

Acórdão: 17.942/06/3<sup>a</sup> Rito: Sumário  
Impugnação: 40.010116124-01  
Impugnante: Cooperativa de Transp. de Cargas e Passageiros do Vale do Aço  
Proc. S. Passivo: Modesto João da Silva  
PTA/AI: 01.000150462-98  
Inscr. Estadual: 687.182248.00-50  
Origem: DF/Ipatinga

### **EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE – RODOVIÁRIO DE CARGAS – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES. Imputação à Autuada de aproveitamento indevido de créditos de ICMS pela não observância da proporcionalidade, em relação às prestações beneficiadas com isenção conforme previsão do inciso I do art. 71 do RICMS/02, bem como de créditos do imposto informados em notas fiscais globais que não possuem anexados os cupons fiscais, ou com cupons sem o número da placa e do hodômetro do veículo abastecido, nos termos do art. 12, parágrafo 3º, do Anexo V do RICMS/02. Exigências fiscais de ICMS, MR e MI prevista no art. 55, inciso XXVI, mantidas conforme reformulação procedida pelo Fisco. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre estorno de créditos do imposto, no período de dezembro de 2002 a maio de 2005, promovido mediante recomposição da conta gráfica, que acusou diferença do imposto a recolher, decorrente da constatação das seguintes irregularidades:

1) apropriação indevida de crédito de ICMS, em desacordo com a legislação, pois não respeitada a proporcionalidade em relação às prestações beneficiadas com o instituto da isenção;

2) aproveitamento indevido de crédito de ICMS, em desacordo com a legislação, pois decorrente de notas fiscais globais sem os cupons fiscais nelas mencionados e com cupons sem constar o número da placa e/ou do hodômetro do veículo abastecido.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação (MR) e Multa Isolada (MI) prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei 6763/75, esta a partir de novembro/2003.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1086/1091, retificada às fls. 1324/1326 e complementada às fls. 1385/1389, após reformulação do crédito de fls.1379/1381, contra as quais o Fisco se manifesta às fls. 1394/1397.

A Auditoria Fiscal solicita diligência às fls. 1400, que resulta na reformulação do crédito tributário às fls. 1404/1406 e nas manifestações, da Impugnante às fls. 1409/1413 e do Fisco às fls. 1401 e 1471.

A Auditoria Fiscal em despacho de fls. 1477, tendo em vista a publicação do Decreto nº 44.380/06, que alterou o art. 119 da CLTA/MG, informa a submissão do presente PTA ao Rito Sumário.

---

### **DECISÃO**

Versa o presente feito sobre as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, do RICMS/02, por ter constatado o Fisco, no período de dezembro/2002 a maio/2005, mediante análise da documentação fiscal do contribuinte, o aproveitamento indevido de créditos do imposto, pois não respeitada a proporcionalidade em relação às prestações beneficiadas com o instituto da isenção, bem como ICMS informados em notas fiscais globais sem os cupons fiscais nelas mencionados e com cupons fiscais sem o número da placa e do hodômetro do veículo abastecido, que levados à recomposição da conta gráfica acusou recolhimento a menor do imposto.

Identificados os créditos indevidos do imposto, foram os mesmos levados à recomposição da conta gráfica, onde se constatou recolhimento a menor de ICMS.

Os dados apurados e que sustentaram a emissão do Auto de Infração (fls. 04/06), após as reformulações procedidas pelo Fisco em decorrência dos argumentos da Impugnante, encontram-se consolidados nos autos, por meio da planilha XXXII (Recomposição da Conta Gráfica – fls. 1403), planilha XXXIII (Demonstrativo do Crédito Tributário – fls. 1404) e Demonstrativo de Correção Monetária – DCMM, de fls. 1405/1406.

Também se encontram nos autos (fls. 68 a 1082) as cópias do Livro Registro de Entradas, do Livro Registro de Apuração, Notas Fiscais Globais e Cupons Fiscais de onde os dados foram extraídos.

O procedimento fiscal encontra-se estribado na legislação vigente, pois que o aproveitamento dos créditos relativos às operações com isenção e relativos às notas fiscais globais desacompanhadas dos cupons fiscais ou com cupons fiscais sem identificação da placa e do hodômetro do veículo abastecido, estão devidamente normatizados e para melhor entendimento serão tratados em itens individualizados a seguir.

**1) Proporcionalidade em relação às prestações beneficiadas com o instituto da isenção.**

A controvérsia estabelecida relativamente a este item do estorno de crédito prende-se, além de outros aspectos relacionados às operações isentas, com as quais a Autuada concorda, ao fato do contribuinte entender que a prestação de serviço de transporte, vinculada à exportação de mercadoria, encontra-se desonerada do ICMS, sob amparo da **não incidência**, estabelecida em Lei Complementar, o que lhe asseguraria o direito aos créditos decorrentes das entradas de produtos.

Por outro lado, entende o Fisco que tal prestação de serviço encontra-se alcançada pela **isenção** de imposto, fixada pelo Estado de Minas Gerais, não legitimando, assim, a manutenção dos aludidos créditos.

Cumprе elucidar que, em matéria de ICMS, a delegação constitucional aos entes Federados (Artigo 155, Inciso II), no tocante aos *serviços*, contempla, tão somente, os de *transporte intermunicipal ou interestadual*, ou os de *comunicação*. Os demais serviços, no caso, os de transporte intramunicipal e o internacional iniciado no Brasil, estão, por conseguinte, fora do alcance de tal tributo.

Cabe trazer à colação, também, que, pela doutrina dominante, em termos de "exoneração tributária", dar-se-á a *imunidade* quando estabelecida pela Norma Constitucional, e a *isenção* na hipótese de previsão infraconstitucional, com sede em "lei complementar" ou em "lei ordinária".

Assim, veio a atual Carta Magna estabelecer a imunidade sobre as **operações** de exportação, bem como atribuir competência ao legislador complementar para estabelecer casos de isenção de outros produtos - Artigo 155, § 2º, Incisos X, Alínea "a" e XII, Alínea "e":

Art. 155 - (omissis)

...

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:

...

X - não incidirá:

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;

...

XII - cabe à lei complementar:

...

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; (Grifo nosso)

Depreende-se, então, que tal autorização constitucional somente pode alcançar os "serviços de transporte intermunicipal ou interestadual, ou os serviços de comunicação". Em função disso, trouxe a LC 87/96 algumas hipóteses de isenção, dentre as quais destaca-se aquela estabelecida no Artigo 3º, Inciso II, reescrita no Artigo 32, Inciso I:

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;

...

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

I - o imposto não incidirá sobre operações e prestações 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)

Contudo, a dita Lei Complementar em nada alterou o tratamento anterior, relativo à prestação de serviço de transporte realizada em território nacional e vinculada à exportação de mercadoria, de maneira que continua não existindo previsão de desoneração de imposto em tais serviços.

Por isso, se o transporte for *internacional* (aquele realizado "porta-a-porta", ou seja, com início neste Estado e término no exterior, pela mesma empresa, no mesmo veículo da origem até o destino, ou cujo transbordo, no percurso, tenha ocorrido para veículo próprio da contratada na origem, detentora da permissão de tráfego internacional, outorgada pela autoridade federal competente), não haverá incidência de ICMS, por estar fora do campo tributário.

Em outra ótica, se a prestação for realizada em *território nacional*, ainda que relacionada à mercadoria que, futuramente, venha a ser exportada (como no caso da Autuada, isto é, o **transporte até o porto**), haverá incidência normal do imposto.

Ante os referidos dispositivos da LC 87/96, tem-se, então, duas hipóteses distintas e independentes:

- a exportação de mercadorias, onde o imposto não incide sobre a **operação para o exterior**;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a exportação de serviços, onde o imposto não incide sobre a **prestação internacional**, na qual se exporta **serviço**, que, no caso, somente pode se referir a **serviço de comunicação**, vez que a "prestação de serviço de transporte já se encontra fora do campo de incidência do ICMS".

Nas situações em foco, há de se diferenciar, portanto, a relação jurídica referente à prestação interestadual até o porto, onde termina o serviço, e a relação jurídica pertinente ao transporte internacional, cujo serviço inicia-se no interior do País e termina em outra nação.

Relevante destacar, ainda, que, a partir de 01/09/98, o Estado de Minas Gerais estabeleceu hipótese de **isenção** para a prestação de serviço de transporte de mercadoria destinada ao exterior, e, atualmente, encontra-se sob o mesmo tratamento tributário, consoante o disposto no Artigo 6º e item 126, do Anexo I, do RICMS/02:

Art. 6º - São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I.

Anexo I

Item 126 Prestação de serviço de transporte de mercadoria destinada ao exterior, na forma prevista no inciso III e § 1º do artigo 5º deste Regulamento.

Por tal distinção dada pelo legislador, temos que as prestações de serviço de transporte realizadas pela Autuada até o porto, ainda que vinculadas à exportação de mercadorias, não caracterizam hipótese de imunidade constitucional, e nem de isenção proveniente de Lei Complementar, mas sim de "isenção estabelecida por este Estado".

Desse modo, a manutenção de crédito estatuída no inciso II, do § 3º, do artigo 5º, Parte Geral, do RICMS/02, *in litteris*, contempla, tão somente, as prestações de serviço de **comunicação**, visto que, mais uma vez destacando, o serviço de **transporte internacional** iniciado no Brasil já se encontrava não contemplado pela tributação de ICMS:

Art. 5º - O imposto não incide:

(...)

III - a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produtos 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;

...

§ 3º - Nas operações de que tratam o inciso III do caput deste artigo e o seu § 1º:

...

II - não será exigido o estorno de crédito do imposto referente a mercadorias, bens ou serviços entrados ou recebidos, que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior.

... (Grifo nosso)

Diante do exposto, reputamos como corretos os *estornos* dos créditos de ICMS procedidos pelo Fisco, proporcionalmente às prestações de serviços de transporte isentos ou não tributados, com supedâneo nas disposições contidas no Artigo 32, Inciso I e § 6º, da Lei nº 6.763/75, *ipsis litteris*:

Art. 32 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou bem entrado no estabelecimento:

I - for objeto de operação ou prestação subsequente não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço;

...

§ 6º - Em qualquer período de apuração do imposto, se bem do ativo permanente for utilizado na comercialização, na industrialização, na produção, na geração ou na extração de mercadoria cuja saída resulte de operação isenta, não tributada ou com base de cálculo reduzida, **ou para prestação de serviço isento, não tributado** ou com base de cálculo reduzida, haverá estorno do crédito escriturado, conforme dispuser o regulamento. (Grifo nosso)

Ainda, regulamentando a matéria, o RICMS/02, no art. 71, estabelece:

ART. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

## **2) Notas fiscais globais sem os cupons fiscais nelas mencionados ou com cupons sem constar o número da placa e/ou hodômetro do veículo abastecido.**

Cumpramos observar que a autuação versa, também, sobre aproveitamento indevido de ICMS proveniente de notas fiscais globais de combustíveis emitidas em desacordo com a legislação, tendo em vista a ausência de cupons, bem como falta de identificação, nos respectivos cupons fiscais, do consumidor, da placa e hodômetro dos veículos abastecidos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A emissão de nota fiscal global pelo estabelecimento varejista de combustíveis encontra-se disciplinada no Anexo V, do RICMS/02:

RICMS/2002 (Anexo V):

Art. 12 - A nota fiscal será emitida:

...

§ 3º - Tratando-se de estabelecimento varejista de combustíveis derivados ou não de petróleo, a nota fiscal poderá ser emitida de forma periódica, englobando os abastecimentos ocorridos no mês, desde que observado o seguinte:

I - seja emitido, no momento do abastecimento, Cupom Fiscal ou Nota Fiscal Modelo 2, nestes consignando os números da placa e do hodômetro do veículo abastecido, os quais passarão a fazer parte integrante da nota fiscal global;

II - seja indicado, no campo "Informações Complementares", o número do documento fiscal que acobertou a saída da mercadoria.

Compulsando os autos, verifica-se que as notas fiscais em apreço não atendem à forma prevista no dispositivo transcrito, e, ainda, o Fisco em planilhas de fls. 1331 a 1376 relacionou as notas fiscais e indicou as situações em que se encontram com cupons fiscais apresentados/não apresentados e cupons fiscais com identificação da placa, porém sem o hodômetro do veículo abastecido.

Importante ressaltar que, nos termos do artigo 66, inciso VIII, do RICMS/2002, a prestadora de serviços de transporte somente poderá aproveitar o valor do imposto correspondente ao combustível utilizado exclusivamente em veículos próprios.

Ressalte-se, ainda, que as exigências contidas no § 3º, do artigo 12, do Anexo V, do RICMS/02 não constituem mero formalismo da legislação, mas sim mecanismo para o controle, por parte do Fisco, da emissão da nota fiscal de forma periódica e sua regular escrituração e contabilização. Assim, quando o contribuinte optar por essa faculdade de emissão da nota fiscal global, pois a regra geral é a emissão da nota fiscal a cada operação, conforme disposto nos próprios incisos do art. 12 retro mencionado, deverá observar as respectivas exigências impostas no § 3º mencionado.

Assim, restando caracterizado que as notas fiscais objeto da autuação foram emitidas em desacordo com a legislação pertinente, apresentando, deste modo, diversas irregularidades, o imposto nelas informado não pode implicar crédito para compensação, à vista do disposto no parágrafo único do artigo 69 do RICMS/2002:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 69 - ...

Parágrafo único - O crédito somente será admitido após sanada a irregularidade porventura existente no documento fiscal.

Desta forma, ao constatar as irregularidades das notas fiscais globais, procedeu corretamente o Fisco ao estornar os respectivos créditos nelas informados.

Insta observar que não obstante o Fisco inicialmente identificar notas fiscais globais com falta de 1<sup>as</sup> vias que levaram à glosa do crédito do imposto nelas informado, embora as apresentando, não logrou a Impugnante apresentar os respectivos cupons com identificação das placas e hodômetros dos veículos abastecidos.

Ao identificar os aproveitamentos indevidos de créditos de ICMS o Fisco promoveu as exigências tributárias correspondentes e aplicou, também corretamente, a penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei 6763/75, para as ocorrências a partir de novembro de 2003, quando o referido inciso passou a produzir efeito:

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

...

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Em relação à incidência dos juros sobre a Multa Isolada, tem-se que o marco inicial para sua exigência se dá com a intimação do Auto de Infração e esta se deu com o recebimento do AR de fls. 1083, em 04.08.05.

Tem-se que as correções possíveis foram devidamente processadas pelo Fisco mediante as reformulações do crédito tributário constantes dos autos.

Outros argumentos apresentados pela Impugnante deixam de ser considerados, mormente diante da disposição constante do art. 88, I, da CLTA, segundo o qual, não compete ao órgão julgador administrativo a “negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo”.

Diante do exposto, ACORDA a 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1403/1406. Vencido, em parte, o Conselheiro Windson Luiz da Silva, que excluía, ainda, as exigências relacionadas às cópias das notas fiscais apresentadas às fls. 1414/1417, nos termos da Impugnação de fls. 1385/1387. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Modesto João da Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume.

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

Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro retrocitado, o Conselheiro André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 12/12/06.**

**Edwaldo Pereira de Salles  
Presidente**

**Fausto Edimundo Fernandes Pereira  
Relator**

CC/MIG