



PARECER PGFN/CAT/Nº 57 /2013

Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS. Art. 155, Inciso II da Constituição Federal. Serviço de transporte de cargas. Art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Fato jurídico tributário.

Conceito de transbordo. Redespacho. Alteração de modal aquaviário para rodoviário. Art. 2º da Lei nº 9.611, de 19 de fevereiro de 1998.

Autonomia dos estabelecimentos. Estabelecimento de terceiros. Acondicionamento, reacondicionamento, fracionamento ou outras hipóteses de manuseio. Critério material do ICMS sobre prestação de serviço de transporte.

I

SINTESE DA CONTROVÉRSIA

Trata-se de expediente Registro nº 7685/2012, cuja origem remonta aos Memorandos nº 1432/2012/CONFAZ/MF-DF e nº 1437/2012/CONFAZ/MF-DF do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), tendo sido encaminhado pelo Secretário Executivo, para manifestação acerca do Protocolo ICMS nº 149, de 29 de outubro de 2012, no que se refere a aspectos envolvendo o tratamento tributário aplicável as prestações de serviços de transporte de cargas nos modais aquaviário e rodoviário, anexando o Ofício nº 0989/2012/GS/SEFA, de 23 de novembro de 2012 e o Ofício nº 0609/2012-GSEFAZ de 28 de novembro de 2012.

2. O Protocolo ICMS nº 149, de 29 de outubro de 2012, firmado entre os Estados do Amazonas e Pará definiu o tratamento tributário aplicável às prestações de serviços de



Registro 7685/2012

transporte de cargas nos modais aquaviário e rodoviário, contudo, deixou de abordar alguns aspectos cuja regulamentação se dará posteriormente, a partir das soluções apresentadas no presente Parecer. Vejamos a cláusula que trata da consulta a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional:

Cláusula quarta - As prestações de serviço de transporte de carga, nos modais aquaviário e rodoviário, por transbordo, conceito de estabelecimento de terceiros para fins de armazenagem pelo estabelecimento transportador e na hipótese em que haja acondicionamento, reacondicionamento, fracionamento ou outras hipóteses de manuseio da carga em território paraense, para a realização do trecho rodoviário, serão regulamentadas no prazo, máximo, de 30 (trinta) dias, contados a partir da data da solução da consulta formulada pelos estados do Amazonas e Pará à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, que atua na assessoria jurídica do CONFAZ, até o dia 31 de outubro de 2012.

3. A consulta encaminhada, em sua última versão, com texto do Estado do Pará com formatação simples e observações do Estado do Amazonas em negrito, tem o seguinte teor:

“1. A mudança do modal aquaviário para o modal rodoviário no Estado do Pará, cuja prestação de serviço de transporte teve início no Estado do Amazonas, ainda que os veículos utilizados sejam pertencentes ao mesmo titular, é considerada transbordo ou prestação de serviço de transporte independente?

AM:

1. A simples mudança do modal aquaviário para o modal rodoviário no Estado do Pará, em continuidade à prestação do serviço inteiro que foi contratado e iniciado em Manaus, quando a continuidade do serviço rodoviário é realizada pela mesma empresa contratada em Manaus, caracteriza novo fato gerador do ICMS de competência do Estado do Pará?



Registro 7685/2012

2. na situação anterior, se a continuidade do serviço for feita com a utilização de veículo de sua matriz/filial paraense, locado ou arrendado, estaria caracterizado novo fato gerador do ICMS de competência do Estado do Pará?

2. qual o alcance da expressão ‘estabelecimento de terceiros’ para fins de armazenagem de carga pelo estabelecimento transportador?

AM:

1. A simples parada, por algumas horas ou dias, em local de Belém, antes da continuidade da viagem, pela mesma empresa contratada em Manaus até o destino final, caracteriza início de nova prestação interestadual no Pará?

2. Na situação anterior, se na parada ocorrer também manuseio de carga (acondicionamento, reacondicionamento, fracionamento, etc.) antes da continuidade do serviço de transporte até o destino final, caracteriza início de nova prestação interestadual no Estado do Pará?

3. Nas situações anteriores, se o local utilizado na parada/manuseio da carga pela empresa contratada em Manaus for de matriz/filial, locado ou arrendado, caracteriza início de nova prestação interestadual no Estado do Pará?

3. o descarregamento e armazenagem no Estado do Pará de mercadoria para fins de acondicionamento, reacondicionamento, fracionamento ou outras hipóteses de manuseio constitui ‘quebra de trânsito’, considerando que a carga transportada destina-se a outras unidades federadas?

AM: a expressão ‘quebra de trânsito’, além de não ter significado jurídico, não diz exatamente o que se pretende saber, ou seja, se a parada e o manuseio de carga caracterizam início de nova prestação interestadual no Estado do Pará.”

4. Percebemos que várias questões conflituosas gravitam em torno da incidência do ICMS sobre serviços de transporte na relação entre os Estados do Pará do Amazonas,



Registro 7685/2012

como: a) o conceito de transbordo; b) a prestação de serviço de transporte independente; c) o redespacho; d) a autonomia dos estabelecimentos; e, e) os conceitos de acondicionamento, reacondicionamento, fracionamento ou outras hipóteses de manuseio. Trataremos essas questões ao longo do Parecer, a fim de solucionar as questões levantadas.

II FATO GERADOR DO ICMS TRANSPORTE NA CONSTITUIÇÃO

5. Optamos por tratar de início o fato jurídico tributário que enseja a incidência do ICMS sobre serviços, cuja matriz em nossa Constituição é o Art. 155, Inciso II, a seguir colacionado:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

...omissis...

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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”
(grifamos e negritamos)

6. A leitura nos permite concluir que existem três critérios de tributação pelo ICMS, as operações relativas a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de comunicação e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, sendo este último o que nos interessa.

7. Uma das questões a serem avaliadas é o próprio conceito de serviço a partir do qual descortinaremos o conceito de serviço de transporte interestadual e intermunicipal. A fim de estabelecer tal conceito, Clélio Chiesa, citando Geraldo Ataliba e Fernandino Barreto enumera os seguintes requisitos, necessários para a caracterização de um serviço constitucionalmente tributável: a) Obrigação de fazer; b) Regime de direito privado; c) Conteúdo econômico, realizados em caráter negocial; d) Prestados sem relação de emprego.



Registro 7685/2012

Dessa forma, conclui que “o serviço a ser tributado por meio do ICMS é aquele prestado por terceiro, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado e em caráter negocial”¹.

8. A prestação a que se refere o texto constitucional está intrinsecamente ligada ao um caráter de negócio jurídico da prestação, com os elementos citados no item anterior. Vejamos algumas decisões que corroboram o entendimento quanto à necessidade do caráter negocial da prestação de serviço:

“TRIBUTÁRIO. ISTR. TRANSPORTE DE BENS DO PRÓPRIO PROPRIETÁRIO DO VEÍCULO TRANSPORTADOR. INCONSTITUCIONALIDADE DO DISPOSTO NO INCISO III DO ART. 3º DO DECRETO-LEI N. 1.438, NA REDAÇÃO DADA PELO DECRETO-LEI N. 1.582/77. DISPONDO O INCISO III DO ART. 3º DO DECRETO-LEI N. 1.438/75, NA REDAÇÃO QUE LHE DEU O DECRETO-LEI N. 1.582/77, QUE INCIDE O IMPOSTO PREVISTO NO 'CAPUT' DAQUELE ARTIGO, SOBRE O TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE MERCADORIAS OU BENS PRÓPRIOS DESTINADOS A COMERCIALIZAÇÃO OU INDUSTRIALIZAÇÃO POSTERIOR, AMPLIOU O FATO GERADOR DESTE IMPOSTO PARA ABRANGER TAMBÉM A EXECUÇÃO DE TAL SERVIÇO, JÁ QUE NÃO CABE CONSIDERAR-SE COMO HAVENDO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NO TRANSPORTE DE BENS EM VEÍCULOS DO PRÓPRIO PROPRIETÁRIO DE TAIS BENS. ASSIM, ENTRANDO EM CHOQUE COM O QUE A RESPEITO DISPÕE O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, E HAVENDO INVASÃO DE COMPETÊNCIA PELA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA EM MATÉRIA QUE SÓ PODERIA SER DISCIPLINADA POR LEI COMPLEMENTAR, É DE SE DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DO MENCIONADO INCISO III, DO ART. 3º DO ALUDIDO DECRETO-LEI” (RE 101.083, Rel. Min. Aldir Passarinho, Segunda Turma, DJ 22.6.1984).

“I.S.T.R. Inconstitucionalidade do art. 3º, inciso III, do Decreto-lei nº 1.438/75, com a redação do Decreto-lei nº 1.582/77, na parte em que erigiu como contribuinte do I.S.T.R. a pessoa física ou jurídica que

¹ CHIESA, Clélio. In Comentários ao Código Tributário Nacional, São Paulo, MP, 2005, p. 417.



Registro 7685/2012

transportar, em veículo próprio, mercadoria ou bens próprios destinados ao comércio ou a indústria, porque incompatível com o art. 21, inciso VII, da Constituição Federal. Recurso extraordinário não conhecido” (RE 101.874, Rel. Min. Oscar Correa, Primeira Turma, DJ 18.5.1984).

“I.S.T.R. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, INCISO III, DO DECRETO-LEI N. 1438/75, COM A REDAÇÃO DO DECRETO-LEI N. 1582/77, NA PARTE EM QUE ERIGIU COMO CONTRIBUINTE DO I.S.T.F. A PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA QUE TRANSPORTAR, EM VEÍCULO PRÓPRIO, MERCADORIA OU BENS PRÓPRIOS DESTINADOS AO COMÉRCIO OU À INDÚSTRIA, PORQUE INCOMPATÍVEL COM O ART. 21, INCISO VII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO” (RE 100.875, Rel. Min. Soares Munoz, Plenário, DJ 6.4.1984).

TRIBUTÁRIO - RESTITUIÇÃO - ISTR - DECRETO-LEI N.º 1.438/75, COM A REDAÇÃO DADA PELO DECRETO-LEI N.º 1.582/77 - INCONSTITUCIONALIDADE - FATO GERADOR - ART. 21, VII DA CF/67. 1.1.4381.58221VIICF/67A inconstitucionalidade da exigência do ISTR das empresas que transportam mercadoria própria foi reconhecida pelo Órgão Especial desta Corte (INAMS - 4236), bem assim pelo Supremo Tribunal Federal. 2. Indevida a ampliação do fato gerador do ISTR pelo Decreto-lei n.º 1.438/75, vez que o artigo 21, VII, da Constituição pretérita autorizava a instituição do referido tributo apenas sobre a prestação de serviço de transporte e não sobre o transporte de mercadoria própria. 3. O lapso prescricional será computado a partir do recolhimento dos valores devidos, estando atingidas pela prescrição a pretensão relativa aos períodos anteriores ao quinquênio antecedente à propositura da ação, nos termos do art 168, I do CTN. Prescrição pronunciada de ofício. Aplicação do art. 219, § 5º, do CPC, com a redação dada pela Lei nº 11.280/06. 4. Honorários advocatícios em sucumbência recíproca.21VIIConstituição168ICTN219§ 5°CPC11.280 (39742 SP 1999.03.99.039742-1, Relator: JUIZ CONVOCADO EM AUXÍLIO MIGUEL DI PIERRO, Data de Julgamento: 09/10/2008, SEXTA TURMA)



FATO GERADOR DO ICMS TRANSPORTE
NA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996

9. Firmada a primeira premissa quanto as linhas constitucionais do fato jurídico tributário do ICMS, devemos observar a legislação que ditou as normas gerais do tributo, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, da qual retiramos alguns trechos:

“Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;” (grifamos e negritamos)

10. A Lei Complementar 87/1996, em seu art. 2º, Inciso II, a partir da matriz constitucional, delinea o ICMS sobre transporte interestadual e intermunicipal, estabelecendo o critério material da hipótese de incidência tributária². Devemos ressaltar que a leitura do critério material da Lei Complementar nº 87/1996, deve ser alinhada aos parâmetros oferecidos pelo texto constitucional, sobre os quais falamos no tópico anterior.

11. Outro aspecto relevante contido na Lei Complementar nº 87/1996 é o critério espacial, a partir do qual poderemos enxergar o local em que se realiza o fato apto a ensejar a incidência do ICMS sobre transporte interestadual e intermunicipal. Vejamos o dispositivo que estabelece o critério:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:
...*omissis*...

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha **início a prestação;**

b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do § 3º do art. 13;

...*omissis*...

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13ª Ed. São Paulo : Saraiva, 2000. p. 251



Registro 7685/2012

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

§ 4º (VETADO)

§ 5º Quando a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado, a posterior saída considerar-se-á ocorrida no estabelecimento do depositante, salvo se para retornar ao estabelecimento remetente.”

12. É possível constatar a existência de várias regras que podem gerar dúvidas quanto ao local em que se realiza o fato que permite a incidência do ICMS, razão pela qual, neste caso, a leitura não pode ser realizada de maneira isolada, mas em linha com os vetores constitucionais, os quais demandam caráter comercial para a prestação.

13. Finalmente, o último critério do prescritor da regra matriz da hipótese tributária do ICMS sobre transporte é o temporal, definido no Art. 12 da Lei Complementar nº 87/1996, a seguir colacionado:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...*omissis*...

V - do **início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal**, de qualquer natureza;” (grifamos e negritamos)

14. O momento em que ocorre o tributo está apto a incidir é o do início da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, mas, ainda que possamos isolá-lo como realidade lógica, no mundo jurídico ele apenas delimita o marco de tempo em que podemos considerar como realizado o critério material, assim como o propósito do critério espacial e delimitar o local de ocorrência do critério material.



15. Logo, poderíamos definir que a exação sobre a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal teria a norma de incidência do tributo assim definida: Aqueles que sem relação de emprego, numa relação negocial, prestarem serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, no território de um ou mais entes da federação brasileira (no local em que se iniciar a prestação), ficará obrigado, no momento em que iniciar a execução do referido serviço, a pagar ao ente no qual este serviço se iniciou.

IV RESPOSTAS AS CONSULTAS

16. Uma vez estabelecidas as premissas a partir das quais trataremos as questões trazidas pela consulta, podemos passar a analisar cada item formulado.

IV.1 – Mudança de modal é considerada transbordo ou prestação de serviço independente?

17. O primeiro aspecto a ser tratado é a mudança de modal, a fim de avaliar suas consequências para fins de incidência do ICMS sobre transporte intermunicipal e interestadual, para tanto, trazemos o conceito estabelecido na Lei nº 9.611, de 19 de fevereiro de 1998:

Art. 2º Transporte Multimodal de Cargas é aquele que, regido por um único contrato, **utiliza duas ou mais modalidades de transporte**, desde a origem até o destino, e é executado sob a responsabilidade única de um Operador de Transporte Multimodal.

Parágrafo único. O Transporte Multimodal de Cargas é:

I - nacional, quando os pontos de embarque e de destino estiverem situados no território nacional;

II - internacional, quando o ponto de embarque ou de destino estiver situado fora do território nacional.

18. Assim, podemos perceber que a mudança de modal se refere à modalidade de transporte de carga, o qual pode ser terrestre, aquaviário ou aéreo, cada um com suas subdivisões. E ainda, transbordo é apenas ato ou efeito de passar mercadorias ou passageiros de um meio de transporte para outra linha do mesmo, sendo também um sinônimo para



Registro 7685/2012

baldeação³. Dessa forma, o questionamento levantado se refere à possibilidade de considerar a ocorrência de um novo fato apto a ensejar a tributação pelo ICMS transporte interestadual e intermunicipal, no momento que ocorrer a mudança de modal.

19. Ao longo do presente parecer descrevemos os elementos necessários para identificar o fato apto a ensejar a incidência do tributo, sendo o primeiro a ocorrência de uma prestação de serviço de transporte que tenha caráter negocial⁴, como já decidiu o STF diversas vezes, citadas no tópico II. Corroborando nosso entendimento o Convênio SINIEF 06/89, ao estabelecer o conceito de redespacho, estabeleceu a necessidade de prestadores de serviço distintos. Vejamos:

Art. 58-A. Para efeito de aplicação desta legislação, em relação à prestação de serviço de transporte, considera-se:

I - remetente, a pessoa que promove a saída inicial da carga;

II - destinatário, a pessoa a quem a carga é destinada;

III - tomador do serviço, a pessoa que contratualmente é a responsável pelo pagamento do serviço de transporte, podendo ser o remetente, o destinatário ou um terceiro interveniente;

IV - emitente, o prestador de serviço de transporte que emite o documento fiscal relativo à prestação do serviço de transporte.

§ 1º O remetente e o destinatário serão consignados no documento fiscal relativo à prestação do serviço de transporte, conforme indicado na Nota Fiscal, quando exigida.

§ 2º Subcontratação de serviço de transporte é aquela firmada na origem da prestação do serviço, por opção do prestador de serviço de transporte em não realizar o serviço por meio próprio.

§ 3º Redespacho é o contrato entre transportadores em que um prestador de serviço de transporte (redespachante) contrata outro prestador de serviço de transporte (redespachado) para efetuar a prestação de serviço de parte do trajeto.

20. Ainda que entendêssemos que a mudança de modal não se caracteriza como transbordo⁵, como alega o Estado do Pará a partir do conceito de um dicionário - sem respaldo em legislação, não estariam presentes outros elementos essenciais que caracterizam a

³ DECRETO Nº 6.759, DE 5 DE FEVEREIRO DE 2009

Art. 335. As mercadorias em trânsito aduaneiro poderão ser objeto de procedimento específico de controle nos casos de transbordo, baldeação ou redestinação.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no caput, considera-se:

I - **transbordo, a transferência direta de mercadoria de um para outro veículo;**

⁴ LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002.

Art. 730. Pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas.

⁵ Discordamos do entendimento do Estado do Pará. Podemos dar como exemplo o Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, o qual considera transbordo a **transferência direta de mercadoria de um para outro veículo**, portanto, sem a condição de que se trate da mesma modalidade de transporte.



Registro 7685/2012

prestação de serviço de transporte, como a existência de uma obrigação de fazer decorrente da realização de um negócio jurídico entre pessoas distintas. No caso apontado trata-se da mesma prestação contratada no Estado do Amazonas, realizada pela mesma pessoa jurídica que iniciou a prestação em Manaus, inexistente um novo negócio jurídico ou mesmo partes distintas que a realizem.

21. Dessa forma, a prestação de serviço para si próprio não enseja a incidência do tributo, assim, não estando presentes duas partes que realizem um negócio, **não é possível caracterizar uma prestação de serviço independente apta a ensejar nova incidência do ICMS a simples mudança de modal.**

IV.2 – Qual o alcance da expressão ‘estabelecimento de terceiros’ para fins de armazenagem de carga pelo estabelecimento transportador?

22. Um dos aspectos a partir do qual o Estado do Pará entende que estaria ocorrendo novo fato apto a ensejar a incidência do ICMS sobre transporte interestadual e intermunicipal é a autonomia dos estabelecimentos prevista no Art. 11, § 3º da Lei Complementar 87/1996, a seguir:

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

23. A autonomia de que gozam os estabelecimentos de uma mesma empresa foi confundida com a existência de personalidades jurídicas distintas, hipótese que não é aceita pelo nosso sistema jurídico, seria como dizer que os bens de um estabelecimento não



Registro 7685/2012

respondem pelas dívidas dos demais, ou que a situação de irregularidade de um não impediria a obtenção de certidão e participação em licitação pelos demais. Vale salientar que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CDA/nº 2086/2011, firmou entendimento no sentido de que os estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica não possuem personalidade jurídica própria, ainda que tenham autonomia para se relacionar com o Fisco.

24. O fato de existirem inscrições estaduais diferentes não implica na existência de diversas personalidades jurídicas, a autonomia dos estabelecimentos existe para permitir melhor gerenciamento dos estabelecimentos nas suas relações com o Fisco, a fim de que cada estabelecimento possa realizar suas operações e contratar com terceiros. A autonomia permite que cada estabelecimento contrate com um terceiro, não que os estabelecimentos contratem entre si.

25. A matriz e suas filiais formam uma única empresa, portanto, constituem-se de apenas um ente jurídico. Um dos elementos básicos do serviço para permitir a incidência de ICMS é tratar-se de prestação de serviço, realizado numa operação negocial, portanto, a autonomia dos estabelecimentos não gera personalidades jurídicas distintas, assim, **não é possível a incidência do ICMS sobre transporte interestadual e intermunicipal nos serviços prestados por uma filial a sua matriz, haja vista a impossibilidade de se considerar estabelecimento de terceiro para fins de realização de um negócio jurídico a filial de uma empresa que está coberta pela mesma personalidade jurídica.**

IV.3 – o descarregamento e armazenagem no Estado do Pará de mercadoria para fins de acondicionamento, reacondicionamento, fracionamento ou outras hipóteses de manuseio constitui ‘quebra de trânsito’, considerando que a carga transportada destina-se a outras unidades federadas?

26. A última questão apresentada na consulta levanta a hipótese de que o descarregamento e armazenagem no Estado do Pará de mercadoria para fins de acondicionamento, reacondicionamento, fracionamento ou outras hipóteses de manuseio



Registro 7685/2012

interromperia a prestação de serviço, dando início a uma nova prestação de serviço de transporte.

27. Em essência o fundamento da consulta é o mesmo, a autonomia dos estabelecimentos permitiria que a armazenagem realizada pela filial de uma empresa fosse compreendida como a prestação de um serviço independente, principalmente quando ocorresse manuseio das cargas.

28. Novamente, a hipótese formulada na consulta do Estado do Pará se firma em uma premissa equivocada, afinal, a autonomia dos estabelecimentos não significa que eles possuem personalidade jurídica distinta. Vejamos entendimento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

Com efeito, as filiais não constituem pessoas jurídicas distintas da matriz. Elas são meras unidades de uma só pessoa jurídica.

...omissis...

Nem se diga, ademais, que as regras legais pertinentes ao domicílio civil (art. 75, IV, do CC) ou ao domicílio tributário (art. 127 do CTN) autorizam a conclusão de que em cada domicílio exista uma pessoa jurídica distinta. Domicílio e personalidade jurídica não se confundem. Esta se refere à existência da empresa como ente jurídico individualizado; aquele diz respeito ao local onde pode demandar e ser demandada. (Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Agravo de Instrumento nº 2002.03.00.026640-7/SP, Rel. Des. Fed. Nelton dos Santos, DJF3 de 07/08/2008)

29. Dessa forma, **o manuseio das cargas não pode ser visto como elemento apto a fazer surgir uma nova relação jurídica na qual é realizada uma prestação de serviços sobre a qual possa incidir o ICMS.**

V CONCLUSÕES

30. Em síntese, os questionamentos levantados na consulta oriunda do Conselho Nacional de Política Fazendária podem ser respondidos da seguinte forma:



Registro 7685/2012

- a) a simples mudança de modal não pode ser caracterizada como transbordo ou como uma prestação de serviço independente apta a ensejar nova incidência do ICMS.
- b) não é possível a incidência do ICMS sobre transporte interestadual e intermunicipal nos serviços prestados por uma filial a sua matriz, haja vista a impossibilidade de se considerar estabelecimento de terceiro para fins de realização de um negócio jurídico a filial de uma empresa que está coberta pela mesma personalidade jurídica.
- c) o manuseio das cargas pela empresa transportadora não pode ser visto como elemento de interrupção da prestação de serviço, haja vista se tratar de uma questão logística que não envolve nova relação jurídica na qual estejam presentes os elementos necessários a incidência do ICMS sobre transporte interestadual e intermunicipal.

Submeto à apreciação superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 14 de janeiro de 2013.

ÊNIO ALEXANDRE GOMES BEZERRA
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Sr. Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 14 de janeiro de 2013.

RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA
Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

Aprovo. Encaminhe-se ao CONFAZ.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 14 de janeiro de 2013.

FABRICIO DA SOLLER
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário