que são relativos a peças para manutenção de veículos, que não geram créditos para empresas transportadoras.

Na verdade, tal informação – também não provada nos autos – sequer tem relevância na comprovação do ilícito questionado, uma vez que qualquer crédito aproveitado pela Impugnante, para se revestir de legitimidade, deveria estar devidamente amparado pela legislação pertinente, ou seja, estar de acordo com as disposições contidas nos artigos 66 a 69 do RICMS/96.

No entanto, conforme consta dos autos, o aproveitamento de crédito deu-se ao arropio das normas legais vigentes, não havendo qualquer comprovante de sua origem.

Quanto à irregularidade 3, afirma a defesa que tais prestações estão ao abrigo da não incidência, por se tratar de transporte de mercadoria destinada à exportação, constituindo-se, portanto, de serviço prestado para o exterior, conforme previsão do artigo 32 da Lei Complementar n.º 87/96.

Em primeiro lugar, devemos analisar a origem e o destino da mercadoria transportada. Dos autos, temos por incontroverso que o transporte ocorreu com o objetivo de remeter a mercadoria transportada para o exterior. E por estarem os destinatários situados fora do Brasil, ou seja, no exterior, resta caracterizada a operação de exportação.

Considerando o acima exposto, verificamos que a matéria em exame está sob a égide da Lei Complementar n.º 87/96 (Lei Kandir). Especificamente, quanto aos artigos 3º, inciso II e 32, inciso I, a saber:

“Art. 3º - O imposto não incide sobre:

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

.....  
Art. 32 - A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados e semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;

.....”(grifo nosso)

Da inteligência dos artigos citados, depreende-se a contemplação da não incidência do ICMS nas prestações de serviço de transporte que destinem mercadorias ao exterior. Trata-se da chamada desoneração tributária da exportação.

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 155 apesar de determinar expressamente que é da competência dos Estados a instituição do ICMS, fixou também as hipóteses em que o mesmo não incidirá e dentre estas temos a não incidência nas operações de exportação de produtos industrializados. E tendo em vista o princípio do tratamento igualitário este benefício deve ser estendido a todas as operações que participem do processo exportador.

Como bem têm afirmado diversos profissionais do direito este benefício alcança não apenas os exportadores, mas também todos aqueles que contribuem para que a exportação se verifique. O texto legal ao falar em “operações que destinem ao exterior” demonstra que a não incidência deve atingir todas as operações da cadeia., não premiando apenas a última operação com o benefício fiscal.

É sabido que o ICMS incidente nas prestações de serviços de transporte, muitas vezes, pode inviabilizar as operações de exportação pelo seu elevado valor econômico agregado, traduzindo-se em parcela indissociável do preço do produto quando assim contratado.

Acrescenta o ilustre Prof. Afonso Henrique Cordeiro que, neste contexto, o *“espírito da lei complementar, em tela, é atribuir ao produto nacional maior competitividade no mercado internacional, sem a ‘exportação’ do imposto brasileiro.”*

Prossegue dizendo que *“o legislador complementar, com sabedoria, verificou que o transporte de mercadoria destinada ao exterior é um segmento da exportação, não podendo ser desvinculado do processo contratado pelo importador estrangeiro e, assim sendo, não poderia ficar à margem da abrangência da lei.”* Assim, não se pode ignorar que existe toda uma cadeia produtiva fazendo parte integrante do “ato último”, que é a exportação.

O ilustre doutrinador Geraldo Ataliba bem afirma que *“(...) a única interpretação adequada é aquela que se reporta ao que se convencionou chamar de imunidade integrada. Todas as operações relativas à circulação de mercadorias com*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*produtos ou matérias-primas que vão integrar produtos que se destinem à exportação, cuja destinação final seja a exportação, todas essas operações têm que ser imunes ao ICMS (...)*”

Portanto, considerando a finalidade da Lei Complementar n.º 87/96, ou seja, a desoneração tributária das exportações, não se deve fazer incidir o ICMS relativamente ao transporte internacional.

Em se tratando de prestação de serviço de transporte rodoviário de mercadorias destinadas à exportação, não há que se falar em incidência de ICMS. "In casu", a prestação do serviço de transporte é de natureza internacional.

Assim, entendemos que a matéria discutida está sob a égide da Lei Complementar n.º 87/96, artigo 32, inciso I, que contempla com a não incidência do ICMS a prestação de serviço de transporte que destina mercadoria ao exterior.

Restando plenamente caracterizado que o procedimento adotado não infringiu à legislação tributária, temos por legítima a exclusão das exigências fiscais constantes do vertente Auto de Infração, relativas à falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de transporte internacional.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração, por constarem da peça fiscal os elementos suficientes para determinar, com segurança, a natureza da infração e a pessoa do infrator, conforme preceitua o artigo 59, § 1º, da CLTA/MG. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para cancelar as exigências relativas aos itens 5.1.2 e 5.2.2, referentes ao não oferecimento a tributação dos CTC's relativos aos transporte de mercadoria destinadas ao exterior. Vencida, em parte, a Conselheira Cleusa dos Reis Costa (Revisora) que o julgava procedente. Participou, também, do julgamento, além dos signatários, a Conselheira Maria de Lourdes Pereira de Almeida.

**Sala das Sessões, 17/05/01.**

**Francisco Maurício Barbosa Simões**  
**Presidente**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**

MLR/BSFR