

**PROCESSO** - A. I. Nº 269515.0010/08-2  
**RECORRENTE** - ALL BUSINESS EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JFJ nº 0286-01/09  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS  
**INTERNET** - 16/12/2010

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0415-12/10

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A MERCADORIA COM SAÍDA SUBSEQUENTE TRIBUTADA. É indevida a glosa dos créditos fiscais nas prestações de serviços de transportes diretamente vinculadas a operações que destinaram mercadorias ao exterior através de exportação indireta, situação em que o tomador dos serviços arcou com o ônus do serviço de transporte e, ainda, não há nos autos indicação de que o destinatário utilizou ou faz jus dos referidos créditos fiscais do ICMS relativos a essas operações. Modificada a Decisão recorrida. Infração improcedente. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, impugnando a Decisão exarada pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 25/09/2008, correspondente à exigência de ICMS no valor de R\$43.092,44, atribuindo ao recorrente o cometimento das seguintes infrações:

- 1 Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte interestadual não vinculado à operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, nos meses de outubro a dezembro de 2005, março e junho de 2006, sendo exigido o imposto no valor de R\$27.086,78, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou indevidamente o crédito fiscal do ICMS relativo ao serviço de transporte interestadual, nas operações a preço CIF, com mercadorias destinadas à exportação indireta. Em anexo papel de trabalho da infração;
- 2 Deixou de recolher o ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributáveis realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2005 e de 2006, exigindo imposto no valor de R\$16.006,66, acrescido da multa de 70%. Em anexo papel de trabalho da infração e seu respectivo papel auxiliar.

O autuado, ora recorrente, interpôs defesa às fls. 70 a 73, ressaltando que a autuação é totalmente improcedente. Afirma que a infração 1, objeto do Recurso Voluntário interposto, é improcedente, uma vez que a utilização dos créditos fiscais de ICMS tem respaldo na legislação vigente, não tendo ocorrido seu uso indevido ou irregular. Observa que o art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988 delega a competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Por c

define que esse imposto será não cumulativo, compensando-se operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serv

nas operações anteriores.

Salienta que em consonância com o § 2º, inciso I do art. 155 da CF/88, com a Lei Complementar nº 87/96 e com a Lei nº 7.014/96, o RICMS/97, através do art. 93, inciso III, alínea “a”, prevê como crédito fiscal para cada estabelecimento, a ser compensado com o tributo devido sobre operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal prestados por terceiros e destinados a emprego em operações de comercialização, o que vem a ser o assunto em questão.

Realça que a regra geral, prevista na CF/88, conhecida como princípio da não-cumulatividade, reproduzida na LC nº. 87/96 e na Lei nº 7.014/96, e expressa no *caput* do art. 93 do RICMS/97, é que o crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes, para fins de apuração do imposto a recolher, se trata do imposto anteriormente cobrado, inclusive o serviço de transporte.

Entende que, em princípio, o crédito fiscal será sempre do destinatário da mercadoria ou serviço, pois será este contribuinte que irá realizar a operação subsequente. Desta forma, a infração é improcedente.

O autuante, através de informação fiscal prestada à fl. 81, salienta que em relação à infração 1, o contribuinte se ateve ao princípio genérico da não-cumulatividade do ICMS, que não se aplica ao caso da lide, tendo em vista que existe dispositivo legal, o art. 95, inciso II do RICMS/97, que disciplina a matéria. Assim, mantém integralmente a infração. Sugere a reforma do Auto de Infração, mantendo inalterada a infração 1, objeto da peça recursal, em sede de Recurso Voluntário.

De acordo com documentos anexados às fls. 83 a 86, o autuado foi cientificado quanto ao teor da informação fiscal e de seus anexos, quando foi concedido o prazo de 10 (dez) dias para que ele, querendo, se manifestasse, não constando dos autos, entretanto, nenhum pronunciamento a respeito.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal exarou sua Decisão a respeito do item 1 da autuação em tela, julgando procedente tal infração que deu origem ao Recurso Voluntário do autuado, inconformado com a Decisão exarada pela 1ª instância, nos termos relativos a referida infração:

*“Observo que através do Auto de Infração em lide foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de duas irregularidades. No que se refere à infração 01, que trata da utilização indevida de créditos fiscais, relativos ao serviço de transporte concernente a operações a preço CIF, de mercadorias destinadas à exportação indireta e, portanto, não vinculado a mercadorias com saídas subsequentes tributadas, o contribuinte argumentou que com base no princípio da não-cumulatividade do ICMS, lhe é assegurado o direito de creditar-se de todo o imposto relativo às operações anteriores e que a limitação imposta ao aproveitamento dos créditos de ICMS não se encontra em conformidade com a Constituição Federal.*

*Ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.*

*O autuado se ateve, ainda, ao disposto no art. 93, inciso III, alínea “a” do RICMS/97, para sustentar que fazia jus ao referido crédito. Ressalto, entretanto, que tendo em vista que as operações em referência correspondem a exportações indiretas, em relação às quais não há incidência do ICMS (art. 582 do RICMS/97), o dispositivo regulamentar a ser observado se refere especificamente ao art. 95, inciso II, que estabelece descaber a utilização do crédito fiscal atinente ao serviço de transporte não vinculado a saída tributada, o que vem a ser exatamente o caso aqui em discussão. Acrescento que tal disposição se encontra amparada em determinação expressa contida no art. 155, parágrafo 2º, inciso II, alínea “b” da Constituição Federal de 1988. Para um melhor entendimento, transcrevo em seguida o teor do mencionado dispositivo do RICMS/97:*

*“Art. 95. Nas operações efetuadas a preço CIF (art. 646), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras:*

*...*

*II - tratando-se de operação isenta ou não-tributada ou com mer substituição tributária por antecipação, não haverá utilização de , contrário, inclusive na hipótese da alínea “b” do inciso anterior.”*

*De acordo com o demonstrativo de fls. 05/06, o autuante apurou todos os valores consignados nos respectivos conhecimentos de transporte rodoviário de cargas, indicando os valores dos créditos fiscais utilizados indevidamente pelo sujeito passivo. Entendo, deste modo, estar devidamente caracterizado o cometimento da irregularidade, pelo fato de o autuado ter se creditado de forma indevida dos valores destacados nos documentos fiscais em questão, razão pela qual mantenho a infração integralmente.*

Portanto, com base nessa Decisão da 1ª JF, que manteve inalterada a infração 1 do Auto de Infração, em epígrafe, o autuado ingressou com Recurso Voluntário, contestando tal Decisão, apresentando em sua peça recursal os mesmos argumentos utilizados na defesa inicial e já apreciados pela 1ª instância de julgamento fiscal.

A PGE/PROFIS, fls. 112/113, por intermédio da ilustre procuradora Dra. Maria José Coelho Sento-Sé, emitiu o seu Parecer opinativo a respeito do caso, alegando que se verifica a saciedade que a imputação fiscal está devidamente tipificada, alicerçada na legislação tributária estadual e o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art.39, do RPAF/99.

Salientou que a hipótese em tela versa sobre operações de exportação indireta, em relação às quais não há incidência de ICMS, em consonância com os termos do art. 582, do RICMS/97. Por outro lado, alegou que a legislação tributária estabelece regra cogente vedando a utilização do crédito fiscal na hipótese de operação de serviço de transporte não vinculado à saída tributária.

Ressaltou que o aludido dispositivo infraconstitucional está em plena harmonia com o preceito consagrado no Texto Magno, no art. 155, § 2º, inciso II, “b”. Sendo assim, não há dúvida que, nas operações a preço CIF é vedada a utilização de crédito fiscal pelo estabelecimento remetente das mercadorias.

Concluiu o seu Parecer, opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Compulsando os autos, pude constatar que a infração 1, objeto do Recurso Voluntário ora apreciado, foi considerada procedente pela 1ª Instância de julgamento, vez que o autuante entendeu, equivocadamente, que o autuado expressou em sua sustentação, nos termos transcritos que se seguem: *“utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte interestadual não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, nos meses de outubro a dezembro de 2005, março e junho de 2006, sendo exigido o imposto no valor de R\$27.086,78, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou indevidamente o crédito fiscal do ICMS relativo ao serviço de transporte interestadual, nas operações a preço CIF, com mercadorias destinadas à exportação indireta. Em anexo papel de trabalho da infração”*

Conforme analisado, verifiquei, que, embora o autuado não tenha juntado aos autos cópia reprográfica desses CTCR, consta que o sujeito passivo está cadastrado na SEFAZ sob o Código de Atividade n.º 4639701 - Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, não havendo qualquer evidência fática ou material de que as exportações indiretas subsequentes não tenham ocorrido. Ao contrário, constata-se menção expressa nos autos que tratam de operações com mercadorias destinadas à exportação indireta, portanto, as prestações de serviços de transportes estão vinculadas a estas operações exportadoras feitas indiretamente e que se encontram no campo da não-incidência do ICMS, conforme norma regulamentar abaixo reproduzida:

**Art. 581.** O ICMS não incide sobre a operação ou a prestação que destinem ao exterior mercadorias ou serviços (Lei Complementar nº 87/96).

**Parágrafo único.** A não-incidência alcança não apenas os produtos industrializados, mas também os produtos primários e os produtos industrializados semi-elaborados.

**Art. 582.** A não-incidência de que cuida o artigo anterior aplica-se, também, à saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a (Lei Comple

- I - empresa comercial exportadora, inclusive “trading”;**
- II - outro estabelecimento da mesma empresa;**
- III - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.**

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal manteve a glosa dos créditos tributários utilizados pelo recorrente, por entender que as operações de transporte das mercadorias, a preço CIF, não permitiam tais créditos, nos termos exarados na sua Decisão, transcritos abaixo, parcialmente, *in verbis*:

*“exportações indiretas, em relação às quais não há incidência do ICMS (art. 582 do RICMS/97), o dispositivo regulamentar a ser observado se refere especificamente ao art. 95, inciso II, que estabelece descaber a utilização do crédito fiscal atinente ao serviço de transporte não vinculado a saída tributada, o que vem a ser exatamente o caso aqui em discussão. Acrescento que tal disposição se encontra amparada em determinação expressa contida no art. 155, parágrafo 2º, inciso II, alínea “b” da Constituição Federal de 1988. Para um melhor entendimento, transcrevo em seguida o teor do mencionado dispositivo do RICMS/97:*

*Art. 95. Nas operações efetuadas a preço CIF (art. 646), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras:*

*...*

*II - tratando-se de operação isenta ou não-tributada ou com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação, não haverá utilização de crédito fiscal, salvo disposição em contrário, inclusive na hipótese da alínea “b” do inciso anterior.” (grifo não original).*

Do inciso II supratranscrito, depreende-se que a vedação do crédito não é definitiva, na medida em que atribui condição que possibilita a utilização de tais créditos, ao prever, expressamente, não haver a permissão legal da utilização do crédito, *“salvo disposição em contrário”*. Isto significa que, existindo disposição em contrário, haverá a possibilidade da utilização do crédito.

Assim sendo, fica evidente que há disposição expressa na legislação tributária estadual que permite a plena utilização dos créditos fiscais objeto do presente Auto de Infração, na medida em que se verifica na forma dos dispositivos legais a seguir transcritos e que elucidam e robustecem este entendimento:

**Art. 103.** *Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:*

**I - às entradas:**

**a)** *de matérias-primas, material secundário, produtos intermediários e material de embalagem, bem como o relativo às aquisições de energia elétrica e aos serviços prestados por terceiros, para emprego na fabricação e transporte de produtos industrializados destinados a exportação direta ou indireta, cujas operações de saídas para o exterior ocorram com não-incidência do ICMS, nos termos dos arts. 581, 582 e 583 (Lei Complementar nº 87/96);*

**b)** *de mercadorias que venham a ser exportadas para o exterior com não-incidência do ICMS, nos termos dos arts. 581, 582 e 583 (Lei Complementar nº 87/96);*

**II - à utilização de serviços relacionados com mercadorias ou serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior;**

Também, nessa mesma direção, tem-se no tocante às hipóteses de acumulação de crédito fiscal:

**Art. 106.** *Constitui crédito acumulado o imposto anteriormente cobrado relativo às entradas ou aquisições de bens do ativo imobilizado, material de uso quando com direito a crédito, energia elétrica, matérias-primas, material secundário, produtos intermediários, mercadorias, material de embalagem e serviços de transporte e de comunicação:*

**I - de que resultem ou que venham a ser objeto de operações ou prestações:**

**a)** *que destinem ao exterior mercadorias e serviços com não-incidência do imposto (art. 103, I e II);*

**b)** *realizadas com isenção ou redução da base de cálculo ou amparadas por outra hipótese de não-incidência que não a da alínea anterior, sempre que houver previsão legal de manutenção do crédito (art. 103, III e IV; arts. 104 e 105);*

De maneira que, como se trata de prestações de serviços de transportes diretamente vinculadas a operações que destinaram mercadorias ao exterior, através de exportação indireta, situação em que o tomador dos serviços arcou com o ônus do serviço do transporte e ainda não há nos autos indicação de que o destinatário utilizou ou faz jus aos créditos operações em comento, entendo correto o procedimento do recorrente em alegar a glosa dos créditos pelo fisco na situação em análise.

Pelo exposto, entendo que não se sustenta a Decisão da 1ª JF, no que tange à infração 1, razão pela qual IMPROCEDENTE deve ser esta julgada. Por conseguinte, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para que seja modificada a Decisão recorrida relativa a esta infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** a primeira infração do Auto de Infração nº 269515.0010/08-2, lavrado contra a **ALL BUSINESS EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.**, devendo o recorrente ser cientificado desta e os autos ser encaminhados à INFAZ de origem para adoção das providências cabíveis.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de novembro de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

JOÃO SAMPAIO REGO NETO - REPR. DA PGE/PROFIS