

Acórdão: 2.168/00/CE  
Recurso de Revisão: 40.60100542-64  
Recorrente: DTS Duarte Transportes e Serviços Ltda  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
PTA/AI: 01.000112643-12  
Inscrição Estadual: 223.872324.0009  
Origem: AF/III Divinópolis  
Rito: Sumário

---

**EMENTA**

**Prestação de Serviço de Transporte Rodoviário de Carga - CTRC - Falta de Destaque do ICMS - Mercadoria Destinada à Exportação - Evidenciado nos autos que as prestações de serviço de transporte, objeto do trabalho fiscal, encerraram-se em território nacional, caracterizando-se, por conseguinte, transportes interestaduais. Mantida a decisão recorrida. Recurso de Revisão não provido. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de destaque e recolhimento do ICMS em relação a prestações interestaduais de serviço de transporte de mercadoria destinada à exportação, realizadas no período de 12/96 a 04/97.

Inconformada, a Autuada apresenta Impugnação, por intermédio de seu representante legal, às fls. 17/21, alegando em síntese.

Sustenta ser o transporte, objeto do trabalho fiscal, internacional, estando, portanto, fora dos limites da área de incidência do ICMS.

Entende que não havendo incidência na operação de mercadoria destinada à exportação, automaticamente não haverá incidência, também, do imposto na prestação de serviço de transporte relativamente à citada operação.

Acrescenta que um único CTRC é emitido constando, como a nota fiscal da mercadoria, o nome e o endereço do destinatário no exterior, caracterizando-se, por conseguinte, transporte internacional.

Conclui que, como a entrega da mercadoria se deu no porto ou no navio, considera-se como feita ao destinatário, sendo nessa ocasião transmitida a propriedade da mesma.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assevera que a Lei Complementar 87/96 estendeu a não incidência relativa a operações destinadas ao exterior às prestações, em seu artigo 3º, inciso II. Considerando-se que as prestações foram realizadas posteriormente à vigência da Lei citada, entende estarem ao abrigo da não incidência.

O Fisco, em Réplica de fls. 428/432, refuta as alegações da Autuada, argüindo em síntese o seguinte.

Entende não prevalecer a tese de que havendo não incidência do imposto para a operação, haverá também para a prestação.

Sustenta que para o transporte ser considerado internacional é necessário que a empresa tenha permissão para tráfego fora de seu país de origem e que a mercadoria seja transportada “porta a porta”, ou seja, da sede do remetente à sede do destinatário.

Transcreve Consulta Fiscal Direta nº 797/97 para sustentar seus argumentos.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 13.932/99/1.ª, pelo voto de qualidade, manteve integralmente as exigências fiscais de ICMS e MR(50%), no valor de R\$31.571,31.

### DAS RAZÕES DA RECORRENTE

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revisão (fls. 438/441), tendo recolhido a taxa de expediente conforme DAE de fls. 458.

Alega que não havendo incidência do ICMS sobre a mercadoria exportada, também não haverá incidência sobre a prestação de serviço de transporte dessa mercadoria, tendo em vista o disposto no art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

Acrescenta que a exportação constitui uma só operação, que deve ser considerada do momento em que as mercadorias saem do estabelecimento remetente até seu destino, sendo irrelevante a circunstância de ter sido utilizado, nesse itinerário, mais de um veículo e/ou transportador.

Contesta o entendimento de que há incidência de ICMS sobre a prestação de serviço de transporte até o porto, vinculada à exportação de mercadoria, face ao disposto nos artigos 3º, II e 32, I, da Lei Complementar 87/96.

Cita os acórdãos 11.837/97/2ª e 9.533/91/1ª e junta documentos de fls. 442/454.

Requer o provimento do Recurso de Revisão.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 460/462, opina pelo não provimento do Recurso de Revisão.

**DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 137 da CLTA/MG, aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84 e atualizada pelo Decreto n.º 40.380/99, posto que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

A Constituição Federal estabelece em seu artigo 155, a competência para os Estados e o Distrito Federal instituírem o ICMS, nos seguintes termos:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II- operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte **interestadual e intermunicipal** e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (grifo)

De imediato, verifica-se que o campo de incidência do ICMS não alcança as prestações de serviços de transporte internacionais. Assim, aquelas prestações que, de fato, destinem diretamente mercadorias ao exterior estarão forçosamente contempladas por esta norma constitucional, de forma excludente.

O Convênio ICMS 66/88, o qual, nos termos do parágrafo 8º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fixou normas para regular provisoriamente o ICMS, até a edição de Lei Complementar, previa a não incidência relativamente a exportações da seguinte forma:

**Art. 3º** O imposto não incide sobre operação:

I - que destine ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados, assim considerados nos termos dos parágrafos 1º a 3º;

Portanto, nenhuma normatização foi definida relativamente à desoneração do ICMS referente à prestação de serviço de transporte nas operações de exportação.

Por sua vez, a Lei Complementar 87/96 tratou explicitamente da matéria relativa às desonerações de ICMS na exportação de produtos e serviços.

**Art. 3º** O imposto não incide sobre:

...

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Pela interpretação do artigo 3º, inciso II, transcrito acima, conclui-se que o ICMS não incide sobre: operações que destinem ao exterior mercadorias; e prestações que destinem ao exterior serviços, considerando serviços os de comunicação, uma vez que os de transporte, de acordo com a Constituição Federal, não estão contidos no campo de incidência do imposto.

Conclui-se, pela leitura dos 2 (dois) dispositivos acima, que a Lei Complementar ratificou a disposição constitucional que não previa incidência de ICMS nas prestações de serviço de transporte internacionais.

O Código Tributário Nacional (CTN) prevê a forma de interpretação da legislação tributária para casos específicos.

**Art. 111** - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Verifica-se, pois, que nos casos de moratória (suspensão da exigibilidade do crédito tributário), isenção e anistia (exclusão do crédito tributário), a legislação tributária deve ser interpretada literalmente.

Depreende-se, como objetivo para a literalidade citada, o fato de que esses “benefícios” devem ser concedidos de maneira tal, com a legislação redigida de forma explícita e clara, que não restem dúvidas quanto às condições para a concessão e, principalmente, não restem dúvidas quanto ao seu alcance.

Sem adentrar em delongas doutrinárias relativamente às distinções existentes entre imunidade, não incidência e os institutos contemplados pelo dispositivo

supra do CTN, entende-se que todos têm o objetivo comum de evitar que haja tributação sobre o fato gerador específico.

Conclui-se, pois, que, por analogia, o tratamento de interpretação dado às situações previstas no artigo 111 deva ser estendido, também, por coerência, ao instituto constitucional da imunidade tributária e ao instituto da não incidência do imposto.

Considerando toda explanação supra, constata-se que os dispositivos citados e transcritos, relativos à desoneração do ICMS nas operações e prestações que destinem mercadorias ao exterior, devem ser interpretados literalmente.

A redação do artigo 3º, inciso II da Lei Complementar 87/96 prevê a não incidência do ICMS sobre as operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias ou serviços.

O artigo 32, inciso I do mesmo diploma legal estabelece, também de forma explícita, que o ICMS não incidirá sobre as prestações de serviços para o exterior.

Nas prestações de serviço de transporte que originaram os trabalhos fiscais *sub examine*, constata-se que em nenhuma delas ocorreu a remessa da mercadoria diretamente para o exterior, como prevê os dispositivos supra que determinam a não incidência do imposto.

Evidencia-se, das prestações de serviço de transporte referentes aos PTA's sob análise, que todas encerraram-se em outra unidade da Federação, não se caracterizando, pois, como prestações de serviço de transporte internacional, prestações essas não contidas no campo de incidência do imposto.

Constata-se, pois, que a regra da não incidência, disciplinada na legislação infraconstitucional, no que concerne à prestação de serviço de transporte internacional, é inócua, uma vez que o próprio texto constitucional cuidou de excluir do campo de incidência do ICMS a referida prestação.

Se essa regra da Lei Complementar em comento quis dar conotação que não a esposada acima, ou seja, se quis definir não incidência do imposto na remessa de mercadoria que seria exportada em etapa subsequente, verifica-se que a mesma não logrou êxito em seu intento, se considerar-se que sua interpretação, pelos fundamentos já esposados acima, deva ser literal.

Ratificando o entendimento supra, tanto o RICMS/91 quanto o RICMS/96 determinavam a aplicação da alíquota interna nas prestações de serviço de transporte que destinavam mercadorias a outra unidade da Federação para serem exportadas em etapa subsequente, a saber § 7º do artigo 59 do RICMS/91 e § 6º do artigo 43 do RICMS/96, ambos dispositivos com a mesma redação, a saber:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na prestação de serviço de transporte de mercadorias destinadas à exportação direta, do estabelecimento exportador ou remetente até o porto, aeroporto ou zona de fronteira, localizados em outra unidade da Federação, a alíquota aplicável será a correspondente à prestação interna.

As prestações ora enfocadas caracterizam-se como prestações **interestaduais**, vez que tiveram início em Minas Gerais e término em São Paulo, mais precisamente nos portos de Santos e Guarujá. O transporte no trecho internacional do trajeto foi realizado por terceiro, sem qualquer vínculo com a Autuada, caracterizando nova prestação de serviço.

Ressalte-se que a imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal somente se aplica em relação à exportação das mercadorias (**produtos industrializados**), não se aplicando quanto ao transporte iniciado e acabado em território nacional a elas relativo.

No mesmo sentido, a Lei Complementar 87/96, que em nada alterou o tratamento relativo à prestação de serviço de transporte vinculada à exportação de mercadoria. Com efeito, dispõem os artigos 3º, II e 32, I, da referida Lei, que o imposto não incidirá sobre a operação de exportação de mercadoria (**não alcançam a prestação de serviço de transporte a ela vinculada**) e sobre a prestação internacional, na qual se exporta serviço. Observe-se que nesse último caso, a prestação somente pode se referir a serviço de comunicação, pois a prestação de serviço de transporte internacional, iniciada no Brasil, está fora do campo de incidência do ICMS desde a arquitetura constitucional.

Dessa forma, a prestação de serviço de transporte realizada em território nacional, ainda que vinculada à exportação de mercadorias, não configura hipótese de isenção estabelecida em Lei Complementar, sendo legítimas as exigências de ICMS e MR.

Portanto, restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento, devendo ser mantida a decisão recorrida, mantendo-se as exigências relativas ao crédito tributário respectivo.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao mesmo. Vencidos os Conselheiros João Alves Ribeiro Neto (Relator), Antônio César Ribeiro, Luciana Mundim de Mattos Paixão e Windson Luiz da Silva que a ele davam provimento. Designado relator o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual sustentou oralmente o Dr. José Alfredo Borges. Participaram do julgamento, além dos

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

signatários e dos vencidos, os Conselheiros Mauro Heleno Galvão e Lúcia Maria Martins Périssé.

**Sala das Sessões, 07/07/00.**

**Enio Pereira da Silva  
Presidente**

**Edwaldo Pereira de Salles  
Relator**

CC/MIG