

Acórdão: 17.822/06/3^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010117803-80
Impugnante: Vito Transportes Ltda
Proc. S. Passivo: Márcia Gomes Nunes/Outro(s)
PTA/AI: 01.000151667-22
Inscr. Estadual: 186.006826.00-86
Origem: DF/Contagem

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS – CRÉDITOS DE ICMS – APROVEITAMENTOS INDEVIDOS. Imputação à Autuada de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos à não observância da proporcionalidade, em relação às prestações beneficiadas com o instituto da isenção, bem como do crédito mensal relativo ao ativo permanente, nos termos dos §§ 7º e 8º do art. 70 e inciso I, do art. 71, todos do RICMS/02. Exigências fiscais de ICMS, MR e MI prevista no art. 55, inciso XXVI, mantidas. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre estorno de crédito do imposto, no período de 01.09.2004 a 01.07.2005, promovido mediante verificação do Livro de Registro de Apuração do ICMS e do Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente, onde foram constatadas as 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 incorreto da proporcionalidade do crédito mensal relativo ao ativo permanente.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 42/53, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1070/1078.

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 01.09.2004 a 31.07.2005, mediante verificação do Livro de Registro de Apuração do ICMS e do Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente, o aproveitamento indevido de créditos do imposto, pois não respeitada a proporcionalidade em relação às prestações beneficiadas com o instituto da isenção, bem como do crédito mensal relativo ao ativo permanente.

Os dados apurados e que sustentaram a emissão do Auto de Infração (fls. 04/05) encontram-se demonstrados nos autos por meio de “Planilha de Apuração de Estorno de Créditos relativa às prestações isentas” (fls. 07), “Planilha de Apuração de Estorno de Créditos Apropriados relativa ao Ativo Permanente” (fls. 08), consolidados, mensalmente, em “Planilha de Apuração de Estorno de Créditos Apropriados Indevidamente” (fls. 09), cujas exigências fiscais estão apresentadas em “Demonstrativo do Crédito Tributário” (fls. 09).

Também se encontram nos autos as telas do SICAF (Consulta Conta Corrente Fiscal), às fls. 10/11, cópias dos Livros Registro de Apuração (fls. 12/34) e Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP (fls. 35/39), de onde os dados foram extraídos.

É de se ressaltar inicialmente que sobre os dados, especificamente, constantes do Auto de Infração, não houve qualquer questionamento por parte da Impugnante.

O procedimento fiscal encontra-se estribado na legislação vigente, pois que o aproveitamento dos créditos relativos às operações com isenção e relativos ao ativo permanente estão assim normatizados, nos §§ 7º e 8º do art. 70 e no inciso I, do art. 71 do RICMS/02:

Art.70. ...

§ 7º - Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata o inciso II do *caput* do artigo 66 deste Regulamento, na forma prevista no § 3º do mencionado artigo, **na proporção das operações ou prestações isentas**, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações ou prestações.

§ 8º - Na hipótese do parágrafo anterior, para cálculo do valor a ser abatido a título de crédito, deverá ser:

I - multiplicado o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento por 1/48 (um quarenta e oito avos);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - calculado o percentual das operações ou das prestações tributadas em relação ao total das operações ou das prestações realizadas no período;

III - multiplicado o valor obtido no inciso I pelo percentual encontrado no inciso II, correspondendo o resultado ao crédito a ser apropriado.

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;

Ao identificar os aproveitamentos indevidos de créditos de ICMS o Fisco promoveu as exigências tributárias correspondentes e aplicou corretamente a penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei 6763/75:

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;

Não obstante as disposições da legislação transcritas outro é o entendimento da Impugnante, contra o qual há que prestar esclarecimentos o que se faz a seguir por item do relatório constante deste acórdão, tomando como base a bem elaborada Manifestação Fiscal constante dos autos às fls.1.070/1078.

Item 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.

A irresignação da Impugnante centra-se no fato de que, ao seu entendimento, o estorno efetuado pelo Fisco encontra-se improcedente, visto referir-se a operações de prestação de serviço de transporte vinculado a exportação de mercadorias e, como tal, desoneradas do ICMS, sob o amparo da não incidência, estabelecida em Lei complementar, o que lhe asseguraria o direito ao creditamento integral nas entradas dos produtos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 integral dos aludidos créditos.

De início, cumpre 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", sendo este o caso.

Assim, veio a atual *Lex Maior* estabelecer a imunidade sobre as operações de exportação, bem como atribuir competência ao legislador complementar para disciplinar 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 ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;

...

XII - cabe à lei complementar:

...

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

...

Evidencia-se 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 cabe destacar aquela estabelecida no Artigo 3º, Inciso II, reescrita no Artigo 32, Inciso I:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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" (GN)

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

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 de seu campo tributário.

Em outra ótica, se a prestação for realizada em território nacional, ainda que relacionada a mercadoria que, futuramente, venha a ser exportada (como no caso da atuada, isto é, o transporte até o porto), haverá incidência normal do imposto. O que houve, na verdade, é que o Estado de Minas Gerais estabeleceu hipótese de isenção para a prestação de serviço de transporte de mercadoria destinada ao exterior.

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;
- 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 internacional 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Torna-se relevante destacar que, o Estado de Minas Gerais estabeleceu, dentre as hipóteses de isenção do ICMS, a prestação de serviço de transporte de mercadoria destinada ao exterior, consoante o disposto no item 126, do Anexo I, do RICMS/02:

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 Artigo 5º, Inciso III e § 3º, Parte Geral, do RICMS, "*in litteris*", abrange, tão-somente, as prestações de serviço de comunicação, visto que, refriza-se, o serviço de transporte internacional iniciado no Brasil já se encontrava, mesmo antes da LC 87/96, não contemplado pela tributação de ICMS.

RICMS/02

Art. 5º - O imposto não incide:

(...)

III - a operação, a partir de 16 de setembro de 1996, que destine ao exterior mercadoria, inclusive produtos primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre prestação de serviços para o exterior;

(...)

§ 3º - Nas operações de que tratam o inciso III e o § 1º:

(...)

2) 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;

(...) (Grifos nossos)

Ante o exposto, evidenciam-se corretos os estornos dos créditos de ICMS consignados no processo, 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:

Art. 32 - **O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto** de que se tiver creditado sempre que o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Há que se destacar, ratificando o entendimento exposto, o bem elaborado Parecer DOET/SLT nº 024/2004, de 07 de julho de 2004, sobre a questão em foco:

A isenção de que trata o item 126, Anexo I do RICMS/02, é hipótese de isenção sem manutenção de créditos, ou seja, aplica-se a regra geral de vedação de créditos em virtude da não tributação na prestação de serviço de transporte de mercadoria destinada ao exterior.

Essa isenção se dá nas prestações de serviço de transporte internas ou interestaduais que destinem mercadorias aos locais onde se processará sua exportação. Tais prestações seriam normalmente tributadas na ausência da norma exonerativa em comento.

O § 3º, artigo 71, Parte Geral, do RICMS/02, estabelece o não estorno de créditos relativo a operações de exportação para o exterior em virtude da Aquisição de bens ou mercadorias objeto das operações de exportação ou em virtude da prestação de serviços tributados tomados relacionados a esses bens ou mercadorias.

Portanto, a regra de não estorno prevista neste dispositivo refere-se à manutenção de créditos na hipótese de operações de exportação e não de prestações de serviço de transporte.

Conclui-se, desse modo, que as empresas transportadoras deverão estornar o crédito de ICMS relativo a insumos na hipótese de prestação de serviço de transporte de mercadoria destinada ao exterior contemplada com a isenção de que trata o item 126,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anexo I, do RICMS/02, em cumprimento ao disposto no inciso II, artigo 31 da Lei 6763/75.

Desta forma ratifica-se o procedimento fiscal em relação ao estorno do crédito de ICMS relativo a este item.

Item 2 - Aproveitamento incorreto da proporcionalidade do crédito mensal relativo ao ativo permanente;

Na mesma linha de entendimento do item 1, a Impugnante contesta o estorno do crédito relativo à aquisição de veículo para o ativo permanente, quando relacionada com a prestação de serviços vinculada a operações de exportação, ainda, por fundamento na Lei Complementar 87/96, entendendo superada a controvérsia com o advento da Emenda Constitucional nº 42/93.

A Emenda Constitucional nº. 42/03 em nada alterou o suporte fático recorrido no item 1, a Impugnante repete as argumentações do item 1, tentando usar agora a referida emenda constitucional como argumento para a ilegalidade da autuação.

A referida emenda constitucional veio em verdade consolidar o exposto no item 1. Assim, as aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado e de partes e peças neles empregadas ensejam direito ao crédito de ICMS, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente o artigo 71, inciso I do RICMS/MG, o que não foi o caso da Impugnante.

Por fim, considerando que a Autuada não trouxe aos autos, de forma objetiva, quaisquer apontamentos fundamentados de maneira a contraditar o levantamento e a justificar alterações nas exigências tributárias, tem-se que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Vander Francisco Costa (Revisor) e José Francisco Alves, que o julgavam improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Márcia Gomes Nunes e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Ilma Maria Corrêa da Silva. Participaram do julgamento além dos conselheiros acima citados, os conselheiros signatários.

Sala das Sessões, 10/10/06.

**Edwaldo Pereira de Salles
Presidente**

**Fausto Edimundo Fernandes Pereira
Relator**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 17.822/06/3^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010117803-80
Impugnante: Vito Transportes Ltda
Proc. S. Passivo: Márcia Gomes Nunes/Outro(s)
PTA/AI: 01.000151667-22
Inscr. Estadual: 186.006826.00-86
Origem: DF/Contagem

Voto proferido pelo Conselheiro Vander Francisco Costa, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Trata a presente lide da imputação à Autuada de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos à não observância da proporcionalidade, em relação às prestações beneficiadas com o instituto da isenção.

A discussão se fixa na interpretação e caracterização do transporte de mercadorias destinadas à exportação ou efetivamente exportadas, e em decorrência desta conclusão se o transporte estaria numa situação de isenção ou de não incidência.

Os autos traz Conhecimentos de Transporte da Autuada aonde consta como origem o Estado de Minas Gerais e como destinatário empresas de outros países ficando evidenciado que se trata de transporte de mercadorias exportadas.

É entendimento comum que a circulação se efetiva com a contratação, emissão do documento fiscal e despacho das mercadorias, sendo que qualquer irregularidade ocorrida nesta fase é suficiente para caracterizar a infração fiscal, não sendo necessário para efetivar a operação a entrada das mercadorias no estabelecimento destinatário.

Concordamos com este entendimento e que a exportação se concretiza com a emissão do documento fiscal de transferência de propriedade com destinatário em outro país e a saída das mercadorias do estabelecimento exportador. A forma como a mercadoria será transportada, se por uma empresa ou diversas, não descaracteriza a operação de exportação, que teve início com destinação ao exterior e assim deverá ser concluída, pois de outra forma, estaria cometendo um ilícito fiscal.

Devemos ter ciência de que pelo fato de Minas Gerais ser um Estado do interior do país, desprovido de portos, é natural que a exportação se proceda com o transporte multi-modal, iniciando com o rodoviário e ferroviário e sendo concluído

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com o marítimo, meio mais econômico para a exportação. Esta prática não deve ser tolhida, mas pelo contrário incentivada para promover o crescimento da economia mineira e o bem estar social como determina nossa Constituição.

A contratação de diversas empresas, cada uma com sua especialidade, também é uma imposição do mercado, que busca cada vez mais a eficiência como forma de garantir a produtividade, e nosso ordenamento legal tributário traz estes princípios, como se verá na interpretação adiante.

Os §§ 7º e 8º do art. 70 e inciso I do art. 71 do RICMS/02, utilizados pela fiscalização para fundamentar seu trabalho, diz que na apuração do imposto, deverá ocorrer o estorno do crédito de ICMS na proporção das operações ou prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida. Ocorre que não poderiam ser utilizados para a situação da Impugnante, pois o transporte foi realizado ao abrigo da não incidência, situação diferente das elencadas na legislação citada e hipóteses em que se autoriza o crédito.

A operação de transporte de mercadorias exportadas está desonerada do ICMS, sob o amparo da não incidência, estabelecida em Lei Complementar, que lhe assegura o direito ao creditamento, conforme se pode extrair da Constituição Federal/88 em seu art. 155, § 2º, X, “a” e XII, “e”, que diz que não incidirá imposto sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, devendo também ser excluído da incidência os serviços.

Conforme se constata nos autos, todo o transporte objeto desta lide se trata de mercadorias exportadas, e, portanto beneficiada da desoneração acima citada. A interpretação da lei para chegar a este entendimento pode ser gramatical, pois de forma clara traz a exclusão dos serviços, aí incluindo o transporte, ou finalística, pois tem como objetivo fomentar a exportação reduzindo a tributação, para dar competitividade ao produto nacional.

A LC 87/96 vem confirmar este entendimento quando no art. 3º, Inciso II reafirma que o imposto não incide sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias.

A legislação mineira recepciona este entendimento no art. 5º, III do RICMS/02, que afirma que não incidirá imposto a operação que destine ao exterior mercadoria, bem como sobre a prestação de serviços. O § 3º, II do RICMS/02, trata do estorno de crédito, afirmando que não será exigido este procedimento referente a mercadorias que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior.

Alterar o entendimento para concluir que a legislação mineira considera como serviços apenas o de comunicação não merece acolhida, pois em todas as outras ocasiões que a lei trata de serviços ou prestações, deve-se entender que aí estão incluídos os serviços de comunicação e transporte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Outra sorte não deve ter a interpretação de que o transporte só seria desonerado se fosse feito pelo mesmo veículo da origem ao destino, pois no caso temos exportações para a Europa, aonde não podemos chegar pelo meio rodoviário, no entanto, quando o documento fiscal é emitido com destinatário em outro país, está documentada e caracterizada a exportação, gerando todos os efeitos legais e tributários do negócio, seja para gerar ou desonerar tributos.

Pelo exposto e pedindo vênia aos que me antecederam com entendimento contrário, voto pela improcedência do lançamento.

Sala das Sessões, 10/10/06.

**Vander Francisco Costa
Conselheiro**

CC/MG