

N. F. N° - 232877.0066/23-2  
**NOTIFICADO** - HUMBERG AGRIBRASIL COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO DE GRÃOS S/A  
**NOTIFICANTE** - ANTONIO JORGE SEIXAS LIMA  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFMT NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 28/05/2024

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0074-06/24NF-VD**

**EMENTA:** ICMS. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. MERCADORIAS DESTINADAS A FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. Comprovado nos autos que o notificado realizou operação interestadual com produto destinado a formação de lote para exportação, operação que não sofre incidência do ICMS, por força de disposição da Lei Complementar 87/96, artigo 3º, inciso II. Posicionamento do Poder Judiciário, externado em diversas decisões, e na Súmula 649 do STJ entende que prestações e operações de mercadorias destinadas ao exterior não devem ser oneradas pela incidência do ICMS. **Infração insubstancial.** Instância única. Notificação Fiscal **IMPROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A Notificação Fiscal ora apreciada foi lavrada em 06 de fevereiro de 2023 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 1.907,339, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

**Infração 01. 050.004.001.** Falta de retenção do ICMS sobre transporte na Nota Fiscal pelo sujeito passivo por substituição.

A Notificada, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 14 a 73, onde argumenta constar a imputação de que embora as mercadorias transportadas sejam destinadas à exportação, ter o Fisco “entendido” haver a incidência do ICMS apenas sobre o valor do transporte das mercadorias a serem exportadas, via porto marítimo localizado em outra unidade da Federação. Aduz que o Fisco estadual reconhece claramente não haver a incidência de ICMS sobre a operação de circulação das mercadorias destinadas à exportação, entendendo, porém, que deveria ser destacado e recolhido o ICMS apenas sobre o valor do serviço de frete.

Ressalta que, todavia, a legislação constitucional e a Lei Complementar 87/96, artigo 3º, inciso III (copiado), determinam em sentido contrário, qual seja, que há imunidade tributária para a exportação de mercadorias para o exterior, por qualquer forma de imposição tributária que possa pretender tributar qualquer fato gerador/incidência tributária sobre as operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte que objetivem exportar mercadorias para o exterior. Destaca que como o “S”, constante do fato gerador do ICMS se refere a serviços, obviamente quando a Lei Kandir já reproduzida determina que o imposto não incide sobre operações e prestações de serviços que incidem sobre exportações ou serviços para o exterior, obviamente está incluso na referida norma legal a prestação de serviços de transporte das mercadorias que se destinam a exportação para o exterior.

Menciona ter o STJ editado a Súmula 649 (copiada), aduzindo que a jurisprudência dominante no STF e STJ resulta na emissão de Súmulas pelos referidos Tribunais, cuja função é ditar e expor, de antemão, para os intérpretes não judiciais e os Tribunais e juízes inferiores dos órgãos administrativos e judiciais, a orientação prevalente nos ditos Tribunais Superiores sobre o conteúdo

de suas discussões em vários processos, que são sintetizados em suas Súmulas. Fala ser, pois, o objetivo da Súmula abreviar e evitar discussões que possam retardar a decisão em processos administrativos e judiciais, e assim ser atendido o princípio constitucional da efetiva e rápida prestação jurisdicional por parte das autoridades administrativas, Tribunais e juízes inferiores. Reproduz a Ementa do julgamento do Embargo de Divergência em Recurso Especial 710.260-RO, que teve como relatora a ministra Eliana Calmon. Finaliza requerendo seja julgada procedente a defesa administrativa e cancelada, para todos os efeitos a Notificação Fiscal ora contestada. Não há Informação Fiscal prestada, diante da previsão normativa.

Os autos foram recebidos e distribuídos a este relator, tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS, objeto de impugnação pela empresa Notificada. Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura de Termo de Ocorrência Fiscal 151938000239, em 04/02/2023, de acordo com o documento de fls. 03 e 03-v. Os elementos que suportam a acusação se encontram às fls. 04 a 15 dos autos.

O notificante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a Notificada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação apresentada.

Inexiste, pois, qualquer insegurança jurídica em relação ao lançamento, que, conforme visto, seguiu rigorosamente a legislação quanto de sua confecção, atentando para os princípios do Processo Administrativo Fiscal, e assegurando o direito a ampla defesa do sujeito passivo, bem como o exercício do contraditório. Assim, a acusação se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos elementos previstos na legislação em vigor.

Analizando o mérito, diante da ausência de questões preliminares a serem enfrentadas, constato que o deslinde da matéria encartada na autuação, se prende unicamente ao fato de a operação de formação de lotes e a incidência do ICMS sobre a prestação de transporte interestadual sobre a remessa efetuada do estado da Bahia, para o estado de Sergipe, conforme se vê no Conhecimento de Transporte Eletrônico apensado aos autos. A Lei Complementar 87/96, em atenção ao mandamento Constitucional, estabelece em seu artigo 3º, inciso II, com as alterações promovidas pela Lei Complementar 102, de 2000:

“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”.

Daí se percebe que a não incidência tributária recairia não somente sobre as mercadorias, como, de igual forma, pelas prestações ocorridas, aí se incluindo o transporte.

Como visto quando de elaboração da Lei Complementar 87/96, o legislador entendeu necessário incentivo legislativo para aumentar a competitividade do produto brasileiro, razão para a desoneração do ICMS para as operações de exportação que podem ser diretas (na qual a empresa que fabrica ou vende os produtos, negocia diretamente com a compradora, no país de destino) ou indiretas (empresa, especializada em exportação, faz a intermediação entre a empresa brasileira que quer vender e aquela estrangeira que pretende comprar, realizando todo o processo de exportação), entretanto, esta diferenciação não é o cerne da questão, que se prende a formação de lotes de exportação e a incidência ou não do ICMS inclusive sobre a prestação de serviços de transporte.

Neste processo de formação de lote para exportação, a remessa é feita utilizando Nota Fiscal de saída interna, emitida com o CFOP 7.504, utilizado quando a operação anterior tenha sido objeto de formação de lote de exportação e não houver, dentre as mercadorias que constituem a remessa para formação de lote, mercadorias que tenham sido recebidas com fins específicos de exportação, pois tal CFOP é apenas para as operações com mercadorias próprias, para o local onde as mercadorias aguardarão o ajuntamento do total do lote, momento no qual serão exportadas, sendo a Nota Fiscal de exportação emitida com o CFOP 7501, devendo ser utilizado nas exportações das mercadorias recebidas anteriormente com finalidade específica de exportação (CFOP 5501, 5502, 6501 e 6502), cujas entradas tenham sido classificadas nos códigos “1.501 - Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação” ou “2.501 - Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação”.

Ainda que as mercadorias recebidas com fins específicos de exportação tenham sido posteriormente objeto de formação de lote, o CFOP utilizado na Nota Fiscal de exportação deverá ser o CFOP 7501, pois este é o único que permite referenciar na DU-E (Declaração Única de Exportação instituída pela Portaria Conjunta RFB/SECEX 349, de 21/03/2017 que consiste em um documento eletrônico que define o enquadramento da operação de exportação e subsidia o despacho aduaneiro de exportação), tanto a nota fiscal de remessa para formação de lote quanto a de remessa com fins específicos de exportação.

Conforme dispõe o CTN, quando da remessa para formação de lotes em recintos alfandegados para posterior exportação, o estabelecimento remetente deverá emitir nota fiscal em seu próprio nome, sem destaque do valor do imposto, indicando como natureza da operação “remessa para formação de lote para posterior exportação”. De acordo com a Nota Fiscal 0007, de fl. 05, a empresa autuada, localizada em Luís Eduardo Magalhães, Bahia, destinava 50.140,00 kg de milho em grãos para remessa ao estado de Sergipe, precisamente para a empresa VLI Multimodal S. A., no município de Barra dos Coqueiros, para fins de formação de lote para exportação.

O transporte de tais mercadorias, foi realizado com a observação, no campo das informações complementares, se tratar de transporte de remessa de mercadorias destinadas a formação de lote para exportação, retiradas da Fazendas Pradella III, no município de Formosa do Rio Preto, Bahia, indicando o valor da prestação de serviço, mas sem destacar o ICMS na operação.

Tal fato foi considerado como violação a legislação tributária do estado, tendo funcionário fiscal do Posto Fiscal Francisco Hereda, no município de Rio Real, lavrado a presente Notificação Fiscal contra a empresa remetente das mercadorias que comporiam o lote a ser exportado, cuja nota fiscal indicava, inclusive, o artigo 404 do RICMS/12, que regeria a operação. Feitos tais esclarecimentos, passemos ao caso em commento, qual seja, a da tributação da prestação de serviço de transporte, quando da remessa para formação de lote de exportação.

Neste ponto, cabe destacar o fato de que, em função das divergências de entendimento existentes, acerca de tal matéria, o STJ, através de sua 2<sup>a</sup> Turma negou o pedido do Estado de Rondônia para ACÓRDÃO JJF Nº. 0074-06/24NF-VD

---

cobrar o ICMS no serviço de transporte de uma exportadora de madeira, quando da apreciação do REsp 1.793.173.

A argumentação utilizada pelo defensor foi a de que haveria diferença entre o caso em que o preço do frete é suportado pelo exportador, para o qual há a imunidade prevista na LC 87/1996, e a hipótese em que o transporte é custeado pelo adquirente da mercadoria, como na situação sob análise.

O colegiado decidiu em julgamento realizado em 21/03/2019, no sentido de que a isenção tributária de ICMS, relativa a produtos destinados ao exterior, “*contempla toda a cadeia de deslocamento físico da mercadoria, o que abarca, inclusive, trechos eventualmente fracionados, percorridos dentro do território nacional, não sendo possível, portanto, a tributação das fases intermediárias do itinerário*”.

Em tal julgamento, que teve como relator o ministro Herman Benjamin, resultou a seguinte Ementa:

“EMENTA TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRANSPORTE INTERESTADUAL DE MERCADORIA EXPORTÁVEL. ART. 3º, II, DA LC 87/1996. TRANSPORTE PAGO PELO COMPRADOR INTERNACIONAL. ISENÇÃO. TELEOLOGIA DA NORMA. TRIBUTAÇÃO QUE ENCARECE O VALOR FINAL PAGO. COMPETITIVIDADE DO PRODUTO NACIONAL DECRESCIDA. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO, QUANTO À TESE DE VIOLAÇÃO DE NORMA FEDERAL E, NESSE PONTO, NÃO PROVIDO. 1. A irresignação não merece provimento. 2. A jurisprudência do STJ está consagrada no sentido de que a isenção tributária de ICMS, concernente a produtos destinados ao exterior, contempla toda a cadeia de deslocamento físico da mercadoria, o que abarca, inclusive, trechos eventualmente fracionados, percorridos dentro do território nacional, não sendo possível, portanto, a tributação das fases intermediárias do itinerário. 3. (...) Sob o aspecto teleológico, a finalidade da exoneração tributária é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional’. Assim, ‘se o transporte pago pelo exportador integra o preço do bem exportado, tributar o transporte no território nacional equivale a tributar a própria operação de exportação, o que contraria o espírito da LC 87/96 e da própria Constituição Federal’ (EREsp 710.260/RO, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 14.4.2008) 4. Portanto, tendo em vista que a teleologia da norma em tela é fortalecer a competitividade do produto nacional no mercado estrangeiro, não se sustenta a tese do recorrente de fazer incidir o ICMS sobre o transporte do produto a ser exportado, ainda que o preço seja pago pelo comprador de fora, pois, mesmo nessa hipótese, o valor total encarece, e a competitividade do produto, por óbvio, decresce. 5. Assim, impor ICMS nos moldes pugnados pelo recorrente fere o espírito da norma insculpida no art. 3º, II, da Lei Kandir, pois incute no preço final do produto o imposto e, invariavelmente, eleva o montante pago pelo comprador. 6. Quanto à alegada divergência jurisprudencial, é exigida a demonstração analítica de que os casos cotejados possuem similitude fática e jurídica e que mereceram tratamento diverso à luz da mesma regra federal, ônus do qual não se desincumbiu o recorrente, pois colacionou trechos de dois acórdãos apenas, sem explicitar a semelhança fática dos casos. 7. O desrespeito a esses requisitos legais e regimentais (art. 541, parágrafo único, do CPC/1973, art. 1.029, § 1º, do CPC/2015 e art. 255 do RI/STJ) impede o conhecimento do Recurso Especial com base na alínea ‘c’ do inciso III do art. 105 da Constituição Federal. 8. Recurso Especial parcialmente conhecido, quanto à tese de violação da norma federal, e, nessa parte, não provido”.

Em seu voto, o ministro relator menciona outras decisões no mesmo sentido:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. TRANSPORTE DE MERCADORIAS CUJA DESTINAÇÃO FINAL É A EXPORTAÇÃO. ART. 3º, II, DA LC N. 87/1996. DIREITO.

1. A Primeira Seção, no julgamento do EREsp 710.260/RO, consignou que a isenção prevista no art. 3º, II, da LC n. 87/1996 não seria exclusiva das operações que destinam mercadorias diretamente ao exterior, alcançando outras que integram todo o processo de exportação, inclusive as parciais, como o transporte interestadual.

2. Hipótese em que a recorrente pretende o reconhecimento do direito a créditos de ICMS em razão da aquisição de insumos essenciais às atividades de exportação, especialmente de óleo diesel e de óleo combustível, utilizados em sua atividade de transporte de carga destinadas ao exterior, bem como o direito de proceder à atualização monetária desses créditos.

3. Agravo conhecido para dar provimento ao recurso especial, a fim de reconhecer à transportadora recorrente o direito ao benefício fiscal quanto às mercadorias transportadas que, comprovadamente e ao final, destinarem-se à exportação” (STJ, AREsp 851.938/RS, Relator ministro Gurgel de Faria, 1ª Turma, DJe de 09/08/2016)”.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO. RECURSO ESPECIAL. SUPosta OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSPORTE DE MERCADORIA DESTINADA AO EXTERIOR. ISENÇÃO. PRECEDENTES.

1. *Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC.*
2. *A orientação da Primeira Seção/STJ pacificou-se no sentido de que 'o art. 3º, II da LC 87/96 dispôs que não incide ICMS sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, de modo que está acobertado pela isenção tributária o transporte interestadual dessas mercadorias', sendo que, 'sob o aspecto teleológico, a finalidade da exonerarão tributária é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional'. Assim, 'se o transporte pago pelo exportador integra o preço do bem exportado, tributar o transporte no território nacional equivale a tributar a própria operação de exportação, o que contraria o espírito da LC 87/96 e da própria Constituição Federal' (EREsp 710.260/RO, 1ª Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 14.4.2008).*
3. *Agravio regimental não provido' (STJ, AgRg no AREsp 249.937/PA, Relator ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, DJe de 17/12/2012).*

*Portanto, tendo em vista que a teleologia da norma em apreço é fortalecer a competitividade do produto nacional no mercado estrangeiro, não se sustenta a tese do recorrente de fazer incidir o ICMS sobre o transporte do produto a ser exportado, ainda que o preço seja pago pelo comprador de fora, porque, mesmo nessa hipótese, o valor total encarece, e a competitividade do produto, por óbvio, decresce.*

*Assim, impor ICMS nos moldes pugnados pelo recorrente fere o espírito da norma insculpida no art. 3º, II, da Lei Kandir, pois incute no preço final do produto o imposto e invariavelmente eleva o valor pago pelo comprador internacional'.*

Posso, ainda, mencionar recentíssima decisão do STJ, quando da apreciação do Recurso Especial 2100896/TO, em decisão monocrática exarada pela ministra Regina Helena Costa, datada de 05/10/2023, nos seguintes termos de sua Ementa:

**“APELAÇÃO CIVEL E REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. SEGURANÇA CONCEDIDA. ICMS. INSTRUÇÃO DE SERVIÇO 01/2019 DA SEFAZ. TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. PRECEDENTES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. SÚMULA 649, STJ. SENTENÇA MANTIDA. REMESSA OFICIAL NÃO CONHECIDA COM FUNDAMENTO NO ART. 496, § 1º, DO NCPC. APELO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E IMPROVIDO.**

*1. A Instrução de Serviço nº 01/2019, que determina a cobrança do ICMS, na prestação de serviço de transporte interestadual de mercadoria destinada a empresa comercial exportadora ou para formação de lote para exportação, localizada em outra unidade da federação não se mostra adequada, consoante entendimento sumulado pelo STJ (Súmula 649).*

*2. Ademais a 'questão posta no Recurso Extraordinário no 754917/RS (Tema nº 475) diz respeito à aplicação da imunidade do ICMS à toda cadeia produtiva, englobando a compra e venda de componentes, matéria-prima, que resultaram no produto final levado à exportação, situação distinta do caso em que se discute a não incidência do ICMS nas operações de transporte de mercadorias para exportação, já passada a fase de produção'.”*

Tal decisão respeitou o teor da Súmula 568 do próprio STJ, para decidir de forma solitária:

*“O Relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema”.*

Nele, consigna a ministra: “*1. O arresto vergastado está em consonância com o entendimento do STJ de que 'o art. 3º, II da LC 87/96 dispôs que não incide ICMS sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, de modo que está acobertado pela isenção tributária o transporte interestadual dessas mercadorias', assim 'se o transporte pago pelo exportador integra o preço do bem exportado, tributar o transporte no território nacional equivale a tributar a própria operação de exportação, o que contraria o espírito da LC 87/96 e da própria Constituição Federal' (EREsp 710.260/RO, Rel. Min. Eliana Calmon, Primeira Seção, DJe 14/04/2008)”.*

Ou seja: o entendimento pela não incidência é amplo e consolidado, compreendendo todas as fases do processo de exportação, inclusive a formação dos lotes a serem exportados, o que ampara o pleito defensivo, como inclusive sustentado na impugnação, independentemente de quem arca com o ônus do transporte.

Em rápida síntese, tal decisão destacou que a isenção prevista no artigo 3º, inciso II, da Lei Complementar 87/1996 não seria exclusiva das operações que destinam mercadorias diretamente ao

---

exterior, alcançando outras que integram o processo de exportação, inclusive as parciais, como o transporte interestadual, caso em tela, reforço.

No mesmo sentido, o STJ avançou, ao sumular através de sua Primeira Seção, em 28/04/2021, publicado no DJe de 03/05/2021 que “*Não incide ICMS sobre o serviço de transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior*”.

Tal Súmula (649), teve como referência a Lei Complementar 87/1996, artigo 3º, inciso II, e adotou como precedentes o EREsp 710.260-RO (1ª Sessão), julgado em 27/02/2008, AREsp 851.938-RS (1ª Turma), julgado em 16/06/2016, o AgInt no AREsp 455.010-MS, também julgado também pela 1ª Turma em 13/05/2019, AgInt no AREsp 578.962-SC, apreciado pela 1ª Turma, 24/06/2019, AgRg no AREsp 412.277-SC (2ª Turma), julgado em 21/11/2013, AgRg no REsp 1.409.872-SC (2ª Turma, 27/10/2015, AgInt no AREsp 1.323.892-PR, julgado também na 2ª Turma, em 13/11/2018, REsp 1.777.524-MS, oriundo da 2ª Turma, 13/12/2018 e o acima mencionado REsp 1.793.173-RO , julgado pela 2ª Turma, em 21/03/2019, que comprovam estar o entendimento acerca da matéria devidamente consolidado.

Assim, restando claro não ser a operação tributada, e tendo em vista os expostos argumentos, não há como subsistir a acusação formulada, motivo pelo qual tenho a Notificação Fiscal em tela como IMPROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade e em instância única, julgar IMPROCEDENTE a Notificação Fiscal nº 232877.0066/23-2, lavrada contra **HUMBERG AGRIBRASIL COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO DE GRÃOS S/A**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de março de 2024.

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR – PRESIDENTE

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR