

Acórdão: 2.614/02/CE  
Recurso de Revista: 40.050106275-81  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Transportes São Geraldo S/A  
Proc. S. Passivo: Neyde Pereira Ferraz  
PTA/AI: 01.000113846-95  
Inscrição Estadual: 367.631095.0127 (Autuada)  
Origem: AF/Juiz de Fora  
Rito: Ordinário

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS - CTCR - FALTA DE DESTAQUE DO ICMS - PRESTAÇÃO INTERESTADUAL - MERCADORIA DESTINADA À EXPORTAÇÃO - Não obstante a destinação da mercadoria (exportação), configurou-se nos autos tratar-se de prestação de serviço de transporte interestadual, iniciando-se em Minas Gerais e encerrando-se em outros estados, constituindo-se, assim, em prestação de serviço desvinculada do transporte internacional. Recurso de Revista conhecido à unanimidade e provido pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de outubro/96 a junho/97, por ter a Recorrida incorrido nas seguintes irregularidades:

- 1) Mudança de regime de apuração do imposto antes do término do exercício de 1.996 (outubro a dezembro), em que optara pela redução de base de cálculo;
- 2) Apropriação de créditos do ICMS não permitidos pela legislação de regência em 1.996 (outubro a dezembro) e em 1.997 (janeiro a junho);
- 3) Inocorrência de débito do ICMS nos CTCRs correspondentes as prestações de serviço de transporte até o porto de embarque de mercadorias destinadas à exportação.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 14.871/01/1.ª, por maioria de votos, excluiu as exigências de ICMS e MR (50%) incidentes sobre a inocorrência de débito do ICMS nos CTCRs correspondentes as prestações de serviço de transporte até o porto de embarque de mercadorias destinadas à exportação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Recorrente (FPE) interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, o Recurso de Revista de fls. 146/160, afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no acórdão paradigma de 2.409/01/CE, requerendo, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revista.

A Recorrida, também tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, contra-arrazoa o recurso interposto (fls. 168/176), requerendo, ao final, o seu não provimento.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 178/186, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revista e, quanto ao mérito, pelo seu provimento.

---

### **DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no inciso II do art. 138 da CLTA/MG, e, também, atendida a condição estatuída no inciso I do citado dispositivo legal, revela-se cabível o Recurso de Revista ora em discussão.

De início, cabe destacar que dentre as três irregularidades cometidas pela Recorrida, apenas aquela atinente a falta de recolhimento do ICMS devido nas prestações de serviço de transporte vinculadas à mercadorias destinadas à exportação, é objeto do presente Recurso de Revista.

Preliminarmente, afasta-se as alegações de inconstitucionalidades, por força do disposto no artigo 88, inciso I, CLTA/MG, importando distinguir a não-incidência da isenção e qual a relevância dessa distinção.

Em relação à matéria objeto da peça recursal, transcrevemos a seguir parte da manifestação da Auditoria Fiscal, que passa a integrar a presente decisão.

“A não-incidência configura-se em face da própria norma de tributação, ou norma descritora da hipótese de incidência do tributo. Esta norma descreve a situação de fato que, se e quando realizada, faz nascer o dever jurídico de pagar o tributo. Tudo o que não esteja abrangido por tal descrição constitui hipótese de não-incidência tributária. Em outras palavras, tudo que não é hipótese de incidência tributária é, naturalmente, hipótese de não-incidência tributária. Objeto, pois, da não-incidência tributária são todos os fatos que não estejam abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.

O legislador muitas vezes trata como de não-incidência casos de isenção e isto tem efetivamente ensejado dúvidas intermináveis. Assim é que alguns agentes do Fisco como alguns contribuintes, só reconhecem situações de não-incidência diante da regra jurídica expressa. O equívoco é evidente. Não se há de exigir uma regra indicando casos de não-incidência. Basta a existência de regra jurídica definindo a hipótese de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incidência, isto é, a hipótese que, se e quando concretizada, tornará devido o tributo, e tudo que como tal não esteja definido será, obviamente, hipótese de não-incidência.

Todavia, existem situações em que poderiam ser suscitadas dúvidas a propósito da configuração, ou não, da hipótese de incidência tributária. Nestas situações o legislador, espancando dúvidas, diz expressamente que o tributo não incide. São hipóteses de não-incidência juridicamente qualificada. A lei, nestes casos, exerce função simplesmente didática, preventiva de litígios.

Por seu turno, isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência tributária. Objeto da isenção, portanto, é a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra tributária.

O ICMS, por exemplo, tem como hipótese de incidência, entre outras, as “operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e similares” (artigo 2º, inciso I, Lei Complementar nº 87/96). Um fato que não caiba nessa hipótese, nem nas outras que a lei enuncia, é caso de não-incidência do ICMS. Desnecessário que uma lei o indique como tal. Entretanto, se a lei exclui da incidência do imposto uma operação relativa à circulação de mercadorias, fato que estaria, não fora essa lei, incluído na hipótese de incidência tributária, ou se diz que determinada pessoa, ou categoria de pessoas, não será devedora do imposto, tem-se uma isenção, que é, assim, uma exceção à norma de tributação.

Já a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Ou mais exatamente, é um obstáculo criado pela Constituição à incidência da norma jurídica de tributação. Quando a Constituição define o âmbito do tributo, está limitando o poder de tributar. É desnecessária uma norma na Constituição afirmando que esse tributo não poderá ter como hipótese de incidência algo que esteja fora daquele âmbito. Trata-se de uma exclusão que naturalmente decorre da descrição do próprio âmbito constitucional do tributo. Não se trata propriamente de imunidade. Mas a Constituição pode afirmar que o tributo não incidirá sobre determinado fato, ou não será exigido de determinada pessoa, mesmo estando esse fato compreendido no âmbito constitucional do tributo, vale dizer, mesmo estando esse fato compreendido entre aqueles cuja tributação está constitucionalmente autorizada.

No que concerne ao ICMS, exemplo de imunidade é a norma que impede a incidência do imposto sobre exportações de produtos industrializados. Já a norma da Lei Complementar nº 87/96, que diz não incidir o imposto sobre operações e prestações que destinem ao exterior produtos primários, é típica isenção. Mesmo estando, como no caso estão, no mesmo dispositivo de lei, são normas de natureza diversa: uma, apenas repete o que está na Constituição, a dizer que o ICMS não incide na exportação de mercadorias, como tal entendidos, nesse contexto, os produtos industrializados, e a outra a incluir nesse regime jurídico “inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços” (artigo 3º, inciso II, LC nº 87/96).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Distingue-se a isenção da imunidade porque a primeira está em norma infraconstitucional, enquanto a segunda está sempre na Constituição. No exemplo acima mencionado, tem-se que a primeira parte do dispositivo reproduz norma da Constituição ao afirmar a não-incidência do ICMS sobre a exportação de mercadorias (desde que se trate de produtos industrializados), enquanto amplia aquela norma, que passa a abranger quaisquer mercadorias, ou industrializados semi-elaborados, e até os serviços. Na parte em que se faz essa ampliação, deixa configurada uma isenção tributária.

A diferença marcante entre isenção e imunidade decorre da posição hierárquica das normas jurídicas que as definem. Ainda que a Constituição diga que tal fato é isento do imposto, na verdade não se trata de isenção, mas de imunidade. E mesmo que a lei viesse a definir certa situação como imune ao tributo, ter-se-ia, com certeza, caso de isenção, e não de imunidade.”

As distinções entre os institutos não residem apenas no campo teórico, mas, pelo contrário, elas implicam conseqüências práticas de grande relevo.

“A não-incidência existe sem que a lei o diga expressamente, enquanto a isenção somente existe quando afirmada expressamente pela lei. Como o tributo só pode ser exigido quando expressamente previsto em lei, e a norma de tributação não comporta aplicação por analogia, se não há norma de tributação cuida-se de não-incidência. A esta se chega, assim, por exclusão. Caminho que jamais pode levar à isenção, que exige, sempre, norma expressa.

Atentos ao fato de que a norma de isenção, sendo, como é, uma norma de exceção, devendo ser interpretada literalmente (artigo 111, CTN), volvemos ao caso vertente para verificarmos o possível enquadramento das prestações realizadas pela Recorrida e a repercussão deste encaixe frente à Lei Complementar nº 87/96.

Estabelece os artigos 3º, inciso II e o 32, inciso I, da referida Lei Complementar:

“Art. 3º - O imposto não incide:

...omissis...

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

...omissis...

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

...omissis..."

A interpretação integrada de ditos dispositivos legais deixa patente que o tratamento fiscal dado as prestações de serviço de transporte vinculado à exportação de mercadoria, ficou inalterado. A referida Lei Complementar não alcançou as prestações interestaduais.

Neste compasso, permanece o entendimento de que somente no transporte internacional (assim entendido aquele realizado “porta a porta”, isto é, com início no Estado e término no exterior, pela mesma empresa, no mesmo veículo da origem ao 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), por disposição constitucional, não haverá incidência do imposto. Ao revés, se realizada em território nacional, em que pese a prestação vincular-se à mercadoria que será, futuramente, exportada, como, por exemplo, o seu transporte até o porto, haverá incidência normal do ICMS à alíquota interna (artigo 43, § 6º, Parte Geral, RICMS/96).”

Portanto, carece de reformulação a decisão proferida no Acórdão guerreado, restabelecendo-se, via de consequência, as exigências fiscais relacionadas com os CTCRs não oferecidos à tributação.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revista, por estar caracterizada a divergência jurisprudencial prevista no art. 138, inciso I, da CLTA/MG, Decreto nº 23.780/84. No mérito, pelo voto de qualidade, deu-se provimento ao mesmo. Vencidos os Conselheiros Windson Luiz da Silva (Revisor), Francisco Maurício Barbosa Simões e Luciana Mundim de Mattos Paixão que lhe negavam provimento. Participou do julgamento, além dos signatários e já citados, a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio.

**Sala das Sessões, 20/05/02.**

**José Luiz Ricardo**  
**Presidente**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Relator**