

O ICMS SOBRE O TRANSPORTE DE CARGA INTERMUNICIPAL E/OU INTERESTADUAL ATÉ O PORTO PARA EXPORTAÇÃO E A POSIÇÃO DO STF

André Felix Ricotta de Oliveira¹

Sumário: 1. Introdução. 2. Do transporte de carga para exportação. 3. Da Isenção Heterônoma. 4. Do Transporte Internacional. 5. Conclusão. 6. Bibliografia.

1. Introdução

Dentro das regras-matrizes constitucionais presentes no ICMS, tem-se o imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que a prestação se inicie no exterior, conforme estabelece o Artigo 155, inc. II, da Constituição Federal ao outorgar a competência tributária deste imposto para os Estados e ao Distrito Federal “*in verbis*”:

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

1. Doutor, Mestre e Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); Master of Business Administration (MBA) em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas – FGV-RJ; ex-Juiz Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo; Coordenador do IBET do SJC, Professor do curso da Graduação em Direito Tributário e de diversos cursos de Pós-graduação; Advogado.

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;”

Assim, temos que na sigla ICMS quatro impostos de naturezas jurídicas e hipóteses de incidências totalmente distintas, sendo o primeiro o famoso ICM – impostos sobre operações de circulação de mercadorias ou operações mercantis; no S teríamos o imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal – ICMS-transporte e ainda o imposto sobre a prestação de serviço de comunicação – ICMS-comunicação.

O quarto imposto ou arquétipo constitucional do tributo existente na sigla ICMS seria o ICMS-importação, tendo em vista que a parte final do inciso II do artigo 155 da Constituição Federal dispõe que o imposto incide ainda mesmo que as operações ou prestações de serviços se iniciem no exterior e aa alínea “a” do inc. IX do § 2º do próprio artigo 155 da CF estabelece que o imposto incide “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”, conforme nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

Na Constituição Federal, além de constarem as normas que estabelecem as competências tributárias e as regras-matrizes constitucionais dos tributos, em especial dos impostos, tem as normas de imunidade tributária que delimitam as competências tributárias, e que podem ser consideradas até normas de incompetência tributária ou de exoneração constitucional. O arquétipo constitucional dos tributos ou a regra-matriz constitucional dos tributos são construídos juntamente com as normas de imunidade tributárias.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Segundo Paulo de Barros Carvalho imunidade tributária seria a *“classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”*².

Para Regina Helena Costa imunidade tributária é uma norma exoneração constitucional estabelecendo que *“imunidade tributária pode ser definida com a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados”*³.

Desse modo, o ICMS-transporte incide sobre a prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual ainda que se inicie no exterior, devidamente delimitado pelas normas de imunidade tributária.

Sendo assim, tem como hipótese de incidência um evento baseado em uma obrigação totalmente distinta do imposto mais importante da sigla ICMS, pois este último tem como hipótese de incidência realizar operações mercantis, que tem natureza jurídica de obrigação de dar, enquanto o ICMS-transportes tem como hipótese de incidência uma obrigação de fazer.

Serviço é definido como a própria obra a ser executada, ou que se executou. Constitui serviço não somente o desempenho de atividade ou de trabalho intelectual, como a execução de trabalho ou de obra material. Onde quer que haja um encargo a cumprir, obra a fazer, trabalho a realizar, empreendimento a executar, ou cumprido, feito, realizado ou executado, há um serviço há fazer ou que já se fez.

2. “Curso de Direito Tributário”. Editora Saraiva. (2011). 23ª ed., p. 236.

3. “Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF”. Editora Malheiros. (2006) 2ª Ed. p. 52.

Por isso, prestar serviço de transporte interestadual ou intermunicipal é uma obrigação de fazer, sendo um encargo de transportar algo ou alguém para determinado lugar, sendo este o encargo a cumprir conforme contratado, pouco importando se o transporte for aéreo, terrestre ou marítimo. A Constituição Federal apenas estabeleceu como critério material da hipótese de incidência prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, competindo ao legislador infraconstitucional estabelecer as modalidades que pretende deste tipo de serviço tributar.

Roque Antonio Carrazza define “*que o ICMS não incide sobre o simples transporte interestadual ou intermunicipal, mas sim sobre a prestação onerosa do serviço de transporte interestadual ou intermunicipal. E por “transporte” entende-se assim o realizado por via terrestre (de superfície ou subterrâneo) que levado a efeito por via aérea, marítima, lacustre, fluvial, hidroviária ou ferroviária. Ainda que não vinculado à circulação de por meio desse imposto*”⁴.

Já José Eduardo Soares de Melo ensina que “*é evidente que só se pode cogitar de “prestação de serviço” quando existem duas (ou mais) pessoas (físicas ou jurídicas) nas qualidades de prestador e tomador (ou usuário) dos serviços, sendo uma heresia pensar-se em “serviço consigo mesmo, como, aliás, já foi pontificado pelo antigo TFR ao decretar a inconstitucionalidade do extinto ISTR (Impostos sobre Serviços de Transporte Rodoviário previsto no art. 3º, III, do Decreto-lei nº 1.438/75, com a redação do Decreto-lei nº 1.582/76), em transporte de carga própria (Arguição de Inconstitucionalidade em MS nº 89.825-RS – Rel. Min. Carlos Velloso – Revista de Direito Administrativo vol. 151, pp. 49/79)*”⁵.

Sendo assim, o ICMS transporte incide quando uma pessoa prestar serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, a outrem, a título oneroso, sob o regime de contrato

4. “ICMS” (2011). Brasil: Malheiros Editores. 15ª ed. p. 192.

5. “ICMS – Teoria e Prática” (2005). São Paulo: Dialética. 8ª ed. p. 111.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

de direito privado, pois ser for sob regime de direito público, trata-se de serviço público de transporte, que é sujeito a cobrança de taxa, nos termos do artigo 145, II, da Constituição Federal e imune aos impostos devido a imunidade recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, “a”, da Carta Magna.

Ressalta-se que Roque Antonio Carrazza esclarece que *“este imposto abrange o deslocamento de pessoas, como o de qualquer objeto (sólido, líquido, gasoso ou simplesmente de conteúdo de energia)”*. *“Alcança, pois (ou pode alcançar), os transportes de passageiros, de cargas, de valores, de mercadorias etc., bastando que o serviço seja objeto de contratação autonomamente considerada”*.

*Ademais, este serviço pode ser prestado por qualquer tipo de veículo: automóvel, caminhonete, caminhão, barco, avião, trem e, assim avante. Quando dizemos qualquer tipo de veículo, não estamos nos olvidando mesmo dos oleodutos, dos vários tipos de encanamentos (pipelines), das esteiras rolantes, dos containers, dos veículos movidos a tração animal etc”*⁶.

De outro lado, José Eduardo Soares de Melo também concorda que qualquer meio de transporte que realize esse serviço, a terceiro, com caráter negocial e sob a égide do Direito Privado está sujeito à incidência do ICMS, contudo, discorda da possibilidade da exigência sobre a transmissão de energia elétrica, lecionando que

“A transmissão de energia elétrica não pode ser considerada como “transporte” de mercadoria, para fins de incidência do ICMS, como já se verificara relativamente à cobrança pelo Paraná na transmissão de energia de Itaipú para Furnas.

Assevera-se nos meios técnicos que a transmissão de energia elétrica é transporte, porque se trata da transferência da energia até locais próximos do consumo, por meio de linhas de transmissão, para ser distribuída.

Em alentado estudo, o Fisco paulista (decisão normativa CAT nº 4 de 3.11.2004, DOE de 4.11.2004) assinala que uma Empresa

6. “ICMS” (2011). Brasil: Malheiros Editores. 15ª ed. p. 193.

Transmissora de Energia Elétrica, no sistema desverticalizado, colocou-se entre a Empresa Geradora e a Distribuidora, ou a Comercializadora, ou o consumidor livre, situados em qualquer lugar do Brasil, elevando a tensão do nível de transmissão, nas subestações, transmitindo a energia elétrica em alta tensão e reduzindo a tensão para níveis próximos do de consumo, geralmente entregando-as para as linhas de distribuição de outra Empresa. Enfatiza que geração, transmissão, distribuição e consumo de energia elétrica acontecem praticamente no mesmo momento (item 18).

Esclarece que ao fluxo financeiro dos usuários para a rede básica das empresas transmissoras normalmente não corresponde a prestação pessoal destas para com aqueles de entregar determinada energia adquirida das geradoras. Se um distribuidor de energia, ou um consumidor livre, contrata a compra de energia elétrica de um determinado gerador, então, pelas características do Sistema Elétrico Brasileiro, não se pode dizer que aquele gerador é quem vai realmente gerar a energia e quanto será transportado por qual determinada linha de transmissão. É o Operador Nacional do Sistema quem determina o que vai fisicamente ocorrer e quem vai assegurar ao comprador a energia elétrica contratada (item 23).

Sublinha que não há “contrato de transporte”, “negócio econômico e jurídico de caráter transeunte e precário” (Carvalho Mendonça), item 24; enfatizando que a energia elétrica não é estocada e não tem um lugar fixo no espaço. É transmitida, mas não é transportada. Energia química é estocada na gasolina, numa pila e etc. Seu lugar é macroscopicamente determinável. Mas não a energia elétrica. Esta somente é fornecida, tanto na geração como na transmissão, na distribuição e a comercialização. Seu fornecimento, seja pela geradora, transmissora, distribuidora, comercializadora, correspondente a um fato gerador do ICMS, pela saída da mercadoria. Nunca pelo transporte. As características do Sistema Elétrico Brasileiro reforçam esse entendimento (item 32)”⁷.

Apesar disso, do ICMS incidir sobre o transporte qualquer meio de transporte, ou seja, terrestre, aéreo, fluvial ou marítimo, o Egrégio Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a incidência do ICMS sobre transporte aéreo de passageiros, porém foi por entender que existiram omissões na lei complementar sobre assuntos fundamentais para

7. “ICMS – Teoria e Prática” (2005). São Paulo: Dialética. 8ª ed. p. 113.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

instituição e exigência da exação, enquanto empresas estrangeiras possuem convênios de isenção, “*in verbis*”:

Ementa: constitucional. tributário. lei complementar 87/96. icms e sua instituição. arts. 150, ii; 155, § 2º, vii ‘a’, e inciso viii, cf. conceitos de passageiro e de destinatário do serviço. fato gerador. ocorrência. alíquotas para operações interestaduais e para as operações internas. inaplicabilidade da fórmula constitucional de partição da receita do icms entre os estados. omissão quanto a elementos necessários à instituição do icms sobre navegação aérea. operações de tráfego aéreo internacional. transporte aéreo internacional de cargas. tributação das empresas nacionais. quanto às empresas estrangeiras, valem os acordos internacionais - reciprocidade. viagens nacional ou internacional - diferença de tratamento. ausência de normas de solução de conflitos de competência entre as unidades federadas. âmbito de aplicação do art. 151, CF é o das relações das entidades federadas entre si. não tem por objeto a união quando esta se apresenta na ordem externa. não incidência sobre a prestação de serviços de transporte aéreo, de passageiros - intermunicipal, interestadual e internacional. inconstitucionalidade da exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, enquanto persistirem os convênios de isenção de empresas estrangeiras. ação julgada, parcialmente procedente.

(ADIn 1.600-8, Rel. p/ acórdão ministro Nelson Jobim, maioria, j. em 26.11.01., DJU de 1 de 20.06.03, p. 85).

A prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, anteriormente a Constituição Federal de 1988, era matéria tributável de competência da União Federal, que instituiu o imposto sobre serviços de transporte, sendo conhecido como ISTR – imposto sobre serviço de transporte rodoviário.

Agora, pela atual Carta Política, a competência para instituir imposto sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal é dos Estados e do Distrito Federal e da análise da Constituição Federal é fácil traçar todos os elementos da sua regra-matriz de incidência tributária, sendo a hipótese de incidência prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ainda que iniciado no exterior,

porém está fora da hipótese de incidência quando o serviço de transporte termina no exterior, conforme dispõe a alínea “a” do inc. X do § 2º do art. 155 da CF.

Ou seja, incide ICMS sobre a prestação de serviço de transporte internacional de lá para cá, iniciado no exterior e finalizado aqui, e nunca de cá pra lá, em razão de gozar de imunidade tributária.

Conforme já salientado, o ICMS-transporte incide sobre a prestação de serviço de transporte de cargas, pessoas ou valores, com caráter comercial ou negocial, para terceiro mesmo que se inicie no exterior. A regra geral do recolhimento do ICMS é na Unidade Federativa de origem da prestação de serviço, contudo no caso de prestação de serviço de transporte iniciado no exterior, o imposto é devido no Estado de destino ou fim do transporte.

No caso da prestação de serviço de transporte iniciar-se em território nacional e terminar no exterior, segundo as determinações da alínea “a” do inciso X do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal seria imune ao ICMS, pois prescreve que o ICMS “*não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores*”.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal vem decidindo que a imunidade em tela somente se aplica a operações de exportação de mercadorias, não se estendendo ao transporte das mercadorias até o Porto, conforme pode-se observar no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 602.399/MG, relator Min. Roberto Barroso, “*in verbis*”:

“*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. SERVIÇO UTILIZADO NO TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO EXTERIOR. PRETENDIDA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. ART. 155, § 2º, X, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. A imunidade tributária prevista*

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

no artigo 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal é benefício restrito às operações de exportação de produtos industrializados, não abrangendo o serviço utilizado no transporte interestadual ou intermunicipal dos referidos bens. 2. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental a que se nega provimento”. (1ª T. – por maioria – julg. 15.12.2015 – Dje 01.04.2016)

Devido a esse posicionamento, as Fazendas Estaduais vinham exigindo o ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal de mercadorias até os Portos para exportação, chamada contrato de redespacho para realizar o serviço de transporte com início e fim do território brasileiro (interestadual ou intermunicipal), para depois ocorrer o transbordo.

Ocorre que tal interpretação e exigência são equivocadas e abusivas, tendo em vista que a imunidade tributária está sendo aplicada de forma restritiva, bem como não estão sendo observadas normas constitucionais e legais.

2. Do transporte de carga para exportação

Já avisava Alfredo Augusto Becker que *“quando o antigo sistema jurídico é substituído por um novo, o juiz deve ser esforçar para purificar sua atitude mental jurídica, eliminando as contaminações políticas que poderão distorcer e falsear a interpretação das novas leis que vieram substituir aquele antigo sistema jurídico”*⁸.

No entanto, os ensinamentos do mestre gaúcho não foram observados pelo Poder Judiciário, em razão de que continuam interpretando a imunidade tributária prevista no artigo 155, § 2º, inc. X, alínea “a”, nos termos da redação original da norma, sem as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 42/03.

Antes da Emenda Constitucional em epígrafe, a alínea “a” do inciso X do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal determinava que somente eram imunes ao ICMS as operações

8. “*Carnaval Tributário*” (1999). São Paulo: Lejus, 2ª. Ed. p. 99.

que destinassem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar. Desse modo, resta evidente que não se aplicava a imunidade tributária a prestação de serviços de transporte para exportação.

No entanto, com a nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/03, excluiu da competência dos Estados e do Distrito Federal a possibilidade de exigirem ICMS sobre serviços prestados a destinatários no exterior.

Contudo, como o Supremo Tribunal Federal é um interprete autêntico, conforme as lições de Kelsen, e a última palavra sobre a interpretação das normas constitucionais, atualmente a situação é que os serviços de transporte de mercadorias para o exterior não gozam de imunidade tributária, mas mesmo assim o imposto não pode ser exigido.

3. Da Isenção Heterônoma

Por mais que o Supremo Tribunal Federal entenda que incide ICMS sobre prestação de serviço de transporte para exportação, mesmo assim não pode ser exigido o imposto, pois as operações mercantis e prestações de serviços de transporte para o exterior são isentos do imposto.

O art. 3º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96 dispõe que o ICMS não incide sobre “operações e prestações que destinem ao exterior, mercadorias, inclusive, produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados ou serviços”.

Há correta subsunção dos fatos, objeto do presente trabalho, com a norma acima transcrita, pois justamente se trata de prestação de serviço de transporte de mercadoria para exportação.

Estamos diante de uma norma de imunidade tributária prevista na Constituição Federal, que estabelece em seu art. 155, par. 2º, inc. XII, “e” que “cabe a lei complementar excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a””.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Por sua vez, a alínea “a” do citado inciso X estabelece que não incide ICMS “sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Com efeito, a Lei Complementar n. 87/96, seguindo as determinações do art. 155, § 2º, inc. XII, “e” e do art. 146, inc. II, ambos da CF, limitou o poder dos Estados e do Distrito Federal impedindo-os de exigir o ICMS sobre os serviços de transporte que destinem mercadorias para o exterior.

O artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “e” da Constituição Federal determina que cabe à lei complementar excluir da incidência do ICMS, nas exportações, serviços e outros produtos para o exterior, além dos mencionados no inciso X, “a”. Desta feita, o artigo 3º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96.

Insta ressaltar que parte da doutrina e da jurisprudência trata a norma jurídica de não incidência do art. 3º da LC 87/96 como de isenção heterônoma, na qual a União Federal concede a isenção do Imposto de competência das Unidades da Federação ou dos Municípios.

Por mais que o art. 151, inciso III da Constituição vede as isenções heterônomas, estabelecendo que “*é vedado a União Federal instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios*”, no caso do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “e”, trata-se de uma exceção constitucional.

O Supremo Tribunal Federal reconhece essas exceções previstas constitucionalmente, como no caso do ISS, que também tem a mesma previsão no art. 156, § 3º, incisos II e III, da Constituição Federal, “*in verbis*”:

“O ISS é um imposto municipal. É dizer, ao Município competirá instituí-lo (CF, art. 156, III). Todavia, está ele jungido à norma de caráter geral, vale dizer, à lei complementar que definirá os serviços tributáveis, lei complementar do Congresso Nacional (CF,

art. 156, III). Isto não quer dizer que a lei complementar possa definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços. No conjunto de serviços tributáveis pelo ISS, a lei complementar definirá aqueles sobre os quais poderá incidir o mencionado imposto. (...) a lei complementar, definindo os serviços sobre os quais incidirá o ISS, realiza a sua finalidade principal, que é afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas políticas (CF, art. 146, I). E isso ocorre em obséquio ao pacto federativo, princípio fundamental do Estado e da República (CF, art. 1º) (...) não adoto a doutrina que defende que a lista de serviços é exemplificativa. (...) Não há falar em isenção, mas, simplesmente, em exclusão de serviços praticados pelas instituições mencionadas. Trata-se, na verdade, de não incidência, motivo por que não há invocar o disposto no art. 151, III, CF. [RE 361.829, voto do rel. min. Carlos Velloso, j. 13-12-2005, 2ª T, DJ de 24-2-2006.]

= AR 2.105 AgR-segundo, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 19-9-2013, P, DJE de 16-10-2013.

“Não configurando os citados dispositivos legais, § 1º e § 3º, do DL 406/1968, isenção, não há falar em ofensa ao art. 151, III, da CF/1988. Aqui, na verdade, incide a regra do § 5º do art. 34, ADCT, porque tem-se a aplicação da legislação anterior à CF/1988, porque essa legislação não é incompatível com o sistema tributário nacional da CF/1988. Ao contrário, os dispositivos legais citados, o art. 9º e seus parágrafos seguem a regra do art. 146, III, a, da CF/1988. [RE 236.604, voto do rel. min. Carlos Velloso, j. 26-5-1999, P, DJ de 6-8-1999.]

Apesar de o Supremo Tribunal Federal dispor que a lei complementar não está tratando de isenção, e sim de não incidência, toda vez que no plano infraconstitucional, está tirando da hipótese de incidência uma situação, um ter ou um ser trata-se de isenção tributária. Também temos que a premissa adotada pelo Supremo Tribunal Federal, dependendo da interpretação também está correto seu entendimento, pois segundo Souto Maior Borges isenção é definida como hipótese de não incidência legalmente qualificada⁹.

9. “Teoria Geral da Isenção Tributária” (2007). Brasil: Malheiros Editores. 3ª ed. p. 155: “Ao estabelecer os casos de incidência tributária, a lei pode simultaneamente prever hipóteses de isenção.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Ademais, o fato é que está claro que não pode incidir ICMS sobre os serviços de transportes de mercadorias destinadas ao exterior, conforme ensinamentos de Hugo de Brito Machado:

“A Lei Complementar nº 87/96, para dar maior competitividade ao produto brasileiro no mercado internacional, ampliou a exoneração tributária nas exportações, isentando os bens não abrangidos pela imunidade, e os serviços de transporte de todos os bens destinados à exportação. Os elementos teleológico e sistêmico, que o intérprete não pode desconsiderar, indicam claramente que a isenção abrange o serviço de transporte ainda que o destino imediato das mercadorias ou produtos não seja o território estrangeiro (LC 87/96, art. 3º I, II e III; 4º, V; 5º, caput; 150, II e V; 151, I; 152 e 170, VII).”

Nesse sentido, já se posicionou o E. Superior Tribunal de Justiça, que a prestação de serviços de transporte de cargas e mercadorias destinadas à exportação estão isentas de ICMS, nos termos do art. 3º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96, conforme as ementas abaixo transcritas:

“TRIBUTÁRIO - ICMS - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIA DESTINADA AO EXTERIOR - NÃO INCIDÊNCIA. A Lei Complementar nº 87/96 prevê a não incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte de mercadorias destinadas à exportação.

Reveste-se de ilegalidade as limitações impostas pela Portaria nº 026/99 - SEFAZ - ao gozo deste benefício fiscal pelas empresas exportadoras, porquanto restringe direito resguardado por lei complementar, em flagrante ofensa ao princípio da hierarquia das leis.

Recurso improvido.” (Resp n. 418.957 – MT, 1ª T., Rel. Min. Garcia Vieira, v.u., j. 25.06.02, DJ 26.08.02).

A não incidência pode ser:

- I) pura e simples, a que se refere a fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstância que se colocam fora da competência do ente tributante;
- II) qualificada, dividida em duas subespécies: a) não incidência por determinação constitucional ou imunidade tributária; b) não incidência decorrente de lei ordinária – a regra jurídica de isenção (total)”.

TRIBUTÁRIO – ICMS – TRANSPORTE INTERESTADUAL DE MERCADORIA DESTINADA AO EXTERIOR – ISENÇÃO – ART. 3º, II DA LC 87/96.

1. 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.

2. Sob o aspecto teleológico, a finalidade da exoneração tributária é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional.

3. 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.

4. Interpretação em sentido diverso implicaria em ofensa aos princípios da isonomia e do pacto federativo, na medida em que se privilegiaria empresas que se situam em cidades portuárias e trataria de forma desigual os diversos Estados que integram a Federação.

5. Embargos de divergência providos. (EREes 710.260/RO, 1ª Seção do STJ, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 14.04.08).

Importante salientar que apesar do STF ter julgado que a Constituição Federal estabeleceu imunidade tributária do ICMS apenas quanto à remessa de mercadorias industrializadas, reconheceu que o transporte de mercadorias destinadas para o exterior é uma desoneração tributária determinada por disposição legal (infraconstitucional), qual seja, pelo art. 3º da LC nº 87/96, cabendo a pacificação sobre a matéria ao STJ, “in verbis”:

“ICMS. TRANSPORTE INTERESTADUAL DE MERCADORIAS DESTINADAS AO EXTERIOR. DESONERAÇÃO RECONHECIDA POR FORÇA DE DISPOSIÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE NÃO SE VALEU DA IMUNIDADE PREVISTA NA CARTA POLÍTICA PARA AFASTAR A TRIBUTAÇÃO. 1. O entendimento da Corte é firme no sentido de que a imunidade tributária prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea a, da Constituição Federal – excludente da incidência do ICMS às operações que destinem ao exterior produtos industrializados – não alcança as operações de transporte. 2. O decisum monocrático caminhou bem ao identificar que o aresto guerreado

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

fundamentou-se na legislação infraconstitucional para excluir da incidência do ICMS o serviço de transporte de mercadorias destinadas ao exterior. 3. O Tribunal a quo baseou-se na norma do art. 3º da LC nº 87/96, entendendo que a legislação complementar criou nova hipótese de exclusão do ICMS. Não se pode olvidar de que a questão controvertida repousa unicamente no plano da legalidade. A pretensão não encontra ressonância constitucional". (RE 395.195 AgR/RO, DJ 15/10/2013).

Assim, estando prevista a desoneração tributária dos serviços de transportes de mercadorias para exportação no art. 3º, inc. II, da LC 87/96 deve ser esta reconhecida pelos Estados Federados e aplicada a partir da vigência da lei complementar.

4. Do Transporte Internacional

José Eduardo Soares de Melo¹⁰ traz uma visão distinta e qualificada sobre a questão da prestação de serviço de transporte para o exterior, estabelecendo que tal hipótese ou situação está fora do campo de incidência do ICMS.

Quando uma empresa de transporte ou pessoa física é contratada para prestar um serviço de transporte de carga para o exterior, porém sua contratação é para entregar a mercadoria no Porto para embarque ou transbordo e seguir para o destinatário do exterior.

O artigo 155, II, da Constituição Federal estabelece que o ICMS incide sobre a prestação de serviço de transporte mesmo que se inicie no exterior, contudo a norma ao traçar a regra-matriz constitucional estabeleceu que incide sobre a realização de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, não dispôs nada que o imposto incide sobre o transporte intermunicipal iniciado aqui e prestado para o exterior.

Sendo assim, estaria fora da hipótese de incidência do ICMS pelo princípio da tipicidade cerrada, tem de estar previsto no arquétipo constitucional para poder ser instituído e

10. ICMS – Teoria e Prática” (2005). São Paulo: Dialética. 8ª ed. p. 372/373.

legislado como tributo, não estando previsto não pode ser exigido e cobrado.

Geraldo Ataliba explica bem o princípio da tipicidade tributária e entende que como categoria jurídica a hipótese de incidência é uma e indivisível, sendo um ente lógico jurídico unitário e incindível, que é um conceito jurídico, é a descrição legal de um fato, citando Misabel Derzi que:

“A h.i. é conceito determinado e fechado, por exigência constitucional no Brasil. Não cabe, na matéria, falar-se em tipo; é errado invocar-se o princípio da tipicidade, que não satisfaz às exigências da segurança jurídica. Demonstra-o Misabel Derzi:

“A legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade e a praticidade determinam a tendência conceitual prevalecendo no Direito Tributário.

Além desses princípios citados, a repartição constitucional do poder tributário, assentada, sobretudo, na competência privativa tem como pressuposto antes a forma de raciocinar por conceitos fechados do que por tipos.

Os tributos são objeto de um legal exaustiva de modo que aquilo que não está na lei, inexistente juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através da classificação legal, esgotando conceito de tributo. Criam-se, a rigor, espécies tributárias como conceitos determinados e fechados que se distinguem umas das outras por notas fixas e irrenunciáveis”.¹¹

Desse modo, não está previsto como hipótese de incidência do ICMS a prestação do serviço de transporte internacional que se iniciando Brasil e termina no exterior, apenas está previsto a hipótese inversa.

Neste sentido, o citado entendimento do professor José Eduardo Soares de Melo que *“as prestações de serviços de transporte internacional não são abrangidas pelo ICMS uma vez que somente se aplica àquelas de natureza intermunicipal ou interestadual”*.

11. “Hipótese de Incidência Tributária”. Ed. Malheiros. 6ª ed., p. 65.

E continua que *“também se entende que no caso de o transporte ser realizado desde o local do estabelecimento do exportador até o destinatário no exterior (porta a porta), pelo mesmo transportador e com o mesmo veículo, tal execução foge à incidência do tributo, posto que este apenas recai sobre as prestações de natureza intermunicipal e interestadual”*.¹²

A opinião não é diferente também no caso de transporte fracionado, não sendo consideradas duas prestações de transportes distintas, como muito bem define José Eduardo Soares de Melo expondo que *“convenço-me que o transbordo não constitui uma nova prestação de serviços, mas de um único apenas, quadrandose à modalidade “sucessiva”, isto é, “quando a mercadoria, para alcançar o destino final necessitar ser transbordada em veículo da mesma modalidade de transporte” (art. 8º, III, da Lei nº 6.288/75)*.¹³

Portanto, há falta de previsão da prestação de serviço de transporte internacional para o exterior na Constituição Federal e na legislação, não podendo assim ser exigido o ICMS de forma alguma sobre tal situação, até mesmo porque *“a razão dessa diretriz é elementar, pois tem por finalidade desonerar as exportações nacionais, facilitando o acesso das empresas do país no mercado internacional”*¹⁴, como bem explica José Eduardo Soares de Melo.

Neste sentido, também entende Roque Antonio Carrazza que *“se a Constituição expressamente permite a tributação por via de ICMS quando o serviço transmunicipal começa no exterior e termina no Brasil, a contrário sensu a veda quando o mesmo serviço começa no Brasil e termina no exterior”*¹⁵.

E também entende que não é em razão de que ocorre o transbordo que está a prestação de serviço sobre a incidência

12. “ICMS – Teoria e Prática” (2005). São Paulo: Dialética. 8ª ed. p. 372/373.

13. “ICMS – Teoria e Prática” (2005). São Paulo: Dialética. 8ª ed. p. 373.

14. “ICMS – Teoria e Prática” (2005). São Paulo: Dialética. 8ª ed. p. 373.

15. “ICMS” (2011). Brasil: Malheiros Editores. 15ª ed. p. 203.

do imposto, considerando que “*também não incide ICMS quando o serviço de transporte internacional é efetuado por uma ou mais empresas, com transbordo*”.

Desse modo, entendem os dois doutrinadores que a prestação de serviço internacional não está sujeita a incidência do ICMS-transporte, não podendo de forma alguma exigir o imposto.

5. Conclusão

A Constituição Federal ao estabelecer o arquétipo tributário do ICMS incidente sobre serviço de transporte intermunicipal e interestadual ainda que se iniciado no exterior, determina que o imposto somente poderá incidir sobre a prestação de serviço de transporte de carga, pessoas ou valores, a título oneroso sob o regime de direito privado, podendo ser executado por qualquer tipo de transporte tanto terrestre, aéreo, marinho ou fluvial.

O artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal com a nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/2003 estabelece as operações mercantis e as prestações de serviços de transporte e de comunicação para o exterior são imunes ao ICMS.

Além disso, se se interpretar que a norma constitucional supra não imunizou o serviço de transporte para o exterior, a Lei Complementar 87/96, em seu art. 3º, inc. II, fê-lo, desonerando a prestação do serviço de transporte com destinatário no exterior, não sendo devido o ICMS.

Finalmente, a melhor doutrina entende que a prestação de serviço de transporte internacional para o exterior está fora da hipótese de incidência do ICMS por falta de previsão constitucional.

Por qualquer interpretação e aplicação das normas que disciplinam o ICMS, somente poderá se concluir que não incide ICMS ou está desonerado de ICMS a prestação de serviço

de transporte para destinatário no exterior, mesmo prestação de serviço de transporte internacional realizado por etapas, com transbordo da cara, pois há apenas um serviço de transporte que objetiva um fim, apenas é realizada em etapas e por pessoas jurídicas distintas em cada etapa.

6. Bibliografia

ATALIBA, Geraldo (1993). “*Hipótese de Incidência Tributária*”. Malheiros.

ATALIBA, Geraldo (1968). “*Sistema Constitucional Tributário*”. RT. São Paulo.

BECKER, Alfredo Augusto (1999). “*Carnaval Tributário*”. São Paulo: Lejus, 2ª. Edição.

BORGES, Souto Maior (2007). “*Teoria Geral da Isenção Tributária*”. Brasil: 3ª Edição.

CARVALHO, Paulo de Barros (2011). “*Curso de Direito Tributário*”. São Paulo: Saraiva. 23ª Edição.

CARVALHO, Paulo de Barros (2011). “*Direito Tributário Linguagem e Método*”. São Paulo: Noeses. 4ª Edição.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. Malheiros. 15ª Edição.

COSTA, Alcides Jorge (1978). “*ICM na Constituição e na Lei Complementar*”. Resenha Tributária, São Paulo.

COSTA, Regina Helena (2006). “*Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*”. Editora Malheiros. 2ª Ed.

KELSEN, Hans (1999). “*Teoria pura do direito*”. São Paulo: Martins Fontes.

MACHADO, Hugo de Brito. “*Aspectos Fundamentais do ICMS*”. Dialética. 2ª Edição.

MACHADO, Hugo de Brito. “*Curso de Direito Tributário*”. 30^a Edição. Malheiros.

MATOS, Aroldo Gomes de (2006). “*ICMS Comentários à Legislação Nacional*”. Dialética: São Paulo.

MELO, José Eduardo Soares de. “*ICMS – Teoria e Prática*”. Dialética. São Paulo. 2005. 8^a. Edição.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de (2017). “*Manual da Não Cumulatividade do ICMS. A Regra-Matriz do Direito ao Crédito de ICMS*”. Editora Noeses.