

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

FLÁVIO ALBERTO GONÇALVES GALVÃO

**O REGIME JURÍDICO DO ICMS INCIDENTE SOBRE A
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE
INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL NA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

DOUTORADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2007

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

FLÁVIO ALBERTO GONÇALVES GALVÃO

**O REGIME JURÍDICO DO ICMS INCIDENTE SOBRE A
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE
INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL NA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

DOUTORADO EM DIREITO

**Tese apresentada à Banca Examinadora
da Pontifícia Universidade Católica de
São Paulo, como exigência parcial para
obtenção do título de Doutor em Direito
sob a orientação da Prof^ª. Doutora
Elizabeth Nazar Carrazza.**

**SÃO PAULO
2007**

BANCA EXAMINADORA

Agradeço a duas mulheres. A Flávia, pela paciência de compreender o tempo que não lhe pude dedicar em razão da tese, e a Valdete, por ser minha principal interlocutora para as questões do direito, minha grande amiga e, ambas, são as mulheres que eu amo.

FLÁVIO ALBERTO GONÇALVES GALVÃO

**O REGIME JURÍDICO DO ICMS INCIDENTE SOBRE A
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE
INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL NA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é apresentar o regime jurídico constitucional da obrigação tributária relativa à prestação de serviços de transporte em face da incidência do imposto de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988. Após dezenove anos de vigência da Carta Magna de 1988, as obras jurídicas sobre o tema da hipótese de incidência do ICMS sobre as operações de circulação de mercadorias são abundantes, porém, em relação à prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, questões relativas à competência constitucional do Estado-membro em concomitância com outras prestações de serviço tributadas pelo Município e a análise dos vários tipos de transporte, inclusive, o regime jurídico constitucional do transporte internacional encampa definições jurídicas tributárias tormentosas e de poucos enfrentamentos doutrinários. A metodologia empregada parte da interpretação histórica na primeira parte do trabalho para revelar os contornos no tempo de aplicação das normas constitucionais e infraconstitucionais tributárias sobre a prestação de serviços de transporte e, a partir da vigência da Constituição de 1988, a interpretação jurídica se fundamenta na exegese lógico-jurídica das normas constitucionais em seus campos sintático e semântico, em obediência ao sistema de princípios constitucionais tributários. Os resultados obtidos dão conta de identificar os elementos da regra-matriz de incidência tributária do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal no que tange ao antecedente e conseqüente do art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, definindo-se a conduta e a delimitação das competências constitucionais; a identificação das modalidades de transportes sujeitas a tributação; não-incidência; imunidades; sujeito ativo e passivo; aspectos temporal e espacial; base de cálculo possível e alíquota.

Palavras-chaves: Constituição. ICMS. Serviços de transporte

ABSTRACT

The objective of this thesis is to present the constitutional and judicial rationale of the hypothesis of incidence of the mandatory tax when it comes to transportation services as a result of the incidence of the intermunicipal and interstate tax of circulation of goods and transportation services mentioned on the article 155, II, of the 1998 Federal Constitution. After nineteen years of implementation of the 1988 Constitution, judicial works on the hypothesis of incidence of the *Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços* (ICMS), "tax on the circulation of goods and services," on operations of circulation of goods are abundant, however, when it comes to intermunicipal and interstate transportation, matters which are related to the constitutions of each member state in agreement with other services taxed by the cities, and the analysis of various types of transportation, including the constitutional regime of international transportation, present unclear and troublesome definitions with doctrinal problems. The methodology used comes from the historical interpretation present in the first section of the work to reveal the changes with time of the application of the constitutional and below-constitution tax laws on transportation services, and starting from the 1998 Constitution, the judicial interpretation is based upon the logical and juridical method of the constitutional norms in its syntactic and semantic aspects in accordance with the system of constitutional tax principles. The results found identify the elements of the general rule of incidence of the ICMS applied to the interstate and intermunicipal transportation services regarding the article 155, II, of the 1988 Federal Constitution, based on the conduct and delimitation of the constitutional competencies, with the identification of the types of transportation subject to taxation, non-incidence, immunity, taxpayer and non-taxpayer, time and space related aspects, possible calculation basis and possible tax rates.

Key words: Constitution. ICMS. Transportation services

Sumário

1. Escorço histórico da legislação tributária brasileira a respeito da incidência de tributos sobre a prestação de serviços de transporte.....	01
1.1. A incidência de tributos sobre a prestação de serviços de transporte no sistema constitucional de 1824.....	01
1.2. A incidência de tributos sobre a prestação de serviços de transporte no sistema constitucional republicano de 1891.....	10
1.3. A incidência de tributos sobre a prestação de serviços de transporte no sistema constitucional compreendido entre a Constituição de 1934 e a Constituição de 1946.....	16
1.4. A Reforma Constitucional Tributária consignada na Emenda Constitucional nº 18, de 1965, bem como o advento da Carta Magna de 1967, na conformidade da Emenda Constitucional nº 1/69 e o regime jurídico do imposto sobre serviços de transporte vigente no período anterior a Constituição de 1988.....	17
2. A competência constitucional tributária para a instituição do imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal na Constituição Federal Brasileira de 1988: art. 155, inciso II.....	37
2.1. Premissas de interpretação jurídica a respeito do sistema constitucional brasileiro.....	37
2.2. A delimitação da competência para a instituição do imposto sobre transporte interestadual e intermunicipal previsto no art. 155, II, da Carta Magna.....	44

2.3. A competência municipal e a competência estadual e distrital no caso de prestação de serviços com fornecimento de mercadorias.....	51
2.4. A relevância da competência estadual e distrital no caso de prestação de serviços com fornecimento de outros serviços.....	59
3. Os elementos da regra-matriz de incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas e bens na Constituição Federal de 1988.....	78
3.1. A delimitação do critério material do antecedente da norma constitucional relativa ao imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas ou bens na CF de 1988.....	78
3.1.1. A prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal em caráter subcontratado e em caráter de redespacho.....	88
3.1.2. Os tipos de transporte na prestação de serviços interestadual e intermunicipal de pessoas ou bens: rodoviário, ferroviário e aquaviário.....	103
3.1.2.1. O transporte multimodal de cargas.....	104
3.1.2.2. O transporte aéreo.....	105
3.1.2.3. A prestação de serviço de transporte internacional.....	119
3.1.2.4. A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.669, proposta perante o Supremo Tribunal Federal, por meio da Confederação Nacional do Transporte.....	147
3.1.2.5. O transporte de energia elétrica.....	154

3.1.2.6. O autotransporte.....	160
3.1.2.7. A prestação de serviços de transporte de caráter interestadual e intermunicipal realizados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.....	162
3.1.2.8. A prestação de serviços de transporte dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão.....	165
3.2. O aspecto espacial da prestação de serviços de transporte previsto no inciso II do art. 155 da Constituição Federal de 1988.....	166
3.3. O aspecto temporal da regra-matriz de incidência da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de competência do Estado-membro e do Distrito Federal.....	172
3.4. Os elementos da regra-matriz de incidência do consequente da norma constitucional relativa ao ICMS sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.....	177
3.4.1. O sujeito ativo titular da competência tributária para instituir o ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.....	177
3.4.2. O sujeito passivo.....	177
3.4.3. A base de cálculo como aspecto quantitativo do consequente da norma tributária do ICMS, no art. 155, II da CF.....	182
3.4.4. As alíquotas aplicáveis à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal na legislação do Estado de São Paulo.....	191
4. Conclusão	196

1. Escorço histórico da legislação tributária brasileira a respeito da incidência de tributos sobre a prestação de serviços de transporte

1.1. A incidência de tributos sobre a prestação de serviços de transportes no sistema constitucional de 1824

A obrigação tributária relativa à prestação de serviços de transporte no sistema constitucional de 1824 surgiu com a Lei nº 2.940, de 31 de outubro de 1879, de autoria do Ministro da Fazenda da época, Affonso Celso de Assis Figueiredo, que permitiu a cobrança de uma taxa de transporte por todo passageiro que transitasse pelas linhas férreas a vapor, tivessem elas sido construídas pelo Estado ou por particulares, bem como por todo o sistema de transporte de barcos a vapor realizados por companhias subvencionadas pelo Estado.

É certo, que na obra *O Ouro do Brasil: transporte e fiscalidade (1720-1764)*¹, Leonor Freire Costa, Maria Manuela Rocha e Rita Martins de Souza constataam que a participação da Companhia Geral do Comércio do Brasil, no intenso câmbio de mercadorias e ouro junto à Coroa Portuguesa, tinha o direito de cobrar um tributo equivalente a 1% incidente sobre o preço das mercadorias transportadas, em razão dos custos de proteção que os comboios de frota exerciam para a chegada segura dos produtos em Portugal².

O art. 18, item 11, 1º e 2º, da Lei nº 2.940/1879 deixa evidente que a tributação sobre serviços de transporte incidia sobre o de passageiros, inclusive o parágrafo 2º impôs a tributação específica de 20 (vinte) réis a todos os que circulassem pelas linhas férreas, *transways*, ou carris urbanos de tração animada ou a vapor na cidade do Rio de Janeiro e seus subúrbios. Vejamos:

¹ Trabalho apresentado *in*: V Congresso Brasileiro de História Econômica da Associação Brasileira de Pesquisadores em História Econômica, Minas Gerais, 2003.

² Evidentemente que a cobrança do referido tributo foi realizada pela Junta da Companhia Geral do Comércio do Brasil, a partir do ano de 1663, mas, tendo sido regulada e autorizada pelo Rei de Portugal e extinta em 1720, por força de um Alvará do Rei D. João V, ficou estabelecido que o referido tributo fosse cobrado no percentual de 1% sobre o montante do valor em ouro transportado dos portos brasileiros. *O Ouro do Brasil: transporte e fiscalidade (1720-1764)*, Leonor Freire Costa, Maria Manuela Rocha e Rita Martins de Souza, p. 8-9.

“Art. 18. Serão creados ou alterados os seguintes impostos, ficando o Governo autorizado a rever os regulamentos já existentes, que lhes forem relativos, ou promulgar novos para execução deste artigo e a impôr multas na fórmula do art. 31 da Lei n. 1507 de 26 de Setembro de 1867:

11. Cobrar-se-ha também a seguinte taxa de transportes:

1º De 20 réis a 1\$, conforme a distancia percorrida, por passageiro, sem distincção de classe, que circular nas estradas de ferro de tracção a vapor construidas pelo Estado ou por companhias particulares que tenham subvenção, garantia ou fiança de garantia de juros. As referidas taxas serão extensivas aos passageiros de barcas a vapor das companhias subvencionadas pelo Estado.

2º De 20 réis por passageiro que circular nas linhas ferreas da cidade do Rio de Janeiro e seus suburbios, tramways ou carris urbanos de tracção animada ou a vapor.”

A obrigação tributária, conforme previsto no parágrafo 2º acima, provocou uma reação inusitada da sociedade carioca de então, que repudiou a cobrança com intensa resistência ao pagamento do tributo e enfrentamentos com a polícia, pois a incidência abrangia diretamente o transporte urbano.

O “Motim do Vintém”³, como ficou conhecido o episódio na cidade do Rio de Janeiro, ocorrido em 4 de janeiro de 1880, contra a aplicação do tributo, contou com a participação de partidários republicanos como Lopes Trovão, e artistas como Chiquinha Gonzaga, demonstrando como a população em geral, naquela época, não via com bons olhos a oneração dos preços de serviços tão essenciais como o transporte de passageiros.

³ Sandra Lauderdale Graham, *O Motim do vintém e a cultura política do Rio de Janeiro em 1880*, in: Revista Brasileira de História nº 20, São Paulo, mar/ago. 1991, v. 10.

Renato Lessa aponta que o “Motim do Vintém” representa um dos sinais de que a política reformista do Império na década de 1890, capitaneada pelo Gabinete do Ministro da Fazenda, não iria longe exatamente pela impopular medida de aumento de tributos e de preços consignada na Lei nº 2.940/1879. E registra:

“A visão da passagem do Império para a República, determinada por estruturas automáticas e supraconscientes da sociedade, desobrigou, durante muito tempo, os analistas de entender a maneira como se deu a crise política da monarquia, e em que medida outra experiência política pôde ter sido iniciada sobre um regime que tinha problemas específicos. Afinal, a monarquia enfrentou a crise militar e a crise da abolição, mas, do ponto de vista do final dos anos 80, suas instituições apareciam como intactas, a ponto de o último Gabinete fazer um projeto de reforma política que retomava o Gabinete Zacarias, em 1868, a voto direto e federalismo. No entanto, se havia proposta de renovação política, esta estava no Gabinete do Visconde de Ouro Preto, que dificilmente teria credibilidade, porque, afinal de contas, o Visconde era o Afonso ‘Vintém’, uma pessoa de elevada sensibilidade social, que, quando foi Ministro da Fazenda, nos anos 70, dobrou o preço da passagem de bonde no Rio de Janeiro. Esse aumento ficou conhecido como o ‘imposto do vintém’. A população do Rio, que era mais carioca do que é hoje, fez uma rebelião, quebrou os bondes da cidade, carimbando Afonso Celso, o futuro Visconde de Ouro Preto, de Afonso ‘Vintém’”.⁴

De tão contestada, a cobrança do tributo foi definitivamente abolida em relação à cobrança incidente sobre o transporte de passageiros efetuado na cidade do Rio de Janeiro e isentos os serviços de

⁴ Renato Lessa, *A Invenção Republicana*, in: Cadernos da Escola do Legislativo nº 10, jan/jul, Belo Horizonte, 2000, p. 9-38, v. 5.

transporte previstos no § 1º, do art. 18 (Lei nº 2.940/1879), conforme as disposições dos arts. 8º e 9º da Lei nº 3.018 de 05 de novembro de 1880.

O sistema constitucional de 1824 não continha disposições expressas ou um capítulo específico sobre as modalidades dos tributos ou as hipóteses de incidência possíveis, que poderiam ser cobrados pelos entes políticos (relativamente ao Governo Central, as Províncias e as Comunas).

A competência para criação dos impostos era de exclusiva atribuição da Câmara dos Deputados da Assembléia Geral, conforme o art. 36, inciso I, caracterizando-se o diploma constitucional de 1824 como um instrumento jurídico centralizador a favor da União, no que tangia à implementação da política fiscal na cobrança de tributos.

Isso se deve ao art. 170, que determinava ao *Thesouro Nacional*, órgão do governo federal, a finalidade de fiscalização dos tributos, ainda que realizasse tal atividade em correspondência com as autoridades das Províncias do Império.

Rubens Gomes de Sousa⁵ chega a afirmar que a Carta Política Constitucional de 1824 pouco dispunha sobre a matéria tributária, inclusive provincial e local, no que é acompanhado em raciocínio por Bernardo Ribeiro de Moraes⁶, que aponta ser o regime jurídico tributário na época regido por leis orçamentárias e baseado na cobrança de tributos idênticos, porém, com nomes diferentes.

Tal postura do legislador constitucional do Império não inibiu a atividade legislativa para a instituição de tributos no Brasil, entendendo Celso Marcelo de Oliveira⁷ que tanto a competência para a instituição de tributos da Província, como a competência para a instituição de tributos do Governo Central começaram a ser sistematizadas pela Lei nº 58, de 1833.

⁵ *O sistema Tributário Federal*, in: "O Sistema Fazendário", 1ª ed., Brasília, Ministério da Fazenda, 1963, p. 10.

⁶ *Sistema Tributário da Constituição de 1969*, São Paulo, Ed. RT, 1973, p.48.

⁷ *Manual Avançado de Imposto sobre Serviços: teoria geral do imposto sobre serviços: tributação municipal do imposto sobre serviços e legislação tributária*, São Paulo, Lex Editora, 2006.

A Lei nº 58, de 1833, nos arts. 31 e 35, estabeleceu uma nítida diferença em termos de divisão orçamentária para instituir e cobrar impostos, ou seja, determinou quais seriam aqueles que poderiam ser arrecadados pelo Governo Central e, por critério de exclusão, aqueles atribuídos às Províncias. Na análise do referido diploma legal podemos perceber que os tributos incidentes sobre a prestação de serviços de transporte ainda não faziam parte do rol das obrigações tributárias da época.

Conforme Celso Marcelo de Oliveira:

“No ano seguinte tornou-se mais viável a implantação do sistema da discriminação de rendas através da lei nº 16, de 12 de agosto de 1834. Entre as inovações trazidas por este diploma, ressalta-se a concessão de responsabilidade administrativa as próprias Províncias, bem como atribuir as suas Assembléias autoridade para legislar sobre impostos provinciais e municipais”.⁸

Com a Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834, sobreveio no ordenamento jurídico brasileiro uma significativa alteração em relação às competências tributárias, permitindo-se que as Províncias, por meio de suas Assembléias Legislativas Provinciais pudessem legislar sobre matéria tributária.

Bernardo Ribeiro de Moraes sobre esse período, entende que:

“(...) a matéria fiscal deixou de ser tratada através de leis orçamentárias, para ser apreciada pelas Assembléias Legislativas, equacionada no sistema constitucional. Devemos observar, ainda, que o Ato Adicional não discriminou tributos, limitando-se apenas a estatuir que as províncias e Municípios

⁸ *Manual Avançado de Imposto sobre Serviços: teoria geral do imposto sobre serviços: tributação municipal do imposto sobre serviços e legislação tributária*, op. cit., p. 23.

não prejudicassem, nas exigências fiscais, as imposições gerais do Estado”.⁹

As leis orçamentárias do Império foram editadas realçando os tributos que correspondiam à receita geral da época, culminando em 1879 com a edição da Lei Orçamentária nº 2.940, que previa a possibilidade de o Governo Central dispor sobre a criação de taxa cobrada dos passageiros que circulassem: a) nas estradas de ferro de tração a vapor construídas pelo Estado ou por companhias particulares que tivessem subvenção, garantia ou fiança de garantia de juros; b) nas barcas a vapor das companhias subvencionadas pelo Estado, e, c) nas linhas férreas da cidade do Rio de Janeiro e seus subúrbios, *tramways* ou carris urbanos de tração animada ou a vapor.

Como salientada retro, com a iniciativa fracassada de aplicar a tributação incidente sobre os serviços de transportes de passageiros, pela revogação da Lei nº 2.940/1879, continuou o Império a apresentar o orçamento do Estado à Assembléia Geral com a previsão do já mencionado tributo sem, porém, exercer a sua competência tributária.

A postura fiscal do Império assim permaneceu até a edição da Lei nº 3.396, de 24 de novembro de 1888, que fixou as receitas gerais para o ano de 1889, dando conta da competência para instituir o imposto sobre transportes, no item 32, do art. 1º.

Observando o núcleo material da hipótese de incidência da obrigação tributária sobre a prestação de serviços de transportes surgida na Lei nº. 2.940/1879, em seu art. 18, concluímos que o legislador do Império discriminava os tributos, ainda, com certa imperfeição. Concordamos, então, com a crítica de Bernardo Ribeiro de Moraes a respeito da grande confusão de tributos existentes à época, que eram cobrados sob a mesma base de cálculo, porém, com nomes diferentes.

A taxa de transporte cobrada de todos os passageiros que transitassem pelas vias do Estado ou pelas vias particulares subvencionadas por ele, conforme a Lei nº 2.940/1879, correspondia a um valor fixo em

⁹ *Sistema Tributário da Constituição de 1969*, op. cit., p. 50.

moeda que era adicionado ao preço dos serviços de transporte prestados ao usuário.

A situação fica mais agravada do ponto de vista da interpretação jurídica do regime jurídico tributário aplicável à prestação de serviços de transporte, contido na Lei nº 2.940/1879, porquanto, com a revogação prematura desta, a tributação incidente sobre aqueles não foi efetivamente criada pelo Império (apesar da previsão da competência tributária em leis orçamentárias posteriores até o advento da Constituição Republicana), não sendo possível traçar um quadro comparativo das respectivas hipóteses de incidência e bases de cálculo, a indicar possíveis semelhanças e diferenças.

O tributo sobre a prestação de serviços de transporte caracterizou-se como previsão e rubrica específica de receita tributária nas leis orçamentárias do Império, incidente, é certo, no transporte de passageiros, mas não podemos estabelecer analogia desta típica obrigação tributária com o imposto sobre indústria e profissões.

Francisco Chagas de Moraes em seu livro *o ISTR no Sistema Tributário Brasileiro*¹⁰ determina a seguinte premissa, embora sem fazer referência expressa a qual sistema constitucional tributário se referia:

“IV – Embora não tivesse designação específica de imposto sobre serviços de transporte, o imposto sobre indústria e profissões, que foi introduzido no nosso sistema tributário no período imperial, cujo fato gerador é o exercício de profissão ou indústria dada as suas características viria a incidir sobre as pessoas naturais ou jurídicas que se dedicassem à exploração do serviço de transporte.”

Nesse ponto, queremos afastar a noção de que o tributo sobre a prestação de serviços de transporte tinha surgido em decorrência de qualquer desmembramento da norma jurídica tributária que estatuiu o imposto sobre indústrias e profissões no período imperial.

¹⁰ *ISTR no Sistema Tributário Brasileiro*, São Paulo, Editora Resenha Tributária, 1979, p. 13.

O legislador do Império sempre esteve interessado em permitir a tributação incidente sobre a prestação de serviços de transporte baseada em um valor fixo em moeda, que se agregava ao preço dos serviços prestados, isso conforme disposição da Lei nº 2.940/1879, em seu art. 18.

Apesar da dificuldade para interpretarmos e qualificarmos a espécie tributária prevista no mencionado dispositivo legal, não podemos afirmar que a tributação dos serviços de transporte no período Imperial tivesse como hipótese de incidência tributária a renda das pessoas físicas ou jurídicas, que porventura se dedicassem a essa atividade mercantil.

O precedente histórico-normativo, que representou a Lei nº 2.940/1879, salienta os mecanismos adotados pelo Governo do Império para impor a cobrança de um tributo cuja hipótese de incidência revela a conduta do usuário pela utilização de serviços de transporte, no único momento em que exerceu sua competência para impor a referida obrigação tributária.

Essa diferença no plano lógico-jurídico de interpretação das normas jurídicas vigentes à época da Constituição de 1824, em relação ao tributo sobre transportes e o imposto sobre indústria e profissões, nos permite levar a raciocínios precisos sobre a evolução no tempo do instituto tributário, como também à significação correta do que representa a prestação de serviços de transporte na Constituição de 1988.

A tributação incidente sobre as indústrias e profissões teve como lastro histórico normativo o Decreto nº. 4.346, de 23 de março de 1869, com fundamento na Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867, instituindo um imposto de grande amplitude para atingir um sem número de atividades profissionais e industriais, que pelos dispositivos normativos não atingiam a prestação de serviço de transporte.

Constituía o imposto sobre indústria e profissões um tributo cobrado diretamente de todos aqueles, pessoas físicas ou jurídicas, que desempenhassem atividade remunerada por qualquer forma, assemelhando no dizer de Amaro Cavalcante¹¹ tratar-se “de imposto rudimentar sobre a renda bruta, efetiva ou presumidamente ganha”.

¹¹ *Elementos de Finança*, 1ª ed., Rio de Janeiro, Imprensa nacional, 1896, p. 244.

A Lei nº 1.507/1867 estabeleceu um sistema de percentuais fixos e variáveis de acordo com a importância das indústrias e profissões. Os percentuais fixos tinham por parâmetro a natureza e classe das indústrias e profissões; a importância comercial do local em que estas eram exercidas, ou ainda, quanto aos estabelecimentos industriais, o número de operários e meios de produção. Os percentuais variáveis teriam por base o valor locativo dos prédios ou o local que servisse para o exercício da indústria ou profissão. As sociedades anônimas e companhias pagavam o imposto em razão dos benefícios distribuídos aos acionistas no exercício anterior ao lançamento.

De acordo com o referido Decreto nº 4.346/1869 e edições posteriores, tais como os Decretos nºs. 5.690, de 15/07/1874, e 9.870, de 22/02/1888, impunha-se pela norma jurídica um regime de pagamento de obrigação tributária baseado em percentuais fixos e variáveis de acordo com as classes de indústrias e profissões. Não há menção expressa à prestação de serviços de transporte, tampouco por assimilação.

Portanto, no sistema constitucional de 1824 não vamos encontrar um imposto sobre prestação de serviços de transporte fundamentado na aplicação do imposto sobre indústria e profissões, pois, em primeiro lugar, o imposto sobre transportes com essa nomenclatura surge somente com a Lei nº 3.396, de 24 de novembro de 1888 (item 32, do art. 1º), mas teve prejudicada a sua aplicação com o advento da Proclamação da República em 1889 e com a inauguração do novo sistema jurídico constitucional em 1891.

Não poderíamos afirmar que as leis e os decretos instituidores do imposto sobre indústria e profissões encamparam a prestação de serviços de transporte como conduta tributável, porque não existiu menção expressa a essa atividade mercantil como sujeita ao regime jurídico do mencionado imposto.

Em segundo lugar, porque o tributo sobre transportes teve sua cobrança vinculada no Império com o advento da Lei nº 9.240/1879, em que se criou um tributo pela utilização de serviços de transporte cobrados dos usuários com base em um valor fixo em moeda.

Por último, não há como vincular a idéia de correlação interpretativa entre os precedentes históricos de surgimento do tributo sobre o transporte no Império, com o imposto sobre indústria e profissões no mesmo período, em razão da diferença entre o núcleo material das hipóteses de incidência de cada um, apontando critérios distintos baseados na conduta dos contribuintes eleitos para o pagamento da obrigação tributária.

1.2. A incidência de tributos sobre a prestação de serviços de transporte no sistema constitucional republicano de 1891

A Constituição Republicana de 1891 estabeleceu um sistema de discriminação de tributos pelos entes federativos, levando em consideração somente a competência para arrecadar os tributos da União e dos Estados, ficando o Município com a competência tributária a ser definida pelos respectivos entes federativos regionais.

Alberto Deodato¹² informa que na:

“proclamação da República, com a Constituição Federal, de 24 de fevereiro de 1891, fizemos a discriminação rígida dos impostos. Discriminaram-se os impostos que competiam ao Estado cobrar e os que competiam à União. Estas atribuições estavam nos arts. 7.º, 8.º, 9.º, 10, 11, 12 das *Disposições preliminares* da Constituição federal de 1891. Pertenciam, então, à União: 1.º) os impostos sobre a importação de procedência estrangeira; 2.º) as taxas e os impostos de entrada, saída e permanência de navios; 3.º) as taxas de selo; 4.º) as taxas de correios e telégrafos federais. Pertenciam aos Estados: 1.º) os impostos sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; 2.º) os impostos sobre imóveis rurais e urbanos; 3.º) sobre transmissão da propriedade; 4.º) sobre indústrias e profissões. A Constituição Federal de 1891 não discriminou quais os impostos

¹² *Manual de Ciência das Finanças*, 14ª ed., São Paulo, Saraiva, 1976, p. 131.

que competiam ao Município cobrar, deixando a atribuição à Constituição estadual.”

A competência constitucional tributária na Carta Magna de 1891 estava assim disposta nos arts. 7º e 9º:

“Art 7º - É da competência exclusiva da União decretar:

1º) impostos sobre a importação de procedência estrangeira;

2º) direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação;

3º) taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, § 1º, nº I;

4º) taxas dos correios e telégrafos federais.

§1º - Também compete privativamente à União:

1º) a instituição de bancos emissores;

2º) a criação e manutenção de alfândegas.

§2º - Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados.

§3º - As leis da União, os atos e as sentenças de suas autoridades serão executadas em todo o País por funcionários federais, podendo, todavia, a execução das primeiras ser confiada aos Governos dos Estados, mediante anuência destes”.

“Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

1º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;

2º) sobre imóveis rurais e urbanos;

3º) sobre transmissão de propriedade;

4º) sobre indústrias e profissões.

§1º - Também compete exclusivamente aos Estados decretar:

1º) taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos Governos e negócios de sua economia;

2º) contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios.

§2º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.

§3º - Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro Federal.

§4º - Fica salvo aos Estados o direito de estabelecerem linhas telegráficas entre os diversos pontos de seus territórios, entre estes e os de outros Estados, que se não acharem servidos por linhas federais, podendo a União desapropriá-las quando for de interesse geral”.

No que tange à tributação incidente sobre a prestação de serviços de transporte, consoante a Constituição de 1891, não vamos encontrar uma específica denominação a respeito da competência para a instituição do respectivo tributo.

De idêntica forma, os Decretos nºs. 2.792, de 11 de janeiro de 1898, e 5.142, de 27 de fevereiro de 1904, ambos baixados pelo Presidente da República, na competência prevista no art. 48, inciso I, da Constituição de 1891, que disciplinavam a cobrança do imposto sobre indústria e profissões, não fizeram nenhuma referência à hipótese de incidência do respectivo tributo sobre a atividade mercantil relativa à prestação de serviços de transporte.

O art. 12 da Constituição Republicana de 1891 estabelecia, porém, uma competência residual para a criação de tributos cumulativamente ou não com os Estados, desde que não ocorresse a transgressão ou infringência das competências privativas estabelecidas à União e aos Estados. Vejamos:

“12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7º, 9º e 11”¹³

Com efeito, fundamentado nessa competência residual, o Congresso Nacional, ao editar a Lei nº 489, de 15 de dezembro de 1897, determinou o orçamento e a receita geral da “República dos Estados Unidos do Brasil” para o exercício de 1898, impondo a cobrança de um imposto de transporte elevado ao dobro das taxas estabelecidas conforme a Lei nº 2.940/1879, ampliando, inclusive, a cobrança para todas as companhias de transporte a vapor, marítimas, fluviais ou terrestres, particulares do Estado, subvencionadas ou não.

Essa lei orçamentária do período republicano é um registro histórico do apetite fiscalista do Estado, imprimindo um modelo de tributação sobre a prestação de serviços de transporte, baseada em uma lei já revogada, que havia sido expulsa do sistema jurídico por clamor popular contra o aumento de preços na cidade do Rio de Janeiro.

Em 11 de janeiro de 1898 veio o Regulamento para a arrecadação do imposto sobre transporte, consubstanciado no Decreto nº 2.791, baixado pelo Presidente da República Prudente de Moraes, cobrado, então, o referido tributo em todo o território nacional com fundamento jurídico na Lei nº 489, de 15 de dezembro de 1897.

¹³ “Art 11 - É vedado aos Estados, como à União: 1º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem;”

Interessa notar que o preâmbulo do Decreto¹⁴ fez menção à cobrança de um imposto, entretanto, já no art. 1º menciona técnica de elevação de alíquotas das taxas de transporte anteriormente cobradas, e, no art. 3º, informa o mecanismo de cobrança do imposto sobre os bilhetes das estradas de ferro. Demonstra-se, então, que o Poder Executivo, ao operacionalizar a cobrança do tributo, provocou confusão terminológica, pois não estava preocupado em dar critérios rígidos de enquadramento da espécie tributária criada, mas, sim, interessado na incidência de um tributo agregado ao preço dos serviços de transporte realizados, tal qual dispôs inicialmente na técnica de arrecadação prevista na Lei do Império nº 2.940/1879.

Se a técnica utilizada pelo Poder Executivo para a cobrança do tributo pode ser fulminada por críticas, do ponto de vista político, o Governo Republicano foi inteligente a ponto de não exercer a competência para a instituição do imposto sobre transportes em relação à prestação dos serviços nas ferrovias da Capital Federal e seus subúrbios,

¹⁴ “DECRETO N. 2791 - DE 11 DE JANEIRO DE 1898. Dá regulamento para arrecadação do imposto de transporte O Presidente da Republica dos Estados Unidos do Brazil, usando da autorização conferida ao Poder Executivo no n. 1 do art. 48 da Constituição da Republica, resolve que, **para a arrecadação do imposto de transporte**, de que trata o art. 1º, n. 29, da lei n. 489, de 15 de dezembro de 1897, se observe o regulamento que a este acompanha. Capital Federal, 11 de janeiro de 1898, 10º da Republica. Prudente J. de Moraes Barros. Bernardino de Campos. Regulamento para arrecadação do imposto de transporte, de que trata o art. 1º, n. 29, da lei n. 489, de 15 de dezembro de 1897, a que se refere o decreto n. 2791, desta data. **Art. 1º São elevadas ao dobro as taxas de transporte estabelecidas pela lei n. 2940, de 31 de outubro de 1879, art. 18, n. 11, e decreto n. 7565, de 13 de dezembro do mesmo anno.** (Lei n. 489, de 15 de dezembro de 1897, art. 1º, n. 29.). **Art. 2º Estas taxas, que serão cobradas em toda a Republica, compreendem:** 1º Os bilhetes que dão direito a circular-se nas estradas de ferro de tracção a vapor, construídas pela União e pelos Estados, ou por companhias particulares, subvencionadas ou não; 2º Os bilhetes que dão direito à passagem em embarcações a vapor de companhias de transporte marítimo ou fluvial, subvencionadas ou não. (Art. 1º, §§ 1º e 2º, do decreto n. 7565, de 13 de dezembro de 1879, e mesma disposição citada.). Paragrapho unico. Exceptuam-se os bilhetes ou cartões de passagens das ferro-vias da Capital Federal e seus suburbios e das capitães dos Estados, tramways ou carris urbanos de tracção animada, a vapor e á electricidade. (Art. 8º da lei n. 3018, de 5 de novembro de 1880.). **Art. 3º O imposto sobre os bilhetes das estradas de ferro será cobrado na seguinte razão:** 40 réis, si as passagens custarem até 200 réis; 80 réis, si as passagens custarem até 400 réis; 120 réis, si as passagens custarem até 600 réis; 160 réis, si as passagens custarem até 800 réis; 200 réis, si as passagens custarem até 1\$000; 400 réis, si as passagens custarem até 2\$000; 600 réis, si os passagens custarem até 3\$000; 800 réis, si as passagens custarem até 4\$000; 1\$000, si as passagens custarem até 5\$000; 1\$200, si as passagens custarem até 6\$000; 1\$400, si as passagens custarem até 7\$000; 1\$600, si as passagens custarem até 8\$000; 1\$800, si as passagens custarem até 9\$000; 2\$000, si as passagens custarem mais de 9\$000. (Art. 2º do decreto n. 7565, e a mesma disposição citada.). **Art. 4º O imposto sobre bilhetes de passagens em vapores de companhias fluviaes ou marítimas será arrecadado na seguinte:** 40 réis, si as passagens custarem até 2\$000; 80 réis, si as passagens custarem até 4\$000; 120 réis, si as passagens custarem até 6\$000; 160 réis, si as passagens custarem até 8\$000; 200 réis, si as passagens custarem até 10\$000; 400 réis, si as passagens custarem até 20\$000; 600 réis, si as passagens custarem até 30\$000; 800 réis, si as passagens custarem até 40\$000; 1\$000, si as passagens custarem até 50\$000; 1\$200, si as passagens custarem até 60\$000; 1\$400, si as passagens custarem até 70\$000; 1\$600, si as passagens custarem até 80\$000; 1\$800, si as passagens custarem até 90\$000; 2\$000, si as passagens custarem mais de 90\$000. (Art. 4º do decreto n. 7565, de 13 de dezembro de 1879.)” Grifos nossos.

bem como sobre o transporte realizado nas capitais dos Estados, *transways* ou carris urbanos de tração animada, a vapor ou eletricidade (Parágrafo único do art. 2º do Decreto nº 2.791/1898).

Assim, o tributo não foi cobrado sobre a incidência na prestação dos serviços de transporte acima designados, que desencadeou o “Motim do Vintém” no Rio de Janeiro, estendido o benefício às capitais dos Estados da Federação.

Entretanto, foi no período republicano que surgiu a obrigação tributária do imposto sobre os serviços de transporte, tendo como contribuinte o prestador do serviço que os realiza por meio ferroviário de tração a vapor, bem como a prestação de serviços de transporte realizados pelas companhias de transporte marítimo ou fluvial.

Esse tributo esteve incluído sistematicamente em todas as leis orçamentárias no período compreendido entre a promulgação da Constituição de 1891 e o advento da Constituição de 1934.

Com o Decreto nº 23.899, de 21 de fevereiro de 1934, o Chefe do Governo Provisório da República Brasileira, conforme suas atribuições contidas no instrumento jurídico revolucionário previsto no Decreto nº 19.398, de 11 de novembro de 1930, aprovou o último regulamento para a cobrança e fiscalização do imposto de transporte antes da Carta Política de 1934, promulgada em 16 de julho do mesmo ano.

Uma das grandes inovações desse diploma jurídico esteve relacionada com a nova hipótese de incidência do tributo incidente sobre o valor das passagens para circular em automóveis, ônibus, carros ou diligências, nas rodovias construídas pelos Poderes Públicos ou por companhias subvencionadas ou não, como também a incidência do imposto sobre o transporte aéreo.

Completava-se, assim, o ciclo de abrangência da incidência do imposto sobre o transporte além do prestado por meio ferroviário, marítimo e fluvial, atingindo, também, os serviços de transporte rodoviário e aéreo.

1.3. A incidência de tributos sobre a prestação de serviços de transporte no sistema constitucional, compreendido entre a Constituição de 1934 e a Constituição de 1946

Com o advento da Constituição de 1934 o Município ganha autonomia administrativa e tributária, determinando-se, ainda, uma exaustiva competência aos entes federativos da União e Estados.

Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes:

“Esta discriminação das rendas tributárias apresentava-se mais rígida e mais nítida, mostrando um grande avanço sobre a estabelecida pela Constituição anterior. Tivemos sensível melhora na sistemática tributária: a) houve ampliação do elenco dos tributos outorgados à União, que recebeu dois impostos novos de grande expressão (imposto de consumo e imposto de renda); b) os estados foram contemplados com o imposto de vendas e consignações, com prenuncia de boa receita; c) os Municípios tiveram impostos privativos definidos. A Constituição de 1934 foi a primeira a dar aos municípios um lugar na partilha tributária. As comunas não dependiam dos Estados; tornaram-se autônomas; d) a discriminação das rendas tributárias catalogava os impostos das três esferas do Governo (União, Estados e Municípios) com forma clara e precisa; e) consignou-se um conceito de bitributação, proibindo-a, a fim de evitar duplicidade de impostos idênticos da União e dos estados; f) quanto à competência concorrente, não era mais possível o seu exercício cumulativo, prevalecendo, nos termos do art. 11, o imposto decretado pela União.”¹⁵

Entretanto, nada se alterou em relação à tributação da prestação de serviços de transporte no período compreendido da

¹⁵ *Sistema Tributário da Constituição de 1969*, op. cit., p. 67-68.

Constituição de 1934 até o advento da Constituição de 1937. É certo que o Decreto nº 24.521, de 02 de julho de 1934, autorizava a elaboração de regulamentos atinentes aos impostos de indústria e profissões e consumo de competência dos Estados, mas, nem sequer tal diploma normativo foi promulgado, e, mais ainda, nenhuma veiculação de normas jurídicas tributárias sobre a prestação de serviço de transportes foi emanada a respeito.

A promulgação em 10 de novembro da Constituição de 1937 nada altera as competências tributárias conferidas pela Constituição de 1934. É com o advento da Constituição de 1946 que vamos encontrar mudanças no sistema de repartição das competências tributárias e, dentre uma delas, teremos a atribuição do imposto sobre indústria e profissões aos Municípios.

Não se modifica, porém, a cobrança do tributo sobre a prestação de serviços de transporte com base no Decreto nº 23.899, de 21 de fevereiro de 1934, recepcionado pela Carta Magna de 1946 e assim permanecendo no sistema tributário brasileiro até o advento da reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 18.

1.4. A Reforma Constitucional Tributária consignada na Emenda Constitucional nº 18 de 1965, bem como a implementação da Carta Magna de 1967 na conformidade da Emenda Constitucional nº 1/69, e o regime jurídico do imposto sobre serviços de transporte vigente no período anterior ao advento da Constituição de 1988

Com a reforma constitucional tributária prevista na Emenda Constitucional nº 18, introduziu-se no ordenamento jurídico constitucional brasileiro a hipótese de incidência do imposto sobre serviços de transporte, com a dualidade no tocante ao exercício da competência tributária para instituí-lo. Rezava o art. 14 da mencionada norma: “Art. 14. Compete à União o imposto: (...) II – sobre serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal”.

Competia, pois, à União o imposto sobre serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal, cabendo aos Municípios, por exclusão, os serviços de transporte realizados nos limites específicos das fronteiras locais.

Ensina, pois, Bernardo Ribeiro de Moraes:

“O sistema tributário nacional, preconizado pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, entrou em vigor a 1º de dezembro de 1965, data da sua promulgação pelo Congresso Nacional. Todavia, graças ao art. 26, que facultava à lei complementar a vigência das novas leis que os diversos poderes tributantes deveriam promulgar, o novo sistema passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 1967. Houve, conforme vemos, um prazo de carência para aplicação da reforma tributária. Sendo um sistema tributário nacional, unitário, alicerçado em bases econômicas, a implantação deveria ser integralmente feita, em um só momento, em todo o País (salvo para o imposto de exportação, que, por medidas de interesse político, passou para a União desde 1º de janeiro de 1966)”¹⁶.

Desse modo, antes mesmo de entrar em vigência o novel sistema constitucional tributário previsto na Emenda Constitucional nº 18, foi promulgado o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), estabelecendo normas gerais em matéria tributária e disciplinando assuntos a respeito do sistema constitucional tributário brasileiro, que manteve no art. 68, inciso I, a competência tributária da União para instituir:

“O imposto, de competência da União, sobre serviços de transportes e comunicações tem como fato gerador: I – a prestação de serviços de transportes, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, salvo quando o trajeto se contenha inteiramente no território de um mesmo Município”.

¹⁶ Bernardo Ribeiro de Moraes, *Sistema Tributário da Constituição de 1969*, op. cit., p. 105-106.

A seu turno, no art. 71 do Código Tributário Nacional vigente à época, posteriormente, conforme o art. 8º, do Decreto-lei nº 406/68 e de acordo com as listas de serviços tributáveis veiculadas depois, ficou disciplinada a instituição do imposto municipal sobre serviços de transporte:

“O imposto de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa, ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo de serviço constante da lista anexa”.

O cotejo entre as duas normas jurídicas leva à conclusão do amplo campo de hipóteses de incidências possíveis para a tributação dos serviços de transporte que competiam à União e aos Municípios, alcançando as prestação de serviços de transporte que poderiam ser efetuadas por qualquer meio, fossem os terrestres, aquáticos ou aéreos e até mesmo subterrâneos, de cunho rodoviário, ferroviário, oleodutos e *pipelines*, respeitados os limites territoriais do Município para separar as competências impositivas.¹⁷

Com o advento da Constituição de 1967, em 15 de março do mesmo ano, não houve ruptura com o modelo tributário preconizado pela Emenda Constitucional nº 18, constituindo-se os anos seguintes, até o advento da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, em efetiva consolidação do sistema tributário da Constituição e aplicação do Código Tributário Nacional, conforme podemos observar no art. 22, inciso VII da mencionada Carta Magna: “Compete à União decretar impostos sobre: (...) VII - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal”;

Apesar do vasto campo de atribuição de competência tributária atribuído aos entes federativos, a União, ao editar a respectiva norma jurídica criadora do tributo, por meio do Decreto-lei nº 284, de 28 de fevereiro de 1967, fixou o imposto sobre serviços de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros unicamente realizados na modalidade rodoviária, incidente sobre o preço das passagens a alíquota de

¹⁷ Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1975, p. 252.

5%, com o destaque do valor nos bilhetes a serem emitidos pelas empresas do setor.

O Decreto Federal nº 64.064, de 05 de fevereiro de 1969, foi o diploma normativo regulamentador do Decreto-lei nº 284/67, que manteve a regra de tributar unicamente os serviços de transporte de passageiros na modalidade rodoviária, impondo, a seu turno, o conceito legal de serviços de transporte intermunicipal, como aquele efetuado entre duas localidades de Municípios diferentes, fossem pontos extremos ou intermediários no percurso do veículo, conforme o § 1º do art. 1º da referida norma jurídica.

Devemos registrar o posicionamento da Jurisprudência que impôs interpretação conforme a Constituição; coibiu nesse período a iniciativa da União ao dilargar o âmbito de sua competência tributária e procurou impor obrigação tributária a sujeito passivo que não cobrava pelas passagens, nem tampouco emitia os respectivos bilhetes.

Tal perspectiva extrapolou a previsão do art. 2º do Decreto nº 64.064/1969, que claramente determinava o fato gerador do imposto somente na hipótese de realização de serviços de transporte rodoviário de passageiro, do qual se exigia o pagamento de passagem.

O Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário 94.513/RJ, Relator Ministro Rafael Mayer, no julgamento proferido pela Primeira Turma, dia 03.02.1983, em votação unânime e publicado no Diário da Justiça de 11.03.1983, entendeu impor uma limitação ao poder de tributar da União quanto à circunstância de realização de serviços de transporte sem emissão dos bilhetes de passagem, confirmando, inclusive, a orientação no mesmo sentido dado pelo Tribunal Federal de Recursos, vazado na seguinte ementa:

“Imposto sobre transporte rodoviário. Turismo. Bilhetes (dispensa). Decreto-lei 284/67. É razoável o entendimento de que, no período de vigência do Decreto-lei 284/67, anteriormente ao Decreto-lei n. 1438-75, era inexigível o imposto sobre transporte rodoviário na hipótese de viagem de turismo, sem a

emissão de bilhete de passagem. Recurso Extraordinário não conhecido”.

De idêntica forma, o Supremo Tribunal Federal repudiou a cobrança e disputa dos Municípios pelo imposto municipal, quando a prestação de serviços de transporte extrapolava os limites territoriais destes ou quando os serviços de transporte estavam sob o manto de isenção federal, como podemos observar na seguinte ementa:

“Mandado de Segurança. 1) Ato de diretor de serviço encampado segundo as informações, pelo prefeito municipal. Improcedência de preliminar, suscitada por este de que lhe não cabe a condição de autoridade coatora. 2) A isenção do imposto sobre transporte rodoviário, concedida pelo direito federal em relação ao transporte entre municípios adjacentes e integrantes dum mesmo mercado de trabalho, não autoriza o município a instituir imposto sobre serviços de transportes, que não seja de natureza estritamente municipal (Const., Artigo 21, VI). Interpretação do Dec.-Lei n. 284/67 e do Decreto n. 64.064/67. 3) Recurso Extraordinário não conhecido. RE 76159 / SP - São Paulo. Recurso Extraordinário. Relator(a): Min. Leitão de Abreu. Julgamento: 23/09/1975. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação DJ 24-10-1975”.¹⁸

Trata-se de precedente importante da nossa jurisprudência a respeito do regime jurídico tributário na prestação de serviços de transporte, impondo limites a tributação por parte da União e dos Municípios.

Com o Decreto-lei nº 1.438, de 26 de dezembro de 1975, editado pela União Federal, houve no sistema tributário brasileiro alterações importantes na imposição do imposto sobre prestação de serviços de transporte, com a ampliação da hipótese de incidência para atingir não só as

¹⁸ Brasília. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 81.487, Ministro Relator Leitão de Abreu. Acórdão de 23/09/1975. Revista Trimestral de Jurisprudência nº 76, São Paulo, p. 506.

prestação de serviços de transporte rodoviário de passageiros intermunicipais e interestaduais, como também o transporte rodoviário de mercadorias, valores, serviços de transporte de turismo.

Estava criado o ISTR, cujo núcleo material da norma jurídica tributária era realização de prestação de serviços de transporte rodoviário de passageiros, mercadorias e valores, desde que efetuados exclusivamente por meio de veículos automotores, com a finalidade de lucro ou remuneração, conforme podemos verificar na prescrição da lei:

“Art. 1º O imposto sobre o transporte interestadual e intermunicipal de passageiros, de que trata o Decreto-lei nº 284, de 28 de fevereiro de 1967, reger-se-á pelo presente decreto-lei, estendida sua incidência ao transporte rodoviário de cargas, sob a denominação de Imposto sobre os Serviços de Transporte Rodoviário Intermunicipal e Interestadual de Passageiros e Cargas (ISTR).

Art. 2º O fato gerador do ISTR é a prestação ou execução, por pessoa física ou jurídica, dos serviços de transporte rodoviário de pessoas, bens, mercadorias e valores entre Municípios, Estados, Territórios e Distrito Federal, mediante a utilização de veículos automotores.

Art. 3º O ISTR é devido pela pessoa física ou jurídica que exerça, regularmente, as atividades de transporte rodoviário de passageiros ou cargas, com objetivo de lucro ou remuneração.

§1º O contribuinte poderá cobrar do usuário dos serviços de transporte rodoviário as quantias devidas a título de imposto, em separado do preço ou frete.

§2º Quando a empresa transportadora subcontratar o serviço de transporte rodoviário com outro transportador, o pagamento do imposto permanece

como responsabilidade primeira da empresa contratante.

§3º O imposto é, também, devido pela pessoa física ou jurídica, que transporte, em veículo próprio ou afretado, mercadorias ou bens destinados à comercialização posterior, ou que representem insumos ou componentes integrantes de produto final, em cujo valor deverá estar destacado e computado o preço do transporte.

§4º O imposto é igualmente devido pelas empresas que exploram serviços de turismo, mediante utilização de veículos próprios ou afretados no transporte turístico de passageiros, cujo preço deverá estar destacado e computado no valor dos demais serviços prestados.”

Salientamos que o Decreto-lei nº 1.438/75 determinou, em caráter inaugural, o regime jurídico do serviço de transporte subcontratado como passível de incidência do respectivo imposto, cabendo o recolhimento à empresa de transporte contratante.¹⁹

Não escapou da previsão do Decreto a incidência do imposto no caso de prestação de serviços de transporte de passageiros efetuados por empresa pessoa física ou jurídica que explorasse a atividade mercantil do turismo, conforme a previsão do §4º do art. 3º, assim consignado:

“§4º O imposto é igualmente devido pelas empresas que exploram serviços de turismo, mediante utilização de veículos próprios ou afretados no transporte turístico de passageiros, cujo preço deverá estar destacado e computado no valor dos demais serviços prestados”.

¹⁹ “Art. 3º O ISTR é devido pela pessoa física ou jurídica que exerça, regularmente, as atividades de transporte rodoviário de passageiros ou cargas, com objetivo de lucro ou remuneração”. “(...) §2º Quando a empresa transportadora subcontratar o serviço de transporte rodoviário com outro transportador, o pagamento do imposto permanece como responsabilidade primeira da empresa contratante”.

A obrigação tributária prevista no §4º do art. 3º do Decreto-lei nº 1.438/75 era uma nítida guinada da legislação tributária para acabar com a suposta não-incidência do tributo sobre os serviços de transporte de passageiros por empresas ou autônomos que realizassem atividade de turismo, os quais apesar de não efetivamente cobrarem o imposto com a emissão dos bilhetes de transporte, estavam na contingência de incluir o destaque do valor imposto junto com outros tributos que eram cobrados.

A norma jurídica em comento veio a fulminar a Jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos e do Supremo Tribunal Federal salientada retro, que havia afastado do campo de incidência da União a cobrança do imposto do prestador de serviços de transporte, seja em razão da não emissão dos bilhetes de transporte de passageiros, seja pela não cobrança destes.

É certo que, em 27 de março de 1979, com o Parecer nº 16 da Coordenadoria do Sistema de Tributação da Receita Federal, fixou-se entendimento de que, no transporte de mercadorias ou de passageiros, o conteúdo econômico na prestação do serviço é de extrema relevância, na medida em que revela o lucro ou remuneração como perspectivas dimensíveis do contribuinte do imposto. Portanto, não se caracterizava como operação de serviço de transporte e, tampouco, como contribuinte do tributo o sujeito passivo que prestasse o serviço a título gratuito, ou em regime de locação, ou em outra forma similar.

O Decreto-lei nº 1.438/75 eliminou a divergência na doutrina e jurisprudência sobre o correto entendimento das expressões transporte de pessoas não passageiras e transporte de pessoas passageiras, que poderiam gerar a incidência do ISTR, isto em razão do entendimento de que no Direito Civil teríamos regimes jurídicos distintos em razão da natureza dos contratos dos transportes.

O Parecer Normativo nº 50 da Coordenação do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda, de 27 de julho de 1977, dirimiu a controvérsia de incidência do imposto nestas situações caracterizando que:

“5. Face a legislação atual carece de qualquer fundamento lógico, legal ou doutrinário a argumentação expedida a propósito do conceito das expressões transporte e pessoas não passageiras e de pessoas passageiras. Algumas decisões judiciais proferidas na vigência da legislação anterior não se aplicam à lei nova, uma vez que esta disciplinou inteiramente a matéria, acrescentando novos conceitos e novas hipóteses de incidência. É engano dizer-se que a expressão transporte de pessoas apenas abrange a espécie transporte de passageiros. Ao contrário, pessoa é que é gênero, pois fará sentido lógico distinguirmos, entre as pessoas embarcadas no veículo, duas espécies: passageiro e tripulante. O Dicionário Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, por exemplo, diz: ‘Passageiro... Pessoa que viaja num veículo; viajante’. De Plácido e Silva ‘in’ Vocabulário Jurídico – Forense, 4ª edição, página 1127, registra ‘Passageiro – derivado de passagem, de passar; designa a pessoa que está sendo levada ou está sendo conduzida, mediante uma paga, de um lugar a outro, por meio de transportes (...)’.”

Não resta dúvida que o Decreto-lei nº 1.438/75 impôs tributação indistinta aos serviços de transporte de passageiros, pelo qual pagam passagem individual ou preço pelo trajeto percorrido, ou, ainda de pessoas que são transportadas e não pagam passagem individual, mas, tem a seu dispor o serviço de transporte contratado por terceiro tomador do serviço.

O Decreto-lei nº 1.438/75 foi regulamentado pelo Decreto nº 77.789, de 09 de junho de 1976, determinando o momento em que o ISTR deveria ser recolhido e exigido, porém, como informa Francisco Chagas de Moraes:

“Finalmente em 17 de novembro de 1977, foi expedido o Decreto-lei nº 1.582 (D.O.U. de 18.11.1977), que deu nova redação aos artigos 1º,

2º, 3º, 5º, 6º e 7º do Decreto-lei n. 1.438/75, sendo que na mesma data, tendo em vista tais modificações, foi sancionado o Decreto n. 80.760 que deu novo conteúdo redacional aos estatuídos nos artigos 1º, 2º, 4º, parágrafo único, 6º, 7º, 8º, 11, 17, 28 e 29, do Decreto n. 77.789/76, ficando consignada a vigência de ambos os textos legais a partir de sua publicação (art. 2º)”.²⁰

Assim sendo, até o advento da Constituição de 1988 o ISTR, de competência da União, foi disciplinado pelo Decreto-lei nº 1.438/75 e pelo Decreto nº 77.789/76, com as alterações mencionadas acima (Decreto-lei nº 1.582/77 e Decreto nº 80.760/77).

Pode o intérprete da legislação de regência do imposto incidente sobre o transporte ter a ingênua compreensão de que as alterações dos diplomas legais, que tratavam de sua disciplina, correspondiam a ajustes necessários à aplicação e cobrança do tributo. Porém, com a análise das normas jurídicas modificadas, ainda que se trate de normas jurídicas editadas com diferença de apenas dois anos, vamos perceber que o legislador provocou substanciais mudanças nos conceitos dos institutos jurídicos determinantes a compor os elementos da regra-matriz da obrigação tributária vigentes à época.

A nova redação dos arts. 1º, 2º e 3º do Decreto-lei nº 1.438/75 ficou assim disposta:

“Art. 1º - O imposto de que trata o Decreto-lei nº 284, de 28 de fevereiro de 1967, reger-se-á pelo presente decreto-lei estendida a sua incidência ao transporte rodoviário de cargas sob a denominação de Imposto sobre os Serviços de Transporte Rodoviário Intermunicipal e Interestadual de Pessoas e Cargas (ISTR).

Art. 2º - Fato gerador do ISTR é a prestação ou execução dos serviços de transporte rodoviário de

²⁰ O ISTR no Sistema Tributário Brasileiro, op. cit., p. 17.

pessoas, bens, mercadorias ou valores entre Municípios, Estados, Territórios e Distrito Federal, mediante a utilização de veículos automotores.

Art. 3º - São contribuintes do ISTR as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam, com objetivo de lucro, remuneração ou interesse econômico, em veículos próprios ou operados em regime de locação ou forma similar, as atividades:

I - de transporte rodoviário de bens, mercadorias ou valores;

II - de transporte rodoviário de pessoas, como tal entendido tanto o serviço prestado mediante preço, percurso e/ou horário prefixados, quanto o prestado sob qualquer outra forma contratual por empresas de turismo e demais transportadores;

III - de transporte rodoviário de mercadorias ou bens próprios destinados a comercialização ou industrialização posterior.

Parágrafo único - Não perde a condição de contribuinte a empresa que subcontratar o serviço de transporte rodoviário com outro transportador.

Um dos primeiros pontos a destacar foi a utilização da nomenclatura para designar o fato gerador do ISTR, a “prestação” ou a “execução” dos serviços de transporte como sendo sinônimas, o que implicou uma severa crítica de Francisco Chagas de Moraes, já que se trata de institutos jurídicos distintos, no que tange à teoria geral das obrigações do direito civil quando aplicados em consonância com a realização de um serviço de transporte, pois a *prestação* de um serviço de transporte tem a ver com o cumprimento de uma obrigação de fornecer, fazer algo em relação ao credor, enquanto que a *execução* de um serviço de transporte dá azo a compreensão do momento da extinção da obrigação assumida.²¹

²¹. O ISTR no Sistema Tributário Brasileiro, op., cit., p. 26-27.

O inciso III do art. 3º do Decreto-lei nº 1.438/75 tratou de disciplinar a incidência do imposto sobre o transporte de mercadorias ou bens próprios destinados a comercialização ou industrialização posterior. A norma jurídica regulamentadora é prevista no art. 8º, inciso III do Decreto nº 77.789/76 (com a redação dada pelo Decreto nº 80.760/77):

“São contribuintes do ISTR as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam, com objetivo de lucro, remuneração ou interesse econômico, em veículos próprios ou operados em regime de locação ou forma similar, as atividades: (...) III - de transporte rodoviário de bens e mercadorias próprias destinadas à comercialização ou industrialização posterior.”

Assim, junto com as inovações do campo tributário possível de incidência do imposto sobre serviços de transporte de passageiros e de cargas, o ISTR previsto no Decreto-lei nº 1.438/75 determinou como sujeito passivo do tributo a pessoa física ou jurídica que efetuasse o transporte de sua própria carga, fossem elas mercadorias ou bens destinados a comercialização posterior.

O transporte de carga própria nada mais é do que o autotransporte, quando o tomador e transportador do serviço de transporte se confundem na mesma pessoa. Trata-se de circunstância em que determinada pessoa física ou jurídica, utilizando-se de veículos próprios, transporte suas próprias mercadorias.

Pois bem, não só ficou determinada a incidência do imposto sobre transporte de cargas próprias, como também a estipulação de base de cálculo específica, como podemos observar no §2º do art. 7º, do Decreto-lei nº 1.438/75, c.c. o §2º, do art.11 e art. 12 do Decreto nº 77.789/76. Vejamos:

“Art. 7º - A base de cálculo do ISTR é o preço do serviço, que será declarado no documento que instrumentalizar a operação, observadas as normas regulamentares. (...) § 2º - Quando se tratar de transporte de carga própria, em veículo próprio ou

operado em regime de locação ou forma similar, o valor tributável do ISTR será estabelecido pelo Ministro da Fazenda com observância das tarifas básicas oficialmente autorizadas para o transporte de carga de terceiros.

Art. 11 – A base de cálculo do ISTR é o preço do serviço representado pela soma dos seus componentes tarifários, o qual deverá ser declarado no Bilhete de Passagem, no Conhecimento de Transporte, na Nota Fiscal ou em outro documento que instrumentalizar a operação, na forma das instruções baixadas pela SRF.

§2º - Quando se tratar de transporte de carga própria, em veículo próprio ou operado em regime de locação ou forma similar, o valor tributável do ISTR será estabelecido pelo Ministro da Fazenda com observância das tarifas básicas oficialmente autorizadas para o transporte de cargas de terceiros.

Art. 12 – No caso de contribuinte transportador de carga própria, em veículo próprio, a base de cálculo do ISTR não poderá ser inferior a 80 por cento das tarifas rodoviárias constantes das tabelas estabelecidas e aprovadas pelos órgãos federais competentes”.

Nesse aspecto, a norma jurídica e o Decreto Regulamentador estipularam conduta inviável a ser submetida à tributação do imposto pela prestação de serviços de transporte, pelo que adotamos aqui as críticas de Fabio Fanucchi:

“Diz-se ser esta incidência inconstitucional pelos motivos que se seguem -: 6.1 – não haver, no caso e a rigor, manifestação de capacidade contributiva por parte do contribuinte; 6.2 – não se tratar de prestação de serviço que pressupõe contrato

consensual; 6.3 – não se ajustar ao campo de incidência do imposto sobre serviços de transportes, inscrito no CTN.”²²

Francisco Chagas de Moraes ensaia a mesma ponderação: “Está, pois, a cobrança do ISTR, no tocante ao transporte de carga própria afetada pelo vício de inconstitucionalidade”²³. O Autor entende que não se pode confundir a figura do aperfeiçoamento da relação jurídica de compra e venda de bens com a tradição, em que a entrega da coisa faz parte intrínseca do negócio estipulado, com o deslocamento da mercadoria ou produto do vendedor ao comprador efetuado por meio de transporte próprio. O transporte de carga própria não poderá jamais corresponder a um contrato oneroso e bilateral de prestação de serviços de transporte, realizado em veículos próprios.

O Ministério da Fazenda, por meio da Coordenação do Sistema de Tributação, no Parecer Normativo 103, de 21 de janeiro de 1977, visando dirimir dúvidas sobre a aplicação do Decreto nº 77.789/76, incrementou duas interpretações possíveis sobre o tema, elencando que a tributação do serviço de transportes de carga própria com veículos próprios se perfaz, quando realizado como meio auxiliar ou acessório à atividade mercantil, e, a segunda circunstância, quando as mercadorias ou produtos transportados como carga própria e por veículos próprios do transportador forem destinados à comercialização e industrialização posterior.

No final do mesmo ano, mais uma vez a Coordenação do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda, no Parecer Normativo 70, de 17 de outubro de 1977, veio à baila para explicar o regime jurídico da tributação do transporte de carga própria com veículos próprios confirmando que:

“5. Para os efeitos da legislação do ISTR, o conceito de transporte de **carga próprio ou afretado** abrange somente as hipóteses em que a carga transportada e o veículo transportador pertencerem à mesma pessoas, ou quando a carga

²² Aspectos do Imposto sobre Transportes, in: Suplemento Tributário nº 114/76, São Paulo, LTR.

²³ O ISTR no Sistema Tributário Brasileiro, op. cit., p. 75/76.

pertencer à mesma pessoa que tiver a posse do veículo transportador, em virtude de contrato de locação ou regimes similares (arrendamento, 'leasing', etc). Isto posto, e tendo em vista que o direito de propriedade sobre o bem móvel não se adquire com o contrato de compra e venda, por si só, mas somente se aperfeiçoa com sua tradição, cabe esclarecer que o conceito sob exame compreende situações, como: o transporte, pelo alienante, de mercadorias vendidas para entrega no lugar indicado pelo comprador (CIF); o transporte, pelo adquirente, de bens comprados e já recebidos (FOB); o transporte de mercadorias para venda ambulante e o transporte entre estabelecimentos da mesma pessoa”.

Notoriamente, a Administração Fazendária Federal tentou inculir a possibilidade de existência de uma atividade lucrativa de prestação de serviços de transporte em que não existem elementos mínimos caracterizadores de um contrato oneroso. Conforme afirmado acima, por Francisco Chagas de Moraes, a norma jurídica disciplinadora do imposto confundiu institutos jurídicos de direito civil com aspectos econômicos da atividade mercantil.

O fato em si da compra e venda mercantil se perfazerem pela tradição e com a entrega de bem próprio por meio de veículo próprio a um comprador, e ter isso como conduta a sofrer incidência do imposto sobre serviços de transporte, era querer transformar relações jurídicas distintas no direito civil em uma só perspectiva econômica capaz de recair o ônus da tributação.

O Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário 101.339/SP - São Paulo, pelo do Ministro Relator Moreira Alves, julgamento em 14.03.1984, publicado no Diário da Justiça no dia 08.06.1984, proferido pelo Tribunal Pleno, decidiu sobre o assunto com a seguinte ementa:

“Imposto Sobre Serviços de Transporte (ISTR). Decreto-Lei 1438/75, Artigo 3º, III, com a redação dada pelo Decreto-Lei 1582/77. Incompatibilidade

entre o C.T.N. e o inciso III do artigo 3º. acima referido, a caracterizar invasão de competência que acarreta inconstitucionalidade. Não se trata de imposto novo criado com base na competência residual da união no terreno tributário, tendo em vista que o fato gerador dele e a base de cálculo correspondem aos de outros impostos, ocorrendo, assim, a vedação constante do par. 5 do artigo 18 e do par. 1 do artigo 21, ambos da Constituição Federal. Recurso Extraordinário não conhecido, **declarada a inconstitucionalidade do Inciso III do artigo 3º. Do Decreto-Lei 1438/75, na redação que lhe deu o Decreto-Lei 1582/77”.** (Grifos nossos.)

A opinião sobre a impossibilidade de incidência do imposto sobre serviços de transporte de carga própria fica latente nas palavras do Ministro Moreira Alves no corpo do voto, que consignou estarem no CTN todos os elementos caracterizadores da sujeição passiva e da hipótese de incidência do imposto, como sendo uma prestação de serviço de conteúdo econômico realizada a um terceiro pelo transportador enquanto contribuinte.

Portanto, a incidência de imposto sobre serviços de transporte de carga própria, realizada por meio de veículos próprios, não poderia fazer parte do campo de incidência material do referido imposto por absoluta incompatibilidade com a definição de prestação onerosa do serviço realizado a terceiro, estabelecida na Constituição Federal vigente e reproduzida no Código Tributário Nacional.

Outro ponto relevante a destacar sobre as alterações promovidas na legislação de regência do imposto sobre transportes é relacionado com a não-incidência sobre o transporte de mercadorias importadas e nacionalizadas, bem como a não-incidência sobre as prestação de serviços de transporte de mercadorias exportadas.

A não-incidência sobre o transporte de mercadorias e bens importados por via rodoviária veio disciplinada no inciso IV do art. 5º do Decreto-lei nº 1.438/75, conforme a redação dada pelo Decreto-lei nº

1.582/77, c.c. o inciso IV do art. 6º do Decreto nº 77.789/76, e com as alterações promovidas pelo Decreto 80.760/77, compreendendo o serviço de transporte das mercadorias nacionalizadas o trâmite de desembaraço nas repartições fiscais aduaneiras até o respectivo estabelecimento do importador.

A Instrução Normativa da Receita Federal nº 23/77, no item 1, deixou evidentes as hipóteses de não-incidência do imposto de transporte rodoviário de mercadorias e bens importados como sendo aquele realizado sob regime porta-a-porta diretamente para o estabelecimento importador; o realizado sob o regime aduaneiro de trânsito de cargas administradas no território nacional; o transporte internacional de bens até sua nacionalização ou nacionalizados e de transporte de bens e mercadorias internacionais no caso de ocorrer o transbordo da carga (alíneas “a”, “f”, “h” e “i” da IN 23/77).

A seu turno, a não-incidência do transporte rodoviário de mercadorias e bens destinados ao exterior veio estabelecida no art. 6º, inciso V do Decreto nº 77.789/76, com a redação dada pelo Decreto nº 80.760/77.

Dessa forma, estavam fora do campo de incidência de tributação do imposto as seguintes hipóteses: I) exportação de mercadorias, desde o transporte do estabelecimento exportador até o local de embarque para o exterior; II) exportação de mercadorias efetuadas por empresas que operam exclusivamente no comércio exterior até o local do embarque para o estrangeiro; III) exportação de mercadorias com destino a armazéns-gerais alfandegados, entrepostos aduaneiros de exportação ou para depósitos exportadores; IV) de exportação de mercadorias executados ou contratados por cooperativas, consórcios de exportadores ou de produtores e entidades semelhantes e V) de carga destinada ao exterior que retornar ao estabelecimento de origem, por razão alheia à vontade do exportador.²⁴

Estas disposições normativas vigentes no período da cobrança do ISTR, anterior à vigência da Constituição de 88, revelam preocupação do Fisco na desoneração tributária do comércio exterior, incentivando a exportação com diminuição da carga fiscal incidente nos

²⁴ Instrução Normativa nº 23 da Secretaria da Receita Federal de 06.04.77, alíneas “b”, “c”, “d” e “e”.

produtos e mercadorias brasileiros, de forma a torná-los competitivos no mercado internacional.

Por derradeiro, com a publicação da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, houve uma profunda alteração normativa do imposto federal sobre transportes. O art. 94 assim dispôs:

“O Imposto sobre Serviços de Transportes Rodoviário Intermunicipal e Interestadual de Passageiros e Cargas passa a denominar-se Imposto sobre Transportes, regendo-se pelas normas em vigor do tributo cujo nome é modificado, mantido inclusive o § 3º do Decreto-lei nº 1.438, de 26 de dezembro de 1975”.

A referida lei nitidamente alargou o campo de incidência possível do imposto sobre transportes previsto na Constituição vigente, passando a alcançar toda e qualquer modalidade de transporte e não somente àquelas existentes ao transporte rodoviário de passageiros e de cargas.

O legislador ordinário enfatizou que outras modalidades de transporte fossem atingidas pela tributação, tais como o transporte ferroviário, aquaviário e o aéreo, quando alterou a limitação imposta no Decreto-lei nº 1.438 e ao determinar que a nova nomenclatura da obrigação tributária em tela seria denominada de imposto sobre transportes.

Correta a norma jurídica prevista no art. 94 da Lei nº 7.450/85, em perfeita consonância com a Carta Magna de 1967 e o Código Tributário Nacional, pois no plano constitucional não existia nenhuma restrição quanto à abrangência do imposto sobre transportes a qualquer modalidade de locomoção de passageiros ou mercadorias²⁵.

²⁵ Art. 22, inciso VII da Constituição de 1967: “Compete à União decretar impostos sobre: (...) VII - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal”. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, Art. 68, inciso I: “O imposto, de competência da União, sobre serviços de transportes e comunicações tem como fato gerador: I – a prestação de serviços de transportes, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, salvo quando o trajeto se contenha inteiramente no território de um mesmo Município”.

Se a legislação ordinária do imposto sobre transportes delimitou o campo de incidência possível do tributo, na previsão do Decreto-lei nº 1.438/75, somente em relação ao transporte rodoviário de passageiros e mercadorias, não poderíamos enxergar nenhuma anomalia no sistema jurídico, na medida em que o referido diploma normativo, tendo sido alterado por uma lei da mesma hierarquia, previu o alcance da tributação a toda e qualquer modalidade de transporte.

O curioso, analisando o art. 90 da Lei nº 7.450/85, é que o novo imposto sobre transportes seria, ainda, regido pelo Decreto-lei modificado, ou seja, o legislador ao alterar o nome do tributo, procurou enfatizar que tal imposto continuaria a ser cobrado e disciplinado na modalidade de transporte rodoviário de cargas e passageiros pelas normas vigentes.

A alteração legislativa promovida tratou de estabelecer o primeiro passo para permitir a incidência de imposto sobre outras modalidades de transportes, o que poderia ser feito bastando que outras normas jurídicas de caráter primário fossem editadas para regular o assunto.

Entretanto, até o advento da Constituição de 1988, nenhuma lei foi editada com vistas a disciplinar o conteúdo da hipótese de incidência do imposto de transporte sobre o setor aéreo, ferroviário ou aquaviário, permanecendo nestas atividades mercantis um vazio legislativo que redundou na não-incidência do imposto.

Capítulo 2

2. A competência constitucional tributária para a instituição do imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal na Constituição Federal Brasileira de 1988: art. 155, inciso II

2.1. Premissas de interpretação jurídica a respeito do sistema constitucional brasileiro

Na Carta Magna de 1988, a competência para instituir o imposto sobre a prestação de serviços de transporte foi transferida aos Estados-membros e Distrito Federal no que tange ao transporte interestadual e intermunicipal, mantida a competência dos Municípios para instituir o imposto sobre serviços de transporte realizado estritamente dentro das suas fronteiras locais.

Reza o art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, o seguinte:

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

II – operações relativas às circulações de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestação se iniciem no exterior”;

A competência municipal apresenta-se na Constituição de 1988 visando à possibilidade de tributação sobre a prestação de serviços de transporte na exata medida do art. 156, III. Determina este dispositivo que o Município poderá instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, desde que não compreendidos na competência dos Estados-membros e Distrito Federal.

Tomamos por fundamento jurídico interpretativo as lições de Roque Antonio Carrazza, em que a

“(...) *competência tributária* é a aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos devem ser criados, *in abstracto*, por meio de lei, que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu

sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota”²⁶.

E prossegue:

“Resulta do exposto que a competência tributária está situada no plano da atividade tributária em sentido primário (abstrato, legislativo), sendo lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo. Deveras, o tributo só vai irromper, *in concreto*, quando, após uma lei haver traçado, cuidadosamente, todos os aspectos da norma jurídica tributária, se verifica, no mundo fenomênico (mundo físico), o **fato imponível** (fato gerador ‘*in concreto*’). Pois bem, a *competência tributária*, como vimos, é justamente a *faculdade de baixar tal lei*, criando, ‘*in abstracto*’ o tributo”.²⁷

Nesse sentido, a competência tributária é a aptidão que a Constituição Brasileira outorga aos entes federativos para que estes editem suas respectivas leis visando à criação dos tributos, por meio de seus órgãos legislativos.

Porém, não se trata de um poder absoluto, quando os entes federativos estariam livres para legislar sobre a matéria tributária, ficando somente limitados pela imaginação do legislador a eleger quais os fatos imponíveis que sofreriam o ônus da tributação. Roque Carrazza chega a afirmar que o legislador ao exercitar a competência tributária deve estar atrelado à norma-padrão de incidência fixada na Constituição de 1988, pois, de modo claro, o Constituinte elaborou determinados enunciados jurídicos que devem formar o mínimo necessário (*o átomo*) de cada tributo, ponto inafastável do processo de criação *in abstracto* dos tributos por meio da Lei.²⁸

²⁶ ICMS, 11ª edição ver. e ampl., São Paulo, Malheiros Editora, p. 30.

²⁷ Roque Carrazza, ICMS, op., cit., p. 31.

²⁸ Curso de Direito Constitucional Tributário, 23ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2007, p. 495-496.

A Constituição de 1988 determina um campo possível de tributação para ser alcançado pelo legislador infraconstitucional, ao enumerar exaustivamente nos arts. 153, 155 e 156, os tributos que poderão ser criados no âmbito da competência federal, estadual, distrital e municipal.

A Carta Magna, ao determinar que o imposto sobre transporte interestadual e intermunicipal será tributo de competência estadual e distrital, não está somente atribuindo poder para a cobrança de uma obrigação tributária, mas, também, delimitando campo de incidência para que o próprio ente federativo possa conhecer de antemão até onde poderá atingir o bolso do contribuinte, elegendo tantos quantos fatos imponíveis permitidos.

Elizabeth Nazar Carrazza expõe o seguinte raciocínio:

“Deve, **(o legislador)** portanto, verificar, na própria Carta Magna: a) qual o fato ou conjunto de fatos sobre os quais pode incidir o tributo (balizas do aspecto material); b) até que ponto é livre na escolha do sujeito passivo da exação (contornos do aspecto pessoal); c) qual o âmbito de validade espacial e quais as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato imponível (limitações ao aspecto espacial); e d) quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo (parâmetros do aspecto temporal)”²⁹.

O intérprete da Constituição desenvolve, ao estudar o capítulo específico do sistema tributário nacional, o juízo normativo revelando os contornos de todos os elementos da regra-matriz de incidência, que poderão ser utilizados pelo legislador infraconstitucional.

Assim, a competência tributária constitucional, junto com os princípios constitucionais tributários e as imunidades, formam o alicerce necessário para a conformação ao texto da Constituição, evitando-se

²⁹ *O Imposto Sobre Serviços na Constituição*, Dissertação de Mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/SP, 1976, p. 56.

um brutal erro de interpretação como preconizado pelo Ministro Leitão de Abreu:

“não vale argumentar com normas de direito comum, para estabelecer limitações a princípios fundamentais. Em lugar de se argumentar da lei ordinária para norma fundamental (...) o que cumpre é argumentar dos princípios estabelecidos na declaração de direitos para os preceitos da lei ordinária, para subordinar estes últimos aos primeiros”³⁰.

Geraldo Ataliba nos ensinou que a Constituição e seus princípios jurídicos informadores:

“(...) são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seu objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências”³¹.

Paulo de Barros Carvalho enfatiza a importância do sistema constitucional brasileiro:

“Os conceitos até aqui introduzidos permitem ver a ordem jurídica brasileira como um sistema de normas, algumas de comportamento, outras de estrutura, concebido pelo homem para motivar e alterar a conduta no seio da sociedade. É composto por subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções, mas que se afunilam na busca de seu

³⁰ Recurso Especial nº 86.297-SP in Revista de Direito Público nºs 39/40, São Paulo, Revista dos Tribunais, pág. 200.

³¹ *República e Constituição*, 2ª ed., 2ª tir., São Paulo, Malheiros Editores, 2001, p. 34.

fundamento último de validade semântica que é a Constituição do Brasil. E esta, por sua vez, constitui também um subsistema, o mais importante, que paira, sobranceiro, sobre todos os demais, em virtude de sua privilegiada posição hierárquica, ocupando o tópico superior do ordenamento e hospedando as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional”³².

É incorreto iniciar qualquer análise dos elementos da regra-matriz de incidência do imposto sobre transporte interestadual e intermunicipal, senão pela primazia da Carta Magna sobre qualquer veículo normativo infraconstitucional.

A Constituição, como sistema de normas jurídicas que é e pela sua força hierárquica inaugural do ordenamento jurídico, não pode ser sobrepujada pelo intérprete na descoberta do núcleo material da hipótese de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, sob pena de vício iminente na interpretação, por inversão da lógica jurídica que impõe o fundamento de validade a todos os veículos normativos que lhe são supervenientes.

As perspectivas de delimitação do antecedente e do conseqüente da norma jurídica matriz de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de transporte estão na Constituição federal de 1988, e sob sua conformação é obrigação do intérprete elucidá-los.

O corte metodológico empregado pelo intérprete do ordenamento jurídico brasileiro será de conformação com as regras sintáticas da norma jurídica estatuída na Constituição de 1988, harmonizadas com o sistema de princípios constitucionais que determinam o feixe de condutas do legislador tributário infraconstitucional no exercício das competências tributárias.

Assim consigna Paulo de Barros Carvalho:

³² *Curso de Direito Tributário*, 14ª edição, rev. e atual., São Paulo, Editora Saraiva, 2002, p. 137/138.

“(...) no sistema normativo do direito temos que o aspecto sintático se apresenta nas articulações das normas entre si. É sintática a relação entre a norma da Constituição e aquela da lei ordinária, assim como puramente sintático é o vínculo entre a regra que estipula o dever e a outra que veicula a sanção. De ordem sintática, também, a estrutura intranormativa e, dentro dela, o laço condicional que une antecedente (hipótese) a conseqüente.”³³

Observando rigorosamente o contexto explicado pela Doutrina em linhas atrás, afirmamos a premissa inafastável do intérprete que deve debruçar-se sobre o complexo de normas da Constituição de 1988, as quais tratam da competência tributária do Estado-membro e Distrito Federal para impor a obrigação tributária relativa ao imposto sobre prestação de serviços de transporte, com a finalidade de revelar os elementos da regra-matriz da respectiva incidência tributária.

O estudo do inciso II do art. 155 da Constituição Federal será dirigido por conformação às premissas interpretativas estabelecidas pelo sistema constitucional tributário e pelos princípios jurídicos constitucionais informadores.

Todas as informações a respeito da composição dos elementos da regra-matriz de incidência tributária relativa ao imposto sobre a prestação de serviços de transporte obedecerá aos limites da competência constitucional para a instituição desse tributo.

Segundo Paulo de Barros Carvalho:

“O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada

³³ *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 3ª ed. ver., São Paulo, Saraiva, 2004, p.99.

unidade normativa se encontra fundada, *material e formalmente*, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, *material e formalmente*, regras de menor hierarquia.”

“Todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental –, que dá fundamento de validade à constituição positiva. Sua existência imprime, decisivamente, caráter unitário ao conjunto e a multiplicidade de normas, como entidades da mesma índole, lhe confere o timbre de homogeneidade. Isso autoriza dizermos que o sistema também empírico do direito é unitário e homogêneo, afirmação que vale referência ao direito nacional de um país ou para aludirmos ao direito internacional, composto pela conjunção do pluralismo dos sistemas nacionais”³⁴.

Cada enunciado interpretativo das normas de conduta que revelam os elementos da regra-matriz de incidência do imposto sobre as prestação de serviços de transporte é uma extensão vinculada as normas de estrutura determinadas na Constituição de 1988 no que tange ao exercício da competência tributária.

Importa reconhecer que, por elementos da regra-matriz de incidência tributária, estamos diante de um conceito jurídico interpretativo sobre a norma jurídica tributária que revela um antecedente comportamental que é, conforme Paulo de Barros Carvalho:

“(…) a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que legislador estipulou na consequência.”³⁵

³⁴ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, op. cit., p. 133.

³⁵ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, op. cit., p. 244.

E, a seu turno, na relação jurídica obrigacional tributária temos compondo igualmente os elementos da regra-matriz de incidência o conseqüente tributário que é a própria prescrição do dever de recolher o tributo, formado pelos seus aspectos quantitativos e pessoal.

2.2. A delimitação da competência para a instituição do imposto sobre transportes interestadual e intermunicipal previsto no art. 155, II, da Carta Magna

A competência tributária dos Estados-membros e Distrito Federal para a criação do imposto sobre prestação de serviços transporte interestadual e intermunicipal é rígida e exaustiva, a ponto de impossibilitar que outro ente federativo possa exercer uma competência concomitante ou usurpá-la, em relação à atividade econômica de transportar pessoas ou coisas.

A Carta Magna de 1988 ao determinar que a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal será tributada pelos Estados-membros e Distrito Federal, impede que a União ou os Municípios possam eleger modalidade de hipótese de incidência que alcance o transporte de bens e pessoas, sob qualquer meio.³⁶

Aires Fernandino Barreto coloca a postura do legislador constitucional ao proibir, em relação aos princípios constitucionais da autonomia municipal e competência municipal, qualquer possibilidade de invasão de competência dos Estados-membros e Distrito Federal no tocante à instituição de tributos sobre serviços, com apoio na regra prevista no inciso II do art. 155, combinado com o inciso IX, *b*, do § 2º do art. 155 da Constituição.

Busca o referido Autor proteger e determinar que os serviços tributáveis pelos Municípios não possam ser suprimidos na exata medida em que teriam o Estado-membro e o Distrito Federal uma competência para tributar outros serviços não compreendidos na previsão do inciso II do art. 155 da Carta Política de 1988.

³⁶ A União poderá eleger modalidade de hipótese de incidência sobre prestação de serviços de transporte, desde que não seja intermunicipal, interestadual ou municipal, por meio de sua competência residual, na conformidade do art. 154, II, da Carta Magna.

“Esta cláusula, conjugada ao texto do inc. IX, *b*, do § 2º, do art. 155, da Constituição, tem causado grande perplexidade, não sendo raras as manifestações doutrinárias infelizes a esse respeito. Sua ‘leitura’ desavisada tem conduzido a entender que a Constituição concedeu alguma competência para tributação dos serviços, além dos de transporte intermunicipal, interestadual e de comunicação aos Estados. Diversas considerações econômicas têm sido desenvolvidas a esse respeito; embora escandalosamente injurídicas, têm sido divulgadas e repetidas. Daí por que importa enfaticamente repeli-las, para valorizar novamente uma categorização jurídica –sobretudo sistemática e constitucional – cujo sacrifício tem trazido tão grandes perplexidades na compreensão e conseqüente funcionamento do sistema (não é raro ver-se a invocação do desmoralizado aforismo segundo o qual ‘a lei não contém palavras inúteis’, que, no atual Texto Constitucional, reencontra reiterado desmentidos.

O entendimento de que, na competência estadual para exigir o ICMS, se compreende, de modo accidental e acessório, também uma competência implícita para exigir impostos sobre certos serviços (além dos acima referidos) é bastante disseminado, especialmente entre os práticos.

Raciocinar entendendo que os Estados têm competência para tributar outros serviços, estabelecida implicitamente na CF, em detrimento da competência expressa dos Municípios, é afastar uma competência expressa municipal em favor de uma competência inferida de disposição constitucional indireta, o que é repugnante a qualquer técnica jurídica, especialmente à sistemática do nosso Texto Magno.

O enunciado constitucional deixa bem evidente que a regra geral é a tributabilidade dos serviços

pelos Municípios; exceção é a tributabilidade pelo Distrito Federal e pelos Estados de dois tipos de serviço (transporte e comunicações), sendo que os de transporte só e quando forem transcendentais dos limites municipais. Outorga-se a essas entidades político-constitucionais competência para tributar apenas esses dois serviços”³⁷.

Decerto, não se pode afirmar que a competência para instituir o imposto sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual dê azo para que os Estados-membros e Distrito Federal possam tributar, por atribuição cumulativa, outros serviços por meio de normas infraconstitucionais.

Só poderemos falar em competência estadual ou distrital para tributar prestação de serviços de transporte quando estes foram transcendentais aos limites das fronteiras locais.

A premissa de impossibilidade de invasão das competências municipais pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal tem idêntica validade, para conduzir nosso raciocínio jurídico a interpretar que os Municípios não possam atingir a competência estadual e distrital.

Não se pode afirmar que a competência municipal prevalece quando estamos diante de prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual de pessoas ou coisas realizada concomitantemente com outras prestações de serviços.

Desse modo, não é interpretação conforme a Constituição quando se procura atribuir competências constitucionais distintas (municipal e estadual ou distrital) ou uma competência privativa dos Municípios, quando estamos diante de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas e bens realizada concomitantemente com a prestação de quaisquer outros serviços a estas mesmas pessoas ou bens.

³⁷ *ISS na Constituição e na Lei*, 2ª ed., rev. ampl. e atual., São Paulo, Dialética, 2005, p. 39 e segs.

Nesse momento deve ser privilegiada a interpretação sistemática e rígida da Constituição Federal de 1988, com prejuízo notório do raciocínio dos “práticos”, como realçou Aires Fernandino Barreto.

A atividade de prestar serviços de transporte de pessoas ou coisas pode ser realizada por pessoa física ou jurídica em concomitância com outros serviços. Tal circunstância é muito comum na realidade, dadas as novas formas de prestação de serviços que se apresentam ante a inovação tecnológica, ou em razão de necessidades que o mercado impõe.

Não é por outra que Marco Aurélio Greco aponta que uma das grandes dificuldades do jurista não é somente marcada pelas tendências de compreensão da norma jurídica em sua delimitação semântica, mas, também, pela dificuldade de encontrarmos uma adequação da norma jurídica aos fatos da realidade que se apresentam numa complexidade de relações jurídicas, em que muitas vezes é necessário não só um, mas vários conceitos de direito para delimitarmos um regime jurídico aplicável.³⁸

Ante a impossibilidade de usurpação pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal da competência dos Municípios para instituírem impostos sobre os serviços de qualquer natureza, como muito bem salientado por Aires Fernandino Barreto, de idêntico modo, não há o que se falar sobre o predomínio da competência municipal (ou competências constitucionais distintas), em relação a atividades de prestação de serviços que estejam envolvidas com a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

A prestação de serviços de transporte corresponde a uma obrigação de fazer, de levar e trazer pessoas ou coisas de um lugar a outro. Entretanto, é possível que o mesmo prestador de serviço de transporte, em razão da necessidade do contratante, realize outros serviços conjuntamente, tais como a vigilância, segurança, monitoramento, escolta, armazenamento, enfim, uma multiplicidade de ações que a realidade do mundo dos negócios acaba por nomear como serviços de logística.

A previsão da nomenclatura ou até mesmo o conceito jurídico de logística como atividade econômica não está consignado no

³⁸ *Planejamento Tributário*, São Paulo, Dialética, 2004.

direito positivo brasileiro, mas assume conotação nas relações negociais como sendo uma prestação de serviços realizados por pessoas físicas ou jurídicas, que se dedicam não só a prestar um transporte de passageiros ou de cargas, como também, a proporcionar ao tomador do serviço, pela atividade de transportar pessoas e bens, um sem número de atividades que se tornem necessárias para otimizar tempo e lucratividade.

Segundo Márcio Dias:

“A logística é o processo de planejamento e controle da movimentação física de materiais, matérias primas e produtos acabados entre dois pontos, de forma economicamente eficiente, sendo que, a integração dos processos logísticos compõe a cadeia de suprimentos. Entre as principais atividades desse processo destacam-se: planejamento da movimentação física; transporte; manuseio de materiais; armazenagem; entrega de produtos para os clientes; administração dos estoques; gerenciamento do fluxo de pedidos, tanto de compra como de venda, dentro das organizações; administração do fluxo de informações relativas à movimentação física e responsabilidade pela qualidade da prestação de serviço ao cliente”³⁹.

A logística é o gerenciamento estratégico que determina a aquisição, movimentação e armazenagem de bens e produtos, bem como toda a informação necessária ao transporte desses materiais, sempre na busca de atingir um baixo custo a atender os anseios do consumidor.

O Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa⁴⁰ assim define “logística”: “1 MIL organização teórica da disposição, do transporte e do abastecimento de tropas em operação militar 2 *p. ext* administração e organização de pormenores de qualquer operação”.

³⁹ Márcio Dias, Coordenador dos Cursos de Tecnologia em "Gestão em Logística" e de Pós-Graduação em "Logística Empresarial - Supply Chain" da Faculdade IBTA, IBTA News, São Paulo, julho/agosto de 2005.

⁴⁰ Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, 1ª ed., Rio de Janeiro, Objetiva, 2001, p. 1778.

Em outubro de 1999, o Council of Logistics Management – CLM adaptou a definição de logística estabelecida em 1991 para estipular que a logística é a parte do processo da cadeia de suprimentos que planeja, implementa e controla o eficiente e efetivo fluxo e estocagem de bens, serviços e informações relacionadas, do ponto de origem ao ponto de consumo, visando atender aos interesses dos consumidores.

A competência dos Estados-membros e Distrito Federal para impor a obrigação tributária relativa a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal será sempre privilegiada em relação a qualquer outra prestação de serviços realizada pelo sujeito passivo do tributo conjuntamente ao transporte de bens ou pessoas.

Não poderia ser outra a perspectiva de interpretação, pois, estamos diante do imperativo da própria Constituição Federal de 1988, que no art. 156, III, quando dispõe sobre a competência municipal para tributar serviços de qualquer natureza, afasta, de maneira explícita, a incidência sobre os serviços que estejam compreendidos no art. 155, II.

Ainda que seja possível a realização de prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual junto com outros serviços, como parte integrante do transporte de pessoas ou bens, a incidência do ICMS será sempre privilegiada em razão da competência constitucional estabelecida aos respectivos entes, porque a prestação de serviços de logística está compreendida no inciso II do art. 155 da CF, por força da exclusão referida no inciso III do art. 156.

As atividades de prestação de serviços de logística não podem ser entendidas como disassociadas do transporte de pessoas ou bens, pois são parte integrante do *prestar serviço de transporte*.

A prestação de serviços de transporte de pessoas intermunicipal e interestadual apresenta-se, muitas vezes, com a existência de outras prestação de serviços como, por exemplo, o transporte em cruzeiros marítimos, quando uma série indistinta de obrigações de fazer surgem no intuito de satisfazer o cliente do passeio turístico.

Muito acertadamente a Fazenda Pública Estadual do Rio de Janeiro, em decisão administrativa nos autos do Processo E-04-599.327/94, concluiu pela incidência de ICMS nessa prestação de serviços de transporte realizada com pessoas de âmbito interestadual e intermunicipal. Vejamos a ementa: “Em cruzeiro marítimo é devido o ICMS referente a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de passageiros, mesmo que esse transporte se faça por meio de cruzeiro marítimo”⁴¹.

É completamente descabida a interpretação jurídica das normas constitucionais que dê relevância à prática de prestação de serviços distintas ou predomínio da competência municipal, quando há o envolvimento de outras prestação de serviços em conjunto com a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual de pessoas ou bens.

Não se trata de prestação de serviços distintas com incidência distinta de tributos estaduais ou municipais, ou seja, teremos, de um lado a competência estadual e distrital para exigir imposto sobre prestação de serviços de transporte de pessoas e bens de caráter interestadual e intermunicipal (ICMS), e de outro lado, a possibilidade do exercício da competência municipal para instituir imposto sobre serviços (ISS) em razão dos demais serviços, como o de logística, ou serviços concomitantes prestados no transporte de pessoas ou bens.

2.3. A competência municipal e a competência estadual e distrital no caso de prestação de serviços com fornecimento de mercadorias

Existe uma diferença evidente quando se fala na possível dúvida de enquadramento de regime jurídico de competências constitucionais com respeito a prestação de serviços concomitantes (por exemplo, prestação de serviços de competência estadual e distrital *versus* prestação de serviços de competência municipal, com a definição do alcance do poder de tributar de cada um dos entes políticos), e aquelas relações jurídicas do mundo da realidade que possam gerar uma suposta dúvida para o exercício da competência tributária, em exigir e cobrar tributos, quando estamos diante de prestação de serviços que envolvam fornecimento de mercadorias.

⁴¹ Aroldo Gomes de Matos, *ICMS (Comentários À Legislação Nacional)*, São Paulo, Dialética, 2006, p. 75.

A doutrina do direito tributário está atenta para as situações da realidade econômica em que determinados serviços são prestados com fornecimento de mercadorias.

Aires Fernandino Barreto posiciona-se claramente sobre a questão ao ensinar que a diferença entre o serviço tributável pelo Município e o serviço tributável pelo Estado-membro e pelo Distrito Federal com fornecimento de mercadorias está na identificação do escopo pretendido pelo contribuinte na realização da conduta descrita na hipótese de incidência tributária:

“A distinção – vital – entre o fornecimento de coisa, qualificável como mercadoria, e a prestação de um serviço, que envolve aplicação de material, repousa, ainda, no discernimento entre coisas como meio e coisas como fim. Diante de operação mercantil a coisa é o objeto do contrato; sua entrega é a própria finalidade da operação. No caso de prestação de serviço a coisa é simples meio para a realização de um fim. A finalidade não é mais o fornecer ou entregar uma coisa, mas, diversamente, prestar um serviço, para o qual o emprego ou aplicação de coisas (materiais) é mero meio”⁴².

Esta posição interpretativa de Aires Fernandino Barreto vem precedida de uma forte crítica a iniciativa da Lei Complementar estar alçada a condição de resolver conflitos de competência, quando tais conflitos só estão na cabeça do hermeneuta desavisado. A Lei Complementar nº 116/2003, no § 2º do art. 1º, procurou dirimir os conflitos de competência municipal ou estadual e distrital quando a prestação de serviços estiver envolvida com mercadorias. Reza o § 2º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003:

“§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual ou Intermunicipal e de

⁴² *ISS na Constituição e na Lei*, op., cit., p. 235.

Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.”

Na opinião do referido Autor, a Lei Complementar citada não teria o condão de dirimir conflitos de competência de incidência de ISS ou ICMS, porque, pelo exame de constitucionalidade da hipótese de incidência dos referidos impostos, estes são distintos e inconfundíveis, na exata medida em que revelam condutas distintas: quando se tratar de fato imponible relativo a conduta do contribuinte que realizar operações mercantis, temos a competência do Estado-membro e Distrito Federal, quando se tratar de fato imponible relativo a conduta de prestar serviços, competente é o Município para impor exação tributária.

Ao largo da análise da função da Lei Complementar no sistema jurídico tributário brasileiro, resta indubitado que, diante das realidades fáticas econômicas, a adequação da conduta realizada à prescrição da conduta no campo da hipótese de incidência dos tributos deve ser feita no plano das normas constitucionais, diante da previsão sintático-semântica do que sejam operações de circulação de mercadorias e do que seja uma prestação de serviços.

Não é propriamente a finalidade ou o interesse do contribuinte que determina a incidência da norma jurídica constitucional, no que tange ao dever de cumprir ora com a obrigação tributária perante o Estado-membro e o Distrito Federal (realização de conduta relativa a operações de circulação de mercadorias), ora ao cumprimento de pagar o imposto municipal pela prestação de serviços.

O Estado-membro e o Distrito Federal exercem competência constitucional para tributar pelo ICMS realidades fáticas econômicas que, se e quando acontecidas, dão ensejo ao enquadramento da previsão constitucional, que manda tributar todo aquele sujeito de direito que realize operações de circulação de mercadorias e preste os serviços descritos no art. 155, II, da CF.

Pode o contribuinte pretender ter uma finalidade de realizar operações mercantis com circulação de mercadorias, mas, se do ponto de vista jurídico pratica prestação de serviços, significa afirmar que a conduta prevista na realidade fática será moldada pela hipótese de incidência

constitucional do ISS, que inexoravelmente vincula a competência municipal para criar e exigir o tributo.

Nesse ponto concordamos com Aires Fernandino Barreto:

“A Constituição não consente que – em razão de eventual dificuldade de aplicação do Texto Constitucional – a lei complementar ‘dê’ a um o que é de outro. A pretexto de completar a Constituição ou prevenir conflitos de competência, não pode a lei complementar (norma geral de direito tributário) modificar competências ou ‘criar’ limitações não contempladas pela Constituição”⁴³.

O §2º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003 jamais pode prevalecer diante da Constituição, pois a hierarquia normativa do sistema jurídico brasileiro impede que lei complementar inove nos arquétipos definidos na hipótese de incidência dos impostos municipais e impostos estaduais.

A harmonia na compreensão do sistema jurídico infraconstitucional, conforme a Constituição, parte do pressuposto de que, se estamos a encontrar realidades econômicas que indiquem a existência de relações jurídicas definidas como operações mercantis relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual de pessoas ou bens, aplica-se inexoravelmente a competência estadual e distrital para impor o ônus tributário.

Se estivermos, porém, diante do fato impositivo tributário que implique a prestação de serviços, com exceção dos atrelados à competência estadual e distrital, aplica-se inafastavelmente a competência municipal para determinar a obrigação tributária, ainda que se apresentem envolvidos com o fornecimento de mercadorias.

A norma do §2º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003 harmoniza-se com o preceituado nos incisos IV e V da Lei

⁴³ Op. cit., p. 235.

Complementar nº 87/96⁴⁴ e com a Constituição de 1988, no tocante à prestação de serviços que envolvam o fornecimento de mercadorias, porque está claro que as normas infraconstitucionais não pretendem mudar o conteúdo constitucional da hipótese de incidência das operações mercantis de circulação de mercadorias, bem como das prestação de serviços.

Conferem, é certo, as referidas leis complementares regime jurídico de competência tributária conforme a Constituição às operações de circulação de mercadorias com fornecimento de serviços, mas não alteram, e jamais assim o farão, as condutas jurídicas determinadas como o núcleo material da hipótese de incidência do ICMS ou ISS estabelecido na Carta Magna.

O regime jurídico constitucional das competências tributárias para tributar prestação de serviços com fornecimento de mercadorias rigorosamente disciplinadas, seja na Lei Complementar nº 87/1996, seja na Lei Complementar nº 116/2003, cumprem o seu papel conforme o art. 146, inc. I da Constituição Federal.

As referidas Leis Complementares, como normas de estrutura que são, dispõem por exclusão sobre o exercício das competências constitucionais para o exercício do poder de tributar. O legislador infraconstitucional, no momento de exercer sua capacidade legislativa plena para tributar operações de circulação de mercadorias com prestação de serviços de qualquer natureza, respeita os limites traçados, de acordo com o seguinte:

- a) Diante de prestação de serviços com fornecimento de mercadorias não compreendidos na competência tributária dos Municípios, prevalece a competência estadual e distrital para a cobrança dos tributos sobre o respectivo fato imponible, conforme o inc. IV do art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996;
- b) Diante de prestação de serviços de competência municipal, com fornecimento de mercadorias e na exata medida que a lei complementar definidora dos serviços de competência municipal

⁴⁴ Art. 2º O Imposto incide sobre: IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

expressamente vincular incidência de imposto estadual, somente os Estados-membros e o Distrito Federal poderão exercer a sua competência para tributar o respectivo fato imponible, conforme o inc. V do art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996;

- c) A seu turno, todos os serviços de qualquer natureza, mencionados expressamente na lista de serviços veiculados na Lei Complementar nº 116/2003, não ficarão sujeitos ao ICMS, ainda que a prestação envolva o fornecimento de mercadorias, conforme o § 2º, do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003.

Ora, a Constituição Brasileira de 1988 determina a competência constitucional para a incidência do ICMS/ISS, e, diante de realidades fáticas e relações jurídicas estabelecidas no mundo dos negócios, que possam gerar dificuldade na determinação das competências constitucionais dos dois entes políticos, como por exemplo, a prestação de serviços com fornecimento de mercadorias, deve o intérprete da Constituição buscar inicialmente o conceito sintático e dos significados possíveis que as normas jurídicas constitucionais dispõem a respeito do núcleo material da hipótese de incidência do que seja realizar operações de circulação de mercadorias, como, também, revelar o núcleo material da hipótese de incidência do que seja uma prestação de serviços.

Diante dessas definições jurídicas, buscadas no interior do sistema constitucional tributário da Carta Magna, parte-se para o conteúdo semântico das normas de competência para o exercício do poder de tributar dos entes federativos, disciplinados na própria Constituição de 1988 e complementados nas normas de hierarquia inferior, seja na Lei Complementar nº 87/1996, seja na Lei Complementar nº 116/2003.

A exata compreensão desse caminho no raciocínio do exegeta da Constituição de 1988 faz com que abusos na interpretação sejam repelidos, ora transmitindo a falsa idéia de predomínio na competência tributária entre os entes federativos, ora transmitindo a idéia de que a Lei Complementar adquire foros de competência para ditar o que seja a hipótese de incidência constitucional de uma prestação de serviços ou de uma operação de circulação de mercadorias.

Frisa Aires Fernandino Barreto:

“Deve advertir-se contra o risco de insistir em confusão o aplicador da lei, diante dos fatos que, da perspectiva pré-jurídica, são iguais ou parecidos, mas, juridicamente são distantes. Assim, como não é possível pretender qualificar juridicamente o fato de Pedro entregar dinheiro a Paulo; só depois de atenta consideração sobre o negócio, no contexto do qual estão agindo; só mediante aguda análise do regime jurídico a que submetido o negócio, com rigorosa atenção sobre a vontade das partes, legalmente prestigiadas – vontades estas explícita ou implicitamente manifestadas – é possível ao jurista dizer se o singelo fato de Pedro entregar uma quantia de dinheiro a Paulo define-se, juridicamente, como doação, mútuo, pagamento de aluguel, liquidação de compra e venda, ou até mesmo um ilícito. (...) Só o regime jurídico do negócio – contexto do qual se desenvolve a prestação do serviço – poderá dizer se há concomitância da venda de mercadoria ou mera aplicação de material na prestação de serviço”⁴⁵.

A jurisprudência enfrentando a questão, por meio do Supremo Tribunal Federal, no RE 116.121-SP, Relator Ministro Octavio Galloti, sendo Relator para o Acórdão o Ministro Marco Aurélio, julgado em 11.10.2000, Tribunal Pleno, publicado no DJ de 25.05.2001, em que se discutia a tributação de locação de bens móveis, deixa firme entendimento sobre o assunto, conforme podemos notar pela seguinte ementa:

“TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo

⁴⁵ ISS na Constituição e na Lei, op., cit., p. 49.

considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – art. 110 do Código Tributário Nacional”.

Do voto do Ministro Celso de Mello, transcrito abaixo, podemos perceber que o Supremo Tribunal Federal definiu o conteúdo material da hipótese de incidência do ISS, previsto na Constituição de 1988, como distinto das obrigações de dar contidas no direito civil, deixando claro o critério diferenciador pelo qual o legislador infraconstitucional está limitado para eleger no campo de competências municipais:

“Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis *não* se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como *serviço*, pois esse negócio jurídico – considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que consubstanciaram um *praestare* ou um *facere*. Na realidade, a locação de bens móveis *configura verdadeira obrigação de dar*, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil: ‘*Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e o gozo de coisas não fungível, mediante certa retribuição*’”.

As competências constitucionais dos Estados-membros e Distrito Federal, bem como dos Municípios, são definidas pelas normas constitucionais, de acordo com o conceito jurídico dos arquétipos do núcleo material da hipótese de incidência relativa à prestação de serviços de qualquer natureza (ISS) e das operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações (ICMS).

Conforme Aires Barreto, somente encontraremos a conduta descrita na hipótese de incidência do ISS e do ICMS na exata

medida da compreensão do texto constitucional nos arts. 155, inciso II, e art. 156, inciso III, indicando precisamente o campo de condutas possíveis de cada um, ou pelas obrigações de dar, ou de fazer, respectivamente.

Estando diante das realidades fáticas ou, ainda, de realidades econômicas que ensejam dificuldades na determinação das condutas que estarão submetidas à competência municipal, estadual ou distrital, deveremos precisar fundamentalmente a obrigação assumida conforme o negócio jurídico pautado pelos envolvidos na relação de direito privado, para, aí sim, atingirmos os efeitos tributários no tocante ao exercício do poder de tributar, discernindo claramente quando estamos diante de prestação de serviços com fornecimento de materiais ou mercadorias.

Tornando evidentes estas premissas interpretativas para o correto enquadramento do mundo da realidade à conduta descrita na norma constitucional tributária, que no sistema jurídico determina o dever de recolher tributos aos Municípios ou aos Estados-membros e Distrito Federal, permite-se um maior consenso de conformação à Constituição, das normas infraconstitucionais.

As Leis Complementares n°s 87/1996 e 116/2203, que tratam de estabelecer o regime jurídico da competência para a criação de normas tributárias sobre serviços com aplicação de materiais ou mercadorias, são obedientes e tementes ao núcleo material da hipótese de incidência da Constituição do ICMS e ISS, limitadas à inovação neste campo, pois no exercício de suas funções complementares a Constituição, por exclusão, determinam a competência dos Municípios ou Estados-membros e Distritos Federais neste aspecto.

2.4. A relevância da competência estadual e distrital no caso de prestação de serviços com fornecimento de outros serviços

A seu turno, a competência constitucional tributária para exigir o imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas e bens é privativa do Estado-membro e Distrito Federal, ainda que possamos estar diante de realidades fáticas que nos conduzem a pensar que tal conduta realizada de maneira concomitante com outros serviços, gera a possibilidade do exercício de competência Municipal.

Nenhuma realidade fática tem o condão de alterar a hipótese de incidência tributária prevista na Constituição e, assim para a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, ainda quando realizada na concomitância com outros serviços passíveis de serem tributados pelo Município, prevalecerá a competência dos Estados-membros e Distrito Federal, pois, sob a sua órbita, a Carta Magna delimitou a obrigação tributária.

José Eduardo Soares de Melo aponta as falhas de uma interpretação jurídica baseada em realidades econômicas para a definição de competências tributárias:

“A realidade mostra inúmeras situações onde reinará o conflito tributário se formos utilizar unicamente conceitos econômicos (ao invés dos imprescindíveis critérios jurídicos) (...) Entendo que esta postura jurídica não deve significar propriamente a aplicação de uma ‘teoria da preponderância’, com o objetivo de apurar e mensurar o custo pertinente ao esforço intelectual e material (serviço), e aos bens aplicados (mercadoria). Importa considerar, isto sim, o negócio jurídico objetivado pelas partes (prestador e tomador no caso de serviço; ou vendedor - comprador, no caso de operações mercantis)”⁴⁶.

A teoria da preponderância é o critério que a jurisprudência vem adotando para dirimir eventuais conflitos de competência no que tange à aplicação da competência municipal ou estadual e distrital em relação a atividades empresariais mistas de prestação de serviços.

O Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 258.121/PR, por meio de sua Primeira Turma, publicado no Diário da Justiça de 06.12.2004, estabeleceu a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. TRANSPORTE
INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL DE

⁴⁶ ISS – Aspectos Teóricos e Práticos, 4ª ed., São Paulo, Dialética, 2005, p. 44-45.

MUDANÇAS. FATO GERADOR. PREÇO DO SERVIÇO. INCIDÊNCIA DO ICMS. ATIVIDADE MISTA. PRINCÍPIO DA PREPONDERÂNCIA. ART. 8º, §§ 1º E 2º, DO DECRETO-LEI Nº 406/68.

I - O serviço de transporte interestadual e intermunicipal de mudanças, por constituir a atividade-fim da empresa-recorrente, ensejará a incidência do ICMS e não do ISS, tomando como base de cálculo o preço do serviço ofertado, aí se incluindo todos os demais serviços de que se vale a empresa para bem prestar sua atividade-fim.

II - Nas chamadas atividades mistas, como sói acontecer no caso em exame, há de ser aplicado o Princípio da Preponderância, ou seja, a verificação de quais atividades/serviços prestados pela empresa se sobrepõem aos outros, com o fito de se perquirir se se dará a incidência da norma tributária estadual ou municipal ao caso.

III - Posicionamento do Tribunal de origem em harmonia com o desta Corte Superior.

IV - Recurso especial improvido.”

No voto emanado pelo Ministro Relator Francisco Falcão, acompanhado à unanimidade pelos integrantes da Colenda Turma, fica evidente a orientação do Tribunal em fazer prevalecer o critério para definir competências constitucionais tributárias em realidades econômicas que apresentam uma série de atividades mistas, preponderando as atividades/serviços que se destacam, para após, estabelecer a aplicação do molde da hipótese de incidência constitucional dos tributos e indicar quem será o ente público competente para exercer a respectiva cobrança do tributo.

O objeto jurídico do pedido exposto no Recurso Especial acima, em que a recorrente é uma empresa de transportes, que realiza mudanças interestaduais e intermunicipais, relaciona-se com a prestação de outros serviços (tais como carga, descarga, embalagem, desembalagem, arrumação, guarda de bens, içamento etc.), e, desse modo, conforme a legislação de regência do ICMS, não poderia ser tido como realidade tributável pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, visto que

se caracterizaria como típico serviço tributável pelos Municípios, conforme a Lei Complementar nº 56/1987.

Vejamos o entendimento do Ministro Relator no Recurso Especial em comento:

“Consoante se pode depreender da leitura do excerto supracolacionado, o Tribunal de origem valeu-se do entendimento de que a atividade-fim da recorrente seria o transporte intermunicipal e interestadual, fato gerador que extrapola a competência do Município, estando assim sujeito à legislação tributária estadual; e mais: que sua base de cálculo seria o preço do serviço oferecido, aí se incluindo todos os outros serviços de que se vale a empresa para bem prestar a sua atividade-fim. A recorrente definiu-se como *‘empresa dedicada ao transporte de cargas em mudanças’* (fl. 451) intermunicipais e interestaduais, *“bem como destinadas à importação ou exportação”* (fl. 451). Objetiva, em última análise, a exclusão da base de cálculo do ICMS dos valores referentes aos serviços de mão-de-obra, tais como carga, descarga, embalagem, desembalagem, arrumação, guarda de bens, içamento etc., e àqueles de obtenção de documentos para mudanças destinadas ao exterior, aos quais procedera ao recolhimento do ISS, por entender estarem contemplados na legislação de regência (LC nº 56/87, itens 56 e 51, respectivamente). Ora, é inegável que, apesar de prestar os serviços supracolacionados, os quais não são de transporte propriamente dito, a atividade-fim da empresa-recorrente, como definido por ela própria, é o transporte de cargas em mudanças, transporte este intermunicipal e interestadual. Assim sendo, tem-se que os referidos serviços não se constituíram em um suporte fático autônomo, capaz de ensejar de per se a incidência de norma tributária, mas, antes, fazem parte do núcleo

preponderante da atividade por ela desenvolvida que é o transporte interestadual e intermunicipal. Conclui-se, assim, que aqueles serviços são nada mais nada menos que os meios necessários para a consecução do fim a que se presta a empresa-recorrente, que é o transporte interestadual e intermunicipal. Esse o raciocínio desenvolvido pelo Tribunal de origem, o qual igualmente é perseguido por esta Corte Especial, em observância ao Princípio da Preponderância, sinalizado pelo próprio art. 8º, §§ 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 406/68, pelo qual naquelas atividades tidas como mistas, a definição acerca de se dar a incidência do ICMS ou do ISS é pautada pela percepção da preponderância de um sobre o outro”.

A teoria da preponderância adotada pelo Superior Tribunal de Justiça foi, inclusive, objeto de observação de Rodrigo Brunelli Machado:

“Com efeito, ao julgar um caso em que se discutia a tributação da venda e instalação de piso, o STJ adotou a teoria da preponderância, ou seja, embora pudesse se considerar que o serviço de instalação de piso estava previsto na lista de serviços tributáveis pelo ISS, a atividade preponderante da empresa era a venda do piso e não sua instalação, de modo que todo o valor da operação ficou sujeito à tributação pelo ICMS. O STJ voltou a adotar a teoria da preponderância em caso que envolvia prestação de serviços de turismo (tributáveis pelo ISS) cumulada com serviços de transporte intermunicipal e interestadual (tributáveis pelo ICMS). No caso específico, porém, o STJ decidiu pela incidência do ICMS por entender que de fato o serviço prestado pelo contribuinte restringia-se ao transporte de seus clientes”⁴⁷.

⁴⁷ *Conflitos de competência entre o ICMS e o ISS, in: O ISS na Lei Complementar nº 116/2003, São Paulo,*

O legislador complementar ou municipal jamais poderá usurpar competência estadual e distrital para impor tributação exclusiva ou distinta sobre prestação de serviços concomitantes à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas ou bens. Muito menos, prever como hipótese de incidência a obrigação de pagar o ISS sobre serviços de logística (ou quaisquer outros tipos de serviços), quando estas mesmas pessoas ou bens forem objeto de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Uma vez previsto o serviço de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas e bens na relação jurídica estabelecida entre o tomador e o prestador do serviço, e, se estes estão submetidos a outras numerosas prestações de serviços concomitantes à prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, fica excluída a competência municipal em face das condutas realizadas, para estritamente estarem submetidos à obrigação tributária do ICMS de competência Estadual e Distrital.

Não é interpretação conforme a Constituição aquela que estabelece raciocínio jurídico determinando, na prestação de serviços de transportes intermunicipal e interestadual com prestação de outros serviços, estarmos diante de dois fatos impositivos distintos sujeitos a hipóteses de incidência tributária distintas na Constituição de 1988.

Aires Fernandino Barreto estabelece a chamada “estremação das competências estadual e municipal”, para marcar o campo tributável dos serviços que serão objeto da materialidade da hipótese de incidência do ICMS ou ISS. Ou seja, os Estados-membros e Distrito Federal só poderão tributar serviços que estejam dentro do campo da prestação de serviços de comunicação ou de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas ou bens. A seu turno, os Municípios poderão tributar tudo aquilo que esteja fora do campo de incidência dos Estados-membros e Distrito Federal, assim, outros serviços de qualquer natureza surgidos na relação jurídica de prestar serviços de

transporte ou de comunicações poderão ser objeto de tributação pela municipalidade.⁴⁸

Existindo a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual de pessoas ou bens realizado com intuito negocial (negócio jurídico), entre o tomador e o prestador do serviço, ainda que estejam presentes outras realidades econômicas na relação jurídica estabelecida, tais como a prestação de serviços de outras modalidades, aplica-se, no mesmo compasso, a teoria da preponderância na análise do fato impositivo, o que privilegia a competência tributária do Estado-membro e do Distrito Federal.

Por outro lado, a teoria da preponderância não deve significar simplesmente a existência de relevância de uma dada realidade econômica sobre outra; nesse caso seria privilegiar uma interpretação econômica sobre o núcleo material da hipótese de incidência da prestação de serviços tributável pelos Estados-membros, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

A teoria da preponderância deve significar a relevância do núcleo material da hipótese de incidência das prestação de serviço como obrigações jurídicas de fazer, com a análise criteriosa do negócio jurídico estabelecido na relação jurídica de direito privado entre o tomador e o prestador do serviço de transporte, com a finalidade de determinarmos a competência dos entes federativos para a possibilidade do exercício da criação e cobrança dos tributos.

As atividades de logística, por exemplo, inseridas no negócio jurídico *transportar* ficam absorvidas pela prestação de serviços de transporte, no que se refere à conduta que torna-se tributável pelos entes político, obviamente inseridas na competência estadual e distrital.

⁴⁸ *ISS na Constituição e na Lei*, op., cit., p. 233. "Em matéria de serviços, portanto, o marco distintivo entre as hipóteses de incidência do ISS e do ICMS está, basicamente, na materialidade da atividade econômica considerada: se, configurando serviço, corresponder, com precisão, ao conceito de comunicação ou ao de transporte transmunicipal, estará sujeita ao ICMS; se não corresponder, materialmente, nem ao conceito de comunicação, nem ao de transporte transmunicipal, estará sujeita ao ISS (caso o serviço conste da lista)".

Deve ser afastada a interpretação jurídica que determina a incidência de ICMS na prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e, distintamente, aplicação da competência municipal para tributar outras prestação de serviços, quando pessoas ou bens são transportados para além das fronteiras dos Municípios.

O negócio jurídico realizado entre o tomador dos serviços de transporte e o prestador, revelando a conduta de transportar mercadorias ou bens de caráter intermunicipal e interestadual, imputa a relevância da competência estadual e distrital sobre quaisquer outros serviços prestados em concomitância à atividade de transporte.

Diante da excessiva carga fiscal existente no País, muitos contribuintes procuram encontrar a melhor forma de estruturar seus negócios com o objetivo de diminuir o ônus tributário. Porém, tal liberdade será sempre pautada pela correta compreensão das hipóteses de incidência dos tributos contidas na Constituição de 1988 e da Lei disciplinadora e criadora destes, evitando-se, desse modo, a aplicação de um planejamento fiscal extremamente danoso ao contribuinte.

Uma ilustração desse contexto podemos observar na Resposta à Consulta nº 1.066/00, de 23.02.2001, por meio da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em que determinada empresa, ao exercer atividade de armazenamento e distribuição de produtos de terceiros, promovendo a remessa de parte destes produtos aos clientes dos depositantes, realiza a prestação de serviços de transportes realizados na modalidade de subcontratação.⁴⁹

Pedimos licença para citar trechos da resposta, por se tratar de tema de suma importância, que na exposição do caso concreto revela excelente caracterização do regime jurídico constitucional da competência tributária dos Estados-membros e Distrito Federal para impor tributação sobre a prestação de serviços de transporte que envolvam outros serviços concomitantes:

⁴⁹ A subcontratação na prestação de serviço de transporte significa que o prestador do serviço, em vez de ele próprio realizar o serviço, subcontrata outra empresa de transporte para realiza-lo, conforme definição do inciso II do art. 4º do Regulamento do ICMS em São Paulo, Decreto nº 45.490/2000.

“Transporte rodoviários de mercadorias – Subcontratação de terceiros – Considerações.

Resposta à Consulta nº 1.066/00, de 23 de fevereiro de 2001.

1. A consulente informa exercer a atividade de armazenamento e distribuição de produtos de terceiros, promovendo a remessa de parte deles aos clientes dos depositantes, sempre mediante a subcontratação de terceiros para a execução dos serviços de transporte das referidas mercadorias, acrescentando que nem sequer possui frota própria de veículos ou caminhões.

2. Em face do exposto, solicita ratificação de seu entendimento de que ‘não exerce a atividade de transporte, tendo em vista não efetuar, por sua conta e risco, a entrega das mercadorias mediante frota de sua propriedade, subcontratando os serviços de empresas terceirizadas para tanto’, e o esclarecimento de sua dúvida ‘quanto à necessidade, ou não, de (...) efetuar inscrição específica no Cadastro de Contribuintes para a atividade de transporte’.

3. No tocante à prestação de serviços de transporte, esclarecemos, de início, que, para firmar tal gênero de contrato (e, portanto, qualificar-se como transportador), basta que alguém se obrigue, perante outrem, a deslocar pessoa ou coisa de um lugar para o outro, mediante remuneração. Esse, aliás, é o entendimento de destacados juristas, conforme podemos verificar no trecho transcrito a seguir, extraído da obra *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*, de Bernardo Ribeiro de Moraes:

‘Do ponto de vista jurídico, o transporte vem a ser o contrato pelo qual uma das partes (denominado transportador), mediante remuneração, se obriga a receber pessoas ou coisas para deslocá-las de um ponto a outro, até o lugar do destino. Contrato de transporte, ensina Pontes de Miranda, é o contrato

pelo qual alguém se vincula, mediante retribuição, a transferir de um lugar para outro pessoa ou bens.’ (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 265).

4. Prosseguindo na análise, observamos também que a prestação do serviço de transporte e a responsabilidade do transportador iniciam-se com a recepção da coisa e reputam-se terminadas com sua entrega ao destinatário.

5. Pelo seu relato inicial, a Consulente assume a responsabilidade pela movimentação da mercadoria depositada, desde o seu estabelecimento até a sua efetiva entrega aos clientes dos depositantes, podendo contratar livremente a transportadora que lhe convier. O segundo transportador subcontratado responde pelo serviço prestado, perante a Consulente, a qual, por sua vez, sempre responderá perante o verdadeiro tomador do serviço, não se justificando, portanto, a afirmação constante na inicial, de que o transporte não se realize por conta e risco da Consulente.

6. A circunstância de subcontratar terceiros para executar o transporte da mercadoria depositada em seu estabelecimento, em todo o trajeto não descaracteriza a Consulente como prestadora de serviços de transporte, tendo em vista que ela estará figurando em um dos pólos da relação jurídica inicial, no lado oposto ao do verdadeiro remetente da carga (depositante da mercadoria), atuando como subcontratante do serviço de transporte, nos moldes definidos no art. 4º, II, combinado com o art. 205, ambos do Regulamento do ICMS introduzido pelo Decreto nº 45.490, de 30.11.2000 (publicado no DOE de 01.12.2000). Nesse ponto, convém observar o entendimento de Bernardo Ribeiro de Moraes sobre a questão: ‘Segundo decisão do Tribunal de Alçada de São

Paulo, com quem estamos, a pessoa que recebe a carga e a transporta em veículos de terceiros em nome próprio, assumindo o compromisso de entregá-lo no local de destino, é transportadora e não agente ou agenciadora. O essencial é a pessoa ser responsável pelo transporte'. (Agravo de Petição nº 149.316, RT 426/153, p. 270).

7. Neste caso, a Consulente adquire a condição de contribuinte do ICMS, como prestadora de serviço de transporte, devendo observar as obrigações, principal e acessória, que decorerem da ocorrência do fato gerador descrito no inciso X do art. 2º do RICMS/00.

8. É de ter-se que a prestação de serviço de transporte executada dentro do limite de um mesmo município – intramunicipal – não está abrangida pelo campo de incidência do ICMS.

9. Por se tratar de matéria pertinente, sugerimos à Consulente a leitura dos arts. 317 e 318 do RICMS/00, relativos à substituição tributária na prestação de serviço de transporte.

10. Por outro lado, esclarecemos que, no âmbito da legislação comercial do ICMS, não há impedimento para que a Consulente exerça ambas as atividades, armazém geral e prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas, por meio de um mesmo estabelecimento, desde que seja possível separar essas atividades, física e escrituralmente, de modo que se possa caracterizar e individualizar perfeitamente as obrigações tributárias referentes a cada uma delas.

11. Ressalve-se, no entanto, que, conforme critério próprio de oportunidade e conveniência, caberá ao Posto Fiscal de vinculação da Consulente, no exercício do devido controle fiscal, averiguar se as instalações físicas de seu estabelecimento permitem, ou não, a perfeita separação de ambas as atividades, sem prejuízo para a administração do tributo (ICMS). Na impossibilidade de adequação

das instalações atuais, poderá ser necessário que a Consulente providencie um estabelecimento filial para o exercício de uma de suas atividades (art. 20, § 1º, item 1, do RICMS/SP). Restringindo-se, no entanto, a Consulente a prestar serviço de transporte rodoviário exclusivamente de mercadorias anteriormente depositadas em seu estabelecimento, bastará a separação escritural dessas atividades. (...)

Maria Alice Formigione, Consultora Tributária.

De Acordo.

Cirineu do Nascimento Rodrigues, Diretor da Consultoria Tributária”.

Nota-se que a existência de prestação de serviços de transporte como objeto da relação jurídica negocial, visando ao deslocamento de um ponto a outro de bens, ainda, que com a realização de outros serviços faz com que o Estado-membro e o Distrito Federal exerçam a sua competência para criar e cobrar o ICMS.

O caso concreto analisado pela Resposta Consulta nº 1.066/00 deixa claro que a consulente exercia conjuntamente com a prestação de serviços de transporte subcontratado outros serviços, considerados hoje, pelo mercado, como serviços de logística integrados ao serviço de transporte.

Prestador de serviço de transporte interestadual e intermunicipal que, por exemplo, é contratado para realizar o transporte de bens e no seu estabelecimento ou no próprio meio de transporte realiza serviços de embalagem e etiquetagem deverá submeter-se à incidência do ICMS exclusivamente.

De idêntico modo, esse mesmo prestador de serviços de transporte estará submetido ao ICMS se estivermos diante da previsão do item 11 da Lista de Serviços previstos na Lei Complementar nº 116/2003. Vejamos:

“11 - Serviços de Guarda, Estacionamento, Armazenamento, Vigilância e Congêneres. 11.01 –

Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores de aeronaves e embarcações. 11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas. 11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas. 11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie”. (Grifos nossos.)

O prestador de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas e bens pode efetuar a vigilância, a segurança ou o monitoramento respectivamente, e com isso prestar serviços de “logística” ao seu tomador. Agindo específica e isoladamente em relação à prática das condutas delimitadas nos verbos vigiar, proteger, monitorar as pessoas ou bens, torna-se evidente que estarão submetidas ao imposto municipal.

O sujeito passivo, porém, – prestador do serviço de transporte -, realizando a conduta de transportar além das fronteiras locais do Município as pessoas ou bens, que concomitantemente poderão estar submetidas à vigilância, proteção e monitoramento, somente estará sujeito à competência do Estado-membro e Distrito Federal para tributar este fato imponível pelo ICMS.

Armazenar, depositar, carregar, descarregar, arrumar e guardar bens de qualquer natureza, atreladas à realização do transporte de caráter intermunicipal e interestadual como objeto do negócio jurídico tabulado entre o prestador do serviço e o tomador estarão submetidas ao imposto do ICMS de competência estadual e distrital.

Essas condutas estão vinculadas à atividade de prestar serviços de transporte. A análise do mundo dos fatos, que denotam essas atividades de logística, nos levam a crer que estão subsumidas ao conteúdo normativo do inciso II do art. 155 da CF, porque estão integradas ao negócio jurídico de transportar pessoas ou bens.

O tomador e o prestador contratando prestação de serviços de transporte, incluindo uma série de outras atividades (prestação de outros serviços), tornam-se atividades-meio, intrínsecas ao objetivo do negócio jurídico tabulado – transporte interestadual e intermunicipal – de pessoas ou bens.

Raciocinando em termos de competência municipal, por exemplo, com o objetivo de evidenciar nosso ponto de vista.

É possível a conclusão de estremar competência municipal distinta em prestação de serviços de armazenagem, depósito, carga, descarga de bens, realizados de maneira concomitante a prestação de serviços de transporte estritamente municipal?

Creemos que não. O negócio jurídico realizado entre o tomador e o prestador de serviços de transporte municipal revela o objeto da relação jurídica de direito privado válido entre as partes contratantes, e tudo o que se agrega a esse *prestar serviço de transporte* é atividade-meio à realização do deslocamento de pessoas e bens.

Fica afastada a competência municipal, em caráter distinto, por extremação de condutas, ou em caráter concomitante, quando estivermos diante de outras prestações de serviços realizadas conjuntamente com a prestação de serviços de transporte, comumente chamadas de serviços de logística, por serem serviços considerados como atividade-meio ao negócio jurídico efetuado entre o tomador e o prestador do serviço de transporte.

Fatos imponíveis que revelam a conduta de prestar serviços de transporte intermunicipal e interestadual pelo sujeito de direito, o qual efetua a típica obrigação de fazer como atividade comercial, conforme o contrato de direito privado estabelecido entre o tomador e o prestador do serviço, atraem a competência dos Estados-membros e Distrito Federal como entes políticos aptos e exercer unicamente o poder de tributar pela hipótese de incidência do ICMS, ainda que possamos encontrar outras condutas relacionadas com a prestação de serviços sujeitas a incidência do imposto municipal.

Nem tampouco, se poderia afirmar que, diante do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003, em sua parte final, poderíamos falar em predomínio da competência municipal sobre outros serviços prestados em concomitância com a prestação de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte.⁵⁰

⁵⁰ “Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, **ainda que esses**

A Lei Complementar não derroga, não amplia nem anula competências constitucionais. Logo, o correto entendimento do dispositivo da lei complementar em comento passa pelo pressuposto de que, - se o sujeito passivo, mesmo que não tenha realizado prestação de serviços - como atividade econômica preponderante, deve submeter-se à competência municipal. Ou seja, o contribuinte é um comerciante submetido ao ICMS, porque realiza operações de circulação de mercadorias, mas, se presta serviços, ainda que esta seja sua atividade de menor importância, deve submeter-se à competência municipal. Como, exemplo, temos o caso da concessionária de veículos, que além, de realizar operações de venda de veículos tributados pelo ICMS, presta serviços de oficina em veículos automotores tributados pelo Município.

Nota-se que são duas hipóteses de incidência distintas e duas competências constitucionais bem definidas na Carta Magna; se ocorre a obrigação de dar, com a realização de operações de circulação de mercadorias, incide o ICMS; se se trata de obrigação de fazer, com intuito negocial, ainda que essa atividade econômica não seja a principal fonte de renda ou faturamento⁵¹, o contribuinte deve submeter-se a incidência do imposto municipal

Ensina Aires Fernandino Barreto:

“Para ampliar a névoa, vários autores não distinguem duas situações absolutamente diferentes: a) o exercício, pela mesma pessoa física ou jurídica de duas ou mais atividades; b) o exercício, pela mesma pessoa, de uma única atividade. No primeiro caso, (a) o contribuinte estrutura os seus negócios visando a, concomitantemente, promover operações relativas à circulação de mercadorias e prestar serviços.

não se constituam como atividade preponderante do prestador.” Grifos Nossos.
⁵¹ Guilherme Cezaroti expõe: “Inicialmente devemos esclarecer que atividade preponderante é aquela da qual decorre a maior parte do faturamento operacional de uma empresa, enquanto atividade subsidiária é aquela da qual decorre uma parte menor do faturamento.” Conferir, *A tributação dos serviços na Constituição Federal, o novo Código Civil e a Lei Complementar nº 116/2003*, in: *O ISS na Lei Complementar nº 116/2003*, São Paulo, Quartier Latin, 2004, p. 51.

Exemplo típico dessa alternativa é o dedicar-se dado contribuinte a 1) ao negócio mercantil de vender peças para automóveis a serem aplicadas por terceiros e a 2) à prestação dos serviços de reparação ou conserto de veículos, em que é inafastável a aplicação de materiais. Nesse caso, submete-se ao ICMS relativamente à primeira atividade (a1); e ao ISS, no pertinente à segunda (a2). Na situação alvitrada em (b), em que o contribuinte desenvolve uma só atividade, ela poderá consistir em só (b1) promover negócios mercantis ou (b2) prestar serviços. Obviamente, na primeira hipótese, ele estará sujeito ao ICMS; na segunda, apenas ao ISS”⁵².

Não podemos cogitar, estando diante de prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, de transporte de pessoas ou bens com a prestação de serviços concomitantes, de caráter subsidiário e não preponderante, que tais serviços seriam fatos imponíveis submetidos ao poder de tributar dos Municípios.

A Constituição de 1988 deixou claro que serviços tributáveis pelos Estados-membros e Distrito Federal fogem da alçada de competência tributária dos Municípios. Esta delimitação de competência vem encartada e determinada no próprio texto magno, como podemos observar na leitura dos dispositivos que tratam da instituição do imposto estadual e distrital sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como, da instituição do imposto municipal incidente sobre a prestação de serviços:

“Art. 155. Compete aos estados e ao Distrito federal instituir impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestação se iniciem no exterior”.

⁵² O ISS na Constituição e na Lei, op., cit., p. 234-235.

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Estabelecer critério baseado na atividade econômica de menor importância para alcançar prestação de serviços tributáveis pelos Municípios é forçar compreensão antijurídica na interpretação do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003.

Nesse sentido, a interpretação jurídica afronta os critérios jurídico-constitucionais de delimitação de competências, que determinam a incidência de ICMS sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, mesmo sendo prestados outros serviços concomitantes e que estejam submetidos à competência municipal, conforme a lista dos serviços descritas na Lei Complementar nº 116/2003.

Por derradeiro, insistimos, a incidência do ICMS sobre a prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal só ocorre quando a prestação de serviços de transporte se dá além das fronteiras locais do município.

Nesse sentido, o Ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, Bilac Pinto, no voto proferido no Recurso Extraordinário nº 81.487, ainda que pese tratar-se de julgamento sobre o regime jurídico anterior à Constituição de 1988, sabiamente dispôs sobre a correta interpretação a respeito da competência municipal para tributar prestação de serviço de transporte. Vejamos:

“Discute-se neste recurso extraordinário o conceito do fato gerador do imposto federal sobre serviços de transportes (CTN, art. 68, I) para o fim de estabelecer a linha divisória entre este e o tributo municipal da mesma natureza. O critério adotado pelo CTN, foi o de considerar incluído no fato gerador daquele imposto federal todos os serviços

de transporte de pessoas, bens, mercadorias ou valores, prestados por qualquer via, salvo quando o respectivo trajeto se contiver inteiramente no território de um mesmo município. Para estabelecer simultaneamente as duas competências – a federal (ampla) e a municipal (rigorosamente limitada) o legislador preferiu usar uma definição negativa do fato gerador do tributo federal, que pode ser assim conceituado: - os transportes que não se contenham no território de um mesmo município ficam sujeitos ao imposto federal de serviços de transportes. Esse critério negativo de definição do fato gerador do imposto federal de serviço de transportes tem o mérito de conter ao mesmo tempo, a do fato gerador do imposto municipal idêntico. O transporte, desde que seja de natureza estritamente municipal, isto é, desde que tenha início e fim no território de um município, constitui fato gerador do tributo municipal. Se, porém, o transporte ocorre fora da área do município e a entrega nele seja feita, ou ao contrário, se o transporte tem início num município, mas se destina a outro município, do mesmo ou outro Estado, ou ainda do estrangeiro estará caracterizado o imposto federal sobre transportes. E para efeito da incidência do imposto federal não importa que a empresa transportadora, intermunicipal ou internacional atribua a terceiros parte do serviço de transporte, nos municípios em que ele tem início ou fim. A incidência do imposto federal abrange todas as operações, desde o recebimento de carga das pessoas ou dos valores, até que elas atinjam seu destino. Por esta razão, não pode o município pretender fracionar o ciclo realizado pelos transportes intermunicipais, interestaduais, para o efeito de sujeitar à competência tributária, operações de recebimento ou de entrega de mercadorias, a pretexto de que estas realizam em seu território. Com efeito, todo o

transporte intermunicipal ou interestadual tem necessariamente que ter início ou fim em um município, mas essas operações não estão compreendidas no fato gerador do imposto municipal correspondente”⁵³.

As prestações de serviço de transporte no regime jurídico anterior à Constituição de 1988 era estabelecido, inclusive, pelo art. 68 do Código Tributário Nacional, que dispunha sobre a competência da União, exceto sobre a prestação de serviços de transporte quando o trajeto estava compreendido integralmente dentro do território de um mesmo Município.⁵⁴

Feitas as devidas atualizações interpretativas para se adequar ao texto constitucional de 1988, a prestação de serviços de transporte que se realizar para fora do âmbito das fronteiras locais do Município estará sob o foco de competência estadual e distrital, pouco importando que necessite ser realizada através de vários municípios. A competência municipal só prevalece na exata medida em que estamos diante de um serviço de transporte realizado somente dentro do espaço territorial da jurisdição municipal, nunca para além dele.

⁵³ Revista de Direito Administrativo nº 127/115, São Paulo, Ed. RT.

⁵⁴ “Art. 68. O imposto, de competência da União, sobre serviços de transporte e comunicações tem como fato gerador: I – a prestação de serviço de transporte, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias

Capítulo 3

3. Os elementos da regra-matriz de incidência do ICMS em razão da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas e bens na Constituição Federal de 1988

3.1. A delimitação do critério material do antecedente da hipótese de incidência constitucional do imposto em razão da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas ou bens na CF de 1988

O art. 155, II⁵⁵, da Constituição Federal de 1988 consigna como hipótese de incidência do referido imposto a prestação de um

⁵⁵ ou valores, salvo quando o trajeto se contenha inteiramente no território de um mesmo município”.
⁵⁵ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito federal instituir impostos sobre: (...) II – operações relativas

serviço de transporte interestadual e intermunicipal. Tal redação difere da Constituição de 1946, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, bem como em relação a Constituição de 1967, que manteve o mesmo teor do texto da Constituição de 1946, em face da possibilidade de criação pela União do imposto sobre transportes, exceto os de natureza municipal.

A Carta Magna de 1988 utiliza-se da expressão “prestação de serviço de transporte” para determinar a relação jurídica de direito privado que será alcançada pela obrigação tributária. Nesse sentido, são precisas as lições de Paulo de Barros de Carvalho, que entende ser o conceito de direito tributário positivo uma tarefa embaraçosa, em face do caráter absoluto da unidade do sistema jurídico, pois a norma jurídica que rege as relações de direito tributário vai alcançar outras relações jurídicas, para fazer incidir o dever de recolher dinheiro aos cofres públicos. E, desse modo:

“(…) a ordenação jurídica é una e indecomponível. Seus elementos – as unidades normativas – se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer as regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto proposições prescritivas. Uma coisa é certa: qualquer definição que se pretenda há de se respeitar o princípio da unidade sistêmica e, sobretudo, partir dele, isto é, dar como pressuposto que um número imenso de preceitos jurídicos, dos mais variados níveis e dos múltiplos setores, se aglutinam para formar essa mancha normativa cuja demarcação rigorosa e definitiva é algo impossível”⁵⁶.

à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestação se iniciem no exterior.

⁵⁶ *Curso de Direito Tributário*, 14ª ed. rev. e atual., Saraiva, São Paulo, 2002, pág. 14. É salutar acrescentar o exemplo trazido pelo Autor, que na mesma obra dá conta de verificar que na regra-matriz de incidência do IPTU vamos encontrar um sem número de feixes de relações jurídicas existentes com prescrições distintas em outros ramos do direito, confirmando a impossibilidade de definirmos as relações jurídicas tributárias isoladas, a não ser para fins didáticos, do pressuposto da unidade sistêmica

A prescrição do direito positivo constitucional, que determina o antecedente da norma jurídica do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte está intimamente vinculada às noções do direito privado acerca dessa relação jurídica, qual seja a prestação de um serviço enquanto obrigação de fazer.

A Constituição de 1988 é um conjunto sistematizado⁵⁷ de normas e princípios jurídicos, atraindo para o seu campo de determinação conceitual as relações jurídicas estabelecidas no direito privado, que denota no antecedente da norma jurídica tributária do ICMS a prestação de serviços de transporte.

O Código Tributário Nacional pontua o critério de interpretação das normas constitucionais, quando estas estipulam noções e conceitos atinentes a outros ramos do direito.

Reza o art. 110 do CTN que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Nesse sentido, o trabalho de interpretação conforme a Constituição de 1988 em relação ao conceito da norma jurídica do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas ou bens deverá ser obtido pelo trabalho de subsunção, conforme as lições de Paulo de Barros Carvalho:

“Percebe-se que a chamada ‘incidência jurídica’ se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência

do direito.

⁵⁷ “O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar; sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa do reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema.” Geraldo Ataliba, *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. RT, 1998, pág. 4.

concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito.⁵⁸

O núcleo material do antecedente relativo ao imposto sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas ou bens, que alude ao comportamento realizado pelo sujeito passivo do tributo, está na Constituição de 1988 e será definido pelas regras de subsunção e implicação do mundo dos fatos às normas jurídicas do direito civil.

O Código Civil (Lei nº 10.406/2002), no art. 247, dispõe sobre as obrigações de fazer:

“Art. 247 – Incorre na obrigação de indenizar perdas e danos o devedor que recusar a prestação a ele só imposta, ou só por ele exequível”.

Nos arts. 593 e 594 do Código Civil, vamos encontrar as noções conceituais da norma jurídica relativa às prestações de serviços:

“Art. 593 – A prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, reger-se-á pelas disposições deste Capítulo”.

“Art. 594 – Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”.

O contrato de transporte de pessoas e coisas também foi disciplinado pelo Código Civil, no art. 730:

⁵⁸ *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 3ª ed. rev., São Paulo, Saraiva, 2004, p. 11.

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

Pela exposição das normas do direito privado acima, a conclusão que se tira é a de que o Código Civil não definiu o que seja uma prestação de serviço ou uma obrigação de fazer; tratou por bem no art. 247 determinar o conseqüente normativo pelo descumprimento do acordo de fazer algo, objeto da prestação e, nos arts. 593 e 594 salientar, por exclusão, que a prestação de serviços não sendo oriunda do contrato de trabalho regido pelas leis trabalhistas, ou, ainda, não sendo regida por leis específicas, mas, desde que tenha objeto lícito, será disciplinada pelo capítulo específico “Da prestação de serviço”, encartado no título VI, “Das várias espécies de contrato”.

Essa é uma das conclusões de Natália de Nardi Dácomo: “Ora, o que se observa é que o Código não estipula o conteúdo semântico do conceito de serviços, apenas estabelece uma das formas de contratação do serviço ou trabalho lícito.”⁵⁹

Pelo art. 730 do Código Civil, temos certeza que a prestação de serviço de transportes é um contrato dentre as várias espécies de contratos que o referido diploma privado prescreve.

Na esteira de definições acerca do que seja uma prestação de serviço, enquanto relação jurídica entre sujeitos de direito, conforme o direito privado, temos as seguintes posições da doutrina.

Silvio Rodrigues entende que:

“Na obrigação de fazer o devedor se vincula a um determinado comportamento, consistente em praticar um ato, ou realizar uma tarefa, donde decorre uma vantagem para o credor. (...) De certo modo, se poderia dizer que dentro da idéia de *fazer*, encontra-se a de dar, pois quem promete a entrega

⁵⁹ *Hipótese de Incidência do ISS*, São Paulo, Editora Noeses, 2007, p.31.

de determinada prestação está, em rigor, vinculando-se a fazer referida entrega. Mas, as duas espécies de obrigações distinguem sob outros ângulos, o principal dos quais é que na obrigação de dar existe uma prestação de coisa, enquanto na obrigação de fazer encontra-se uma prestação de fato”⁶⁰.

Washington de Barros Monteiro ensina:

“se dar ou entregar é ou não consequência do fazer, respondendo assim, se o devedor tem de dar ou entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-lo previamente, a obrigação é de dar; todavia, se primeiramente tem ele de confeccionar alguma coisa para depois entregá-la, se tem de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente, a obrigação é de fazer”⁶¹.

Maria Helena Diniz dispõe que “A obrigação de fazer é a que se vincula o devedor à prestação de um serviço como ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa”⁶².

Continuando com Maria Helena Diniz, vamos encontrar sua posição a respeito das relações jurídicas de direito privado que envolvam prestações de serviço:

“Segundo *Caio Mario da Silva Pereira*, a locação ou prestação de serviço é o contrato em que uma das partes (prestador) se obriga para com a outra (tomador) a fornecer-lhe a prestação de uma atividade, mediante remuneração. O locador (prestador) se compromete a prestar certos serviços que o locatário (tomador) se obriga a remunerar, de

⁶⁰ *Direito Civil*, São Paulo, Saraiva, 1977-78, pág. 33.

⁶¹ *Direito das Obrigações*, São Paulo, Saraiva, 1965, pág. 95.

⁶² *Curso de Direito Civil*, 9ª ed., São Paulo, Saraiva, 1995, pág. 85, 2º v.

forma que a obrigação de fazer do primeiro se contrapõe à de dar do segundo... O objeto desse contrato locatício é uma obrigação de fazer, ou seja, a prestação de atividade lícita, não vedada pela lei e pelos bons costumes, oriunda da energia humana aproveitada por outrem, e que pode ser material ou imaterial (CC, art. 594). Infere-se daí que qualquer espécie de serviço, seja qual for a sua natureza, pode ser objeto de locação: material ou imaterial, braçal ou intelectual, doméstico ou externo; apenas se exige que seja lícito, isto é, não proibido por lei e pelos bons costumes”⁶³.

Em Orlando Gomes temos:

“Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco importando a atividade de que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado”⁶⁴.

Silvio de Salvo Venosa expõe:

“O conteúdo de uma obrigação de fazer é uma ‘atividade’ ou conduta do devedor, no sentido mais amplo: tanto pode ser a prestação de uma atividade física ou material (como, por exemplo, fazer um reparo em máquina, pintar casa, levantar muro), como uma atividade intelectual, artística ou científica (como, por exemplo, escrever obra literária, partitura musical, ou realizar experiência científica)”⁶⁵.

⁶³ *Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria das Obrigações Contratuais e Extracontratuais*, 20ª ed., São Paulo, Saraiva, 2004, p. 276-278, v. 3.

⁶⁴ *Obrigações*, Rio de Janeiro, Forense, 1961, p. 67.

⁶⁵ *Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos*, 6ª edição – 2ª reimp., São Paulo, Atlas, 2006, p. 80, v. 2.

No campo da tributação previsto na Constituição de 88 não há o que se falar de definição do que seja uma prestação de serviço, pois, o texto magno não cuidou precisamente deste tema, mas não podemos pensar em liberdade do intérprete ou do legislador infraconstitucional para definir e estabelecer competências tributárias compondo o aspecto material da hipótese de incidência dos tributos.⁶⁶

A Constituição Federal de 1988, ao delimitar os tributos de competência de cada ente federativo, tomou por certo o critério de conformação ao seu texto de qualquer possibilidade de definição do arquétipo da hipótese de incidência do que sejam prestação de serviço tributáveis ora pelo Estado-membro e pelo Distrito Federal ora pelos Municípios, Nesse aspecto, nos valem da premissa trazida por Aires Barreto⁶⁷ de que serviço tributável é o “desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração (...)”

Outra não foi a conclusão do Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado em São Paulo:

“a) a prestação de serviços consiste numa obrigação tendo por objeto um fazer, a obrigação mercantil se consubstancia num dar; b) o fato de a prestação de serviços requerer o emprego de materiais, e/ou equipamento, não descaracteriza a obrigação de fazer; esta obrigação é unidade incindível, não decomponível em serviço (puro) e materiais ou aparelhos; (...)”⁶⁸

⁶⁶ “A propósito desse tema, a primeira observação a ser formulada está no sentido de que a Constituição não define serviço, para efeitos tributários. Pelo menos, não faz explicitamente. Limita-se a fazer referência á expressão ‘serviço’, como que relegando ao intérprete a tarefa de defini-lo. Não se entenda, entretanto, que o intérprete tenha qualquer liberdade nesse mister. Pelo contrário, ele está condicionado por todo o contexto constitucional, pela exigência dos princípios fundamentais e pelas insinuações sistemáticas, suficientemente vigorosas para balizá-la decisivamente. A função da Constituição é demarcar, delinear as competências. Cabe-lhe desenhar os arquétipos das hipóteses de incidência a serem descritas pelas leis instituidoras dos tributos.” Aires Fernandino Barreto, *ISS na Constituição e na Lei*, op., cit., p. 27.

⁶⁷ *ISS na Constituição e na Lei*, op., cit., p. 35.

⁶⁸ Revista de Direito Tributário, São Paulo, Ed. RT, vols. 19/20, p. 20.

Com efeito, a hipótese de incidência da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, prevista na Constituição de 88 (art. 155, inciso II), é revelada pelo verbo *prestar* e pelo complemento *serviço*, conjugado com a conduta de *transportar* para além das fronteiras locais do Município.

A natureza jurídica da prestação de serviços de transporte em epígrafe é de uma obrigação de fazer, advinda das relações jurídicas do direito privado, de caráter oneroso e ajustada por meio do respectivo contrato.

Este *prestar* serviços de *transporte* intermunicipal e interestadual é típica obrigação de fazer em que o prestador se oferece para a realização de uma atividade de levar pessoas e coisas de um lugar a outro “que acompanhou a humanidade em todas às épocas, sendo que os meios empregados (animais, veículos, etc.), ao lado das vias utilizadas (marítima, terrestre, aérea), com o decorrer do tempo, se constituíram em elementos que vieram das novas características a tal tipo de prestação de serviço, sem, entretanto, desnaturá-la”⁶⁹, conforme Francisco Chagas de Moraes.

Transportar, segundo lição do Dicionário Houaiss é “1 levar ou conduzir (seres animais ou coisas) a determinado lugar; carregar”⁷⁰

Como salientado, na exposição dos artigos do Código Civil, o contrato de prestação de serviços de transporte é uma característica que dá forma e regime jurídico de direito privado ao negócio jurídico estabelecido na conduta descrita no critério material da hipótese de incidência do imposto, previsto no art. 155, inciso II, da CF de 88.

A natureza contratual da prestação dos serviços de transporte lhe confere relação jurídica bilateral e onerosa, na qual em regra duas pessoas, o tomador do serviço, que é o sujeito de direito, assume a

⁶⁹ O *ISTR no Sistema Tributário Brasileiro*, op., cit., p. 29.

⁷⁰ Antônio Houassis e Mauro de Salles Villar, “Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa”, op., cit., p. 2753. Bernardo Ribeiro de Moraes assim destacou: “Transportar é conduzir. Quem transporta leva pessoas ou coisas de um lugar a outro. A idéia de dinamismo, de movimentação, percurso ou itinerário realizado é inerente ao transporte. Sem a deslocação, inexistente o transporte. Assim, torna-se essencial para seu conceito os dois pontos diversos percorridos: o da partida ou expedição e o da chegada, destino ou de entrega. Transporte, portanto, vem a ser o ato ou o efeito de transportar, isto é, deslocar pessoas ou coisas no espaço, de um ponto a outro, mediante remuneração.” *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*, São Paulo, Ed RT, 1984.

obrigação de pagar pelo serviço, e o prestador, também como o sujeito de direito, assume o dever de efetuar o transporte de pessoas ou bens, de um ponto a outro, por qualquer via e meio.⁷¹

Quanto à alusão ao contrato de transporte, não importa reconhecer que a hipótese de incidência é o ato jurídico de *contratar*, pois a forma jurídica de direito privado em relação ao negócio jurídico de prestar um serviço de transporte não desvirtua a conduta típica de uma obrigação de fazer, cujo fato impositivo do imposto é a realização do serviço de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas ou bens.

Nesse sentido, é elucidadora a Lei Complementar nº 87/96 no art. 12, inciso V: “(...) Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: V – do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza.”

A Constituição de 1988, no tocante à competência tributária do ente estadual e distrital em razão da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, elimina por completo a hipótese de incidência do respectivo imposto baseado na fruição do serviço ou na efetiva realização dos serviços de transporte, como se dependesse a ocorrência da hipótese de incidência, por exemplo, da efetiva entrega dos bens ou das pessoas ao destino.

Não é caso excepcional o transporte de mercadorias ou de passageiros não se concretizar efetivamente. Determinada empresa de transporte ou transportador autônomo pode ter um sem número de ocorrências que o impedçam de chegar ao destino contratado, seja por um evento da natureza, seja por negligência, imprudência ou imperícia na condução do transporte. Tais circunstâncias não são inibidoras da ocorrência da hipótese de incidência do ICMS, porquanto, iniciado o serviço de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que nem sequer ocorra o traspasse das fronteiras municipais ou estaduais, os serviços de transporte já

⁷¹ “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.” Roque Antonio Carrazza, *ICMS*, 11ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p. 148.

começaram e não há que se falar em volta ao passado para descaracterizar a obrigação de fazer.

Interrupções na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal podem ocorrer a qualquer momento, desde que tenham sido iniciados.

Mas, é com o início do transporte que a norma tributária do art. 155, II, da Constituição de 88, relativa à prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, conjugada com a Lei Complementar e Leis Ordinárias, definidoras do núcleo material da hipótese de incidência do respectivo imposto, determinam a ocorrência no tempo da incidência do imposto, obrigando o sujeito passivo a recolhê-lo no prazo determinado pela legislação.

Diferentemente das obrigações de dar, que se perfazem com a tradição do bem, as prestação de serviço consubstanciadas num fazer dão conta de uma relação jurídica que na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal tributável pela Carta Magna de 1988, se caracteriza por negócio jurídico bilateral e oneroso, cuja ocorrência se vincula ao início da prestação de serviço.⁷²

3.1.1. A prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal em caráter subcontratado e em caráter de redespacho

A prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal tributada pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, pode realizar-se em caráter de subcontratação ou por redespacho, estando tais perspectivas da obrigação de fazer enquadradas na hipótese de incidência prevista no art. 155, II, da Constituição Federal.

A subcontratação é a prestação de serviços de transporte que se realiza por meio de outra empresa prestadora do serviço, que não

⁷² Aires Fernandino Barreto dá-nos informação precisa sobre o assunto ao dispor que a mera fruição ou utilidade dos serviços não são hipótese de incidência das prestação de serviços tributáveis na Constituição de 88. *ISS na Constituição e na Lei*, op., cit., p. 31.

aquela que foi inicialmente contratada pelo tomador do serviço. Ou seja, o tomador “A” contrata o prestador de serviço de transporte “B”, para levar determinado bem ou pessoa do Município de São Paulo para o Município de Ribeirão Preto, no Estado de São Paulo. Porém, o prestador de serviço “B”, em vez de realizar efetivamente a prestação dos serviços de transporte, contrata outro transportador “C”, para que efetue integralmente o transporte do bem do Município de São Paulo até o Município de Ribeirão Preto.

A hipótese de incidência da prestação de serviços de transporte na subcontratação é a mesma descrição hipotética do conteúdo constitucional da prestação de serviços de transporte feita diretamente pela empresa contratada pelo tomador do serviço. Ocorre que pode o prestador do serviço de transporte contratar (subcontratar) outro prestador para cumprir, em seu nome, a obrigação de fazer estipulada inicialmente.

Tal relação jurídica entre a contratante e a subcontratada em nada muda os efeitos jurídicos da incidência do ICMS na prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual de pessoas ou bens, pois a legislação de regência do respectivo imposto pode prever esta situação de fato e discipliná-la de acordo com o regime jurídico pertinente na Constituição de 1988.

No Estado de São Paulo, a lei de regência do ICMS (Lei nº 6.374/89) considera tal modalidade de prestação de serviços enquadrada no regime jurídico de substituição tributária, ou seja, quando o serviço de transporte tem o seu início no Estado de São Paulo e é efetuado por mais de uma empresa prestadora do serviço; contribuinte por substituição será aquela que cobra o preço integral do frete:

“Artigo 8º - São sujeitos passivos por substituição, no que se refere ao imposto devido pelas operações ou prestação com mercadorias e serviços adiante nominados: (Redação dada pelo inciso I do art. 1º da Lei nº 9.176, de 02.10.95 - DOE 03-10-95).

(...)

XX - quanto a serviço de transporte realizado por mais de uma empresa: a que promova a cobrança integral do preço (...);”

Com a previsão normativa retro, frise-se, não estamos diante de duas hipóteses de incidência em face da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de bens e pessoas.

A relação bilateral e onerosa da obrigação de fazer, de levar pessoas e bens de um lugar a outro para além das fronteiras municipais, caracterizada no contrato de prestação de serviços de transporte, está perfeita e acabada entre o tomador e o prestador dos serviços contratados, sendo este o sujeito passivo considerado na relação jurídica tributária.

Assim, continua sendo uma única prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual tributada no caso de o prestador do serviço contratado efetuar a subcontratação de uma outra prestadora do serviço, que em seu nome realize o serviço integral desde o início da prestação.

O Regulamento do ICMS em São Paulo, aprovado pelo Decreto nº 45.490/2000, destaca, inclusive, que, na subcontratação da prestação de serviços de transporte, todo o serviço estará vinculado ao conhecimento de transporte emitido pelo prestador do serviço contratante, que é o sujeito passivo por substituição. Vejamos os dispositivos regulamentares:

“Artigo 4º - Para efeito de aplicação da legislação do imposto, considera-se:

(...)

II - subcontratação de serviço de transporte, aquela firmada na origem da prestação do serviço, por opção do transportador em não realizar o serviço por meio próprio (...);”

“Artigo 205 – tratando-se de subcontratação de serviço de transporte, como definida no inciso II do art. 4º, a prestação será acobertada pelo conhecimento de transporte emitido pelo transportador contratante, observado o seguinte (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Convênio SINIEF-6/89, art. 17, § 3º, na redação do Ajuste SINIEF-

14/89, cláusula primeira, VI, e § 7º, na redação do Ajuste SINIEF-15/89, cláusula primeira, III):

I – no campo ‘Observações’ desse documento fiscal ou, sendo o caso, do Manifesto de Carga previsto no art.167, deverá ser anotada a expressão ‘Transporte Subcontratado com ..., proprietário do veículo marca ..., placa nº..., UF ...’ (...);

II – o transportador subcontratado ficará dispensado da emissão do conhecimento de transporte”.

Confirma-se a existência de uma única prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas ou bens, pois a subcontratante não efetua a referida prestação, mas, sim, a subcontratada que em nome dela realiza a obrigação de fazer.

A sujeição passiva direta recai sobre a subcontratada, já que esta é a que efetivamente presta o serviço de transporte, porém, por força do contrato de prestação de serviço realizado entre a subcontratante e o tomador do serviço e, inclusive, no interesse da fiscalização da incidência do imposto, como também pelo óbvio interesse na condição de credora na obrigação de fazer, a legislação dispõe sobre o dever, por substituição tributária, da empresa subcontratante de apurar e recolher a obrigação tributária.

O regime jurídico da subcontratação, de idêntico modo, não modifica a hipótese de incidência tributária prevista na Constituição de 1988, na circunstância da prestação de serviços ocorrer entre dois pontos traspassando as fronteiras do Estado-membro.

É prestação de serviços subcontratados quando o tomador contrata empresa de transporte para efetuar o transporte de pessoas ou coisas com início na capital paulista e com destino à capital do Pará, a qual, por sua vez, subcontrata desde o início da prestação dos serviços, outra empresa transportadora para efetua-los integralmente.⁷³

⁷³ O ICMS na prestação de serviços de transporte nesse caso será devido sempre ao Estado-membro

O redespacho é a modalidade de prestação de serviço de transporte que se caracteriza pela realização do serviço pelo transportador contratado até uma parte do trecho e, a partir de então, este contrata outro ou mais de um transportador para efetuar o serviço restante.

A subcontratação não se confunde com o redespacho, pois se caracteriza pela prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal por um terceiro diverso da relação tomador-prestador contratado, já que este subcontrata um outro prestador de serviços transporte para realizá-los, desde o seu início.

No redespacho, o prestador contratado de início efetivamente realiza os serviços, mas não integralmente, em razão de contratar outro prestador de serviços de transporte para realizá-los, no início, no meio, ou no trecho final do percurso.

Conforme salientamos em relação à subcontratação, o redespacho também se caracteriza pela realização de uma prestação de serviço de transporte tributada pelo ICMS.

Determinado transportador no Estado de São Paulo é contratado para prestar serviços de transporte rodoviário de carga de mercadorias localizadas em Jundiá com destino a Araraquara. Porém, esse mesmo prestador de serviços de transporte de carga rodoviária resolve promover um redespacho dessa mercadoria em Campinas, contratando um outro prestador para seu cumprimento até o final, na cidade de Araraquara.

Em razão do exemplo e considerando a hipótese de incidência constitucional do ICMS, temos a realização de um único serviço que tem início e final dentro do Estado de São Paulo, prestado, é certo, em duas fases, uma pela prestadora contratada inicialmente pelo tomador do serviços e, a outra, realizada pela prestadora dos serviços em redespacho.

A prestação dos serviços de transporte em redespacho pode ser feita tantas quantas vezes forem de interesse da prestadora contratada inicialmente pelo tomador. Desse modo, esse trajeto da

onde tem início o serviço.

mercadoria de Jundiaí a Araraquara pode ser feito na modalidade de redespacho numerosas vezes, contratando-se, por exemplo, prestadora de serviço de transporte de Campinas até Americana, de Americana até Ribeirão Preto e de Ribeirão Preto até finalmente Araraquara.

Nesse sentido temos a incidência do ICMS uma única vez por prestação de serviços realizada dentro do Estado de São Paulo. Contudo, deverá o intérprete da legislação infraconstitucional ter cautela nas conclusões a respeito da modalidade de redespacho de cunho interestadual.

Uma transportadora paulista, por exemplo, é contratada pelo tomador dos serviços para efetuar o transporte de uma mercadoria com início na cidade de Santo André, no Estado de São Paulo, e término em Santarém, no Estado do Pará. Porém, esta mesma transportadora efetua um redespacho da mercadoria de Brasília, no Distrito Federal, até a cidade de Teresina, no Piauí e de Teresina, novamente, teremos um redespacho até o seu destino final em Santarém.

O ICMS na prestação de serviços de transporte será incidente em razão da realização do percurso realizado integralmente de Santo André até Santarém pela prestadora dos serviços contratada, debitando-se o respectivo imposto para o Estado de São Paulo e compensando-se, sucessivamente, por meio de crédito de ICMS as prestações dos serviços de transporte realizadas por meio de redespacho pelas outras congêneres de transporte com início no Distrito Federal e no Estado do Piauí.

Tal realidade e sistemática de incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte se justifica para não ocorrer prejuízo no interesse da arrecadação dos entes políticos envolvidos quando o redespacho ocorrer em caráter interestadual, sendo a disciplina desse assunto estabelecida por meio de convênio no CONFAZ, com obediência em todo o território nacional pelos Estados-membros.

No Estado de São Paulo temos o art. 206 do RICMS/00, que assim consigna:

“Art. 206. Quando o serviço de transporte de carga for efetuado por redespacho, deverão ser adotados

os seguintes procedimentos (Lei nº 6.374/89, art. 67, § 1º, e Convênio SINIEF nº 6/89, art. 59, com alteração do Ajuste SINIEF nº 14/89, Cláusula primeira, XXIV):

I – o transportador contratado, que receber a carga para redespacho:

a) emitirá o competente conhecimento de transporte, nele lançando o valor do frete e, se for o caso, o valor do imposto correspondente ao serviço a executar, bem como os dados relativos ao redespacho;

b) anexará a 2ª via do conhecimento de transporte, emitido na forma da alínea anterior, à 2ª via do conhecimento de transporte que tiver acobertado a prestação do serviço até o seu estabelecimento, as quais acompanharão a carga até o destino;

c) entregará ou remeterá a 1ª via do conhecimento de transporte, emitido na forma da alínea ‘a’, ao transportador contratante do redespacho, dentro de 5 (cinco) dias, contados da data do recebimento da carga;

II - o transportador contratante do redespacho:

a) fará constar na via do conhecimento presa ao bloco, referente à carga redespachada, o nome e o endereço do transportador contratado, bem como o número, a série e subsérie e a data da emissão do conhecimento referido na alínea ‘a’ do inciso anterior;

b) arquivará em pasta própria os conhecimentos recebidos do transportador contratado ao qual tiver remetido a carga, para comprovação do crédito do imposto, quando admitido”.

Tanto a subcontratação quanto o redespacho, como modalidades de prestação de serviços de transporte não são institutos tributários recentes de aplicação do ICMS respectivo pelas leis estaduais instituidoras do tributo. Estavam previstos na legislação de regência do antigo ISTR.

A subcontratação estava prevista nos §§ 1º e 2º, do art. 3º, do Decreto-lei nº 1.438/75, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.582/77 (conforme a Lei nº 7.450/85, arts. 60 e 61), e regulamentada pelo Decreto nº 77.789/76, com a redação dada pelo Decreto nº 80.760/77, no art. 9º, vejamos respectivamente:

“Art. 3º. São contribuintes do ISTR as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam, com objetivo de lucro, remuneração ou interesse econômico, em veículos próprios ou operados em regime de locação ou forma similar, as atividades:

§1º Não perde a condição de contribuinte a empresa, ou o transportador pessoa física, que subcontratar o serviço de transporte rodoviário com outro transportador.

§2º - Na subcontratação feita por transportador nas condições previstas no inciso XVII do art. 6º deste decreto-lei com outro transportador que não preencha as mesmas condições, será esse último o contribuinte do imposto”.

“Art. 9º. No caso de subcontratação do serviço de transporte rodoviário de cargas ou de pessoas, o imposto é devido pela empresa afretadora, que fica obrigada a declarar o fato, no documento que instrumentalizar o afretamento”.

Percebe-se que a sujeição passiva do ISTR trazia como critério de definição do contribuinte do imposto a possibilidade de um outro transportador realizar a prestação dos serviços de transporte diferentemente daquele que tenha sido contratado pelo tomador para assim realizar a obrigação.

O redespacho, a seu turno, na norma jurídica de regência do ISTR estava previsto somente no Decreto nº 77.789/76, com a redação dada pelo Decreto nº 80.760/77, no Capítulo V, que tinha como tema às regras necessárias ao lançamento do tributo, em seu art. 15:

“Art. 15. No caso de redespacho de cargas ou encomendas, com frete pago, o imposto será lançado pelo seu montante total, no Conhecimento original, enquanto nos Conhecimentos posteriores lançar-se-á o tributo correspondente aos percursos restantes.

§1º. Na hipótese deste artigo, o contribuinte creditará, no seu livro fiscal, a parcela do imposto correspondente ao serviço prestado mediante redespacho, obedecidas as instruções da Secretaria da Receita Federal.

§2º. O contribuinte que executar serviço de transporte através de redespacho, remeterá uma via do Conhecimento que emitir ao transportador do qual houver recebido a carga”.

O legislador infraconstitucional, seja no ISTR, ou seja no atual ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais procurou disciplinar o tributo respeitando as modalidades de prestação de serviços de transporte existentes e praticadas no mercado, evitando ao máximo onerar, por sucessivas incidências do imposto quando o transporte fosse realizado por transportador diverso daquele contratado pelo tomador.

A grande extensão do território brasileiro sempre favoreceu a possibilidade de os serviços de transporte serem realizados com otimização de custo, permitindo-se que o tributo incidente nessa obrigação pudesse não provocar excessiva carga tributária aos contribuintes, mesmo porque, as mercadorias não têm “pernas” e as pessoas não são tão rápidas a ponto de optar pelas caminhadas, para se deslocarem entre pontos distantes dentro do território nacional, valendo-se em ambos os casos o transportador

contribuinte do imposto das mais variadas formas de prestação desses serviços.

As leis ordinárias e os decretos regulamentadores que regem o ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, no que tange às modalidades dessa específica obrigação de fazer, ou na subcontratação, ou no redespacho, estão disciplinando situações da realidade do mundo dos negócios e atribuindo-lhes um efeito jurídico tributário, que em nada discrepa do aspecto material da hipótese de incidência constitucional do referido imposto.

O Código Civil no art. 733⁷⁴, nas disposições gerais sobre o contrato de serviços de transporte, prevê a possibilidade de transporte cumulativo, e o direito tributário, captando essa conduta da realidade, atribui efeitos jurídicos correlatos nas modalidades de subcontratação e redespacho.

Com efeito, sendo modalidades na prestação de serviços que permitem ao transportador usar de todos os recursos para a consecução do objetivo de levar pessoas ou bens de um ponto a outro, valendo-se de outros prestadores de serviço, ainda que sem o conhecimento do tomador seu cliente, o redespacho e a subcontratação não geram incidências múltiplas do imposto por tais circunstâncias.

Assim como o tomador poderá valer-se da melhor forma que lhe convier para levar suas mercadorias ou pessoas, contratando vários transportadores para o respectivo deslocamento e consecução dos seus objetivos, ao prestador dos serviços permite a Lei Ordinária do ICMS e Decretos Regulamentadores que possa este escolher a melhor modalidade de prestação de serviços que lhe convier.

A subcontratação é uma modalidade de prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual que se caracteriza pela incidência única do ICMS, que desde o seu início é realizada por transportador diverso daquele que fora contratado pelo tomador, e será

⁷⁴ “Art. 733 – Nos contratos de transporte cumulativo, cada transportador se obriga a cumprir o contrato relativamente ao respectivo percurso, respondendo pelos danos nele causados a pessoas e coisas.”

devida a obrigação tributária sempre ao Estado-membro onde o transporte teve início.

Esse instituto jurídico-tributário pode, inclusive, ensejar a existência de um transportador como sujeito passivo do ICMS incidente na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual de pessoas ou bens sem possuir um único veículo de transporte. Basta que, para isso, o respectivo transportador subcontrate todas as suas prestações com outro transportador.

Isso não provoca nenhum distúrbio nos aspectos da regra-matriz de incidência tributária do ICMS na prestação de serviços de transporte, porque, mesmo sendo a efetiva prestação dos serviços realizadas por pessoa diversa da relação contratual entre o tomador e transportador contratado, este é o substituto tributário que participa indiretamente da hipótese de incidência tributária de *transportar*, pois é parte indissociável da obrigação de fazer estipulada, que por sua conta e risco foi transferida a um terceiro.

A fungibilidade ou infungibilidade da obrigação de fazer de transportar pessoas ou coisas conforme o direito privado será sempre resolvida pelas perdas e danos e conforme o prejuízo sofrido pelo credor. Porém, para o direito tributário, se a prestação de serviços de transporte foi inicial e totalmente feita por prestador diverso daquele estipulado entre tomador e transportador contratado, temos a presença de um regime jurídico disciplinador (a subcontratação), para esta específica relação jurídica no cumprimento das obrigações tributárias.

No redespacho em prestação de serviços de transporte intermunicipal dentro das unidades federadas, também vamos encontrar uma única incidência de ICMS, ainda que possam resultar vários fretamentos a outros transportadores, diversos do transportador contratado pelo tomador, para realizar a obrigação de fazer.

A ressalva fica por conta do redespacho nas prestação de serviços de transporte realizadas e envolvendo mais de um Estado-membro da Federação Brasileira, que, para fazer prevalecer a regra de incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte em relação ao aspecto espacial da norma tributária, o referido imposto será sempre devido ao Estado-membro onde tem início cada atividade.

O transportador contratado para efetuar transporte iniciado na cidade de São Paulo, no Estado de São Paulo, até a cidade de Manaus, no Estado do Amazonas, irá submeter-se a incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte de todo o trajeto cobrado do tomador da obrigação. Redespachando o bem ou as pessoas na cidade de Brasília, no Distrito Federal, até a cidade de Cuiabá, em Mato Grosso, e daí até o destino final, todos os transportadores envolvidos em redespacho deverão recolher o ICMS na prestação dos serviços em cada início do transporte, pelo percurso contratado, seja para o Distrito Federal, seja para Mato Grosso, e, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, o serviço de transporte em redespacho gerará crédito de ICMS ao transportador contratado pelo tomador no Estado de São Paulo.

A subcontratação e o redespacho são institutos jurídicos tributários que, de certa forma, estão intimamente ligadas ao aspecto da sujeição passiva como elemento da regra-matriz de incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual de pessoas ou bens, já que a obrigação de fazer é, inteira ou parcialmente, realizada por transportador diverso daquele que fora inicialmente contratado pelo tomador. Mas, consideramos aqui, que a subcontratação e o redespacho são modalidades de prestação de serviços e cujo regime jurídico deve ser explicado no antecedente da norma jurídica tributária⁷⁵, vinculado à conduta descrita na hipótese de incidência do imposto.

Esse regime jurídico do redespacho e da subcontratação na prestação de serviços de transporte deve ser amplamente traçado e disciplinado como parte indissociável do antecedente da norma jurídica tributária do ICMS e como parte integrante do núcleo do verbo *prestar* serviços de transporte, exatamente para que a lei complementar, a lei ordinária e os regulamentos expedidos pelos executivos estaduais não possam criar óbices a tais modalidades de prestação de serviços, ficando impedidas de imputar responsabilidades no pagamento do imposto e cumprimento de obrigações acessórias, fora do âmbito de pertinência da

⁷⁵ É certo que a subcontratação e o redespacho como modalidades na prestação de serviços de transporte implicam a exata compreensão de seu regime jurídico atinente à sujeição passiva e à determinação do montante do imposto a recolher, em face da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS.

conduta prevista na obrigação de fazer, de conduzir pessoas ou bens de um lugar para o outro.

A fiscalização tributária, reconhecendo tais modalidades de prestação de serviços de transporte e o conseqüente regime jurídico atinente, poderá, por exemplo, evitar a precipitação na lavratura de autos de infração e imposição de multa ao transportador rodoviário de carga contratado em redespacho para efetuar o transporte de mercadorias, pelo fato de constar na nota fiscal da operação de circulação de bens um destinatário diverso daquele a quem o material foi efetivamente entregue.

Como o redespacho é um fracionamento da prestação do serviços de transporte, que não se confunde em momento algum com a operação de circulação de mercadoria e o documento fiscal que a acompanha, a fiscalização tributária do ICMS não pode presumir que, se a mercadoria for entregue a destinatário diverso daquele constante na nota fiscal, significa a existência de uma operação de circulação de mercadorias desacompanhada de documentação idônea, impondo a solidariedade do transportador no pagamento do ICMS e lavrando a multa.

O transportador rodoviário de carga em todo o território nacional é obrigado a emitir o competente conhecimento rodoviário de transporte de cargas, e esse documento revela a natureza jurídica da prestação de serviço de transporte em caráter de redespacho, devendo a fiscalização tributária respeitar os intrínsecos aspectos dessa modalidade de transporte na lei e no regulamento, não exorbitando no seu poder de fiscalizar e cobrar o tributo para impor responsabilidade tributária inexistente ao transportador, pelo ICMS incidente sobre a operação de circulação de mercadorias.

Da mesma forma, deve o transportador contratado pelo tomador que redespachar as mercadorias cumprir com todas as formalidades legais e regulamentares, para comprovar a realização dos respectivos serviços de transporte. Não permitir dúvidas de que estará realizando um transporte de mercadorias em redespacho e que, apesar do destinatário constante na nota fiscal ser diverso daquele da efetiva entrega do bem, isso ocorre por força do fracionamento dos serviços de transporte, que serão complementados por outro transportador.

Finalizando esse aspecto do antecedente da regra-matriz de incidência tributária, a subcontratação e o redespacho não devem ser confundidos com o transbordo. O transbordo significa que o prestador de serviços de transporte pode efetuar o deslocamento de pessoas e bens mudando-os de veículo de transporte, desde que o seja em veículo próprio.

Por exemplo, temos determinado transportador contratado para levar mercadorias com início da prestação dos serviços na cidade de São Paulo(SP) com destino a Fortaleza, no Ceará; se ocorrer o transbordo da mercadoria em Brasília (DF), passando a mercadoria para um caminhão de menor porte do mesmo prestador de serviço contratado, não está caracterizado o início de uma nova prestação de serviços de transporte ou de um redespacho.

A não-incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte com transbordo no Estado de São Paulo está prevista no Regulamento do ICMS, art. 36, § 3º, itens 2 e 3:

“2 - não caracterizam o início de nova prestação de serviço de transporte os casos de transbordo de carga, de turistas, de outras pessoas ou de passageiros, realizados pela empresa transportadora, ainda que com interveniência de outro estabelecimento, desde que utilizado veículo próprio e mencionados no documento fiscal respectivo o local de transbordo e as condições que o tiverem ensejado;

“3 - relativamente ao item anterior, considera-se veículo próprio, além daquele que se achar registrado em nome do prestador do serviço, o utilizado em regime de locação ou forma similar (...);”;

Tampouco, pode prevalecer o entendimento da existência da incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte internacional subcontratada com transbordo das mercadorias transportadas dentro do território brasileiro.

É o caso de prestador de serviços de transporte internacional ser subcontratado para levar mercadorias da cidade de São Paulo para a capital do Uruguai, Montevideu. Se o transportador subcontratado efetuar um transbordo das mercadorias na cidade de Bagé, no Rio Grande do Sul, não há que se falar em quebra ou fracionamento do transporte internacional das mercadorias.

Este entendimento foi consagrado pelas Câmaras Reunidas do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, no Processo DRT nº 13.960/92, julgado em sessão de CC.RR, de 24.10.95, Boletim TIT de 28.6.97, com a seguinte ementa:

“ICMS - TRANSPORTE INTERNACIONAL – SUBCONTRATAÇÃO”

“Proc. DRT nº 13.960/92

Transporte Internacional – Subcontratação – O transbordo não constitui uma nova prestação de serviço – Negado provimento ao Pedido de Revisão da Fazenda – Decisão não unânime. (A presente decisão deixou de ser homologada pelo Sr. Coordenador da Administração Tributária, nos termos do artigo 622, § 1º, do RICMS/91, prevalecendo, contudo, para o caso dos autos.)”

No voto da Relatora Cláudia Junqueira de Almeida Prado, encontramos o seguinte entendimento:

“No mérito, entretanto, coerente com a posição que venho adotando, nego provimento ao recurso, por entender que a subcontratação do transporte não implica na quebra de unidade da operação que é de natureza internacional, escapando ao alcance do ICMS, razão pela qual não cabe exigir-se o CTIC ‘in casu’. A propósito deste tema permito-me trazer as considerações expendidas pelo culto Juiz desta Casa, Dr. José Eduardo Soares de Melo, em seu ‘ICMS – Teoria e Prática’: ‘Convenço-me que o transbordo não constitui uma nova prestação de serviços mas, em realidade, mera continuidade da

prestação iniciada no país. Não se cogita, propriamente, de dois contratos de transporte, mas de um único apenas, quadrando-se à modalidade ‘sucessiva’, isto é, ‘quando a mercadoria, para alcançar o destino final necessita ser transbordada em veículos da mesma modalidade de transporte’ (art. 8º, III, da lei nº 6.288/75). Saliente-se que a regra do art. 155, § 2º, I, ‘b’, da CF de 88 contém, de modo implícito, uma situação imunitória, vedando a incidência do ICMS nas prestação de serviço que não forem previstas (natureza internacional)”.

3.1.2. Os tipos de transporte na prestação de serviços interestadual e intermunicipal de pessoas ou bens

A Constituição Federal de 1988 no art. 155, inciso II, deixa evidente que a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas ou bens será feita sob qualquer tipo de transporte ou via eleita pelo transportador.⁷⁶

Desse modo, temos a prestação de serviços de transporte aquaviário, realizado no meio marítimo⁷⁷, fluvial e lacustre; a prestação de serviços de transporte terrestre, realizado no meio rodoviário e ferroviário como típicas obrigações de fazer sujeitas à incidência do ICMS de competência estadual e distrital.

Salientamos, a existência de incidência de ICMS na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual realizada por meio de dutos. O transporte dutoviário pode ser feito por: a) oleodutos, cujos produtos transportados são, em sua grande maioria, petróleo, óleo

⁷⁶ Art. 155, II, da Constituição Federal: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestação se iniciem no exterior”. Art. 2º, II, da Lei Complementar nº 87/1996: “O imposto incide sobre: (...) II – prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores”.

⁷⁷ O transporte de cabotagem significa a prestação de serviços de transporte marítimo realizado entre os portos brasileiros; conforme o inciso IX da Lei nº 9.432/1997, temos: “IX - navegação de cabotagem: a realizada entre portos ou pontos do território brasileiro, utilizando a via marítima ou esta e as vias navegáveis interiores (...)”.

combustível, gasolina, diesel, álcool, GLP, querosene e nafta, além de outros; b) minerodutos, cujos produtos transportados são: sal-gema, minério de ferro e concentrado fosfático; e c) gasodutos, cujo produto transportado é o gás natural. No Estado de São Paulo, o transportador que realizar a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual por meio de dutos deve emitir documentos fiscais de acordo com o art. 148 do Regulamento do ICMS, na conformidade da Portaria CAT nº 28, de 22.04.2002.

O transporte terrestre, envolvendo o transporte rodoviário de passageiros e de carga e o transporte ferroviário de passageiros e de carga, bem como o transporte aquaviário sob qualquer via (lacustre, fluvial e marítimo) de carga e de passageiros, estão previstos em caráter geral pela Lei nº 10.233/2001, que disciplina a reestruturação dos transportes aquaviário e terrestre, cria o Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transporte, a Agência Nacional de Transportes Terrestres, a Agência Nacional de Transportes Aquaviários e o Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes.

O transporte terrestre rodoviário de carga é regido especificamente pela Lei nº 11.442/2007, que dispõe sobre o transporte rodoviário de cargas por conta de terceiros e mediante remuneração, bem como revoga a Lei nº 6.813, de 10 de julho de 1980. A prestação de serviço de transporte de cargas de valores tem previsão específica na Lei nº 7.102/1983, regulamentada pelo Decreto Federal nº 89.056/1983. No Estado de São Paulo, vamos encontrar o regime jurídico tributário da prestação de serviços de transporte rodoviário terrestre de cargas de valores nos arts. 27 a 32 da Portaria CAT nº 28/2002.

O transporte terrestre rodoviário de passageiros é definido na Lei nº 8.987/1995, que disciplina os mecanismos de permissão e autorização de serviços públicos prestados pelo setor privado, tendo o Decreto nº 2.521/2001 regulamentado a prestação dos respectivos serviços no território nacional. Diferentemente da prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, o transporte de passageiros pela via rodoviária necessita de permissão ou autorização do Poder Público para ser exercida como atividade econômica.

O transporte terrestre ferroviário de carga e de passageiros é regulamentado pelo Decreto nº 1.832/1996. No Estado de São Paulo, o regime jurídico tributário das prestação de serviços de transporte ferroviário de carga vem consignado entre os arts. 4º e 11 da Portaria CAT nº 28/2002. O transporte aquaviário tem a sua ordenação regulada por meio da Lei nº 9.432/1997.

3.1.2.1. O transporte multimodal de cargas

O transporte multimodal de cargas como definido na legislação de regência, Lei nº 9.611/1998, art. 2º, “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 Modal”.

Nessa prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, temos a presença de dois ou mais meios de transporte envolvidos; por exemplo, o Operador de Transporte Modal é contratado para levar uma mercadoria do porto de Santos até a cidade de Porto Velho, no Acre e se vale no primeiro trecho do Porto de Santos até a cidade de São Paulo do meio de transporte ferroviário de carga; de São Paulo até a cidade de Cuiabá, em Mato Grosso vale-se do transporte rodoviário de carga; e, de Cuiabá até Porto Velho, utiliza o Operador de Transporte Modal da via aquaviária para o transporte da carga.⁷⁸

No Estado de São Paulo, o transporte multimodal de cargas no tocante às obrigações tributárias e emissão de documentos fiscais vem disciplinado nos arts. 163-A a 163-D do Decreto nº 45.490/2000.

3.1.2.2. O transporte aéreo

⁷⁸ Conforme o art. 3º da Lei nº 9.611/1998, o transporte multimodal de cargas “compreende, além do transporte em si, os serviços de coleta, unitização e desunitização, movimentação, armazenagem e entrega de carga ao destinatário, bem como a realização de serviços correlatos que forem contratados entre a origem e o destino, inclusive os de consolidação e desconsolidação documental de cargas.” Tais serviços notoriamente estão englobados e inseridos dentro da prestação de serviços de transporte multimodal, não tendo que se falar em desmembramento dos serviços para fins de incidência de outros impostos, tais como os de competência municipal. Toda a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal multimodal de cargas é de competência exclusiva do Estado-membro e Distrito Federal.

Em que pese a edição da Lei nº 10.233/2001, que disciplinou a estruturação dos transportes terrestres e aquaviários em todo o território nacional, o transporte aéreo ficou à margem desse diploma legal.

Nesse sentido, ainda que a União tenha competência legislativa exclusiva para dispor sobre a política nacional de transportes, bem como o regime dos portos, navegação lacustre, fluvial, marítima, aérea e aeroespacial, conforme o art. 22, incisos IX e X, da Constituição Federal, não temos na legislação brasileira a disciplina jurídica do transporte no espaço aéreo brasileiro.

Não obstante, temos que o transporte aéreo é típica prestação de serviços de transporte a dar ensejo à tributação pelo ICMS, pois a própria Constituição de 1988 não excepciona tal transporte do alcance da hipótese de incidência.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros intermunicipal, interestadual, internacional e de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, na ADI nº 1.600-8, Relator para Acórdão Ministro Nelson Jobim, Plenário, j. 26.11.2001, publicado no DJU 1 de 17.12.2001, p. 1 e DJU 1 de 20.6.2003, p. 56, conforme podemos verificar na ementa abaixo:

“ADI 1600 / UF - UNIÃO FEDERAL
AÇÃO DIRETA DE
INCONSTITUCIONALIDADE
Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES
Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM
Julgamento: 26/11/2001 Órgão Julgador:
Tribunal Pleno
Publicação DJ 20/06/2003 PP-00056 EMENT
VOL-02115-09 PP-01751
Parte(s)
REQTE. : PROCURADOR-GERAL DA
REPÚBLICA
REQDO. : PRESIDENTE DA REPÚBLICA
REQDO. : CONGRESSO NACIONAL
Ementa

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”. (Grifos
nossos.)**

A discussão no Supremo Tribunal Federal a respeito da incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo não é tão recente. Na ADI nº 1.089, julgada em 12.09.1996 e publicada no Diário da Justiça de 27.06.1997, Relator Ministro Francisco Rezek, restou decidido, a inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 66, de 14.12.1988 na parte relativa à incidência de ICMS sobre a prestação de serviços incidente sobre a navegação aérea, com a seguinte ementa:

“ADI 1089 / DF - DISTRITO FEDERAL
AÇÃO DIRETA DE
INCONSTITUCIONALIDADE
Relator(a): Min. FRANCISCO REZEK
Julgamento: 29/05/1996 Órgão Julgador:
Tribunal Pleno
Publicação
DJ 27/06/1997 PP-30224 EMENTA VOL-01875-
02 PP-00220
Parte(s)
REQTE. : PROCURADOR-GERAL DA
REPUBLICA
REQDO. : MINISTRO DA FAZENDA
REQDO. : SECRETARIOS DE FAZENDA OU
FINANCAS DOS ESTADOS E DO
DISTRITO FEDERAL
REQDO. : SECRETARIA DE ESTADO DA
FAZENDA DE MINAS GERAIS
REQDO. : SECRETARIA DE ESTADO DA
FAZENDA DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
Ementa
EMENTA: TRANSPORTE AÉREO. ICMS. Dada
a gênese do novo ICMS na Constituição de 1988,
tem-se que sua exigência no caso dos transportes

aéreos configura nova hipótese de incidência tributária, dependente de norma complementar à própria carta, e insuscetível, à luz de princípios e garantias essenciais daquela, de ser inventada, mediante convênio, por um colegiado de demissíveis ad nutum. Procedência da ação direta com que o Procurador-Geral da República atacou o regramento convenial da exigência do ICMS no caso dos transportes aéreos.”

Essa decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal deixou clara a convicção da necessidade de uma Lei Complementar de caráter nacional disciplinadora da tributação do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte aéreo, em razão de apresentarem eles uma série de complexidades no tocante a à sua realização, podendo gerar, inclusive, ao contribuinte, uma multiplicidade de exigências fiscais, que não se coadunam com a previsão normativa em Convênio de ICMS.

Com o advento da Lei Complementar nº 87/1996, surge uma série de definições jurídicas a respeito da incidência do ICMS conforme a Constituição de 1988, e sobre a incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo, como também estariam alcançadas todas as outras prestações de serviços de transporte realizados em qualquer via, com a estipulação dos contribuintes do imposto, base de cálculo, momento da ocorrência da hipótese de incidência e demais elementos da regra-matriz de incidência tributária.

Com efeito, veio o Plenário do Supremo Tribunal Federal, na decisão proferida na ADI nº 1.600-8 jogar uma “pá de cal” sobre a pretensão de os Estados-membros e o Distrito Federal cobrarem ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros, internacional, interestadual e intermunicipal, bem como transporte de cargas internacional realizado na modalidade aérea, com fundamento na Lei Complementar nº 87/1996.

Salientamos que a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de cargas efetuado pelas empresas de transporte aéreo dentro do território nacional é perfeitamente tributada pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, porquanto não foram alcançadas

pela declaração de inconstitucionalidade ditada pelo STF, na mencionada ADI nº 1.600-8.

Faz-se necessário conhecer precisamente os fundamentos jurídicos que ensejaram a decisão de inconstitucionalidade determinada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, a respeito da tributação pelo ICMS da prestação de serviços de transporte alcançadas na ADI nº 1.600-8, pois é digno de registro a existência da ADI nº 2.669-1, ajuizada em 13.06.2002 pela Confederação Nacional dos Transportes, justificando a declaração de inconstitucionalidade em relação à prestação de serviços de transporte rodoviário de passageiros, cujas informações prestadas pelo *site* do referido Tribunal, em 08.02.2006 dão conta que:

“Após o voto do relator (Min. Nelson Jobim, Presidente), que julgava procedente a ação para concluir, com eficácia *ex nunc*, ser inconstitucional a instituição do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte terrestre de passageiros, prevista na Lei Complementar 87/1996, no que foi acompanhada pelo Senhor Min. Sepúlveda Pertence, pediu vista dos autos o Senhor Min. Gilmar Mendes.”

Em 12.11.2007 os autos da ADI nº 2.669-1 estão conclusos no gabinete do Ministro Gilmar Mendes para julgamento.

O pedido consignado na ADI nº 1.600-8, ajuizada pela Procuradoria Geral da República em função de representação feita pelo Sindicato Nacional das Empresas Aeroviárias – SNEA, tinha por objeto a declaração de inconstitucionalidade do art. 1º, inciso II, do art. 2º; bem como excluir a navegação aérea, sem redução do texto, do âmbito de compreensão de que o ICMS incidisse sobre a prestação de serviços de transporte aéreo, inclusive com referência à possibilidade da prestação desses serviços feitos ou iniciados no exterior, baseados, em síntese, em três argumentos:

a) insuficiência da Lei Complementar nº 87/1996 para definir as peculiaridades da navegação aérea de modo a permitir que a lei ordinária instituísse o imposto, sem ensejar conflitos de competência entre os Estados da Federação e as múltiplas incidências do imposto;

b) desrespeito à materialidade do imposto, quando prevê a possibilidade de sua incidência sobre os serviços prestados integralmente no exterior; e

c) quebra de isonomia ao sujeitar as empresas brasileiras de transporte aéreo ao ICMS, enquanto as empresas estrangeiras estão a salvo da tributação, por força de tratados internacionais de que o Brasil é signatário, com reflexos na preservação do princípio constitucional da livre concorrência.

O Ministro Relator Sidney Sanches⁷⁹, inicialmente designado na ADI nº 1.600-8, proferiu seu voto pela improcedência da respectiva ação direta de inconstitucionalidade, de acordo com os seguintes fundamentos:

a) a prestação de serviços de transporte tributada pelo ICMS, contida no inciso II do art. 155, da Constituição Federal de 1988, encampa o transporte aéreo;

b) não existe omissão ou qualquer falha na Lei Complementar nº 87/1996, a ponto de prejudicar a sua validade e eficácia enquanto norma geral tributária para definir o regime jurídico do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte aéreo, inclusive a ponto de coibir conflitos de competência entre os Estados da Federação Brasileira;

c) o serviço de transporte aéreo internacional de passageiros ou de cargas tem sido considerado, pela generalidade dos Estados da Federação, como típica atividade de prestação de serviços fora do âmbito de incidência do ICMS, por força da própria expressão da Constituição de somente tributar a prestação de serviços de transporte de caráter interestadual e intermunicipal;

d) não há o que se falar de inconstitucionalidade da incidência da prestação de serviços de transporte aéreo feito no exterior, discriminada e disciplinada na Lei Complementar nº 87/1996, pois esta norma jurídica está em

⁷⁹ O voto do Ministro Sidney Sanches estava lastreado de acordo com as opiniões doutrinárias emanadas da Presidência da República, bem como no Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e do voto do Ministro Carlos Velloso, no ensejo do exame da plausibilidade do requerimento cautelar contido na referida ação direta de inconstitucionalidade.

consonância com a própria Constituição Federal na alínea “a”, do inciso IX do § 2º do art. 155.

Surge, então, após a manifestação do voto do Ministro Relator Sideny Sanches, o pedido de vista do Ministro Nelson Jobim, que didaticamente, no corpo do voto-vista, expôs as normas jurídicas constitucionais e infraconstitucionais de regulação do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo de carga e de passageiros, apontando algumas inconsistências da Lei Complementar nº 87/1996, no tocante à prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros:

a) a primeira delas, relativa ao creditamento do imposto, já que todo bilhete de passagem aérea é emitido em nome da pessoa física, ficando sem resposta a Lei Complementar para o fato de a pessoa jurídica contribuinte do imposto se valer da regra da não-cumulatividade;

b) a segunda inconsistência, em razão da dificuldade de aplicação da alíquota interna ou interestadual, prevista na Constituição de 1988 (art. 155, § 2º, inciso VII, alíneas “a” e “b”), é que a Lei Complementar não definiu quem seja o destinatário consumidor final na prestação de serviços de transporte aéreo, em razão de o passageiro ter domicílio ou residência e não localização como destinatário, como o estabelecimento de uma empresa, assim é impossível aplicar a alíquota interestadual de 4%, na prestação de serviços de transporte aéreo interestadual;

c) a terceira inconsistência relaciona-se com a definição, pela Lei Complementar nº 87/1996, da ocorrência do fato gerador em razão do início da prestação (art. 12, V), e, em outro momento, define como contribuinte a pessoa que realize a prestação dos serviços de transporte; desse modo, a conclusão que se tira é a de que a alíquota será sempre a interna, onde se iniciaram os serviços;

d) a quarta inconsistência, da Lei Complementar nº 87/1996 encontra-se no art. 11, II, alínea “c”, e art. 12, XIII, já que não se tem como identificar o estabelecimento destinatário dos serviços, pois o bilhete de passagem é emitido em nome de um passageiro pessoa física e não a um estabelecimento;

e) a quinta e última inconsistência está para a imposição de tributação do transporte aéreo iniciado no exterior e terminando em alguma cidade do Brasil efetuado pelas empresas aéreas brasileiras, não só o de cargas como o de passageiros, enquanto que as empresas aéreas estrangeiras não se submetem a tributação local, porque têm isenção por acordos internacionais firmados pelo nosso País.

Em síntese, essas foram as argumentações do Ministro Nelson Jobim, que levaram o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, a considerar inconstitucional a Lei Complementar nº 87/1996 como instrumento jurídico apto a estabelecer a definição e o alcance das regras constitucionais, bem como a dirimir os conflitos de competência tributária (art. 146 da CF), a respeito da tributação do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros, intermunicipal e interestadual e internacional, como também de transporte internacional de cargas.

O regime jurídico constitucional do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte não pode ser compreendido de maneira análoga ao regime jurídico constitucional do ICMS aplicado às operações de circulação de mercadorias, porque são duas hipóteses de incidência distintas, reveladas por um fato imponível da realidade distinto.

A obrigação de fazer relativa à prestação de serviços de transporte não possui a mesma natureza jurídica das obrigações de dar, no tocante às operações de circulação de mercadorias.

A tentativa de sobrepor regimes jurídicos distintos pode levar a interpretações equivocadas sobre a Constituição e à correta interpretação do antecedente e do conseqüente da norma constitucional tributária.

Conforme já destacado, a hipótese de incidência da prestação de serviços de transporte contida na Constituição de 1988 está vinculada ao momento de sua ocorrência, com o início da prestação.

A regra constitucional do art. 155, § 2º, inciso VII, alíneas “a” e “b”⁸⁰, aplicada em relação à prestação de serviços de transporte

⁸⁰ Art. 155, § 2º, inciso VII, “a” e “b”, da CF de 88: “VII – em relação às operações e prestação que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota

aéreo a um passageiro, não-contribuinte do ICMS, não vai gerar dúvidas na aplicação da alíquota do imposto, porquanto se trata de uma prestação tributada pela alíquota interna. Chegar a esta conclusão basta a leitura da alínea “b” do comando constitucional acima mencionado.

A prestação de serviços de transporte será tributada pelo ICMS na exata medida em que o transportador realiza a prestação para um tomador. O passageiro tomador de serviço de transporte aéreo não realiza a conduta tributável pelo ICMS incidente sobre essa prestação de serviços.

O sujeito passivo do tributo é o transportador aéreo; assim toda vez que ele prestar serviços de transporte aéreo interestadual a não-contribuinte do ICMS consumidor final, deverá ser aplicada a alíquota interna de 12%, fixada em Resolução pelo Senado Federal.

Ora, o fato da dificuldade de identificação da condição do tomador de serviços de transporte aéreo de passageiro não existe, porque o passageiro tomador neste caso será sempre pessoa física.

Desse modo, no caso do transportador que presta serviços de transporte aéreo interestadual a um passageiro não-contribuinte do ICMS, a alíquota aplicável será sempre de 12%, ou seja, a interna, e devido será o ICMS sempre ao Estado-membro onde se inicia tal modalidade de transporte.

O regime jurídico constitucional do ICMS na aplicação das alíquotas internas ou interestaduais, quando se tratar de consumidor final contribuinte ou não do ICMS, localizado em outro Estado, é um mecanismo na opinião de Roque Antonio Carrazza para

“(...) preservar a arrecadação dos Estados quando em seus territórios estiverem localizados consumidores finais de mercadorias ou de serviços tributáveis por meio de ICMS. Com efeito, nestes casos, não havendo operações ou prestação subseqüentes, suscetíveis de virem tributadas, o

interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele (...).”

diferencial de alíquotas acaba funcionando como verdadeiro instrumento de compensação. Melhor explicitando, com este artifício a unidade federativa destinatária da mercadoria ou do serviços acautela suas finanças, já que partilha do ICMS que incidiu alhures, é dizer, fica com a ‘diferença entre a alíquota interna e a interestadual’. Ademais, não fosse o *diferencial de alíquotas* haveria um forte desestímulo à compra de mercadorias ou à fruição de serviços, por parte dos consumidores finais, nos próprios Estados em que estão sediados ou domiciliados. Com efeito, seria para estes consumidores finais muito mais vantajoso adquirir tais bens ou usufruir tais serviços em outras unidades federativas, já que a carga econômica representada pelo ICMS seria sensivelmente menor (v. g., 7% ou invés de 17%). Graças ao art. 155, § 2º, VII e VIII, da CF, nas operações interestaduais com bens de uso, consumo e ativo fixo e nas prestação interestaduais de serviços de transporte e de comunicação para consumidor final que seja contribuinte, o remetente do bem e o prestador do serviços pagarão, respectivamente, ao seu Estado o ICMS, considerando a alíquota interestadual, e o destinatário pagará o mesmo tributo (só que, agora, ao seu Estado), mas apurado pela diferença entre a alíquota interna e a interestadual.”⁸¹

Desse modo, a norma constitucional do art. 155, § 2º, inciso VII, alíneas “a” e “b”, é definida por Roque Carrazza como disciplinadora do regime jurídico das alíquotas do ICMS, quando se tratar operações e prestação destinadas a consumidor final localizado em outro Estado.

O adquirente das mercadorias ou o tomador dos serviços contribuinte do imposto está, então, submetido ao dever de recolhimento do

⁸¹ ICMS, 11ª ed. rev. e ampl., São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p. 393.

diferencial de alíquota disciplinado no inciso VIII, do mesmo artigo e parágrafo, assim disposto: “VIII – na hipótese da alínea *a* do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;”

A Constituição Federal de 1988, porém, achou por bem disciplinar a operação de circulação de mercadorias e a prestação de serviços submetidas ao ICMS de maneira diferenciada, em razão da alíquota aplicada, quando tais mercadorias e serviços são adquiridos e tomados por não-contribuintes, consumidores finais, localizados em outros Estados da Federação.

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 disciplinou a aplicação de alíquota interna quando a mercadoria ou prestação de serviços são adquiridas ou tomadas por não-contribuintes do ICMS, consumidores finais. Não existe nenhuma possibilidade de incongruência da Lei Complementar nº 87/1996 pelo fato de o transporte aéreo de passageiro ter de ser disciplinado por uma alíquota interna, porque ele, notoriamente, não é o contribuinte do imposto, por ser o destinatário pessoa física quando da emissão do bilhete.

Raciocinando em paralelo, e tomando, por exemplo, a ocorrência da hipótese de incidência do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias, nunca houve dúvidas interpretativas a respeito de aplicação da alíquota interestadual quando o destinatário adquirente da mercadoria localizado em outro Estado da Federação fosse contribuinte consumidor final, pois se aplica ao caso a regra do diferencial de alíquotas ao Estado de destino do adquirente contribuinte do imposto, recolhendo-se, então, a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Tampouco se discute pela clareza do texto constitucional a respeito de que o não-contribuinte do ICMS, consumidor final, adquirindo mercadorias de contribuinte paulista, está submetido na operação à aplicação da alíquota interna, conforme manda a Constituição no art. 155, § 2º, inciso VII, alínea “b”.

Qual a pertinência de um raciocínio jurídico baseado na Constituição de 1988, afirmando que a Lei Complementar nº 87/1996 não soluciona o conflito da não aplicação de alíquota interestadual a não-

contribuinte do ICMS, consumidor final, localizado em outro Estado da Federação? Nenhuma, porque não há solução a ser dada pela Lei Complementar nº 87/1996, já que a Constituição não deixa dúvidas quanto a aplicação da alíquota interna neste caso específico.

A Lei Complementar nº 87/1996 não peca por omissão quando deixa de aduzir qual o regime de alíquotas aplicado ao transporte aéreo de passageiro, quando este é não-contribuinte do ICMS consumidor final localizado em outro Estado.

Tratando-se de prestação de serviços de transporte aéreo de passageiro de caráter interestadual a pessoa física, aplica-se alíquota interna por disposição óbvia da Constituição Federal de 1988, e, afirmar que a Lei Complementar nº 87/1996 deixou de resolver eventual conflito de aplicação da alíquota interestadual ou interna é querer alterar o próprio texto da Constituição.

A Carta Magna de 1988 identifica a figura do destinatário das operações de circulação de mercadorias e da prestação de serviços tributados pelo ICMS, para estabelecer a aplicação das alíquotas internas ou interestaduais quando se tratar de consumidor final, contribuinte ou não, localizado em outro Estado da Federação (art. 155, § 2º, inciso VII, alíneas “a” e “b”). Mas, não pode o intérprete da Constituição atribuir à figura do destinatário da operação ou prestação o critério definidor da materialidade da hipótese de incidência do ICMS.

O tomador de serviços de transporte e o transportador contratado para conduzi-lo de um ponto a outro dentro do território nacional são sujeitos de direito fundamentais na compreensão da relação jurídica estabelecida no contrato de transporte, que será o fato imponível a delinear a conduta descrita na hipótese de incidência constitucional do ICMS, prevista no art. 155, II, da CF, e cujo contribuinte é o prestador de serviços de transporte.

Modificar essa relação jurídica de direito privado contida nas normas constitucionais, para impor o imposto sobre o serviço de transporte, atribuindo ao destinatário tomador papel relevante no critério material da hipótese de incidência, provoca confusão na compreensão dos

institutos jurídicos tributários relativos aos elementos da regra-matriz de incidência.

O tomador de serviços de transporte tributável pelo ICMS será relevante enquanto destinatário consumidor final, localizado em outro Estado da Federação, na medida da identificação e aplicação correta da alíquota interestadual ou interna, caso seja contribuinte ou não do ICMS.

Se o bilhete de passagem aéreo de passageiro somente é emitido em nome da pessoa física, criando uma dificuldade na identificação de possível pessoa jurídica contribuinte do ICMS, adquirente do mesmo, basta a previsão do endosso no momento da compra do bilhete pela pessoa jurídica para as pessoas físicas que irão embarcar, permitindo-se, ao mesmo tempo, o aproveitamento da regra da não-cumulatividade para contribuintes do imposto, a aplicação do diferencial de alíquotas e a imposição de alíquotas interestaduais.

Não se pode atribuir omissão ou inconsistência da Lei Complementar nº 87/1996 por eventuais conflitos normativos, que possam surgir em face do bilhete de passagem aéreo ser emitido em nome da pessoa física do passageiro, ensejando dificuldades na identificação da aplicação da alíquota interestadual ou interna no caso de contribuinte ou não consumidor final destinatário do serviço.

Para as quatro primeiras inconsistências levantadas pelo Ministro Nelson Jobim, no corpo do Vota-Vista na ADI nº1.600-8, basta a previsão em Convênio dos Estados para a possibilidade de emissão de bilhete aéreo de passageiros em nome de pessoa jurídica, contribuinte do imposto adquirente das passagens, permitindo-se, por meio de endosso, que a pessoa física embarque na aeronave.

A Constituição de 1988 não proibiu a exigência de ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros, conforme o art. 155, inciso II, e tampouco gera dificuldades na interpretação na aplicação da alíquota a destinatários e adquirentes de mercadorias ou serviços, consumidores finais, contribuintes ou não localizados em outro Estado da Federação.

A Lei Complementar nº 87/1996 nesse sentido cumpriu o seu papel de complementar a Constituição na previsão de normas gerais sobre a tributação do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte por qualquer via, e o intérprete desses diplomas normativos jamais pode confundir o critério material da hipótese de incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte, com a definição da aplicação da alíquota a consumidores finais.

O transportador aéreo que presta serviços de transporte a passageiro em caráter interestadual, consumidor final, não-contribuinte do ICMS, localizado em outro Estado da Federação, deveria estar submetido à incidência do imposto, assim em todas as prestações de serviços de transporte aéreo de caráter intermunicipal feitas a tomadores do serviço pessoas físicas.

Porém, em respeito à autoridade da decisão emanada pelo Supremo Tribunal Federal, admitimos a impossibilidade de a Lei Complementar nº 87/1996 servir de fundamento de validade à tributação do ICMS, pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal incidente sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros de caráter interestadual e intermunicipal.

Nada impede, contudo, que o Congresso Nacional possa valer-se de iniciativa de novo projeto de Lei Complementar para eliminar as supostas incongruências levantadas no Voto-Vista do Ministro Nelson Jobim, a respeito da incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros de caráter interestadual e intermunicipal.

Frisamos, que a quinta e última inconsistência apontada no Voto-Vista do Ministro Nelson Jobim, relativa à inconstitucionalidade da previsão do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo internacional de passageiros e de cargas, será por nós abordada no item a seguir, quando trataremos das normas constitucionais e complementares relativas à possibilidade de incidência do ICMS no transporte internacional

3.1.2.3 A prestação de serviços de transporte internacional

O comando constitucional do art. 155, inciso II, assim consigna na sua parte final:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, **ainda que as operações e as prestação se iniciem no exterior**”. (Grifos nossos.)

Temos, ainda, a previsão do art. 155, inciso IX, alínea “a”, assim prescrito:

“IX – incidirá também: a) 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 serviços prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviços**”. (Grifos nossos.)

Dispõe o art. 155, inciso X, alínea “a”, da Constituição de 1988, sobre a não incidência do ICMS, com a redação determinada pela Emenda Constitucional nº 42/2003: “X – não incidirá: a) 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 prestação anteriores”. (Grifos nossos.)

A Lei Complementar nº 87/1996 dispõe sobre o regime jurídico do ICMS incidente sobre as prestação de serviços de transporte nos seguintes termos:

“Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

II – prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

§1º O imposto incide também:

II – sobre serviços prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior”;

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços”;

“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, **ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.** Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

(...)

II – seja destinatária de serviços prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;”

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

(...)

VI – do ato final do transporte iniciado no exterior;”

(...)

X – do recebimento, pelo destinatário, de serviços prestado no exterior”; (Grifos nossos.)

Da leitura dos dispositivos da Constituição de 1988 e da Lei Complementar nº 87/1996, temos algumas situações da realidade que necessitam passar pelo crivo da subsunção à norma jurídica constitucional para verificarmos a possível incidência do ICMS sobre a prestação de

serviços de transporte internacional, ou seja, temos de analisar uma série de modalidades de prestação de serviços de transporte que transcendem as fronteiras do território nacional, e aquilatar se elas estão subsumidas à hipótese de incidência constitucional do ICMS.

A definição de transporte internacional pode ser encontrada na opinião de Pedro Guilherme Accorsi Lunaderlli⁸², que vem calçada na previsão da norma jurídica vigente no ordenamento brasileiro, como sendo aquele previsto na “Convenção de Varsóvia, promulgada no cenário jurídico nacional pelo Decreto nº 20.704, de 24 de novembro de 1931. Pois bem, prevê a alínea 2, do seu art. 1º, conforme redação dada pelo Protocolo de Haia, baixado pelo Decreto nº 56.463, de 15 de junho de 1965, o seguinte:

“(…) 2. Para os fins da presente Convenção, a expressão ‘*transporte internacional*’ significa todo o transporte em que, de acordo com o estipulado pelas partes, *o ponto de partida e o ponto de destino, haja ou não interrupção de transporte, ou baldeação estejam situados no território de duas Altas Partes Contratantes*, ou mesmo no de uma só, havendo escala prevista no território de outro Estado, mesmo que este não seja uma Alta Parte Contratante. O transporte sem tal escala entre dois pontos do território de uma só Alta Parte Contratante não é considerado internacional nos termos da presente Convenção. (...)”

60. Demarcada está, portanto, a característica do contrato de prestação de serviços de transporte internacional: o ponto de embarque da mercadoria transportada e o respectivo ponto de destino devem estar em territórios de países diversos.

61. Conforme dispõe a alínea 3 do mesmo artigo acima mencionado, se porventura houver diversidade de transportadores responsáveis pela execução de todo o trecho contratado pelo remetente, *isto não é suficiente para alterar a sua*

⁸² O ICMS e os Serviços de Transporte Internacional, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 109, São Paulo, Dialética, outubro de 2004, p. 114.

natureza de transporte internacional. Confira-se: ‘(...) 3. Para os fins da presente Convenção, considera-se,, um só transporte, ainda quando executado, sucessivamente, por vários transportadores o que as partes ajustarem como uma única operação, seja num só contrato, seja numa série deles; e não perderá esse transporte o caráter de internacional pelo fato de que um só contrato, ou uma série deles, devam ser executados integralmente no território de um mesmo Estado’. (Grifos originais.)

Dois conceitos de direito tributário são importantes para a definição e o alcance das normas constitucionais de tributação do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte internacional: i) a qualificação do destinatário tomador do serviços de transporte internacional previsto na Carta Magna de 1988, e ii) o momento da ocorrência da hipótese de incidência da prestação de serviços de transporte internacional, conforme a norma tributária constitucional.

O destinatário tomador de serviços de transporte internacional é o sujeito de direito, parte integrante do contrato de prestação de serviços, que paga pela obrigação de fazer e tem o direito de exigir o seu cumprimento pelo transportador.

Nota-se, de maneira categórica, que o destinatário tomador de serviços de transporte internacional não é o contribuinte sujeito passivo que realiza a obrigação de fazer e tem o dever de recolher o ICMS na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas ou bens, pois este é definido pela Lei Complementar nº 87/1996 e Leis Estaduais competentes como sendo o transportador de pessoas ou bens.

A Constituição Federal de 1988, porém, achou por bem deslocar a sujeição passiva no transporte internacional de pessoas ou bens, da pessoa do transportador, para a pessoa do destinatário tomador de serviços de transporte.

Nas circunstâncias da realidade descritas a seguir, a figura do tomador destinatário de serviços de transporte é de crucial

importância para não se confundir esta específica sujeição passiva estabelecida pela própria Constituição de 1988, com a sujeição passiva definida na Lei Complementar a respeito da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas ou bens.

Aires Fernandino Barreto, fundamentado nas lições de Hector Villegas, assim se pronuncia sobre a sujeição passiva das relações obrigacionais tributárias:

“Em princípio, como sujeito passivo das relações obrigacionais tributárias, só pode ser posta a pessoa que – explícita ou implicitamente – é referida pelo texto constitucional como ‘destinatário da carga tributária’ (ou destinatário legal tributário, na feliz construção de Hector Villegas). Será sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo como inferida da Constituição: ou ‘quem tenha relação pessoal e direta’ – como diz o art. 121, parágrafo único, I do CTN – com essa materialidade. Efetivamente – por simples comodidade ou por qualquer outra razão – não pode o Estado deixar de colher uma pessoa, como sujeito passivo, para alcançar outra. Não pode a lei atribuir a sujeição passiva a quem não esteja nitidamente no desígnio constitucional; a quem não seja o destinatário da carga tributária, segundo a referência constitucional”⁸³.

Cleber Giardino anuncia que:

“Na própria designação Constitucional do tributo já vem implicitamente dito ‘quem’ será o sujeito passivo. No quadro dos contornos fundamentais da hipótese de incidência dos tributos – que estabelece a Constituição Federal ao instituir e partilhar

⁸³ O ISS na Constituição e na Lei, op. cit., p. 345.

competências tributárias entre União, Estados e Municípios – está referido, inclusive o sujeito passivo do tributo, aquela pessoa que, por imperativo constitucional, terá seu patrimônio diminuído, como consequência da tributação”⁸⁴.

Paulo de Barros Carvalho preconiza que o:

“Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeitos de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e inconstitucional de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais”⁸⁵.

Diante dessas noções da Doutrina, se determinada prestação de serviços de transporte internacional é tomada por destinatário domiciliado ou sediado no território brasileiro, será este o sujeito passivo do tributo e não o prestador de serviços

A Constituição de 1988 o mensurou como aquele sujeito de direito – sujeito passivo do tributo - que é parte integrante da relação jurídica de direito privado da obrigação de fazer o transporte internacional de bens ou pessoas, obrigado ao recolhimento do ICMS, não sendo permitida nenhuma alteração desse aspecto da regra-matriz de incidência tributária, por meio da Lei Complementar ou por meio da Lei Ordinária.

Por sua vez, o transporte internacional, como destacado linhas atrás, inclusive na opinião de Pedro Lunardelli, será sempre prestado traspassando a fronteira de dois países signatários da Convenção de Varsóvia, então, temos nesse contexto três possibilidades:

a) O transporte internacional que se inicia no Brasil e termina em país estrangeiro;

⁸⁴ Cléber Giardino e Geraldo Ataliba, *Diferimento – Estudo teórico-prático*, In: Estudos e Pareceres 1, São Paulo, Resenha Tributária, 1981.

⁸⁵ *Curso de Direito Tributário*, 17ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 304.

b) O transporte internacional que tem início em país estrangeiro e termina no Brasil;

c) O transporte internacional realizado integralmente no estrangeiro, traspassando as fronteiras de outros países sem tocar o território nacional, considerando-se que tenha sido tomado por destinatário sediado e domiciliado no Brasil.

Ressalta-se que essa possibilidade de como o transporte internacional poderá ocorrer, em nada dizem respeito com o aspecto espacial da regra-matriz de incidência do ICMS nesse caso.

O aspecto espacial da regra-matriz de incidência tributária do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte internacional entendido como a “(...) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares”⁸⁶; já está definido pela Constituição Federal de 1988 como o Estado-membro e o Distrito Federal do domicílio ou sede do tomador destinatário.

E, mais uma vez reiteramos, nenhuma disposição da Lei Complementar ou Lei Ordinária competente poderá alterar a previsão do art. 155, inciso IX, alínea “a”, da CF.

Mas, é fundamental a percepção do intérprete da Constituição de 1988, no que se refere a prestação de serviços de transporte internacional, que mensure e determine as possibilidades de como este poderá ser realizado, indicando-se o início e o trecho final do percurso, para se ter consciência de quais serviços de transporte internacional sofrerão a incidência do ICMS.

A correta interpretação desses dois conceitos do antecedente da regra-matriz de incidência do transporte internacional, quais sejam, o tomador destinatário da prestação de serviços, como sujeito passivo do ICMS incidente na respectiva obrigação de fazer, e o momento da

⁸⁶ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 17ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 262.

ocorrência da hipótese de incidência do ICMS, na prestação de serviços de transporte evitam distorções exegéticas sobre a norma constitucional, especialmente, no principal vício do hermeneuta de confundir o regime jurídico constitucional da operação de circulação de mercadorias com o regime jurídico constitucional da prestação de serviços de transporte.

I. A primeira situação da realidade que se põe é a seguinte: tomador pessoa física ou jurídica, sediada no Brasil, contrata o transportador para efetuar os serviços de transporte integralmente de suas mercadorias, pela via rodoviária, da cidade de Montevideu, no Uruguai, até a cidade de São Paulo. A prestação de serviços de transporte em apreço, tem início no exterior e termina em nosso País.

A Constituição, na parte final do inciso II, do art. 155, autorizou a incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte iniciadas no exterior e terminadas no Brasil:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, **ainda que as operações e a prestação se iniciem no exterior**”.

Combinado com a alínea “a” do inciso IX, do § 2º do art. 155:

“(…) IX – incidirá também: a) 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 da mercadoria, bem ou serviços**”. (Grifos nossos.)

Resta identificar quem está submetido à sujeição passiva, enquanto contribuinte do imposto, o momento da sua ocorrência e o local do recolhimento do tributo.

O sujeito passivo do ICMS nesta específica prestação de serviços de transporte é o destinatário, prescreve a Lei Complementar nº 87/1996 em conformidade com a Carta Magna de 88:

“Art. 4º. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, **ainda que as operações e as prestação se iniciem no exterior.**
(...)

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

(...)

II – seja destinatária de serviços prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior” (Grifos nossos.)

Nesse caso, a figura do tomador de serviços de transporte é o destinatário, e ele será considerado o contribuinte do imposto, cujo momento da ocorrência da hipótese de incidência em questão é a ação de transportar iniciada no exterior, sendo devido ao Estado-membro onde o destinatário tem seu domicílio ou estabelecimento.

Desse modo, a sujeição passiva do ICMS na prestação de serviços de transporte iniciados no exterior e terminados no Brasil será deslocada do transportador, que em regra é o sujeito passivo do tributo, para o destinatário tomador da prestação.

Aroldo Gomes de Matos assim se manifesta sobre a incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte iniciados no exterior e com término no território brasileiro:

“Assim, não só a prestação de serviços de transporte de natureza interestadual e intermunicipal constitui-se em fato gerador do ICMS (art. 155, inc. II), mas ‘também’ (como consta do texto constitucional, dando uma idéia de complementação) aqueles serviços prestados e iniciados no exterior, terminados e pagos no Brasil, quando se considerem ocorridos os seus efeitos (art. 12, inc. X, desta Lei Complementar), sendo contribuinte do imposto o destinatário do serviço (art. 4º, inc. II)”⁸⁷.

Este regime jurídico também será aplicado nos casos de transporte pela via aquaviária, ferroviária, enfim sob qualquer meio, de passageiros ou de bens, desde que iniciado no exterior e terminado em qualquer ponto do território nacional, inclusive os serviços de transporte realizados em caráter multimodal, com uma única exceção.

A exceção se dá pela declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal na ADI nº 1.600, que decidiu que o transporte aéreo internacional de cargas e de passageiros não sofrerá a incidência de ICMS, na conformidade da Lei Complementar nº 87/1996. O Voto-Vista do Ministro Nelson Jobim deixa claro que dois motivos são preponderantes para afastar a incidência de ICMS sobre as prestação de serviços de transporte internacional, tanto aquele em que se inicia do Brasil para o exterior quando aquele que tem início no exterior e termina em qualquer ponto do território brasileiro.

O primeiro deles é relacionado com a definição do ato final do transporte para a determinação do Estado-membro em que será devido o imposto, quando se tratar de transporte aéreo iniciado no exterior com destino a cidade de São Paulo, efetuando escala no Rio de Janeiro, por exemplo; a Lei Complementar nº 867/1996 não dirimiu esse possível conflito de interesses entre Estados para com a arrecadação do imposto. O segundo motivo tem a ver com a participação do Brasil como signatário de 34 acordos internacionais sobre transportes regulares, pelos quais é garantida a não tributação de empresas aéreas estrangeiras no País, com a reciprocidade nesses mesmos Estados estrangeiros. A garantia de tratamento isonômico às empresas aéreas brasileiras seria de rigor, por conta da isenção

⁸⁷ ICMS (Comentários à Legislação Nacional), São Paulo, Dialética, 2006, p. 75.

estabelecida às empresas aéreas estrangeiras, aplicando-se a previsão do art. 150, inciso II, da Constituição Federal de 88.

Com a definição de que a prestação de serviços de transporte aéreo internacional de passageiros e de cargas não sofrerá a incidência de ICMS, há de se verificar qual o regime jurídico tributário a ser adotado no caso de transporte iniciado no exterior e terminado em qualquer ponto do território brasileiro, quando ocorre o redespacho pelo prestador, nas outras modalidades de transporte.

Assim temos: o tomador destinatário do serviço de transporte contrata determinado prestador para trazer suas mercadorias do Porto de Miami, nos Estados Unidos, para a cidade de Ribeirão Preto, no Brasil. Essa prestação de serviços se dará inicialmente pela via marítima, devendo a mercadoria ser desembarcada e desembarçada no Porto de Santos e levada pela via rodoviária de Santos até Ribeirão Preto. Como o transportador inicialmente contratado não tem disponibilidade de efetuar o transporte rodoviário das mercadorias, este efetua um redespacho contratando o transporte rodoviário de carga para efetuar o último trecho do Porto de Santos até Ribeirão Preto.

Não se trata de duas prestação de serviços de transporte uma internacional do Porto de Miami até o Porto de Santos e outra interna (intermunicipal) do Porto de Santos até a cidade de Ribeirão Preto. O transporte internacional é único e continuará sendo, ainda que se efetue em caráter de redespacho.

Nesse sentido, nenhum imposto de prestação de serviços de transporte será cobrado do transportador contratado em redespacho pelo fato de estar realizando uma prestação de serviços dentro do território brasileiro entre dois Municípios, posto que o redespacho não descaracteriza o transporte internacional, confirmando, inclusive, a validade da Convenção de Varsóvia, da qual o Brasil é signatário, em sua alínea 3 e promulgada pelo Decreto nº 20.704, de 24 de novembro de 1931, na redação dada pelo Protocolo de Haia, baixado pelo Decreto nº 56.463, de 15 de junho de 1965.

Outra circunstância corriqueira, por exemplo, é o destinatário tomador de serviços de transporte, que contrata transportador aéreo para realizar o transporte de suas mercadorias do exterior para a cidade

de Americana em São Paulo. Contudo, no Aeroporto de Viracopos as mercadorias são desembarçadas e desembarcadas, e, como o transportador inicial não tem condições de efetuar o transporte rodoviário de cargas até a cidade de Americana, este contrata em redespacho um transportador rodoviário de cargas para efetuar o trecho final até aquela cidade interiorana.

Não há a incidência de ICMS em operações internas no serviço de transporte efetuado pelo transportador em redespacho do Aeroporto de Viracopos até a cidade de Americana, nem tampouco a Fazenda Pública do Estado de São Paulo deve efetuar a cobrança e exigir o recolhimento do ICMS do prestador rodoviário de cargas, pois, insistimos, **trata-se de transporte internacional sem caráter de redespacho, cuja sujeição passiva é deslocada para o destinatário tomador.**

A prestação de serviços de transporte aéreo internacional de pessoas ou bens, conforme já demonstrado, estão fora da tributação do ICMS, por força da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, em face de a Lei Complementar nº 87/1996 não ter o condão de estabelecer os critérios de tributação necessários para a respectiva incidência.

Tal circunstância não autoriza nenhuma norma infraconstitucional ou qualquer interpretação das Fazendas Estaduais a definirem que serviços de transporte internacional, com início no exterior e término em qualquer ponto do território brasileiro, com o redespacho no Brasil, caracterize duas obrigações de fazer.

A relação jurídica obrigacional entre o tomador destinatário de serviços de transporte, que começam no exterior e terminam no Brasil, com o prestador, é uma só, não ocorrendo a incidência do ICMS quando há o redespacho, pois estaríamos diante de uma nítida dupla incidência do imposto sobre os mesmos serviços de transporte internacional, situação de flagrante inconstitucionalidade com a Carta Magna de 1988.

II. Outro caso concreto de prestação de serviços de transporte internacional é aquele prestado no exterior, ou seja, cujo tomador destinatário de serviços de transporte é a pessoa física ou jurídica domiciliado ou estabelecida no Brasil e contrata transportador para efetuar transporte de bens ou pessoas integralmente feito fora do Brasil.

Melhor explicitando, o transportador é contratado por tomador destinatário sediado e domiciliado no Brasil, para integralmente transportar bens ou pessoas entre países estrangeiros.

Esta circunstância da realidade é perfeitamente legitimada para sofrer a incidência do ICMS no transporte internacional como claramente se pode verificar pela prescrição da Constituição Federal de 1988 no art. 155, inciso IX, alínea “a”, que estabelece:

“IX – incidirá também: a) 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 serviços**”. (Grifos nossos.)

Pedro Lunaderlli posiciona-se no mesmo sentido, indicando claramente que o transportador na circunstância de efetuar a prestação de serviços integralmente no exterior não está atingido pela incidência do ICMS, nem obrigado ao recolhimento do imposto, mas, sim, esta modalidade de transporte internacional só poderá alcançar o tomador destinatário de serviços de transporte, desde que este tenha domicílio ou estabelecimento no Brasil. Vejamos:

“79. Já vimos que pessoa, física ou jurídica, destinatária de serviços, não se confunde, em regra, com o remetente, nem tampouco com o transportador, posto não figurar na relação comercial existente entre este e aquele. A única hipótese que cogito é aquela em que remetente e destinatário apresentam-se na mesma pessoa.

80. Sendo assim, para que possa aplicar o inciso II, do parágrafo único, do art. 4º, da LC nº 87/96 a estes casos de serviços prestado no exterior, o destinatário deverá estar devidamente estabelecido

ou domiciliado no país, pois, do contrário, esta norma não terá eficácia. (...)

81. Se porventura o destinatário, que como vimos não se confunde com o transportador, não se apresentar domiciliado nem tampouco estabelecido no país e também não coincidir com a figura do remetente, titular destas características, então não haverá como exigir o adimplemento deste tributo. E neste aspecto, não podemos nos socorrer das regras supletivas contidas nos §§ 1º e 2º, do art. 127, do Código Tributário Nacional – CTN, posto que ambas vinculam definição do domicílio ao local da ocorrência do respectivo fato gerador que, no presente caso, dá-se no exterior (*conclusão* do serviços de transporte). (...).”

84. A conclusão, portanto, é a de que o conjunto normativo constitucional e infraconstitucional advindo desde a promulgação da EC nº 33, de 2001, permitiu que o ICMS, tal qual o imposto de renda assumisse a feição de um imposto extraterritorial, podendo onerar os serviços de transporte *prestados fora do território nacional*. No entanto, na condição de contribuinte, deverá figurar no pólo passivo da relação tributária daí decorrente apenas o destinatário destes serviços que esteja *aqui estabelecido* ou *domiciliado*. (...)

87. Assim, muito embora a prestação do serviço seja realizada pelo transportador, o legislador complementar, por razões de política tributária que não cabem ser analisadas neste trabalho, elegeu, por ficção jurídica, como *contribuinte, o destinatário deste serviço*, como aliás, igualmente o faz quando atribui ao comprador de mercadoria importada, a qualidade de contribuinte do ICMS devido na sua importação.” (Grifos originais.)

Com efeito, o art 4º da Lei Complementar nº 87/1996 define que:

“Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, **ainda que as operações e as prestação se iniciem no exterior**” (Grifos nossos.)

Considerando, então no inciso II, do parágrafo único do mesmo artigo, que o contribuinte da prestação de serviços iniciadas e finalizadas integralmente no exterior “**II – seja destinatária de serviços prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior (...)**” (Grifos nossos.)

O momento da ocorrência da hipótese de incidência se dá conforme a previsão da Lei Complementar nº 87/1996, em seu art. 12, no recebimento, pelo destinatário, de serviços prestados no exterior.

III. A Constituição de 1988, no art. 155, inciso X, alínea “a”, com a redação determinada pela Emenda Constitucional nº 42/2003⁸⁸ consigna que não ocorrerá a incidência do ICMS quando os serviços de transporte são prestados a destinatário no exterior; nesse sentido, temos uma não-incidência qualificada como imunidade.

É o caso de destinatário domiciliado e sediado no exterior, que toma serviços de transporte de passageiro ou de bens, iniciado no Brasil, de prestador também aqui sediado e com término em país estrangeiro. Há nítida intenção do legislador constitucional em não onerar a exportação de serviços de transporte ao exterior quando o destinatário está localizado fora do território nacional.

Roque Antonio Carrazza entende por interpretação teleológica que a norma constitucional em comento, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/2003, abrange não só o destinatário tomador de serviços de transporte no exterior com término em país estrangeiro, como

⁸⁸ “X – não incidirá: a) 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 prestação anteriores” (Grifos nossos.)

também todo aquele que realiza serviços de transporte dentro do território nacional, em operação interna, para tomador sediado no Brasil que destine mercadorias para o exterior.⁸⁹

O Autor considera que:

“(...) a prestação onerosa de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal que leva produtos industrializados ao porto ou aeroporto, de onde seguem para o exterior. Tais serviços de transporte não passam de *atividades-meio*, necessárias à concretização da exportação (*atividade-fim*), devendo, por isso, receber o mesmo tratamento tributário a ela dispensado. É que segundo estamos convencidos, disponibilizar os meios e modos necessários à exportação das mercadorias (v.g., transportando veículos até os portos de embarque) *não passa* de uma etapa deste processo, que se confunde, para fins de imunidade, com a própria exportação destes bens. Dada sua imprescindibilidade – já que, se nos for permitida a ousadia de imagens, as mercadorias não ‘brotam espontâneas’ nas dependências portuárias ou aeroportuárias, nem a elas se dirigem por conta própria -, esta *atividade-meio* não pode ser apartada no que atina ao benefício fiscal em estudo, até por força da milenar regra *accessorium sequitur suum principale*”⁹⁰.

Nesse sentido, Roque Carrazza aduz que a Lei Complementar nº 87/1996, no art. 3º, inciso II, refletiu incondicionalmente a *ratio constitutionis* prevista na alínea “a” do inciso X do art. 155 da Carta Magna.

Estamos com Roque Carrazza na exata medida em que compreendemos que a prestação de serviços de transporte continua imune

⁸⁹ Roque Antonio Carrazza, *ICMS*, 11ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p. 404-405-406.

⁹⁰ Roque Antonio Carrazza, op. cit., p. 406.

em face de ser prestado a destinatário no exterior, que contrata transportador no Brasil especificamente para levar mercadorias ou produtos até o porto ou aeroporto, momento em que elas tomarão destino ao exterior por outra modalidade de prestação de serviços de transporte, ou aérea, ou marítima.

Revedo o tema, o transportador sujeito passivo do tributo quando presta serviços de transporte a destinatário no exterior, interestadual ou intermunicipal, de mercadorias ou produtos, até o porto ou aeroporto para serem exportadas, não sofrerá o ônus do pagamento do ICMS na respectiva obrigação de fazer.

Esta circunstância é completamente diferente daquela prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal realizada pelo transportador sediado no Brasil, contratado por tomador destinatário que não está no exterior, ou seja, o tomador está sediado no Brasil e contrata os serviços de transporte para levar suas mercadorias ou produtos até o porto ou aeroporto.

O enquadramento desta outra situação da realidade à hipótese de incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte, veremos a seguir, no item V.

IV. Temos a possibilidade de prestação de serviços de transporte internacional de bens ou pessoas, que se iniciam no Brasil e terminam no exterior, sendo o tomador destinatário sediado ou domiciliado no País que contrata o prestador de serviços de transporte também aqui sediado ou domiciliado.

Trata-se da prestação de serviços de transporte internacional em que o tomador destinatário de serviços de transporte contrata transportador para levar pessoas ou bens para o exterior.

Nesse caso, não há possibilidade de incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte, pois não há previsão na Constituição de 1988 para tal circunstância, visto que a prestação de serviços de transporte tributável é somente a de caráter interestadual e intermunicipal, bem como a internacional, que se inicia no exterior e termina no Brasil, ou a integralmente prestada no exterior.

Aplica-se de maneira categórica os ensinamentos de Aires Fernandino Barreto:

“Os serviços de transporte internacional não estão contidos no art. 155, II, da CF, porque a competência aí outorgada restringe-se, limita-se, cinge-se àqueles serviços que se qualifiquem como de transporte interestadual e intermunicipal – e estes, por óbvio, não se confundem com os internacionais, como não se igualam com os estritamente municipais. Deveras, a Constituição Federal outorgou ao DF e aos Estados competência para criarem imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Não têm o DF e os Estados competência para instituir ICMS sobre outros serviços de transporte. Em outras palavras, o DF e os Estados não podem criar ICMS a) sobre serviços de transporte estritamente municipal, nem b) sobre serviços de transporte internacional. É que, por óbvio, esses serviços não são nem intermunicipais, nem interestaduais”⁹¹.

A Lei Complementar nº 87/1996 no art. 3º, em sua parte final (“Art. 3º **O imposto não incide sobre: (...) II – operações e prestação que destinem ao exterior** mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, **ou serviços (...)**”) (Grifos nossos), deixa claro que o Distrito Federal, os Estados e Municípios não podem alcançar pela tributação a prestação de serviços que se destinem ao exterior, reforçando a intenção do legislador da Constituição e confirmando que o ICMS previsto no art. 155, inciso II, só pode atingir a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

No Estado de São Paulo, frise-se, tais prestação de serviços de transporte não sofrerão incidência do ICMS, conforme o posicionamento da Secretaria da Fazenda na Resposta a Consulta nº 113/90:

⁹¹ *ISS na Constituição e na Lei*, 2ª ed. rev. ampl. e atual., São Paulo, 2005, p. 66. Digna de registro é a posição do Autor, contrária, pelos mesmos motivos, à incidência de ICMS sobre as prestação de serviços de transporte com início no exterior e término no Brasil, como aquelas prestadas integralmente no exterior, do que discordamos.

“Em relação aos serviços de transporte de natureza internacional, isto é, quando o transporte é feito 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 recai sobre a prestação de natureza interestadual e intermunicipal.”⁹²

A Fazenda Estadual de São Paulo, porém, entende que, se o transporte internacional ocorrer em caráter de redespacho, com operações internas de prestação de serviços de transporte, o ICMS é devido.

A circunstância que se põe é a de o transportador que realiza o transporte internacional rodoviário e redespacha o bem ou a pessoa em parte do trecho, contratando outro transportador, ainda dentro do território brasileiro. Ou seja, tomador de serviços de transporte contrata transportador rodoviário para efetuar o transporte de mercadorias de São Paulo até Buenos Aires. Porém, nos trechos entre as cidades de Curitiba, no Paraná, e Porto Alegre, no Rio Grande do Sul, o transportador inicialmente contratado efetua o redespacho contratando outro transportador rodoviário para a finalização do negócio.

Conforme a Resposta Consulta nº 513, de 30 de dezembro de 2002, a Secretaria da Fazenda de São Paulo procura dar entendimento que esta prestação de serviços de transporte em redespacho está submetida à incidência de ICMS⁹³. Vejamos:

“Transporte internacional multimodal de cargas –
Contratação de prestação internas – Hipóteses de incidência, crédito e procedimentos fiscais.

Resposta à Consulta nº 513, de 30 de dezembro de 2002.

1. A Consulente tem por objeto social ‘o transporte rodoviário de cargas e *containers* em geral, reparo

⁹² *Tributação dos Serviços de Transporte em São Paulo*, Joselita Rodrigues de Barros e Rosivani Baraldi Coffani, São Paulo, IOB Thomson, 1ª ed., 2006, p. 173.

⁹³ *Ibidem*, p. 174.

de *containers*, armazenamento, guarda e consolidação de cargas, terminais de *containers*, serviços retroportuários em geral, locação de equipamentos fora do regime da Lei nº 6.099/74, despachos em geral, operações de transporte intermodal e multimodal, nos termos da Lei nº 9.611/98, consolidação e desconsolidação de cargas marítimas e rodoviárias na importação e exportação, agenciamento, consolidação e desconsolidação de cargas aéreas na importação e exportação, nos termos da Portaria nº 749^a/DGAC, de 13 de novembro de 2001, do Departamento de Aviação Civil, podendo participar de outras sociedades como sócia, quotista ou aconista' (Cláusula segunda do Contrato Social).

2. Pretende prestar serviços de transporte internacional de cargas multimodal, do Brasil para o exterior, para clientes sediados no exterior, com a devida cobertura cambial, como operador de transporte multimodal.

3. Com base no disposto no art. 3º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, na Lei nº 9.611/98, amparado também na Decisão dada ao Processo Administrativo DRT-1 nº 18.861/92, pelo Tribunal de Impostos e Taxas, e no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 308.752/Minas Gerais, pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, entende que os trechos executados em território brasileiro não estão compreendidos no campo de incidência do ICMS.

(...)

6. Em relação ao serviço de transporte internacional, isto é, aquele no qual a execução do serviço se dá desde o território nacional (portanto, em parte no território nacional) até o destinatário no exterior, não há incidência do ICMS, posto que este recai somente sobre as prestação de natureza

intermunicipal ou interestadual (inciso II do art. 155 da Constituição Federal de 1988).

(...)

9. No que diz respeito a serviços de transporte contratados pela Consulente perante terceiros, onde esses assumirão responsabilidade por trechos intermediários, repassados pela Consulente, outras considerações têm de ser feitas.

(...)

11. Ou seja, a regra aplicável à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e a incidência do ICMS, ocorrendo o fato gerador a cada prestação contratada que tiver início em território nacional, não obstante a prestação internacional da Consulente. Pois é claro que tal prestação autônoma não está destinando mercadorias ao exterior, nem tem nenhum comprometimento com a eventual destinação que seu contratante lhe der, e tampouco poderia se responsabilizar ou garantir essa destinação, mas é simplesmente uma prestação de serviços de transporte que se realiza integralmente em território nacional”.

Esse entendimento não respeita a Constituição de 1988. Não pode prevalecer o raciocínio jurídico que denota a existência de um redespacho em prestação de serviços de transporte internacional, como sendo um transporte autônomo realizado integralmente no território nacional.

No redespacho não temos prestação de serviços de transporte autônomos, pois a obrigação de direito privado continua sendo uma, ou seja, a relação jurídica de direito privado entre tomador destinatário do serviço e transportador não se bifurca em duas, quando este, por sua conta e risco, contrata outro transportador para efetuar parte do trecho.

Mais uma vez nos valem da Convenção de Varsóvia da qual o Brasil é signatário, a esclarecer que, quantos forem os serviços realizados em caráter sucessivo para atingir o objetivo do transporte

internacional, não teremos a sua descaracterização nas operações que se façam internamente dentro do país onde se inicia o transporte.⁹⁴

Com relação à ADI nº 1.600, a declaração de inconstitucionalidade em razão de transporte aéreo internacional com início no Brasil e término no exterior, conforme o voto-vista do Ministro Jobim, além dos argumentos espostos em razão da ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, por força de tratados internacionais que estabelecem a isenção de tributos de empresas aéreas estrangeiras atuantes no País, alia-se à impossibilidade de se tributar o transporte internacional efetuado por transportador aéreo aqui sediado, pois essa realidade não pode ser considerada como o fato imponível da hipótese de incidência do ICMS previsto no art. 155, II.

V. Por derradeiro temos a previsão da Lei Complementar nº 87/1996, no seu art. 3º, o qual determina não incidir o imposto sobre as operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados.

O exemplo é a do tomador destinatário da prestação de serviços de transporte de mercadorias sediado no Brasil, que contrata transportador para realizar os serviços a se iniciarem aqui e com término em qualquer parte do nosso território, mas permitindo a destinação das mercadorias à exportação. Ou seja, o tomador de serviços de transporte contrata transportador para levar suas mercadorias da cidade de Jundiá para o Porto de Santos.

Consignamos, de imediato não se tratar de prestação de serviços de transporte internacional, com início no Brasil e término no exterior. Trata-se de prestação de serviços de transporte de caráter interestadual ou intermunicipal, dentro da previsão da hipótese de incidência do ICMS, consignada no art. 155, II da CF.

Muito menos podemos afirmar que esta prestação de serviços de transporte está acobertada pela alínea “a” do inciso X do art. 155

⁹⁴ Convenção de Varsóvia, promulgada no cenário jurídico nacional pelo Decreto nº 20.704, de 24 de novembro de 1931, alínea 3.

da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 45/2003, pois não estamos a cuidar de fato imponible acobertado pela imunidade prevista, por não se tratar de prestação a destinatário no exterior, nem tampouco de transporte internacional iniciado no Brasil e com término em qualquer país estrangeiro.

Resumindo, o destinatário tomador do serviço consignado no art. 3º, inciso II da Lei Complementar nº 87/1996 está sediado no Brasil e contrata prestador de serviços de transporte visando levar suas mercadorias ao ponto do território nacional que permita sua destinação ao exterior.

Esta previsão da Lei Complementar cumpre seu papel conforme o estabelecido na Constituição Federal de 1988, na alínea “e” do inciso XII do art. 155: “(...) XII - cabe à lei complementar: (...) e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a”⁹⁵.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal antes do advento da Lei Complementar nº 87/1996 foi reticente com a possibilidade de permitir a não incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte de mercadorias destinadas ao exterior. Tanto a Primeira Turma, quanto a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal rechaçaram a iniciativa de contribuintes prestadores de serviços de transporte visando alcançar tal imunidade, na previsão da alínea “a”, do inciso X do art. 155 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 45/2003.

O Ministro Ilmar Galvão, no Recurso Extraordinário nº 196.527-4 - Minas Gerais, da Primeira Turma do STF, publicado no Diário da Justiça de 13.08.1999, assim posicionou o entendimento sobre a matéria, conforme ementa:

**“TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS UTILIZADO NO
TRANSPORTE INTERESTADUAL OU**

⁹⁵ No mesmo sentido conferir a posição de Hugo de Brito Machado, *ICMS. Produtos destinados à exportação. Serviço de Transporte. Não-incidência. Inteligência do at. 3º, II, da LC 87/96*, São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 50, 1999, p. 76 e segs.

INTERMUNICIPAL DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO EXTERIOR. PRETENDIDA NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS. ART. 155, § 2º, X, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Benefício restrito às operações de exportação de produtos industrializados, não abrangendo o serviço utilizado no transporte interestadual ou intermunicipal dos referidos bens. Recurso não conhecido.” (Grifos nossos.)

O Ministro Carlos Velloso no Recurso extraordinário nº 212.637-3 - Minas Gerais, publicado no Diário da Justiça de 17.09.1999, declinou o entendimento da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS: PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO EXTERIOR: IMUNIDADE. OPERAÇÕES E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS: DISTINÇÃO. C.F., art. 155, II, § 2º, IV, X, a, XII, e. I. - ICMS: hipóteses de incidência distintas: a) operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestação de serviços interestadual e intermunicipal e de comunicações: C.F., art. 155, II. II. - A Constituição Federal, ao conceder imunidade tributária, relativamente ao ICMS, aos produtos industrializados destinados ao exterior, situou-se, apenas, numa das hipóteses de incidência do citado imposto: operações que destinem ao exterior tais produtos, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar: art. 155, § 2º, X, a. III. - Deixou expresso a C.F., art. 155, § 2º, XII, e, que as prestação de serviços poderão ser excluídas, nas exportações para o exterior, mediante lei complementar. IV. - Incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte interestadual, no território nacional, incidindo a alíquota estabelecida por resolução do

Senado Federal: C.F., art. 155, § 2º, IV. V. - R.E. conhecido e provido.” (Grifos nossos.)

Com a previsão do art. 3º da Lei Complementar nº 87/1996, o Superior Tribunal de Justiça se posicionou por meio do Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, no Agravo Regimental ao Agravo de Instrumento nº 308.752 – Minas Gerais, julgado em 25 de setembro de 2000 e publicado no Diário da Justiça de 30.10.2000, com a seguinte ementa:

“PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - ICMS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL - MERCADORIAS DESTINADAS AO EXTERIOR – LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 - MATÉRIA PACIFICADA - ARTIGO 557 DO CPC - APLICAÇÃO.

O direito vigente após a edição da Lei Complementar nº 87/96, repele a distinção entre transporte interestadual e transporte internacional, referente à incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte de mercadorias destinadas ao território estrangeiro.

O relator, com espeque no artigo 557 do CPC, pode negar seguimento a recurso manifestamente improcedente. Agravo improvido” (Grifos nossos.)

Mais recentemente e no Recurso Especial 418.957 - Mato Grosso e Recurso Especial nº 613.785 – Roraima, a Primeira e a Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça assim pacificaram o entendimento, por meio das decisões proferidas pelos Ministros Relatores Garcia Vieira e Eliana Calmon, publicadas respectivamente no Diário da Justiça de 26.08.2002 e 12.09.2005:

“TRIBUTÁRIO - ICMS - SERVIÇOS 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”. (Grifos nossos.)

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

1. Não se conhece de recurso especial que aponta violação a dispositivo constitucional.
2. O art. 3º, II da LC 87/96 dispôs que não incide ICMS sobre operações e prestação que destinem ao exterior mercadorias, de modo que está acobertado pela isenção tributária o transporte interestadual dessas mercadorias.
3. Sob o aspecto teleológico, a finalidade da exoneração tributária é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional.
4. 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.
5. 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.
6. Recurso especial conhecido em parte e improvido”. (Grifos nossos.)

O Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário 399.225-2 – Mato Grosso, em decisão tomada pelo Ministro Marco Aurélio, no julgamento proferido em 16.6.2004, entendeu que a questão de não-incidência sobre as prestação de serviços de transporte estão na alçada da Lei Complementar nº 87/1996. Vejamos:

“DECISÃO ICMS - SERVIÇOS DE TRANSPORTE - MERCADORIAS DESTINADAS AO EXTERIOR - NÃO-INCIDÊNCIA. 1. A Corte de origem assentou que a Lei Complementar nº 87/96 afasta a incidência do ICMS sobre produtos destinados à exportação, abrangendo, com o gênero ‘operação’, a prestação de serviços de transporte. Prevê a Constituição Federal, na alínea ‘e’ do inciso XII do artigo 155, que cabe à lei complementar excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços. Ora, questionar-se a incidência, ou não, do tributo pressupõe o exame e, portanto, a interpretação da lei complementar, o que foi feito pelo Tribunal de origem, atuando na derradeira instância. Em síntese, considerado o que decidido no acórdão impugnado mediante este recurso extraordinário, não se tem como concluir pela violência ao artigo 155, § 2º, incisos IV e X, alínea ‘a’, da Constituição Federal. 2. Ante o quadro, nego seguimento a este extraordinário. 3. Publique-se. Brasília, 27 de maio de 2004” (Grifos nossos.)

A Jurisprudência brasileira, portanto, evoluiu para compreender corretamente a impossibilidade de incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte que têm início no Brasil e com término em qualquer ponto do território nacional, a permitir serem as mercadorias ou produtos destinados ao exterior.

Trata-se de medida que desonera a tributação das mercadorias exportadas, porquanto, não tendo condições de se deslocarem por iniciativa própria, necessitam de atividade-meio para alcançar o seu destino em país estrangeiro.

É, sem dúvida, a norma jurídica tributária da Lei Complementar nº 87/1996 provocando uma não-incidência nas prestação de serviços de transporte de mercadorias para o exterior, coincidindo com os interesses da economia brasileira, com vistas à desoneração do “custo Brasil”. Aliás, quando da vigência da Constituição anterior à Carta Magna de 88, incidindo o ISTR, de competência da União, na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, as normas tributárias editadas no período, bem como a Secretaria da Receita Federal, confirmaram a desoneração tributária desse transporte de mercadorias ou produtos.

3.1.2.4 A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.669 proposta perante o Supremo Tribunal Federal por meio da Confederação Nacional do Transporte

A referida Ação Direta de Inconstitucionalidade traz a discussão ao Supremo Tribunal Federal da inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 87/1996, no tocante a disciplina do transporte rodoviário interestadual, intermunicipal e internacional de passageiros, por conta de não ter regulado vários aspectos referentes a esta específica modalidade de transporte, afrontando a Constituição de 88 em seus artigos 146, incisos I, II e II; art. 155, inciso II; § 2º, incisos I, III, VII, alínea “a” combinados com o inciso VIII. A petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade aponta que os arts. 4º, 11, inciso II, alíneas “a” e “c”, e art. 12, incisos V e XIII⁹⁶, da Lei Complementar nº 87/1996, ofendem os pressupostos e princípios jurídicos constitucionais, em especial os arts. 146 e 155 da Carta Magna.

Os fundamentos jurídicos para a declaração de inconstitucionalidade, trazidos à colação na petição inicial da ADI nº 2.669, são os seguintes:

⁹⁶ “Art. 4º. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestação se iniciem no exterior.” “Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é: II – tratando-se de prestação de serviço de transporte: a) onde tenha início a prestação; c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do Artigo 12 e para os efeitos do § 3º do Artigo 13;” “Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: V – do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza; XIII – da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operações ou prestação subsequente.”

a) Em primeiro lugar, a incerteza de a passagem rodoviária ser sempre emitida ao passageiro pessoa física, mesmo quando adquirida por contribuinte do imposto;

b) Existe, também, a não definição pela Lei Complementar da alíquota aplicável na prestação de serviços de transporte rodoviário de passageiros de caráter interestadual, já que, sendo o passageiro pessoa física, sempre será aplicada a alíquota interna;

c) Ofensa na aplicação do princípio da não-cumulatividade, em razão de a Lei Complementar não definir como será ele aplicado na aquisição do bilhete de passagem de transporte rodoviário de passageiro por contribuinte do imposto, já que o bilhete será sempre emitido à pessoa física;

d) Ofensa ao princípio da isonomia, em face dos prestadores de serviços de transporte rodoviário terrestre de passageiros, visto que as empresas de transporte aéreo de passageiros não estão submetidas a tributação;

e) Ofensa ao princípio da seletividade e da capacidade contributiva por conta da não tributação da prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros em relação aos serviços de transporte rodoviário de passageiro, que é utilizado por um universo muito maior de pessoas.

Percebe-se que os fundamentos jurídicos que embasam a pretensão da ADI nº 2.669 são os mesmos que fulminaram a validade e eficácia da Lei Complementar nº 87/1996 na ADI nº 1.600, com realce em dois tópicos.

O primeiro está para o fato de que a petição inicial da ADI nº 2.669 não traz nenhuma fundamentação jurídica a prejudicar a aplicação da Lei Complementar nº 87/1996 em relação ao transporte rodoviário internacional de passageiros, seja com início no território brasileiro e destino em país estrangeiro, seja o contrário.

O outro tópico, que acreditamos o preponderante dos motivos jurídicos da declaração de inconstitucionalidade dos artigos da Lei Complementar nº 87/1196, é a extensão dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade prevista na ADI nº 1.600 à presente ADI nº 2.669, no que tange à prestação de serviços de transporte rodoviário de passageiros, intermunicipal, interestadual ou internacional.

O atual estágio de andamento processual da ADI nº 2669, conta com dois votos favoráveis à declaração de inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 87/1996 em face da prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e internacional: um proferido pelo Ministro Relator Nelson Jobim e acompanhado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, estando os autos conclusos com o Ministro Gilmar Mendes para a emanção de voto.

Já salientamos em linhas atrás que o critério para acoimar de inconstitucional a Lei Complementar nº 87/1996, pelo fato da omissão de disciplina jurídica a respeito da prestação de serviços de transporte aéreo a passageiro pessoa física, quando tomado o serviço por meio de pessoa jurídica, não pode prosperar, exatamente porque o fato de o bilhete de passagem ser emitido somente em nome do passageiro pessoa física não descaracteriza a hipótese de incidência do ICMS sobre a respectiva obrigação de fazer.

Não se discute que a hipótese de incidência na prestação de serviços de transporte rodoviário terrestre de passageiros, assim como na prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros, ocorrem e estão submetidas a exigência de ICMS a partir do momento em que se inicia a respectiva obrigação de fazer.

Nesse sentido, sendo a pessoa física ou a pessoa jurídica tomadores de serviços de transporte de passageiros, com a realização da respectiva obrigação de fazer, fica o ato de transportar submetido a incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, consignado no art. 155, II, da CF.

A emissão do bilhete de passagem rodoviária ou aérea de passageiro somente à pessoa física que será transportada não é critério inibidor da hipótese de incidência do ICMS, e, é um sofisma jurídico querer

atribuir à Lei Complementar vício de inconstitucionalidade ao não disciplinar o regime jurídico da não-cumulatividade desse imposto, no caso de pessoa jurídica ser o tomador dos serviços.

Nenhum operador do direito e intérprete da legislação tributária no plano constitucional é capaz de afirmar que a Lei Complementar do ICMS define exhaustivamente a integralidade do regime jurídico da não-cumulatividade do ICMS, para o aproveitamento dos créditos e apuração dos débitos do imposto, com o objetivo de se determinar o valor do tributo a recolher ao ente tributante.

Essa operação lógico-jurídica de apuração e determinação do montante do imposto a recolher para o ente público é fruto de uma operação de subsunção dos fatos à norma e, ao inverso, de aplicação da lei geral e abstrata ao caso concreto, necessita, inclusive, o operador do direito e o contribuinte de se valerem de normas jurídicas primárias, como a Constituição e a Lei, por excelência, como também de normas jurídicas secundárias para chegarem ao correto cumprimento da obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho afirma que:

“(...) base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.”

Aduz, ainda, o mesmo Autor:

“Esse modelo de integração hermenêutica é eloqüente para que descartemos a possibilidade lógica de figuras tributárias arquitetadas com a ausência de base de cálculo. Diremos mais, que o raciocínio desenvolvido pelo acatado jurista não seria possível, acaso inexistisse referência àquele fator essencial. (...) Reveste-se também de grande utilidade a distinção entre as bases de cálculo normativas e fácticas, que é objeto de reflexão por parte de Juan Ramallo Masssanet. Após invocar a intuição de Giannini e Jarach, que anteviram a diferença, traz à colação o testemunho de Saiz de Bujanda que, no seu entender, percebeu, com maior nitidez, a realidade consistente na pluralidade normativa: normas que definem as bases de cálculo (bases de cálculo *in abstracto* ou bases de cálculo normativas) e bases de cálculo fácticas, *que não são mais que o resultado a que se chega para um contribuinte concreto*. (...) A base de cálculo nunca vem determinada no plano normativo. Lá teremos só uma referência abstrata – valor da operação, o valor venal do imóvel etc. É com a norma individual do ato administrativo do lançamento que o agente público aplicando a lei ao caso concreto, individualiza o valor, chegando a uma quantia líquida e certa – base de cálculo fáctica.”

A base de cálculo *in abstracto* da prestação de serviços de transporte está na Constituição Federal de 1988, e é o preço do frete cobrado pelo prestador. Certo, também, que o princípio constitucional da não-cumulatividade é um importante critério de aferição *in concreto* da base de cálculo do ICMS, estando os limites de aproveitamento de todos os créditos do contribuinte na apuração do débito do respectivo imposto, contidos na Carta Magna de 1988, e que devem ser respeitados pelo legislador infraconstitucional no momento de expedir a norma competente de complementação da Constituição Federal.

Temos assim um intenso trabalho de conformação da legislação abaixo da Constituição para aplicação e determinação da base de

cálculo do ICMS, junto com os princípios constitucionais tributários, notoriamente sendo relevante um deles agora – o princípio da não-cumulatividade – para que no lançamento do tributo tenhamos o exato valor do tributo a ser recolhido aos cofres públicos.

A Lei Complementar nº 87/1996 respeitou esses critérios de conformação com a Constituição de 1988 e com os princípios constitucionais tributários ao erigir a base de cálculo do ICMS, na prestação de serviços de transporte, como sendo o valor cobrado. Se faltou o detalhamento da indicação do aproveitamento dos créditos do imposto no caso de aquisição de bilhete de passagem, pelo tomador pessoa jurídica de transporte de passageiro, isso não significa que a Lei Complementar é inconstitucional neste aspecto, pois o trabalho do legislador não terminou nem se exauriu com os limites traçados na Constituição e na Lei Complementar, para a correta aplicação do imposto neste caso específico.

Várias normas jurídicas emanadas pela lei ordinária competente dos Estados-membros dão conta do regime jurídico da não-cumulatividade do ICMS, no que tange ao aproveitamento dos créditos do referido imposto para a apuração da base de cálculo *in concreto* do montante do imposto a recolher. E, por pressuposto de hierarquia normativa, estão sempre passando pelo crivo de constitucionalidade em face dos pressupostos da tributação previsto no capítulo do Sistema Constitucional Tributário da Carta Magna de 1988.

A nosso ver trata-se de ataque à competência tributária para a criação em concreto do ICMS na prestação de serviços de transporte de passageiros pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, seja no transporte aéreo, seja no transporte rodoviário, atribuindo-se vício de inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 87/1996 pelo argumento da não disciplina do regime jurídico da não-cumulatividade no caso de tomador pessoa jurídica.

Isso, porque a Lei Complementar nº 87/1996 estabeleceu o respeito à base de cálculo prevista na Constituição de 1988 e a aplicação do regime de não-cumulatividade do ICMS em todas as suas hipóteses de incidência. Como, então, impedir que o legislador competente ordinário para a criação do imposto possa aplicar tais pressupostos da tributação na incidência do imposto sobre a prestação de serviços de transporte de

passageiros?

A Lei Complementar exerce um importante papel como norma jurídica tributária, conforme observamos no art. 146 da Constituição de 1988. De idêntico modo, exerce função relevante de complementação conforme a Carta Magna no tocante ao ICMS, mas, definitivamente, a Lei Complementar não exaure a competência constitucional tributária para a criação do ICMS pelos Estados-membros.

Reafirmamos que, se a Lei Complementar está de acordo com a Constituição de 1988 no que se refere à confirmação da base de cálculo *in abstracto* do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte e assegurou a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade, cabe aos Estados-membros dar seqüência ao exercício da competência tributária para definir o regime jurídico do imposto sobre a prestação de serviços de transporte de passageiros.

A solução para a completa fruição do princípio da não-cumulatividade do ICMS na prestação de serviços de transporte tomada por pessoa jurídica contribuinte do imposto será, inclusive, resolvida por meio de deliberação de Convênio no Confaz e devidamente ratificada por meio de instrumento jurídico competente pelos Estados-membros, com a adoção de campo específico na emissão do bilhete de passagem para a identificação do tomador pessoa jurídica, que paga pelo serviço de transporte do passageiro, ou, ainda, a possibilidade de endosso no bilhete de passagem pelo tomador pessoa jurídica ao passageiro que efetuará o embarque, já que pessoa jurídica não é capaz de viajar.

A seu turno, a alíquota aplicável, toda a vez que o tomador destinatário de serviços de transporte interestadual de passageiros for pessoa física, será sempre a interna, ainda que possa uma Lei Complementar dispor corretamente sobre a possibilidade de o bilhete de passagem ser emitido a uma pessoa jurídica.

A Constituição de 88 não deixa dúvidas que o passageiro, consumidor final não contribuinte do ICMS, adquirente de serviços de transporte interestadual estará submetido à alíquota interna do Estado-membro onde se inicia o transporte, conforme a clara determinação do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea “b”.

A Lei Complementar nº 87/1996 não pode disciplinar de maneira diferente da alínea “b” do inciso VII do § 2º, do art. 155 da CF nem tampouco ser atingida por vício de inconstitucionalidade, por não ter disciplinado a aplicação de alíquota interestadual no caso de passageiro destinatário de serviços de transporte rodoviário interestadual.

Conforme mencionamos retro, no comentário sobre a decisão de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ADI nº 1.600, qualquer tergiversação sobre a aplicação das alíquotas internas a tomador destinatário pessoa física de transporte interestadual é querer alterar o texto da Constituição às avessas, como se fosse possível querer modificar a Carta Magna pela expedição de normas complementares que definissem o contribuinte pessoa jurídica tomador dos serviços de transporte e, ao mesmo tempo, possibilitar aplicação de alíquota interestadual ao passageiro pessoa física.

Isso não está permitido pela atual Constituição e o fato de não disciplina, pela Lei Complementar nº 87/1996, da emissão do bilhete de transporte rodoviário a pessoa jurídica contribuinte do imposto, confirmando, assim, a aplicação da alíquota interestadual, não a torna inconstitucional, porque o regime jurídico da aplicação da alíquota interestadual ou interna, no caso de contribuinte de ICMS consumidor final ou não-contribuinte do ICMS, tomadores de serviços de transporte rodoviário de passageiro, já está perfeitamente definido na Carta Magna de 1988.

Nossa opinião se reveste de reflexões interpretativas do texto constitucional, procurando causar o menor distúrbio possível ao sistema constitucional tributário, diante dos seus princípios e normas jurídicas, e, obviamente, a decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal na ADI nº 2.669 pesará como orientação jurisprudencial, em último grau de jurisdição, como a correta exegese da hipótese de incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte rodoviário de passageiros, assim como o foi em face da prestação de serviços de transporte aéreo interestadual, intermunicipal e internacional de passageiros.

3.1.2.5. O transporte de energia elétrica

Para Roque Carrazza é pacífico na doutrina que a energia elétrica foi considerada pela Constituição de 1988 como mercadoria:

“Em suma, o ICMS pode alcançar, também, as operações relativas a energia elétrica. Noutros termos, a energia elétrica, para fins de tributação por via do ICMS, foi considerada, pela Constituição, uma mercadoria, o que, aliás, não é novidade em nosso direito positivo. Realmente, de há muito tem-se aceito que a energia elétrica é um bem móvel, dotado de valor econômico. Tanto que o CP Brasileiro, de 1940, ao tratar do crime de furto, equipara a energia elétrica (ou qualquer outra que tenha valor econômico) ao bem móvel (art. 155, § 3º). Seguindo a mesma trilha, o art. 83, I do CC considera bens móveis, para fins legais ‘as energias que tenham valor econômico’. A legislação do IPI, a seu turno, também consagra a energia elétrica na conta de produto industrializado, tanto que a contempla expressamente na Posição 2716.00.00 da Tabela do IPI (TIPI), aprovada pelo Decreto 2.092, de 10.12.1996”⁹⁷.

Com efeito, a Constituição de 88 estabelece a imunidade ao ICMS em relação às operações de circulação de energia elétrica em caráter interestadual, conforme se verifica na alínea “b” do inciso X do § 2º do art. 155; desse modo, a operação de circulação de energia elétrica submetida à tributação do ICMS é aquela em que o adquirente a consome, transformando-a em outro bem da vida.

Segundo o mesmo Autor:

“Logo, o *ICMS-Energia Elétrica* levará em conta todas as fases anteriores, entretanto, não são dotadas de autonomia apta a ensejar incidências isoladas, mas *apenas uma*, tendo por único sujeito passivo o consumidor final. A distribuidora,

⁹⁷ Roque Antonio Carrazza, *ICMS*, 11ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p. 225.

conquanto importante neste contexto, não é – e nem pode vir a ser – contribuinte do imposto, justamente porque, a rigor, não pratica qualquer operação mercantil, mas apenas viabiliza, nos termos acima expostos. Obviamente, a distribuidora de energia elétrica é passível de tributação por via de ICMS quando consome, para uso próprio, esta *mercadoria*. Não, porém, quando se limita a *interligar a fonte produtora ao consumidor final*. Este é que é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de *contribuinte de direito* e, ao mesmo tempo, de *contribuinte de fato*.”⁹⁸

Tecnicamente, contudo, costuma-se adotar que a transmissão de energia elétrica corresponde ao seu transporte, já que se trata de transferência de energia até os locais de consumo, por meio das linhas de transmissão, o que poderia levar à compreensão da possibilidade de incidência de ICMS sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de energia elétrica.

Não há incidência de ICMS na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de energia elétrica, porque a conduta de consumir energia elétrica não está relacionada com uma conduta anterior de realização de uma prestação de serviços de transporte. Esta pressupõe a realização de um contrato, entre tomador do serviço e transportador, de levar um bem ou uma pessoa de um ponto a outro dentro do território nacional ou fora dele.

O consumidor da energia elétrica não estabelece nenhum tipo de contrato de prestação de serviços com a empresa transmissora. Em São Paulo, a Secretaria da Fazenda por meio da Decisão Normativa CAT-4 de 03/11/2004, publicada no Diário Oficial do Estado em 03/12/2004, conclui de maneira científica, de acordo com a análise dos elementos da regra-matriz do imposto, para abortar a possibilidade de o ICMS atingir a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de energia elétrica.

⁹⁸ Roque Antonio Carrazza, *ICMS*, op. cit., p. 226.

A Decisão Normativa CAT-4, após definir a energia elétrica como mercadoria, aponta para a descrição do sistema brasileiro de fornecimento de energia elétrica, aduzindo que as empresas transmissoras estão no meio da operação de fornecimento, entre às empresas geradoras e as distribuidoras, comercializadoras ou do próprio consumidor livre:

“(…) basicamente elevando a tensão ao nível de transmissão, nas subestações, transmitindo a energia elétrica em alta tensão e produzindo a tensão para níveis próximos de consumo, geralmente, entregando-as para as linhas de distribuição de outra Empresa. E, o que é especialmente importante, geração, transmissão, distribuição e consumo de energia elétrica acontecem praticamente no mesmo momento”.

Continuando na Decisão Normativa CAT-4, as empresas de transmissão de energia elétrica prestam os serviços por meio do Operador Nacional do Sistema Elétrico, conforme as funções definidas no art. 13 da Lei nº 9.648/98:

“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 contratada.”

Na relação jurídica de contratar determinada prestação de serviços de transporte não se perfaz o suficiente, porque, entre o consumidor da energia elétrica (aí envolvendo, inclusive, as empresas distribuidoras e comercializadoras) e a empresa transmissora, não se configuram as partes necessárias de um contrato oneroso de transporte, em

que o consumidor final seria o tomador dos serviços e o transportador a empresa de transmissão.

“Não há portanto, ‘contrato de transporte’, ‘negócio econômico e jurídico de caráter transeunte e precário’ (Carvalho de Mendonça”, nem tampouco obediência contratual. Não se pode dizer que a empresa transmissora ‘não podem investigar se as mercadorias pertencem ao remetente’, pois ela está apenas transmitindo, geralmente sem poder dizer quem e para quem. Ela não simplesmente recebe e entrega a energia, seja porque trabalha ativamente problemas de tensão e estabilidade da rede, seja porque não há remetente de energia elétrica, mas despacho do NOS, o que faz desse negócio bem diferente de ‘entregá-la a destinatário no lugar por aquele designado sem atender a qualquer oposição’”⁹⁹.

Em nenhum momento, as empresas transmissoras de energia elétrica podem dispor dessa energia e transportá-la da maneira que lhes aprouver ou conforme os interesses dos consumidores e distribuidores, a ponto de existir uma prestação ou obrigação de fazer de transportar energia elétrica, já que no sistema desverticalizado elétrico brasileiro é o Operador Nacional do Sistema que estabelece como e por onde a energia, a ser consumida será fornecida pelas empresas que a transmitem.

“Esse sistema não fica simplesmente sujeito às vontades de compradores, vendedores e transportadores de energia elétrica, como se esse produto fosse cimento ou cerveja. É o próprio ONS quem exerce as operações comerciais pertinentes em relação à transmissão, no interesse da garantia do acesso dos agentes à rede de transmissão, pela programação do fluxo de energia.”¹⁰⁰

⁹⁹ São Paulo. Secretaria de Negócios da Fazenda Pública. Coordenadoria da Administração Tributária. Decisão Normativa CAT-4, de 23/11/2004, publicada no DOE em 23/12/2004.

¹⁰⁰ Idem.

Vulgarmente, pode-se dizer que a energia elétrica é transportada, mas não se pode querer atribuir efeitos tributários decorrentes de uma possível incidência de ICMS quando as empresas de transmissão a fornece aos partícipes do sistema. A energia elétrica é indisponível no que tange ao seu transporte, porque as linhas de transmissão não são vias de transporte controladas exclusivamente pelas empresas transmissoras, pois é o Operador Nacional do Sistema elétrico brasileiro quem determina a quantidade e como será entregue a energia solicitada pelos consumidores.

Então, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, corretamente conclui que:

“(...) energia elétrica não é estocada e não tem um lugar fixo no espaço. É transmitida, mas não é transportada, no sentido comum da palavra. Energia *química* é estocada na gasolina, numa pilha, etc. Seu lugar é macroscopicamente determinável. Mas não energia elétrica. Esta somente é fornecida, tanto na geração como na transmissão, na distribuição e a comercialização. Seu fornecimento, seja pela geradora, pela transmissora, pela distribuidora ou pela comercializadora, corresponde a um fato gerador do ICMS, pela saída da mercadoria. Nunca pelo transporte. As características do Sistema Elétrico Brasileiro reforçam esse entendimento”¹⁰¹.

A suposta prestação de serviços de transporte das transmissoras de energia elétrica, portanto, não passa de mera idéia de como será ela transmitida, nunca podendo corresponder a uma disciplina jurídico-tributária por força da incidência do ICMS sobre prestação de serviços de transporte. Restou evidenciado que os consumidores de energia elétrica não dispõem de vínculo jurídico com as empresas transmissoras, a caracterizar um contrato de transporte, por falta de indisponibilidade sobre a mercadoria energia elétrica que será transmitida, já que essa tarefa, ainda que realizada

¹⁰¹ São Paulo. Secretaria de Negócios da Fazenda Pública. Coordenadoria da Administração Tributária. Decisão Normativa CAT-4, de 23/11/2004, publicada no DOE em 23/12/2004.

por via das linhas de transmissão, é completamente controlada pelo Operador Nacional do Sistema elétrico brasileiro.

3.1.2.6. O autotransporte

O autotransporte corresponde ao transporte de pessoas ou bens realizado pelo proprietário do bem ou feito a si próprio¹⁰², ainda que realizado por meio de transporte utilizado em regime de locação ou forma similar. Roque Antonio Carrazza, sobre a incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte realizada a si próprio (autotransporte), assim se manifesta:

“Não pode, porém, ser objeto deste imposto o autotransporte (de pessoas ou de cargas), aí compreendido o transporte para a consecução dos fins da própria empresa que o realiza (v.g., na transferência de bens entre estabelecimentos da mesma empresa).

(...)

Assim, o serviços de transporte interestadual ou intermunicipal para si próprio (auto-serviços) e aquele sem significação econômica (como o serviços filantrópico, o familiar, o de mera cortesia etc.), refogem ao ICMS”¹⁰³.

O autotransporte não poderá sofrer a incidência do ICMS, porque falta uma das características mais importantes da relação jurídica tributária, que é o intuito econômico existente na relação jurídica de direito privado, bilateral e onerosa, de contratar o transportador para transportar bens ou pessoas.

Em nosso escorço histórico sobre a tributação da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, evidenciamos que no antigo ISTR, na vigência do inciso III do art. 3º do Decreto-lei nº 1.438/75, a União Federal realizou a cobrança do referido

¹⁰² Nesta circunstância estamos incluindo a possibilidade de a empresa de transporte realizar a prestação de serviços de transporte aos seus próprios funcionários.

¹⁰³ ICMS, 11ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p. 149-150.

tributo em face daqueles contribuintes que transportavam bens e mercadorias próprios pela via rodoviária. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal veio posteriormente rechaçar a possibilidade dessa cobrança, com a decretação de inconstitucionalidade do inciso III do art. 3º do Decreto-lei nº 1.438/75, por inexistir conteúdo econômico na realização de serviços de autotransporte.

A inexistência de capacidade contributiva do sujeito passivo que realiza o transporte de seus próprios bens ou mercadorias; ou, ainda, para si próprio, a revelar a base de cálculo dessa exação tributária, impede ao legislador infraconstitucional cogitar esse fato imponível como possível de figurar, enquanto conduta no antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

Diz José Eduardo Soares de Melo:

“É evidente que só se pode cogitar de ‘prestação de serviços’ 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 ‘serviços consigo mesmo’”¹⁰⁴

O autotransporte, enquanto conduta desonerada da incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, vincula-se à circunstância de o proprietário do bem efetuar os serviços de transporte sem a interveniência de terceiros. Ou seja, o autotransporte, para não sofrer a incidência do ICMS, não pode valer-se da contratação de terceiros para interceder na sua realização.

No Estado de São Paulo, por exemplo, o transporte de veículos por sua própria propulsão é considerado sujeito à incidência do ICMS, ainda que sendo a própria carga transportada. A Secretaria da Fazenda em São Paulo firmou entendimento, na Resposta à Consulta nº 086/89¹⁰⁵, que, se determinada empresa de transporte fornece, tão-somente, motoristas e combustíveis para que o veículo (carga transportada), por sua

¹⁰⁴ José Eduardo Soares de Melo, *ICMS Teoria e Prática*, 9ª ed., São Paulo, Dialética, 2006, p. 117.

¹⁰⁵ *Tributação dos Serviços de Transporte em São Paulo*, Joselita Rodrigues de Barros e Rosivani Baraldi Coffani, São Paulo, IOB Thomson, 1ª ed., 2006, p. 143.

própria propulsão, seja entregue no estabelecimento do tomador, está prestando serviços de transporte intermunicipal e interestadual submetidos a incidência do ICMS e não ao ISS municipal, por conta da prestação de serviços de fornecimento de mão-de-obra.

Outro exemplo: se determinada empresa contrata uma empresa de transportes para alugar seus veículos com fornecimento de motoristas e ajudantes, ainda se responsabilizando por toda a manutenção mecânica dos veículos locados e treinamento da mão-de-obra, visando ao transporte de suas mercadorias, não está realizando o autotransporte, pois fica evidente que o transporte está sendo realizado por intermédio de um terceiro contratado para disponibilizar o meio de transporte e motoristas, para serem os serviços prestados.

A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, na Resposta Consulta nº 505/00¹⁰⁶, esclarece que tal tipo de prestação de serviços não pode ser caracterizada como transporte de carga própria, ainda que sejam prestados os serviços por meio de veículos locados e sendo o motorista empregado da empresa transportadora, porque a contratação desta já evidencia a interveniência de um terceiro na realização da obrigação de fazer.

3.1.2.7. A prestação de serviços de transporte de caráter interestadual e intermunicipal realizados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos

A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é uma empresa pública, constituída integralmente por capital público, conforme estabelece o Decreto nº 509, de 10 de março de 1969, e presta um serviços eminentemente de caráter público conforme o inciso X do art. 21 da Constituição Federal.

Nesse sentido, quando para a consecução de seus serviços públicos realiza a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, não está sujeita à incidência do ICMS, porque abrangida pela

¹⁰⁶ Joselita Rodrigues de Barros e Rosivani Baraldi Coffani, *Tributação dos Serviços de Transporte em São Paulo*, op. cit., p. 157-159.

imunidade recíproca contida no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da CF de 1988.

A prestação de serviços de transporte sujeita à tributação do ICMS tem como característica essencial a relação jurídica de direito privado, em que o tomador e o prestador dos serviços estão em relação jurídica contratual, dispondo acerca das condições de como levar uma pessoa ou coisa de um lugar para o outro.

Não podem o Estado-membro e o Distrito Federal, no exercício da competência para a criação do ICMS na prestação de serviços de transporte, querer alcançar relações jurídicas que se dão no âmbito do direito público, notoriamente em face da prestação de um serviços público, como assim realiza a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.¹⁰⁷

O Supremo Tribunal Federal já disciplinou o regime jurídico de tributação da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, conforme o Acórdão no Recurso Extraordinário nº 364.202-RS, da Segunda Turma, Ministro Relator Carlos Velloso, julgado em 05/10/2004 e publicado no Diário da Justiça de 28/10/2004, com a seguinte ementa:

**“RECURSO EXTRAORDINÁRIO 364.202-2
RIO GRANDE DO SUL
RELATOR : MIN. CARLOS VELLOSO
RECORRENTE(S) : EMPRESA BRASILEIRA
DE CORREIOS E TELÉGRAFOS-ECT
ADVOGADO(A/S) : MAURO SILVEIRA
MOZENA E OUTRO(A/S)
RECORRIDO(A/S) : MUNICÍPIO DE VIAMÃO
ADVOGADO(A/S) : RENATO LUÍS BORDIN
DE AZEREDO E OUTRO(A/S)
EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO.
ECT – EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS
E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA
RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA**

¹⁰⁷ “O serviço sobre o qual pode recair imposto é, *exclusivamente*, o regido pelo direito privado, isto é, o serviço situado no ‘mundo dos negócios’, cujos timbres são a igualdade das partes contratantes e a autonomia das vontades”. Aires Fernandino Barreto, *ISS na Constituição e na Lei*, op. cit., p. 61.

PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE
ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA
PRESTADORA DE SERVIÇOS PÚBLICO:
DISTINÇÃO. TAXAS: IMUNIDADE
RECÍPROCA: INEXISTÊNCIA.

I. - As empresas públicas prestadoras de serviços público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A ECT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 22, X; C.F., art. 150, VI, *a*. Precedentes do STF: RE 424.227/SC, 407.099/RS, 354.897/RS, 356.122/RS e 398.630/SP, Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma.

II. – A imunidade tributária recíproca — C.F., art. 150, VI, *a*, somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas.

III. - R.E. conhecido e improvido”. (Grifos nossos.)

A realização de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal efetuada pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT não se submete, portanto, à tributação pelo ICMS, por força da imunidade recíproca contida na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

Ressaltamos, que a referida obrigação de fazer deve ser realizada exclusivamente pela Empresa Pública em questão, pois não se aplica a imunidade no caso da contratação de prestador de serviços de transporte para a sua realização. Ou seja, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos contratando empresa prestadora de serviços de transporte ou autônomos para o transporte de bens, não beneficiará tal contribuinte com a imunidade recíproca.

A imunidade recíproca do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte abrange, tão-somente, a Empresa Pública que presta em caráter exclusivo o transporte, sem a interveniência de terceiros, pois, nesse caso, a incidência do ICMS é impostergável, cabendo ao contribuinte sujeito passivo do imposto o dever de apuração e recolhimento do tributo.

3.1.2.8 A prestação de serviços de transporte dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão

A prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão, em razão da imunidade objetiva assegurada a tais bens, conforme a alínea “d” do inciso VI, do art. 150, não desencadeará a incidência do ICMS por motivo do cumprimento da respectiva obrigação de fazer.

Aliomar Baleeiro, sobre a respectiva imunidade, aduz que o alvo pretendido pela desoneração de impostos a tais bens é o amparo e o estímulo à cultura, mantendo-se, desse modo, a garantia da liberdade do pensamento em todas as suas esferas¹⁰⁸.

A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão alcança a prestação dos serviços de transporte de tais bens, porque a Constituição está a determinar que todos os custos inerentes à circulação e produção de tais bens, que são arcados pelas empresas que os editam, devem ser desonerados do pagamento do tributo.

Os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, só podem atingir os valores culturais relativos à manifestação e à proliferação da liberdade do pensamento se tiverem condições, por meio das empresas que os editam, de acesso a toda a sociedade. Não reconhecer que o transporte de tais bens é parte integrante e importante de todo o processo de acesso da sociedade às informações veiculadas por esses meios obstrui a finalidade pretendida pela Constituição de difusão do conhecimento e da cultura.

Concordamos integralmente com Roque Carrazza, que traduz a interpretação finalística dessa imunidade, com conceitos amplos, para atingir todos os insumos e meios necessários para que os os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão possam, pela desoneração tributária, chegar com amplo acesso à sociedade, reduzindo-se

¹⁰⁸ *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*, 7ª ed., atualizadora Misabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 339.

custos de produção e circulação, inclusive imunizando a prestação de serviços de transporte de tais bens.¹⁰⁹

Levando em consideração que a imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão estão desonerados das obrigações tributárias incidentes sobre a circulação e produção de tais bens, atingindo todos os insumos e meios necessários, é salutar garantir a imunidade na prestação de serviços de transporte do papel e de todas as suas características vinculadas à impressão, tais como, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser e filmes fotográficos, que estão imunes por força da Súmula 657 do Supremo Tribunal Federal.

A Lei Paulista do ICMS (Lei nº 6.374/1989), bem como o Regulamento do ICMS em São Paulo (Decreto nº 45.480/2000), estão em conformidade com o texto constitucional, tendo sido garantida a imunidade tributária das operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços realizadas em razão do livro, jornal, periódico e do papel destinado à sua impressão, como se constata no art. 4º da Lei nº 6.374/1989 e inciso XIII do art. 7º do Decreto nº 45.490/2000.

3.2. O aspecto espacial da prestação de serviços de transporte previsto no inciso II, do art. 155, da Carta Magna

Paulo de Barros Carvalho sobre o aspecto espacial da norma jurídica tributária ministra:

“Reportando-nos à definição dos *locus facti*, nas leis brasileiras, podemos divisar três níveis de elaboração, no que toca às coordenadas de espaço dos antecedentes das regras tributárias.

Com efeito, temos impostos, como o de importação, em que o acontecimento apenas se produz em pontos predeterminados, chamados de repartições alfandegárias, e de número reduzido, levando-se em conta as dimensões do território nacional. Demora-se aqui o legislador, especificando as localidades habilitadas a receber

¹⁰⁹ Curso de Direito Constitucional Tributário, 23ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2007, p. 775.

os bens importados, ocasião em que procede com mais empenho no preparo do critério espacial da hipótese tributária.

É distinto o processo quanto a impostos que oneram a propriedade predial e territorial. A descrição normativa não fixa lugares exclusivos, não se detendo por oferecer um rol limitado de postos. Antes, prevê áreas, regiões, intervalos territoriais, extensos e dilatados, dentro dos quais, em qualquer de seus pontos, pode-se efetivar o evento. É o caso, por exemplo, do IPTU, em que são alcançados somente os bens imóveis situados nos limites interiores do perímetro urbano do Município. Diríamos que o critério de espaço mereceu uma relativa elaboração, estipulado que está de forma menos minuciosa, sem o cunho de singularidade que caracteriza a primeira espécie.

Por fim, exações do estilo do IPI ou do ICMS apresentam pequena participação elaborativa, no que tange ao fator condicionante de espaço. Seja qual for o lugar em que o fato ocorra, dentro da latitude eficaz da norma, dão-se por propagados seus legítimos efeitos, não havendo falar-se de pontos particularmente determinados, ou de sub-regiões zelosamente delineadas. O critério espacial coincide, nessas hipóteses, com o âmbito de validade territorial da lei¹¹⁰.

Com essa lição, podemos afirmar que o ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, previsto na Constituição de 1988, tem seu critério espacial estabelecido no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, delimitado pelo âmbito de validade territorial da lei tributária do ICMS emanado pelo Estados-membros e pelo Distrito Federal.

Uma vez iniciado o transporte interestadual e intemunicipal, a obrigação tributária do ICMS incidente sobre a referida

¹¹⁰ *Curso de Direito Tributário*, op. cit., p. 254-255.

obrigação de fazer é atingida e delimitada pelos limites territoriais das fronteiras regionais dos Estados-membros e do Distrito Federal, por meio da validade territorial da lei ordinária, emanada em concreto pelos entes políticos.

Certo é que, na prestação de serviços de transporte internacional, se aplica integralmente a lei estadual ou distrital, seja aquela iniciada no exterior e com término no território nacional, seja aquela prestada integralmente no exterior, ambas a destinatário adquirente dos serviços, domiciliado ou estabelecido no País, e respectivamente nos territórios do Estado-membro ou do Distrito Federal.

José Eduardo Soares de Melo¹¹¹ apresenta-nos caso concreto concernente à possibilidade de incidência do ICMS no transporte de pessoas e cargas do continente para pontos situados no mar territorial, sobre plataforma continental, zona econômica exclusiva, ilhas oceânicas da União, navios surtos e fundeados ao longo dos portos e do litoral (e vice-versa), ou entre um ponto e outro do mar territorial, por empresas de táxi aéreo. Essa questão, inclusive, pode ocorrer também nos casos de transporte marítimo nos locais em que menciona.

Com efeito, o transporte aéreo de passageiros ou de cargas realizado por empresa de transporte de táxi aéreo nos locais referenciados não poderá sofrer a incidência de ICMS na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, pois a natureza jurídica do mar territorial, plataforma continental, zona econômica exclusiva e ilhas oceânicas se caracterizam como bens da União, conforme a precisa norma constitucional estabelecida no art. 20, incisos IV, V e VI, da Carta Magna, vejamos:

“Art. 20. São bens da União:

(...)

IV – as ilhas fluviais e lacustres nas zonas limítrofes com outros países; as praias marítimas; as ilhas oceânicas e as costeiras; excluídas, destas, as que contenham a sede de Municípios, exceto aquelas áreas afetadas ao serviço público e a

¹¹¹ “ICMS – Teoria e Prática”, 9ª ed., São Paulo, Dialética, 2006, p. 120.

unidade ambiental federal, e as referidas no art. 26, II;
V – os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva;
VI – o mar territorial (...);

Em tese apresentada no primeiro congresso de direito tributário promovido pelo IDEPE e pelo EBET, consignada na Revista de Direito Tributário nº 19/20, intitulada “Tributação dos Serviços de Transporte das Operações de Reboque em Águas do Mar Territorial – Uma Experiência Prática”, Mairo Caldeira de Andrade já concluía, ainda que o tema em discussão tratava-se da possibilidade de incidência do ISS municipal em oposição à incidência do ISTR na vigência da Carta Constitucional anterior à de 1988, que

“(...) os serviços de transporte de passageiros e de cargas realizados nas águas da Baía da Guanabara ou ao longo do litoral ou em outras baías e demais reentrâncias da costa brasileira não são prestados no território de qualquer Município, muito menos nele se contendo inteiramente o trajeto de suas embarcações, como exige o CTN, para descaracterizar a competência federal. Isto porque, tais serviços são prestados permanentemente (os barcos só vêm à terra para reparos e, nessas oportunidades, não prestam serviços) em águas do mar territorial, incluído pela Constituição entre os bens da União e sob jurisdição exclusiva desta.”¹¹²

Os bens da União citados nos incisos IV, V e VI do art. 20 da Constituição de 1988, não podem levar o intérprete da norma tributária do ICMS, incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, a crer tratarem, os referidos bens da União, dotados da característica de personalidade jurídica de direito público interno, tais quais os Estados-membros, o Distrito Federal ou os Municípios.

¹¹² Mairo Caldeira de Andrade, “Tributação dos Serviços de Transporte das Operações de Reboque em Águas do Mar Territorial – Uma Experiência Prática”, *in* Revista de Direito Tributário, Ano 6, janeiro/junho de 1982, São Paulo, Revista dos Tribunais, p. 322.

A competência constitucional para a criação dos tributos *in concreto* atribuída aos Estados-membros e Distrito Federal não dota os bens públicos da União deste específico poder de tributar, nem tampouco se tratam de entidades políticas de direito público interno dotados de autonomia legislativa e executiva.

O traspasse das fronteiras do Estado-membro e respectivas fronteiras dos Municípios, como consequência inevitável para a realização, pelo transportador, de prestação de serviços de transporte do ponto do respectivo território para os bens da União, não desencadeia conduta tributável pelos Estados-membros e Distrito Federal.

Os bens da União não são unidades políticas de direito público interno, não podendo sequer o legislador infraconstitucional, por equiparação, atribuir competências tributárias estadual, distrital ou municipal a esta específica prestação de serviços que ocorra dentro ou para tais bens públicos, com deslocamento de pessoas ou bens.

Estamos afirmando que a prestação de serviços de transporte tributável, conforme a Constituição de 1988, inciso II do art. 155, é a de cunho interestadual e intermunicipal, ou seja, o ICMS incide sobre a prestação de serviços que traspassem as fronteiras regionais e locais dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios.

Existe uma jurisdição da União sobre tais bens públicos, limitada ao espaço físico que ocupam, não podendo os Estados, Distrito Federal ou Municípios estipularem nenhuma norma jurídica que atinja a competência da União para dispor e legislar sobre normas jurídicas afetas aos bens discriminados no art. 20, incisos IV, V e VI, da CF.

Em discussão no Supremo Tribunal Federal, temos a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.080-3, proposta pela Confederação Nacional do Transporte, questionando a validade da Constituição Estadual do Rio de Janeiro no art. 194, §5º, e Lei Estadual do respectivo Estado-membro nº 2.657/1996, no art. 31, §4º, que estabeleceu a competência tributária do Estado do Rio de Janeiro e dos Municípios no que forem confrontantes, para a incidência de ICMS sobre a prestação de serviços de transporte realizados por empresas de táxi aéreo contratadas pela

Petrobrás, realizados por meio de helicópteros partindo dos Municípios de Macaé e Campos, pois:

“1.5. Ao incluir ‘a plataforma continental, o mar territorial e a zona econômica exclusiva’ como locais de operações sujeitas ao ICMS, o legislador estadual cometeu graves e inequívocas violações à Constituição Federal caracterizadas por: - afetar bens da União (art. 20, IV, V e VI-CF) e ultrapassar o âmbito de competência do Estado para instituir impostos sobre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte (arts. 22, I e 155, II-CF); - ofender o princípio da imunidade recíproca entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 150, VI, a-CF); - invadir competência reservada ao direito nacional – lei complementar tributária (arts. 146, I, III, a, e 155, § 2º, XII, d-CF);”¹¹³

No aguardo da decisão definitiva sobre o assunto, já que a ADI nº 2.080-3 perante o Supremo Tribunal Federal não teve o seu julgamento definitivo, acreditamos na pertinência da interpretação de que não prevalecerá a validade da norma da Constituição do Estado do Rio de Janeiro no cotejo com a Constituição Federal, no sentido de impor ônus tributário sobre a prestação de serviços de transporte realizadas do ponto do território do Estado ou dos Municípios aos bens públicos da União.

Esta intenção do legislador carioca falece ante a força hierárquica da Constituição de 1988 de colocar sob a sua competência a legitimidade para legislar exclusivamente sobre os seus domínios, não permitindo que as entidades de direito público interno (Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), enquanto unidades políticas que integram a Federação, tenham alguma ingerência sobre os bens do Estado-nação.

Não endossamos, porém, a argumentação de ataque a imunidade recíproca, prevista na alínea “a” do inciso VI do art. 150. A

¹¹³ Trecho da petição inicial na ADI nº 2.080-3, da Confederação Nacional dos Transportes, conforme edição veiculada no site da internet do Supremo Tribunal Federal.

prestação de serviços de transporte, quando realizada, configura uma relação jurídica de direito privado, bilateral e onerosa, em que o prestador dos serviços se obriga a transportar pessoas ou bens de um ponto a outro do território brasileiro, perante ajuste com um terceiro, que paga e exige o cumprimento da obrigação, ou seja, prestar serviços de transporte tributável exige relação negocial de cunho econômico.

A União, se efetuar o transporte de pessoas ou bens, diretamente e por meio de uso de veículos próprios, do ponto do território do Estado-membro ou do Município ao mar territorial, plataforma continental, zona econômica exclusiva, ilhas fluviais e lacustres nas zonas limítrofes com outros Países, praias marítimas, ilhas oceânicas e costeiras, não se submete à hipótese de incidência do inciso II do art. 155, porque está prestando um serviço público, que não se reveste das características de atividade mercantil regida pelo direito privado, cuja remuneração pela prestação dos serviços será feita pela modalidade de taxa.

Nem pode vingar o argumento de que as prestadoras de serviços de transporte estariam acobertadas pelo manto da imunidade recíproca no caso de realizarem prestação de serviços de transportes à União, pois a imunidade recíproca dos impostos prevista na alínea “a” do inciso VI do art. 150, circunscreve-se à pessoa política, em razão do seu patrimônio, renda ou serviços, nunca ao particular, pessoa física ou jurídica, que sob o manto do direito privado realiza a obrigação de fazer.

3.3. O aspecto temporal da regra-matriz de incidência da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de competência do Estado-membro e Distrito Federal

O marco de tempo, que revela a ocorrência da prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal tributável pela Constituição de 1988, ocorre pelo seu início. Ou seja, o início da prestação de serviços de transporte desencadeia, aos sujeitos da relação jurídica tributária, o conhecimento e a vinculação ao cumprimento da obrigação tributária de recolher o ICMS para os Estados-membros e o Distrito Federal.

Declara Paulo de Barros Carvalho:

“Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária”¹¹⁴.

A Lei Complementar nº 87/1996, cumprindo sua função de complementar a Constituição e obediente ao regime jurídico constitucional do ICMS, deixa evidente o momento da ocorrência da prestação de serviços de transporte, consignando o suporte jurídico que deverá ser adotado pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal para fixar a sua competência.

Consoante o art. 12 da Lei Complementar nº 87/1996, temos o seguinte:

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

(...)

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

(...)

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

(...)

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviços prestado no exterior (...)

¹¹⁴ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, op. cit., p. 258.

A Lei Complementar em comento possibilita a definição de três regimes jurídicos atinentes à prestação de serviços de transporte:

- a) Na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, realizada sob qualquer meio, a ocorrência da hipótese de incidência se dará pelo início da prestação dos serviços;
- b) Na prestação de serviços de transporte com início no exterior e término em qualquer ponto do território brasileiro, a ocorrência da hipótese de incidência se dará com o ato final do transporte realizado ao tomador adquirente;
- c) Na prestação de serviços de transporte que se dá integralmente no exterior a destinatário tomador dos serviços domiciliado ou sediado no Brasil, a ocorrência da hipótese de incidência se dará quando forem eles realizados integralmente pelo prestador.

A prestação de serviços de transporte realizadas em caráter interestadual e intermunicipal ocorre com o início da prestação do serviços, não se vinculando à idéia de fruição do serviços ou do contrato, que caracteriza a forma adotada entre tomador e prestador para realizarem o negócio jurídico.

Uma vez iniciados os serviços de transporte intermunicipal e interestadual, a norma jurídica tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal absorve a conduta e estipula o dever de cumprimento da obrigação tributária, independentemente de terem os serviços se concretizados na íntegra.

A obrigação de fazer tipificada na norma tributária e submetida a seus efeitos não está vinculada à fruição dos serviços, à sua utilidade ou ao seu consumo, porque a prestação de serviços de transporte tributável tem por aspecto da materialidade do antecedente da regra-matriz de incidência, enquanto conduta, *o prestar serviços* como fazer desenvolvido a outrem.

A prestação de serviços de transporte é uma típica obrigação de fazer, ou seja, serviço prestado a um sujeito de direito na relação jurídica que tenha cunho econômico e negocial, e admitir que a

prestação do serviço de transporte interestadual ou intermunicipal tributável possa recair sobre a fruição dos serviços ou o seu consumo integral é modificar o texto da Constituição, instituindo um outro imposto, que não o previsto no inciso II do art. 155.

A relação jurídica estabelecida entre o tomador dos serviços e o prestador na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal se dá com o início da prestação, não podendo o sujeito passivo alegar a não ocorrência da hipótese de incidência no caso de o bem ou pessoa não ter chegado ao destino pactuado.

A prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal interrompida e não realizada não acarreta o estorno do cumprimento da obrigação de pagar o ICMS respectivo. Iniciados os serviços de transporte, não pode o prestador dos serviços voltar ao passado para descaracterizar a ocorrência da hipótese de incidência da obrigação de fazer.

Diferentemente da obrigação de dar, a obrigação de fazer o serviço de transporte não ocorre no tempo com a utilidade dos serviços realizados.

De idêntica forma, o contrato de prestação de serviços estipulado entre o tomador e o transportador não dá conta do momento da ocorrência da hipótese de incidência.

A formalização do acordo de vontades no transporte de bens e pessoas, por meio escrito, caracteriza o mecanismo jurídico de direito privado a dar forma a obrigação de fazer, mas nunca, para efeitos tributários, irá denotar a ocorrência da hipótese de incidência do imposto estadual e distrital.

Pode o transportador e o tomador firmarem contrato de prestação de serviços, entretanto, se o transporte não se iniciou, não há incidência da norma jurídica tributária sobre esse negócio jurídico.

O local de cumprimento da obrigação tributária relativa a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal será:

“a) onde iniciar a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal; b) onde se encontrar o transportador, quando em situação fiscal irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inábil; e c) do estabelecimento contribuinte neste Estado, no caso de utilização de serviços cuja prestação estiver iniciada em outro estado e não estiver vinculada à operação ou à prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto (diferencial de alíquota)”¹¹⁵.

O local de início dos serviços de transporte de passageiros e de cargas será considerado aquele onde se inicia trecho de viagem indicado no bilhete de passagem ou no conhecimento de transporte, não sendo considerados início de nova prestação os casos de transbordo de carga, turistas ou passageiros, ainda que realizados por estabelecimento diverso da transportadora.¹¹⁶

A seu turno, com a realização da prestação de serviços de transporte de cunho internacional com início no exterior e término no território brasileiro ou a prestação de serviços de transporte realizada integralmente no exterior, ambas efetuadas a destinatário tomador do serviços sediado ou domiciliado no Brasil, o momento da ocorrência da hipótese de incidência se perfaz com a conclusão dos serviços pactuados.

A regra constitucional não deixa dúvidas sobre a caracterização do momento da incidência na prestação dos serviços de transporte de cunho internacional acima tratada. A regra de incidência, prevista na alínea “a”, do inciso IX do § 2º do art. 155, determina que o ICMS sobre a prestação de serviços de transporte incidirá sobre os serviços prestados no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviços.

¹¹⁵ *Tributação dos Serviços de Transportes em São Paulo*, Joselita Rodrigues de Barros e Rosivani Baraldi Coffani, São Paulo, IOB Thomson, 1ª ed., 2006, p. 21.

¹¹⁶ *Ibidem*, p. 21.

Portanto, o destinatário tomador dos serviços de transporte internacional, integralmente prestados no exterior ou lá iniciados no exterior e com término no território brasileiro, estará obrigado ao recolhimento do ICMS no exato momento do ato final do transporte, ou seja, com a sua conclusão, cabendo o respectivo imposto ao Estado-membro ou ao Distrito Federal em que esteja domiciliado ou sediado.

3.4. Os elementos da regra-matriz de incidência do consequente da norma constitucional relativa ao ICMS sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal

3.4.1 O sujeito ativo titular da competência tributária para instituir o ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal

Conforme a norma da Constituição de 88 prevista no art. 155, inciso II, os entes políticos competentes para a criação e cobrança do imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, como também nos casos de transporte internacional, ainda que as prestação se iniciem no exterior, são os Estados-membros e o Distrito Federal.

Nesse sentido, os Estados-membros e o Distrito Federal possuem a titularidade da competência tributária para, por meio de suas leis ordinárias, dispor sobre a obrigação tributária do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte, e são os entes políticos competentes para a cobrança e fiscalização do respectivo imposto.

3.4.2. O sujeito passivo

O contribuinte sujeito passivo do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte é aquele definido pela Lei Complementar nº 87/96, no art. 4º, combinado com o parágrafo único, inciso II, do mesmo artigo, por expressa determinação da Constituição de 88, na alínea “a”, do inciso XII do § 2º do art. 155. Vejamos:

“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial, operações de

circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestação se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

(...)

II – seja destinatária de serviços prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior”;

Como transportadora pessoa física, que com habitualidade e com intuito de lucro realiza atividade econômica de transportar pessoas ou bens de um ponto a outro do território nacional, temos o transportador rodoviário autônomo definido na Lei Federal nº 7.290/84.

Esta lei, em seu art. 1º, dispõe como sendo o transportador autônomo de bens a pessoa física, proprietária ou coproprietária de um veículo, sem vínculo empregatício, devidamente cadastrado em órgão disciplinar competente que, com seu veículo, contrate serviços de transporte, de carga ou de passageiro, em caráter eventual ou continuado, com empresa de transporte rodoviário de bens ou diretamente com os usuários desses serviços.

A recente Lei nº 11.244, de 05 de janeiro de 2007, que disciplina o transporte rodoviário de cargas por terceiros e sob remuneração, trata de definir que o transportador rodoviário autônomo de carga é um dos sujeitos de direito pessoa física, que exerce atividade econômica de transporte rodoviário de carga no território nacional, em regime de livre concorrência, desde que previamente inscrito no Registro Nacional de Transportadores Rodoviários de Carga da Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT, devendo comprovar pelo menos ser proprietário, coproprietário ou arrendatário de pelo menos um veículo automotor de carga, registrado em seu nome no órgão de trânsito ou como veículo de aluguel.

No caso de prestação de serviços de transporte rodoviário de carga, com início no Estado de São Paulo e realizados por transportador autônomo, ocorre imediatamente a substituição tributária para o recolhimento do imposto ao tomador dos serviços de transporte, quando este for contribuinte do imposto, como estabelece o inciso XXI, do art. 8º, da Lei do ICMS, em São Paulo, sob o nº 6.374/1989¹¹⁷.

A prestação de serviços de transporte rodoviário e ferroviário de cargas, conforme a legislação de regência no Estado de São Paulo¹¹⁸, está submetida a substituição tributária na apuração do ICMS ao tomador dos serviços de empresa transportadora (pessoa jurídica), estabelecida em território paulista e com o início da prestação no próprio Estado, conforme a previsão do inciso XXII, do art. 8º da Lei nº 6.374/89.

Tal substituição tributária na sujeição passiva do imposto ocorre quando a empresa transportadora seja estabelecida fora do território paulista e não-inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de São Paulo¹¹⁹.

A responsabilidade tributária do tomador dos serviços de transporte na sujeição passiva do ICMS, na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal por substituição, consignada na legislação paulista, possui características peculiares, porquanto se trata de uma modalidade de substituição tributária não muito conhecida e chamada de *concomitante*, com previsão na Lei Complementar nº 87/1996, art. 6º:

“Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou depositário a qualquer título a

¹¹⁷ “Se o tomador do serviço estiver enquadrado no regime simplificado atribuído à microempresa ou empresa de pequeno porte no Estado de São Paulo ou, ainda, não obrigado à escrituração fiscal, o imposto deverá ser recolhido, antes do início do transporte, por meio de Guia de Arrecadação de Tributos Estaduais (GARE) ou Guia Nacional de Recolhimentos de Tributos Estaduais (GNRE), pelo autônomo ou transportadora inscrita em outra unidade da Federação”. Joselita Rodrigues Barros e Rosivani Baraldi Coffani, *Tributação dos Serviços de Transporte em São Paulo*, op. cit., p. 29.

¹¹⁸ Regime jurídico específico determinado pela Secretaria da Fazenda Pública do Estado de São Paulo, na Portaria CAT nº 28, de 22.04.2002, publicado no Diário Oficial do Estado em 25.04.2002. O transporte aquaviário e aéreo de cargas não estão submetidos à substituição tributária, bem como o de passageiros.

¹¹⁹ A substituição tributária do tomador dos serviços de transporte interestadual ou intermunicipal de cargas com início no território paulista não ocorrerá no caso de serem os serviços prestados por pessoa jurídica enquadrada no regime de microempresa ou empresa de pequeno porte e não estiver obrigado a escrituração fiscal.

responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações, **sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes**, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestadual nas operações e prestação que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§2º a atribuição da responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.” (Grifos nossos.)

A substituição tributária concomitante, por óbvio, não sendo subseqüente nem antecedente à ocorrência da hipótese de incidência tributária, opera-se no exato momento da ocorrência da hipótese de incidência da prestação de serviços de transporte.

A partir do momento do início da prestação dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual, de transporte rodoviário e ferroviário de carga, a lei paulista estabelece a substituição tributária do sujeito passivo contribuinte do imposto, notoriamente a empresa transportadora ou o transportador autônomo rodoviário de cargas, para o tomador dos serviços contribuinte do imposto no Estado de São Paulo. O art. 66-A da Lei Paulista nº 6.374/89¹²⁰, na redação dada pela Lei nº 9.176/95,

¹²⁰ “Artigo 66-A - A sujeição passiva por substituição em relação às operações subseqüentes compreende, também, o transporte efetuado por terceiro, desde que o respectivo preço esteja incluído na base de cálculo. Parágrafo único - O disposto neste artigo não se aplica às operações interestaduais em que o tomador do serviço de transporte seja o destinatário da mercadoria”. Verificar, inclusive, o Regulamento do ICMS em São Paulo, Decreto nº 45.490/00, “Artigo 266 - A sujeição passiva por substituição com retenção antecipada do imposto compreende, também, o transporte efetuado por terceiro, desde que o respectivo preço esteja incluído na base de cálculo da retenção (Lei 6.374/89, art. 66-A, na redação da Lei 9.176/95, art. 3º). § 1º - O disposto no ‘caput’ não se aplica à prestação de serviço de transporte interestadual, hipótese em que o imposto devido será pago de acordo com as normas pertinentes. § 2º - Quando o valor do frete não estiver incluído na base de cálculo da retenção, por força do artigo 42, o imposto incidente sobre a prestação, por não estar compreendido na retenção de que trata este artigo, será pago: 1 - pelo tomador do serviço, nas hipóteses dos artigos 316 ou 317; 2 - pelo prestador do serviço, nas demais hipóteses, quando destacado em documento fiscal hábil por ele emitido ou constante de guia de recolhimentos especiais, nos termos da legislação aplicável”.

consigna que não ocorrerá a substituição tributária na prestação de serviços de transporte, com início no Estado de São Paulo, pelo tomador contribuinte do imposto, quando o preço do frete estiver incluído na base de cálculo da operação de circulação de mercadorias sujeita à substituição tributária, com a retenção antecipada do imposto, na chamada substituição tributária para frente.

Desse modo, sendo a operação de circulação de mercadorias sujeitas à substituição tributária para frente, com a inclusão no preço das mercadorias do preço de frete tributado em razão da prestação de serviços de transporte, não ocorrerá a substituição tributária do tomador, nem tampouco a obrigação do prestador dos serviços de cumprir com a obrigação tributária, apurando e recolhendo o imposto para o Estado de São Paulo.

Com a emissão da nota fiscal da operação de circulação de mercadorias, com a substituição tributária para frente e efetuada a retenção do ICMS antecipadamente, incluindo-se o frete na base de cálculo das mercadorias sujeita ao dito regime, não ocorre, nesse caso, a aplicação da substituição tributária ao tomador dos serviços de transporte substituto tributário na operação de circulação das mercadorias, pois no próprio preço da mercadoria está embutido o frete, submetendo-se diretamente à tributação pela alíquota aplicável.

O valor do frete que será pago ao transportador, então, terá o desconto do montante relativo ao imposto incidente.

A regra jurídica do art. 66-A da Lei Paulista nº 6.374/89, impeditiva da aplicação da substituição tributária na prestação dos serviços de transporte ao tomador dos serviços, que se encontra na condição de substituto tributário da operação de circulação de mercadorias, com o valor do frete incluso no próprio preço destas, em nada veda que o tomador dos serviços de transporte substituído na operação de circulação da mercadoria possa arcar com o pagamento do frete, e, nesse caso, será ele o responsável, por substituição tributária, que em nome do sujeito passivo (transportador) deva efetuar a apuração do ICMS.

Isto significa que a norma do art.66 da lei Paulista nº 6.374/89 não é aplicada em todos os casos de substituição tributária das

mercadorias, pois o adquirente destas substituído na operação, poderá estipular, na relação jurídica estabelecida com o vendedor, que o transporte do bem seja feito por sua conta e risco. Assim acontecendo, a substituição tributária na prestação de serviços de transporte volta a incidir normalmente, independentemente da substituição tributária da operação da circulação de mercadorias.

A sujeição passiva na prestação dos serviços de transporte internacional é subsumida diretamente à Constituição de 1988, que estabelece na alínea “a” do inciso IX do §2º do art. 155, ser o adquirente tomador dos serviços de transporte, sediado ou domiciliado no Brasil, pelo qual foi confirmado na Lei Complementar nº 87/1996, no inciso II do art. 4º.

3.4.3. A base de cálculo com o aspecto quantitativo do consequente da norma tributária do ICMS, incidente sobre a operação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal

A base de cálculo dos impostos é o elemento da regra-matriz dos tributos que dimensiona a ocorrência da hipótese de incidência, em face da conduta realizada pelo sujeito passivo, situada no consequente da norma jurídica tributária.¹²¹

Paulo de Barros Carvalho observa que a:

“(...) base de cálculo é grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: *a*) medir as proporções reais o fato; *b*) compor a específica determinação da dívida; e *c*) confirmar, infirmar ou afirmar o

¹²¹ Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed., 7ª tir., São Paulo, Malheiros Editores, 2005, p. 108.

verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma”¹²².

Aprofundando o raciocínio jurídico sobre a base de cálculo como expressão da norma tributária, o mesmo Autor salienta em seu conceito “(...) o conjunto de notas, instituída no conseqüente da regra-matriz de incidência, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico produzido pela norma tributária individual e concreta”¹²³.

Paulo de Barros Carvalho deixa latente a importância da base de cálculo como critério genuíno de aferição da materialidade da hipótese de incidência, a indicar precisamente o fato jurídico e a conduta que desencadeia a incidência da obrigação tributária, chamando a atenção do pesquisador para sempre estar comparando a medida estipulada como base de cálculo com o critério material definido no antecedente da norma tributária:

“A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materializada do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária”¹²⁴.

Roque Antonio Carrazza informa que:

“Para total garantia do contribuinte de que está sendo tributado nos termos da Constituição, exige-se uma *correlação lógica* entre a base de cálculo e a *hipótese de incidência* do tributo. Por quê? Porque a base de cálculo é índice seguro para a identificação do aspecto material da *hipótese de incidência*, que confirma, afirma ou infirma (caso

¹²² *Curso de Direito Tributário*, op. cit., p. 324.

¹²³ *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*, 2ª. ed. rev., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 174.

¹²⁴ *Curso de Direito Tributário*, op. cit., p. 328.

em que o tributo torna-se incobrável, por falta de *coerência interna* na norma jurídica que o instituiu)”¹²⁵.

Aires Fernandino Barreto demonstra que a base de cálculo “é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário, sendo a definição legal da unidade constitutiva do padrão de referência a ser observado”¹²⁶.

A base de cálculo da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal não está expressamente consignada na Constituição de 1988, mas, conforme a lição da doutrina, não está o legislador infraconstitucional com inteira liberdade para manipular os fatos da realidade, que serão juridicizados pela norma jurídica complementar ou ordinária, a impor o critério quantitativo do antecedente da norma jurídica do ICMS.

A base de cálculo do ICMS na prestação de serviços de transporte, conforme a interpretação lógico-jurídica do texto da Constituição, a confirmar a materialidade da conduta do sujeito passivo em relação ao negócio jurídico de transportar pessoas e bens de um ponto a outro no território nacional, só poderá ser o valor cobrado entre o tomador e o prestador, ou seja, o frete no transporte de cargas e a passagem no transporte de passageiros.

O valor do frete ou passagem confirma o preço dos serviços pactuados entre tomador e prestador, e dimensiona claramente o fato da realidade captado pela norma jurídica tributária da Constituição como conduta de prestar serviços de transporte de cunho eminentemente econômico.

Nenhuma outra postura do legislador infraconstitucional pode abandonar essa premissa, a ponto de eleger outro critério de confirmação do negócio jurídico estipulado entre o tomador e o prestador de serviços de transporte, quando este último se obriga a fazer o transporte de

¹²⁵ ICMS, op. cit., p. 76.

¹²⁶ *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1987, p. 39.

bens e pessoas de caráter interestadual e intermunicipal por meio de uma remuneração que denote o preço respectivo.

Certo é que a própria Constituição na alínea *i*, no inciso XII do §2º do art. 155, deixa evidente que à lei complementar caberá a fixação da base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre, também, na importação do exterior de bens, mercadorias ou serviços.

Mas, em momento algum, poderá essa lei complementar fugir ao crivo de obediência à Constituição no tocante à confirmação da base de cálculo com a hipótese de incidência da prestação de serviços de transporte, afirmando a existência do preço como o consequente quantitativo da obrigação tributária.

Nesse sentido, correta a Lei Complementar nº 87/1996, que em seu art. 13, inciso III, aduz: “Art. 13. A base de cálculo do imposto é: (...) III – na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço (...)”.

A Lei Complementar nº 87/1996 dispõe no art. 17:

“Art. 17. Quando o valor do frete, cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantenha relação de interdependência, exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviços semelhante, constantes das tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, o valor excedente será havido como parte do preço da mercadoria.”

O legislador complementar visa proibir que determinados conglomerados empresariais pratiquem preços em deslealdade com a concorrência, ao realizar operações de circulação de mercadorias, disponibilizando, ao adquirente, a prestação de serviços de transporte por meio de outra empresa do grupo vinculada por interdependência.¹²⁷

¹²⁷ Duas empresas são consideradas interdependentes, conforme o parágrafo único, do art. 17 da Lei

O vendedor das mercadorias, objetivando diminuir custos e se tornar competitivo, pode, em razão da sua participação no mercado em conjunto com outras empresas, oferecer a prestação de serviços de transporte ao adquirente das mercadorias; contudo, não pode “planejar” suas obrigações tributárias procurando dar ênfase à atividade mercantil de prestar serviços de transporte, com a elevação do preço do frete acima do mercado.

Esta circunstância pode ocorrer em Estados da Federação nos quais as alíquotas das operações de circulação de mercadorias são maiores que as alíquotas incidentes sobre a prestação dos serviços de transporte de âmbito interno. No Estado de São Paulo, por exemplo, a prestação dos serviços de transporte intermunicipal tem alíquota fixada em 12%, já as operações de circulação de mercadorias são tributadas em 18%.

Desse modo, o valor do frete cobrado acima do preço de mercado, por contribuinte do imposto, cuja empresa se vincula por interdependência com o tomador dos serviços que realiza operação de circulação de mercadorias, pode caracterizar um desvio na aplicação da legislação tributária, com incidência de tributos na prestação de serviços de transporte em preços superfaturados, haja vista a aplicação de alíquota menor na prestação dos serviços. Em contrapartida, a empresa que efetua a operação de circulação de mercadorias pode distorcer o preço destas, em razão de a carga fiscal ser maior no respectivo setor econômico.

A Lei Complementar nº 87/1996 veda essa prática, consignando que o contribuinte do imposto na prestação de serviços de transporte, realizando-os por empresas interdependentes do mesmo grupo econômico a que pertença, ao praticar preços acima do mercado terá o ônus de arcar com a tributação incidente sobre o excedente do preço cobrado como se mercadorias fossem, aplicando-se no caso a alíquota prevista para as operações de circulação de mercadorias.

Complementar nº 87/1996, quando: a) uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges ou filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra; b) uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sobre outra denominação; e c) uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias.

A parte inicial do comando do art. 17 da Lei Complementar nº 87/1996 dispõe: “Quando o valor do frete, cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria (...)”.

Acreditamos que a Lei Complementar nesse particular captou um evento da realidade, que não provoca nenhum efeito jurídico-tributário na prestação de serviços de transporte tributável pela Constituição de 1988.

Ora, se o estabelecimento comercial que realiza operações de circulação de mercadorias efetua, por meio de frota própria de veículos, a prestação dos serviços de transporte, disponibilizando-os ao adquirente, não pratica a conduta tributável descrita no inciso II, do art. 155 da Carta Magna.

A prestação de serviços de transporte, enquanto obrigação de fazer de regime jurídico de direito privado, tem natureza jurídica onerosa e bilateral, não podendo falar-se em prestação de serviços de transporte realizados para a própria pessoa.

O vendedor das mercadorias, que disponibiliza os serviços de transporte ao adquirente, absorve no preço delas o custo inerente da atividade, não existindo plausibilidade de o legislador infraconstitucional determinar efeitos jurídicos na determinação da base de cálculo do tributo, em relações jurídicas que estão fora do âmbito de incidência do imposto, diante da hipótese de incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte, contida na Constituição.

Não existe, portanto, preço de frete cobrado por estabelecimento que efetua o próprio transporte de suas mercadorias, quando assim disponibiliza os serviços ao adquirente, pois estamos diante de modalidade de autotransporte.

A Lei Ordinária nº 6.374/1989, que disciplina o ICMS no Estado de São Paulo, confirma a base de cálculo possível no âmbito da Constituição ao eleger o preço dos serviços como critério quantificador da hipótese de incidência do imposto, conforme o art. 24, inciso VIII.

O Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, porém, por meio do Comunicado CAT nº 133, de 08.09.1999, publicado no Diário Oficial do Estado em 09.09.1999, determinou a todos os prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal rodoviário de cargas, contribuintes do imposto, que incluíssem o valor do pedágio em campo específico no conhecimento de transporte, com o objetivo de integrá-lo ao preço dos serviços do transporte a serem realizados.

Consigna o Comunicado CAT nº 133 o seguinte:

“O Coordenador da Administração Tributária, em face das dúvidas surgidas no que diz respeito ao correto preenchimento do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas – CRTTC, modelo 8 – a que estão sujeitos os contribuintes do ICMS que realizam prestação de serviços de transporte intermunicipal ou interestadual de cargas, comunica que, nos termos do art. 144, inciso XIII, do Regulamento do ICMS – RICMS, o CRTTC, entre outras indicações, ‘conterá’, individualizadamente, no campo ‘Composição do Frete’, os valores atribuídos a cada uma das rubricas ali nominadas, tais como ‘frete valor’, ‘despacho’ etc., entre as quais se inclui o ‘pedágio’, cujo valor deve, portanto, vir discriminado na coluna própria; o somatório de todas as rubricas totalizará o valor ‘total da prestação’ de serviços de transporte a ser realizada.”

O coordenador da administração tributária, com o referido comunicado, procura vazar interpretação sobre a base impositiva utilizada para caracterizar o montante da operação correspondente ao total dos serviços, com a inclusão do valor do pedágio, por todos os contribuintes de ICMS transportadores de carga rodoviária no Estado de São Paulo.

O Comunicado CAT nº 133, emanado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, é de constitucionalidade questionável, pois procura integrar um critério estranho à mensuração da obrigação de fazer,

enquanto critério material do antecedente da norma tributária prevista na Carta Magna de 1988, no tocante à prestação de serviços de transporte.

Adicionar à base de cálculo do imposto o valor do pedágio é atribuir uma realidade econômica como aspecto mensurável da hipótese de incidência constitucional do ICMS, que, em nosso entender, não está confirmando o elemento material do antecedente da norma jurídica, que manda tributar a prestação de serviços de transporte.

A Constituição de 1988 determina que a base de cálculo possível da hipótese de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de transporte é o preço dos serviços; desse modo, não pode o legislador infraconstitucional, nem muito menos o administrador fazendário, dispor aleatoriamente de critérios para adotar o suporte fático que quantificará a obrigação tributária.

Ensina Roque Carrazza:

“Deveras, a idéia de que a base de cálculo do ICMS deve ser integrada pelo valor do pedágio extrapola os limites constitucionais, ferindo a *regra-matriz* do tributo, que, deste modo, passa a incidir sobre grandezas estranhas à materialidade de sua hipótese de incidência. Dito de outro modo, desvirtua o *arquétipo constitucional* deste tributo, levando, por via transversa, à criação de um outro, diverso daquele cuja competência a Carta Suprema reservou aos Estados-membros e ao Distrito Federal. Isto pulveriza direito subjetivo fundamental dos contribuintes, qual seja, o de só serem tributados na *forma* e nos *limites* permitidos pela Constituição. (...) Em suma, a exclusão do valor do pedágio da base de cálculo do ICMS sobre serviços de transportes transmunicipal, com ser de rigor, nada mais é que o reconhecimento de uma inequívoca situação de não-incidência tributária”¹²⁸.

¹²⁸ ICMS, op. cit., p. 160.

Tanto o antecedente da hipótese de incidência, que revela a conduta possível de sofrer o ônus tributário enquanto prestação de serviços de transporte, como a base de cálculo enquanto grandeza mensuradora desta obrigação de fazer, ambos contidos na norma constitucional, atingem os fatos da realidade mediante prismas jurídicos diferentes, mas devem sempre manter a correlação lógico-jurídica, denotando e apontando o mesmo evento da realidade para impor a obrigação tributária.

O Coordenador da Administração Tributária, ao emanar o Comunicado CAT nº 133, optou por não manter a coerência com a Constituição no tocante à fixação do elemento base de cálculo da obrigação tributária, incluindo o valor do pedágio como parte integrante do frete cobrado pela prestação de serviços de transporte rodoviário de carga, realizados por contribuinte do imposto paulista.

A Secretaria da Fazenda Paulista fez mais. Publicou, na abertura do Diário Oficial do Estado de 16.09.1999, um extenso alerta às empresas transportadoras e tomadores dos serviços de transporte em São Paulo sobre o dever de inclusão do pedágio na base de cálculo do imposto, deixando evidente que a fiscalização estaria reforçando o controle sobre esse setor econômico, para constatar o cumprimento da determinação prevista em regulamento e conforme o Comunicado CAT nº 133.

A Fazenda Pública Paulista, neste aspecto, exorbitou de suas funções de cobrança, arrecadação e fiscalização dos tributos, pois exige o cumprimento de obrigação tributária fora dos padrões permitidos pela Constituição e pela Lei, caracterizando um desvio na compreensão correta do comando da norma jurídica tributária.

Pelas palavras de Paulo de Barros Carvalho, rogamos ao Administrador Fazendário Paulista o extremo cuidado ao interpretar a obrigação tributária do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte, para, inclusive, reconsiderar a postura de fiscalização a que submete os contribuintes do Estado:

“(...) nunca é demais salientar a importância da base de cálculo, na complexidade de sua regulação normativa, tendo em vista a boa compreensão da

regra-matriz de incidência, pelo que se recomenda a atenção especial do intérprete na formação de seu juízo descritivo sobre enunciados no interior da regra-matriz do tributo. Tratando-se de tema sobremodo delicado, qualquer deslize que pratique na conexão dos preceitos sobre a base de cálculo pode refletir na desfiguração da incidência pretendida”¹²⁹.

3.7. As alíquotas aplicáveis à prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal na legislação do Estado de São Paulo

A alíquota é parte integrante da obrigação tributária, um elemento da regra-matriz de incidência de extrema importância para configurar o valor do tributo devido pelo sujeito passivo, pois aplicada à base de cálculo, como grandeza numérica, cumpre o seu papel de fixar o *quantum debeat*, bem como assegurar a aplicação de princípios constitucionais tão importantes ao contribuinte como, por exemplo, o princípio da igualdade e da proibição ao confisco.¹³⁰

A Constituição Federal de 1988 não fixa as alíquotas do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, pois se trata de elemento da regra-matriz de incidência submetida à reserva legal dos Estados-membros e do Distrito Federal, que, por meio de seus poderes legislativos, com a emanção da lei específica, determinam o percentual aplicável à base de cálculo (preço dos serviços de transporte de cargas – frete – ou o preço dos serviços de transporte de passageiros – passagem), e certificam ao contribuinte o montante do tributo a recolher à Fazenda Pública.

A Carta Magna, porém, elenca regras fundamentais sobre a alíquota aplicável ao ICMS, tanto nas operações de circulação de mercadorias como na prestação de serviços que menciona o art. 155, inciso II, impondo o dever de obediência ao legislador infraconstitucional na

¹²⁹ *Curso de Direito Tributário*, op. cit., p. 335-336.

fixação do percentual. É assim, quando prevê nos incisos V a VIII do §2º do art. 155. Vejamos:

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

(...)

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

V – é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestação de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII – em relação às operações e prestação que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea *a* do inciso anterior, caberá ao Estado da localização de destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;”

Com efeito, o Senado Federal desempenha um papel importante na fixação das alíquotas de ICMS, assim como os Convênios entre os Estados-membros e o Distrito Federal, no tocante à regulação dos mecanismos de concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais, ainda que os respectivos entes federativos possam ter liberdade, na conformidade dos comandos constitucionais, na adoção do percentual de alíquotas.

Roque Antonio Carrazza aponta:

“É evidente que as alíquotas do ICMS são estabelecidas pelo legislador ordinário de cada Estado-membro e do Distrito Federal. Apenas, a Constituição deu à União, representada pelo Senado, a possibilidade de, para evitar eventuais abusos, estabelecer parâmetros mínimos e máximos que a legislação deverá observar. Segundo nos parece, esta verdadeira ‘válvula de escape’ do sistema foi concebida para ser utilizada se houver interesse nacional em evitar grandes disparidades entre Estados-membros (ou entre estes e o Distrito federal), na tributação por via do ICMS. (...) As alíquotas para as operações interestaduais e as de exportação são fixadas livremente pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, desde que isto não imprima ao ICMS feições confiscatórias (infringindo, assim, o art. 150, IV, da CF), nem se frustrate o disposto no art. 155, §2º, XII, “g”, da CF”¹³¹.

¹³¹ ICMS, op. cit., p. 78-79.

As alíquotas que serão adotadas na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal dependem, portanto, conforme enquadramento constitucional, da identificação de quem seja o destinatário adquirente dos serviços de transporte (tomador do serviços), seja ele contribuinte ou não do ICMS, bem como, da identificação do Estado da localização do destinatário adquirente do serviços de transporte.

Nesse sentido, a Lei Estadual Paulista nº 6.374/89, conforme as alterações promovidas pela Lei nº 10.619/00 e na previsão do §1º, item 2 do art. 34, combinado com os arts. 1º, XVIII, e 2º, IV, § 1º, 4, e § 4º da Lei 6.556/89; arts. 1º, Lei 10.991/01 e art. 1º, Resoluções do Senado Federal nº 22, de 19.05.1989 e nº 95, de 13.12.1996, fixa as seguintes alíquotas aplicáveis às prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal:

- i) Prestação de serviços de transportes de âmbito interno, realizada dentro do Estado-membro e de caráter intermunicipal, para contribuintes ou não do ICMS: 12%;
- ii) Prestação de serviços de transporte interestadual:
 - a) Destinatário da prestação dos serviços contribuinte do ICMS situado nas Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo: 7%;
 - b) Destinatário da prestação do serviços contribuinte do ICMS situado nas Regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo: 12%;
 - c) Destinatário da prestação dos serviços não-contribuinte do ICMS estabelecido em qualquer unidade da Federação brasileira: 12%;
 - d) Destinatário da prestação de serviços de transporte aéreo de carga contribuinte do imposto: 4%.

4. CONCLUSÃO

De acordo com as premissas metodológicas adotadas na presente tese, inicialmente foi abordada a evolução no tempo dos institutos jurídicos tributários a respeito da incidência de tributos em razão da prestação de serviços de transporte.

Nos capítulos subsequentes, toma-se o direito constitucional posto pela Carta Magna de 1988, realizando uma interpretação sintático-semântica das normas constitucionais, enquanto sistema jurídico de princípios tributários a definir os elementos da regra-matriz de incidência do ICMS, em face da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, previsto no inciso II do art. 155, com as seguintes conclusões:

1. Sob a vigência do sistema constitucional de 1824, o surgimento da obrigação tributária incidente sobre a prestação de serviços de transporte ocorre com a Lei nº 2.940/1879, art. 18.

2. O art. 18 da Lei nº 2.940/1879 determinou a tributação incidente sobre a prestação de serviços de transporte com base em um valor fixo agregado ao preço desses serviços cobrado dos passageiros que circulassem: a) nas estradas de ferro de tração a vapor construídas pelo Estado ou por companhias particulares que tenham subvenção, garantia ou

fiança de garantia de juros; b) nas barcas a vapor das companhias subvencionadas pelo Estado; e, c) nas linhas férreas da cidade do Rio de Janeiro e seus subúrbios, *tramways* ou carris urbanos de tração animada ou a vapor.

3. A tributação incidente sobre a prestação de serviços de transporte não teve origem na legislação de regência do imposto sobre indústrias e profissões, cujo precedente histórico normativo é o Decreto nº 4.346 de 23 de março de 1869, com fundamento na Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867.

4. O imposto sobre indústrias e profissões criado pelo Decreto nº 4.346/1869 tinha por hipótese de incidência a remuneração recebida por todos que desempenhassem as atividades profissionais e industriais discriminadas no mencionado Decreto, não atingindo a prestação de serviços de transporte.

5. No sistema constitucional de 1824, não vamos encontrar um imposto sobre a prestação de serviços de transporte fundamentado na aplicação do imposto sobre indústria e profissões, porque o imposto sobre transporte com esta nomenclatura surge somente com a Lei nº 3.396, de 24 de novembro de 1888 (no item 32 do art. 1º), mas a sua aplicação ficou prejudicada com o advento da Proclamação da República em 1889 e com a inauguração do novo sistema jurídico constitucional em 1891.

6. A Constituição Brasileira de 1891 não veicula nenhuma competência aos entes políticos, com a finalidade de estabelecer a obrigação tributária incidente sobre a prestação de serviços de transporte.

7. Com fundamento na competência residual prevista no art.12 da Constituição Federal de 1891, o Congresso Nacional editou a Lei nº 489, de 15 de dezembro de 1897, que determinava o orçamento e a receita geral da “República dos Estados Unidos do Brazil” para o exercício de 1898, impondo a cobrança de um imposto sobre serviços de transporte elevado ao dobro das taxas estabelecidas, conforme a Lei nº 2.940/1879, ampliando, inclusive, a cobrança as companhias de transporte a vapor, marítimas, fluviais ou terrestres, particulares do Estado, subvencionadas ou não.

8. O Regulamento do imposto sobre a prestação de serviços de transporte surgiu em 11 de janeiro de 1898, consubstanciado no

Decreto nº 2.791, baixado pelo Presidente da República Prudente de Moraes, sendo cobrado em todo o território nacional, com fundamento jurídico na Lei nº 489, de 15 de dezembro de 1897.

9. O Poder Executivo com o Decreto nº 2.791 em 1898 provocou confusão terminológica, pois não estava preocupado em dar critérios rígidos de enquadramento da espécie tributária criada, mas sim, interessado na incidência de um tributo agregado ao preço dos serviços de transporte realizados, tal qual dispôs inicialmente a técnica de arrecadação prevista na Lei do Império nº 2.940/1879.

10. O tributo incidente sobre a prestação de serviços de transporte, com fundamento na Lei nº 489 de 15 de dezembro de 1897 e cobrado de acordo com o Decreto nº 2.791 de 11 de janeiro de 1898, esteve incluído sistematicamente nas leis orçamentárias editadas pelo Governo Republicano, no período compreendido entre a promulgação da Constituição de 1891 e a Constituição de 1934.

11. O Decreto nº 23.899 de 21 de fevereiro de 1934, aprovou o último regulamento para a cobrança e fiscalização do imposto de transporte antes da Carta Política de 1934, impondo uma inovação na cobrança do tributo, que passou a incidir sobre a prestação de serviços de transporte em automóveis, ônibus, carros ou diligências, nas rodovias construídas pelos Poderes Públicos ou por companhias subvencionadas ou não e sobre o transporte aéreo.

12. A promulgação da Constituição de 1937 em nada altera as competências tributárias conferidas pela Constituição de 1934, não se modifica a cobrança do tributo sobre a prestação de serviços de transporte com base no Decreto nº 23.899 de 21 de fevereiro de 1934, tanto que o mesmo diploma legal foi recepcionado pela Carta Magna de 1946, permanecendo no sistema tributário brasileiro até o advento da reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 18.

13. Com a reforma constitucional tributária prevista na Emenda Constitucional nº 18, introduziu-se no ordenamento jurídico constitucional brasileiro a hipótese de incidência do imposto sobre serviços de transporte, com a dualidade no tocante ao exercício da competência tributária para instituí-lo a União e aos Municípios, conforme o art. 14.

14. Com a entrada em vigor do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966), o art. 68 manteve a competência tributária da União para impor a tributação da prestação de serviços de transporte, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, exceto os de natureza estritamente municipal.

15. O Código Tributário Nacional estipulou, no art. 71 vigente à época, depois alterado pelo Decreto nº 406/68, em seu art. 8º e conforme as listas de serviços tributáveis veiculadas a seguir, a disciplina da instituição e cobrança do imposto municipal sobre serviços de transporte.

16. A reforma constitucional do sistema tributário nacional, preconizada pela Emenda Constitucional nº 18, e pelo Código Tributário Nacional fixaram o amplo campo de hipóteses de incidências possíveis para a tributação dos serviços de transportes previstos à União e aos Municípios, alcançando a prestação de serviços de transporte que poderiam ser efetuadas por qualquer meio.

17. A União editou a norma jurídica criadora do tributo de sua competência, por meio do Decreto-lei nº 284, de 28.02.1967, no qual fixou o imposto sobre serviços de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, realizados unicamente na modalidade rodoviária, incidente sobre o preço das passagens a alíquota de 5%, com destaque desse preço nos respectivos bilhetes emitidos pelas empresas do setor.

18. O Decreto Federal nº 64.064 de 05.02.1969 foi o diploma normativo regulamentador do Decreto-lei nº 284/67, que manteve a regra de tributar unicamente os serviços de transporte de passageiros na modalidade rodoviária, impondo, a seu turno, o conceito legal de serviços de transporte intermunicipal, como aquele efetuado entre duas localidades de municípios diferentes, fossem pontos extremos ou intermediários do percurso do veículo, conforme o § 1º do art. 1º.

19. Com o advento da Constituição de 1967 não houve ruptura com o modelo tributário preconizado pela Emenda Constitucional nº 18, constituindo-se os anos posteriores, até o advento da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, de efetiva consolidação do

sistema tributário da Constituição e aplicação do CTN, conforme o art. 22, inciso VII.

20. O Decreto-lei nº 1.438 de 26 de dezembro de 1975, editado pela União Federal, provocou no sistema tributário brasileiro alterações importantes na imposição do imposto sobre a prestação de serviços de transporte, com a ampliação da hipótese de incidência para atingir a prestação de serviços de transporte rodoviário de passageiros intermunicipais e interestaduais, como também o transporte rodoviário de mercadorias, valores e serviços de transporte de turismo.

21. O Decreto-lei nº 1.438/1975 criou o ISTR, cujo núcleo material da norma jurídica tributária era a realização de prestação de serviços de transporte rodoviário de passageiros, mercadorias e valores, desde que efetuados exclusivamente por meio de veículos automotores, com a finalidade de lucro ou remuneração.

22. O Decreto-lei nº 1.438/75 foi regulamentado pelo Decreto nº 77.789, de 09 de junho de 1976, determinando o momento em que o ISTR deveria ser recolhido e exigido. Porém, em 17 de novembro de 1977, foi expedido o Decreto-lei nº 1.582 (D.O.U. de 18.11.1977), que deu nova redação aos arts. 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do Decreto-lei nº 1.438/75, e, na mesma data, tendo em vista tais modificações, foi sancionado o Decreto nº 80.760, que deu novo conteúdo redacional aos estatuídos nos arts. 1º, 2º, 4º, parágrafo único, 6º, 7º, 8º, 11, 17, 28 e 29 do Decreto nº 77.789/76.

23. Antes do advento da Constituição de 1988, com a publicação da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, houve uma profunda alteração normativa do imposto federal sobre transporte, por meio do art. 94 que dispôs que o ISTR se passava a chamar imposto sobre transportes, permitindo o alargamento do campo de incidência possível do imposto sobre transportes previsto na Constituição vigente, para alcançar toda e qualquer modalidade de transporte, e, não somente, aquelas existentes ao transporte rodoviário de passageiros e de cargas.

24. Com a Carta Magna de 1988 a competência para instituir o imposto sobre a prestação de serviços de transportes foi transferida aos Estados-membros e ao Distrito Federal, no que tange ao transporte interestadual e intermunicipal, mantida a competência dos Municípios para instituir o imposto sobre serviços de transporte realizado

estritamente dentro das suas fronteiras locais, conforme o art. 155, inciso II, e art. 156, inciso III da CF.

25. Sobre a competência tributária, prevista no capítulo do sistema constitucional tributário, afirmamos ser o poder que a Carta Magna de 1988 outorga aos entes federativos, para que esses editem suas respectivas leis, com objetivo à criação dos tributos, por meio de seus órgãos legislativos.

26. A competência tributária não significa a outorga de um poder absoluto, em que os entes federativos estariam livres para legislar sobre matéria tributária, ficando unicamente limitados pela imaginação do legislador infraconstitucional a eleger quais os fatos imponíveis que sofreriam o ônus da tributação.

27. A Constituição de 1988 determina um campo possível de tributação a ser alcançado pelo legislador infraconstitucional, quando enumera, exhaustivamente nos arts. 153, 155 e 156, os tributos que poderão ser criados no âmbito da competência federal, estadual, distrital e municipal.

28. O intérprete da Constituição de 1988, no capítulo do sistema tributário nacional, elabora o juízo normativo revelando os contornos de todos os elementos da regra-matriz de incidência que poderão ser utilizados pelo legislador infraconstitucional. Assim, a competência tributária constitucional, junto com os princípios constitucionais tributários e as imunidades tributárias, formam o alicerce necessário para a conformação das leis complementares e ordinárias ao texto da Carta Magna.

29. Os elementos da regra-matriz de incidência tributária do imposto incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal serão revelados em conformidade com o sistema constitucional tributário.

30. A delimitação do antecedente e do conseqüente da norma jurídica de incidência do imposto sobre transportes está na Constituição Federal de 1988 e, sob sua conformação, é obrigação do intérprete elucidá-los.

31. Os elementos da regra-matriz de incidência tributária são conceitos jurídicos de interpretação sobre a norma jurídica tributária, revelando um antecedente comportamental descrito pela hipótese de incidência, delimitada no tempo pelo aspecto temporal, e vinculada ao âmbito de validade da lei no aspecto espacial. A base de cálculo, as alíquotas, o sujeito passivo e o sujeito ativo completam a relação jurídica obrigacional tributária, determinando o consequente tributário e sintetizando a prescrição do dever de recolher o tributo ao Estado.

32. A competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal para a criação do imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal é rígida e exaustiva, a ponto de impossibilitar que outro ente federativo possa exercer uma competência concomitante ou usurpá-la, em relação à atividade econômica de transportar pessoas ou coisas.

33. A competência tributária municipal não prevalece estando diante de prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual de pessoas ou coisas realizadas concomitantemente com outras prestações de serviço.

34. A competência tributária municipal não será concorrente com a competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal, com a finalidade de estabelecer a obrigação tributária sobre outras condutas, que denotam a prestação de um serviço conjuntamente realizada com a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

35. A prestação de serviços de transporte corresponde a uma obrigação de fazer, de levar e trazer pessoas ou coisas de um lugar a outro. Entretanto, é possível que o mesmo prestador de serviço de transporte, em razão da necessidade do contratante, realize outros serviços conjuntamente, tais como a vigilância, segurança, monitoramento, escolta, armazenamento, enfim, uma multiplicidade de ações que a realidade do mundo dos negócios acaba por nomear como serviços de logística.

36. A logística é o gerenciamento estratégico que determina a aquisição, movimentação e armazenagem de bens e produtos, bem como, toda a informação necessária ao deslocamento desses materiais, sempre na busca de atingir um baixo custo para atender aos anseios do consumidor.

37. A finalidade ou o interesse pretendido pelo sujeito de direito na relação jurídica, que revela o fato impositivo tributário, não será relevante para determinar às competências tributárias do Estado-membro ou do Distrito Federal, bem como da competência municipal, para impor tributos.

38. A competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para impor a obrigação tributária relativa à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal será sempre privilegiada em relação a qualquer outra competência municipal, ainda que efetuada concomitantemente a outras prestações de serviços.

39. A competência constitucional do Estado-membro e Distrito Federal para tributar a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, realizada com outros serviços conjuntamente, não pode ser definida unicamente pela teoria da preponderância econômica das atividades mercantis.

40. A teoria da preponderância faz prevalecer o critério para definir competências constitucionais tributárias baseada em realidades econômicas que se destacam, quando ligadas em uma série de atividades mistas, para após estabelecer a aplicação do molde da hipótese de incidência constitucional dos tributos.

41. A teoria da preponderância não deve significar simplesmente a existência de relevância de uma dada realidade econômica sobre outra; nesse caso seria privilegiar uma interpretação econômica sobre o núcleo material da hipótese de incidência da prestação de serviços tributável pelos Estados-membros, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

42. A teoria da preponderância deve significar a relevância do núcleo material da hipótese de incidência da prestação de serviços como obrigações jurídica de fazer, com a análise criteriosa do negócio jurídico estabelecido na relação de direito privado entre o tomador e o prestador, com a finalidade de determinar a competência dos entes federativos para o exercício da criação e cobrança dos tributos.

43. O negócio jurídico realizado entre o tomador e o prestador revelando a conduta de transportar mercadorias ou bens de caráter intermunicipal e interestadual, imputa a competência estadual e distrital sobre quaisquer outros serviços prestados em concomitância com a atividade de transporte.

44. O prestador de serviços de transporte contratado para realizá-lo e conjuntamente presta outros serviços, como os de logística, ou, ainda, quaisquer outros disciplinados no item 11 da Lista de Serviços previstos na Lei Complementar nº 116/2003, como vigilância, segurança, monitoramento, armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie, está submetido à competência constitucional do Estado-membro e do Distrito Federal, em face da incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

45. O art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003, em sua parte final, não impõe o predomínio da competência municipal sobre outros serviços prestados em concomitância com a prestação de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte.

46. Fatos imponíveis que revelam a conduta de prestar serviços de transporte intermunicipal e interestadual pelo sujeito de direito o qual efetua a típica obrigação de fazer como atividade negocial, conforme o contrato de direito privado estabelecido entre o tomador e o prestador atraem a competência dos Estados-membros e do Distrito Federal como entes políticos aptos e exercer unicamente o poder de tributar pela hipótese de incidência do ICMS, ainda que possamos encontrar outras condutas relacionadas com a prestação de serviços sujeitas à incidência do imposto municipal.

47. A prestação de serviços de transporte que se realizar para fora do âmbito das fronteiras locais do Município estará sob o foco de competência estadual e distrital, pouco importando que necessite ser feita por vários municípios. A competência municipal só prevalece na medida em que estamos diante de serviços de transporte realizados dentro do espaço territorial da jurisdição municipal, nunca para além dele.

48. A Carta Magna de 1988 utiliza-se da expressão “prestação de serviço de transporte” para determinar a relação jurídica de direito privado que será alcançada pela obrigação tributária.

49. A prescrição do direito positivo constitucional, que determina o antecedente da norma jurídica do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte, está intimamente vinculada às noções do direito privado acerca dessa relação jurídica, qual seja a prestação de um serviço enquanto obrigação de fazer.

50. A hipótese de incidência da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, prevista na Constituição de 1988 (art. 155, inciso II), é revelada pelo verbo *prestar* e pelo complemento *serviços*, conjugados com a conduta de *transportar* para além das fronteiras locais do Município.

51. A natureza jurídica da prestação de serviços de transporte em epígrafe é de uma obrigação de fazer, advinda das relações jurídicas do direito privado, de caráter oneroso e ajustado por meio de um contrato de prestação de serviços de transporte.

52. A natureza contratual da prestação dos serviços de transporte lhe confere relação jurídica bilateral e onerosa, em regra com o tomador sujeito de direito que assume a obrigação de pagar, e com o prestador, sujeito de direito que assume o dever de efetuar o transporte de pessoas ou bens, de um ponto a outro, por qualquer via e meio.

53. Quanto ao contrato de transporte não significa reconhecer que a hipótese de incidência é o ato jurídico de *contratar*, pois a forma de direito privado em relação ao negócio jurídico de prestar serviços de transporte não desvirtua a conduta típica de uma obrigação de fazer, cujo fato imponível do imposto é a realização dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas ou bens.

54. Diferentemente das obrigações de dar, que se perfazem com a tradição do bem, a prestação de serviços consubstanciadas num fazer dão conta de uma relação jurídica, que na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal tributável pela Carta Magna de

1988, se caracteriza por negócio jurídico bilateral e oneroso cuja ocorrência se vincula ao início da prestação.

55. A prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal tributada pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, pode realizar-se em caráter de subcontratação ou por redespacho, estando tais perspectivas da obrigação de fazer enquadradas na hipótese de incidência prevista no art. 155, II, da Constituição Federal.

56. A subcontratação é a prestação de serviços de transporte que se realiza por meio de outra empresa prestador, que não aquela que inicialmente contratada pelo tomador dos serviços.

57. A hipótese de incidência da prestação de serviços de transporte na subcontratação é a mesma descrição hipotética do conteúdo constitucional da prestação de serviços de transporte feita diretamente pela empresa contratada pelo tomador. Ocorre que pode o prestador dos serviços de transporte contratar (subcontratar) outro prestador para cumprir, em seu nome a obrigação de fazer, estipulada inicialmente.

58. A relação jurídica entre a contratante e a subcontratada em nada muda os efeitos jurídicos da incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual de pessoas ou bens, pois a legislação de regência do respectivo imposto pode prever esta situação de fato e discipliná-la de acordo com o regime jurídico pertinente na Constituição de 1988.

59. No Estado de São Paulo, a lei de regência do ICMS (Lei nº 6.374/89) considera tal modalidade de prestação de serviços enquadrada no regime jurídico de substituição tributária, ou seja, quando os serviços de transporte têm o seu início no Estado de São Paulo e são efetuados por mais de uma empresa prestadora, contribuinte por substituição é aquela que cobra o preço integral do frete.

60. O regime jurídico tributário da subcontratação na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal não modifica a hipótese de incidência tributária prevista na Constituição de 1988, na circunstância de o seu percurso ocorrer entre dois pontos, traspassando as fronteiras do Estado-membro.

61. O redespacho é a modalidade de prestação de serviços de transporte que se caracteriza pela sua realização por transportador contratado até uma parte do trecho, e, a partir de então, este contrata outro ou mais de um transportador para efetuar o serviço restante, seja no começo, no meio ou no fim do percurso.

62. A subcontratação não se confunde com o redespacho, pois se caracteriza pela prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal por um terceiro diverso da relação tomador-prestador contratado, já que este subcontrata um outro prestador para realizar esses serviços desde o seu início.

63. Deverá o intérprete da legislação infraconstitucional ter cautela nas conclusões a respeito da modalidade de redespacho de cunho interestadual.

64. A prestação de serviços de transporte em redespacho de cunho interestadual, enquanto conduta tributável pelo ICMS, será incidente sobre o percurso integralmente realizado pelo prestador, que se valerá do crédito do imposto incidente nas prestações dos serviços contratados em redespacho, ocorridas nos outros Estados da Federação.

65. Tal sistemática de incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte se justifica para não ocorrer prejuízo no interesse da arrecadação dos entes políticos envolvidos, quando o redespacho ocorrer em caráter interestadual, estabelecida a disciplina desse assunto por meio de convênio no CONFAZ, com obediência em todo território nacional pelos Estados-membros.

66. A subcontratação e o redespacho são institutos jurídicos tributários que, de certa forma, estão intimamente ligadas ao aspecto da sujeição passiva como elemento da regra-matriz de incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual de pessoas ou bens, já que a obrigação de fazer é, ou inteira ou parcialmente, realizada por transportador diverso daquele que fora inicialmente contratado pelo tomador.

Mas, na presente tese, consideramos que a subcontratação e o redespacho são modalidades de prestação de serviços e cujo regime jurídico deve ser explicado no antecedente da norma jurídica tributária, vinculado à conduta descrita na hipótese de incidência do imposto.

67. O regime jurídico do redespacho e da subcontratação na prestação de serviços de transporte deve ser amplamente traçado e disciplinado como parte indissociável do antecedente da norma jurídica tributária do ICMS e como parte integrante do núcleo do verbo *prestar* serviços de transporte.

Isto com a finalidade de impedir que a lei complementar, a lei ordinária e os regulamentos expedidos pelos executivos estaduais possam criar óbices a tais serviços, com a proibição expressa de imputar responsabilidades no pagamento do imposto e cumprimento de obrigações acessórias fora do âmbito de pertinência da conduta prevista na obrigação de fazer, de conduzir pessoas ou bens de um lugar para o outro.

68. A subcontratação e o redespacho não devem ser confundidos com o transbordo. O transbordo significa que o prestador de serviços de transporte pode efetuar o deslocamento de pessoas e bens mudando-os de veículo de transporte, desde que o seja em veículo próprio.

69. A não-incidência do ICMS nas prestação de serviços de transporte com transbordo no Estado de São Paulo está previsto no Regulamento do ICMS, no art. 36, § 3º, itens 2 e 3.

70. Não pode prevalecer o entendimento da existência da incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte internacional, subcontratada com transbordo das mercadorias transportadas dentro do território brasileiro.

71. A Constituição Federal de 1988 no art. 155, inciso II, deixa evidente que a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas ou bens será feita sob qualquer tipo de transporte ou via eleita pelo transportador.

72. Desse modo, temos a prestação de serviços de transporte aquaviário, realizado no meio marítimo, fluvial e lacustre; a

prestação de serviços de transporte terrestre, realizado no meio rodoviário e ferroviário, como também o transporte multimodal e intermodal e por meio de dutos, como típicas obrigações de fazer sujeitas à incidência do ICMS de competência estadual e distrital.

73. O transporte aéreo é típica prestação de serviços de transporte a dar ensejo à tributação pelo ICMS, já que a própria Constituição de 1988 não excepciona tal possibilidade do alcance da hipótese de incidência.

74. Com o advento da Lei Complementar nº 87/1996, surge uma série de definições jurídicas a respeito da incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte realizados em qualquer via, com a estipulação dos contribuintes do imposto, base de cálculo, momento da ocorrência da hipótese de incidência e demais elementos da regra-matriz de incidência tributária.

75. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, na decisão proferida na ADI nº 1.600-8, jogou uma “pá de cal” sobre a pretensão de os Estados-membros e o Distrito Federal cobrarem ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros internacional, interestadual e intermunicipal, bem como, transporte de cargas internacional realizado na modalidade aérea, que tivessem fundamento na Lei Complementar nº 87/1996.

76. A Constituição de 1988 não proibiu a exigência de ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros, conforme o art. 155, inciso II e tampouco gera dificuldades na interpretação da aplicação da alíquota a destinatários de mercadorias ou serviços, consumidores finais, contribuintes ou não, localizados em outros Estados da Federação.

77. A Lei Complementar nº 87/1996 cumpriu o papel de complementar a Constituição de 1988, com a previsão de normas gerais sobre a tributação do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte sob qualquer via, e o intérprete desses diplomas normativos jamais pode confundir o critério material da hipótese de incidência do ICMS, na prestação de serviços de transporte com a definição da aplicação da alíquota a consumidores finais destinatários dos serviços.

78. A regra constitucional do art. 155, § 2º, inciso VII, alíneas “a” e “b”, aplicada em relação a prestação de serviços de transporte aéreo prestado a um passageiro, não-contribuinte do ICMS, não vai gerar dúvidas na aplicação da alíquota do imposto, pois trata-se de uma prestação de serviços tributada pela alíquota interna.

79. O sujeito passivo do tributo é o transportador aéreo, assim toda a vez que ele prestar serviços de transporte aéreo interestadual a um não-contribuinte do ICMS, consumidor final, deverá ser aplicada a alíquota interna de 12%, conforme fixada em Resolução pelo Senado Federal.

80. A Lei Complementar nº 87/1996 não peca por omissão ao deixar de fixar qual o regime de alíquotas aplicadas ao transporte aéreo de passageiro, prestado a não-contribuinte do ICMS, consumidor final, localizado em outro Estado, porque a Constituição Federal de 1988, assim já definiu conforme as alíneas “a” e “b”, do inciso VII do §2º do art. 155.

81. O bilhete de passagem aéreo de passageiro somente é emitido em nome da pessoa física do passageiro, tal circunstância não cria dificuldade na identificação de possível pessoa jurídica contribuinte do ICMS compradora do mesmo, pois basta a previsão do endosso no momento da compra do bilhete de passagem pela pessoa jurídica às pessoas físicas que irão embarcar, o que permite o aproveitamento da regra da não-cumulatividade para contribuintes do imposto, a aplicação do diferencial de alíquotas e a imposição de alíquotas interestaduais.

82. Esse regime jurídico poderá, inclusive ser definido por meio de Convênio do CONFAZ entre os Estados da Federação e devidamente ratificado através de normas jurídicas competentes.

83. O transportador aéreo que presta serviços de transporte a passageiro em caráter interestadual, consumidor final, não-contribuinte do ICMS, localizado em outro Estado da Federação, deveria estar submetido à incidência do imposto, assim em todas à prestação de serviços de transporte aéreo prestado a tomadores pessoa física, porém, em respeito a autoridade da decisão emanada pelo Supremo Tribunal Federal, admitimos a impossibilidade da Lei Complementar nº 87/1996 servir de fundamento de validade a tributação do ICMS, pelos Estados-membros e

pelo Distrito Federal, incidente sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros de caráter interestadual e intermunicipal.

84. Nada impede que o Congresso Nacional possa valer-se de iniciativa de novo projeto de Lei Complementar, para eliminar as supostas incongruências levantadas no voto-vista do Ministro Nelson Jobim, a respeito da incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros de caráter interestadual e intermunicipal.

85. Dois conceitos de direito tributário são importantes para a definição e o alcance das normas constitucionais de tributação do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte internacional: i) a qualificação do destinatário tomador dos serviços previsto na CF de 1988, e, ii) o momento da ocorrência da hipótese de incidência da prestação de serviços de transporte internacional.

86. Se determinada prestação de serviços de transporte internacional é tomada por destinatário domiciliado ou sediado no território brasileiro será esse o sujeito passivo do tributo e não o prestador do serviço.

A Constituição de 1988 alcançou o destinatário da prestação dos serviços de transporte como o sujeito passivo do tributo, parte integrante da relação jurídica de direito privado da obrigação de fazer o transporte internacional de bens ou pessoas, obrigado ao recolhimento do ICMS, não permitida nenhuma alteração desse aspecto da regra-matriz de incidência tributária, por meio da Lei Complementar ou da Lei Ordinária.

87. O transporte internacional será sempre prestado traspassando a fronteira de dois países signatários da Convenção de Varsóvia, promulgada no ordenamento jurídico brasileiro por meio do Decreto nº 20.704, de 24.11.1931, na redação dada pelo Protocolo de Haia, baixado pelo Decreto nº 56.463, de 15 de junho de 1965.

Então, temos nesse contexto três possibilidades possíveis: a) o transporte internacional que se inicia no Brasil e termina em país estrangeiro; b) o transporte internacional que tem início em país estrangeiro e termina no Brasil, e, c) o transporte internacional realizado integralmente no estrangeiro, traspassando as fronteiras de outros países sem

tocar o território nacional, considerando sempre que tenha sido tomado por destinatário dos serviços sediado e domiciliado no Brasil.

88. A sujeição passiva do ICMS na prestação de serviços de transporte iniciada no exterior e terminados no Brasil será deslocada do transportador, que em regra é o sujeito passivo do tributo, para o destinatário tomador da prestação do serviço.

89. Este regime jurídico também será aplicado nos casos de transporte pela via aquaviária, ferroviária, enfim, sob qualquer meio, de passageiros ou de bens, desde que iniciado no exterior e terminado em qualquer ponto do território nacional, inclusive os serviços de transporte realizados em caráter multimodal, com uma única exceção.

90. A exceção se dá pela declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal na ADI nº 1.600, que decidiu que o transporte aéreo internacional de cargas e de passageiros não sofrerá a incidência de ICMS, na conformidade da Lei Complementar nº 87/1996. O voto-vista do Ministro Nelson Jobim deixa claro que dois motivos são preponderantes para afastar a incidência de ICMS sobre a prestação de serviços de transporte internacional, tanto aqueles em que se iniciam do Brasil para o exterior, quanto aqueles que têm início no exterior e terminam em qualquer ponto do território brasileiro.

91. O primeiro deles é relacionado com a definição do ato final do transporte para a determinação do Estado-membro onde será devido o imposto, quando se tratar de transporte aéreo iniciado no exterior com destino à cidade de São Paulo, tendo de efetuar escala no Rio de Janeiro, por exemplo; a Lei Complementar nº 867/1996 não dirimiu este possível conflito de interesses entre Estados para com a arrecadação do imposto.

O segundo motivo tem a ver com a participação do Brasil como signatário de 34 acordos internacionais sobre transportes regulares, pelos quais se garante a não tributação de empresas aéreas estrangeiras no País, garantida a reciprocidade nesses mesmos Estados estrangeiros. A garantia de tratamento isonômico às empresas aéreas brasileiras seria de rigor, por conta da isenção estabelecida para as empresas aéreas estrangeiras.

92. Nenhum imposto de prestação de serviços de transporte será cobrado do transportador contratado em redespacho internacional, por quaisquer das outras modalidades de transporte, pelo fato de estar realizando uma prestação dentro do território brasileiro entre dois Municípios, posto que o redespacho não descaracteriza o transporte internacional, confirmando, inclusive, a validade da Convenção de Varsóvia retratada, da qual o Brasil é signatário, em sua alínea 3, e promulgada pelo Decreto nº 20.704, de 24 de novembro de 1931, na redação dada pelo Protocolo de Haia, baixado pelo Decreto nº 56.463, de 15 de junho de 1965.

93. A prestação de serviços de transporte internacional integralmente realizada no exterior é conduta tributável pelo ICMS. Ou seja, tomador destinatário, pessoa física ou jurídica, domiciliado ou estabelecida no Brasil, contrata transportador para efetuar transporte de bens ou pessoas integralmente realizado no exterior estará submetido ao ICMS no transporte internacional, conforme a Constituição Federal de 1988 no art. 155, inciso IX, alínea “a”, assim estabelecido: “IX – incidirá também: a) 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 serviços”.

94. A Constituição de 88, no art. 155, inciso X, alínea “a”, com a redação determinada pela Emenda Constitucional nº 42/2003 consigna que não ocorrerá a incidência do ICMS quando o serviço de transporte é prestado a destinatário no exterior, nesse sentido temos uma não incidência qualificada como imunidade.

95. A prestação de serviços de transporte internacional de bens ou pessoas, que se inicia no Brasil e termina no exterior, cujo o tomador destinatário sediado e domiciliado no País, e contratando este um prestador de serviços de transporte aqui sediado ou domiciliado, não sofre a incidência do ICMS, porquanto não há previsão na Constituição de 1988 para tal circunstância. A prestação de serviços de transporte tributável é somente a de caráter interestadual e intermunicipal, bem como, a internacional que se inicia no exterior e termina no Brasil ou a integralmente prestada no exterior.

96. No Estado de São Paulo a prestação de serviços de transporte mencionada no item 95 acima não sofrerá a incidência do ICMS, conforme o posicionamento da Secretaria da Fazenda na Resposta Consulta nº 113/90.

97. A Fazenda Estadual de São Paulo, porém, entende que, se o transporte internacional ocorrer em caráter de redespacho, com operações internas de prestação de serviços de transporte, o ICMS é devido, conforme Resposta Consulta nº 513, de 30 de dezembro de 2002.

98. Esse entendimento não respeita a Constituição de 1988. Não pode prevalecer o raciocínio jurídico que denota a existência de um redespacho em prestação de serviços de transporte internacional, como sendo um transporte autônomo realizado integralmente no território nacional.

99. No redespacho, não temos prestação de serviços de transporte autônomo, pois a obrigação de direito privado continua sendo uma, ou seja, a relação jurídica de direito privado entre tomador destinatário do serviços e transportador não se bifurca em duas, quando este, por sua conta e risco, contrata outro transportador para efetuar parte do trecho inicialmente contratado.

100. A Lei Complementar nº 87/1996, art. 3º, determina que o imposto não incide sobre as operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados.

101. O destinatário tomador dos serviços consignados no art. 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996 está sediado no Brasil e contrata prestador de serviços de transporte, visando levar suas mercadorias ao ponto do território nacional, que permita sua destinação ao exterior.

102. Essa previsão da Lei Complementar cumpre seu papel, conforme o estabelecido na Constituição Federal de 88, na alínea “e” do inciso XII do art. 155: “XII- cabe à lei complementar: (...) e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a (...)”.

103. A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.669, perante o Supremo Tribunal Federal, traz à discussão a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 87/1996, no tocante à disciplina do transporte rodoviário interestadual, intermunicipal e internacional de passageiros, por conta de não ter regulado vários aspectos referentes a esta específica modalidade de transporte, afrontando a Constituição de 1988 em seus arts. 146 incisos I, II e III; art. 155, inciso II; § 2º, inciso I, III, VII, alínea “a”, combinado com o inciso VIII.

104. Os fundamentos jurídicos para a declaração de inconstitucionalidade, trazidos à colação na petição inicial da ADI nº 2.669 são os seguintes:

a) Em primeiro lugar, a incerteza de a passagem rodoviária ser sempre emitida ao passageiro pessoa física, mesmo quando adquirida por contribuinte do imposto;

b) Existe, também, a não definição pela Lei Complementar da alíquota aplicável na prestação de serviços de transporte rodoviário de passageiros de caráter interestadual, já que, sendo o passageiro pessoa física, sempre será aplicada a alíquota interna;

c) Ofensa na aplicação do princípio da não-cumulatividade, em razão de a Lei Complementar não definir como será ele aplicado na aquisição do bilhete de passagem de transporte rodoviário de passageiros por contribuinte do imposto, pois o bilhete será sempre emitido a passageiro pessoa física;

d) Ofensa ao princípio da isonomia, em face dos prestadores de serviços de transporte rodoviário terrestre de passageiros, pois as empresas de transporte aéreo de passageiros não estão submetidas a tributação;

e) Ofensa ao princípio da seletividade e da capacidade contributiva por conta da não tributação da prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros em relação aos serviços de transporte rodoviário de passageiros, que é utilizado por um universo muito maior de pessoas.

105. O critério para acoimar de inconstitucional a Lei Complementar nº 87/1996, pelo fato da omissão da disciplina jurídica a respeito da prestação de serviços de transporte rodoviário de passageiro pessoa física, quando tomado o serviço por meio de pessoa jurídica, não pode prosperar, porque o fato de o bilhete de passagem ser emitido somente em nome do passageiro pessoa física não descaracteriza a hipótese de incidência do ICMS sobre a respectiva obrigação de fazer.

106. Não se discute que a hipótese de incidência da prestação dos serviços de transporte rodoviário terrestre de passageiros, assim como a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros, ocorre e está submetida à exigência de ICMS a partir do momento em que se inicia a obrigação de fazer respectiva.

107. A base de cálculo *in abstracto* da prestação de serviços de transporte está na Constituição Federal de 1988 e é o preço do frete cobrado pelo prestador dos serviços.

108. O princípio constitucional da não-cumulatividade é um importante critério de aferição *in concreto* da base de cálculo do ICMS, estando os limites de aproveitamento de todos os créditos do contribuinte na apuração do débito do respectivo imposto contidos na Carta Magna de 1988, e que devem ser respeitados pelo legislador infraconstitucional no momento de expedir a norma competente de complementação da Constituição Federal.

109. Temos assim um intenso trabalho de conformação da legislação abaixo da Constituição para aplicação e determinação da base de cálculo do ICMS, junto com os princípios constitucionais tributários, notoriamente relevante um deles – o princípio da não-cumulatividade – para que no lançamento do tributo tenhamos o exato valor do tributo a recolher aos cofres públicos.

110. A Lei Complementar nº 87/1996 respeitou esses critérios de conformação com a Constituição de 1988 e com os princípios constitucionais tributários ao erigir a base de cálculo do ICMS, na prestação de serviços de transporte, como o valor do serviço cobrado. Se faltou o detalhamento da indicação do aproveitamento dos créditos do imposto no caso de aquisição de bilhete de passagem, pelo tomador pessoa jurídica de

transporte de passageiros, isso não significa que a Lei Complementar é inconstitucional neste aspecto, pois o trabalho do legislador não terminou nem se exauriu com os limites traçados na Constituição e na Lei Complementar, para a correta aplicação do imposto.

111. Em nosso entendimento trata-se de ataque à competência tributária para a criação em concreto do ICMS na prestação de serviços de transporte de passageiros pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, em nosso entendimento, seja no transporte aéreo, seja no transporte rodoviário, atribuindo-se vício de inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 87/1996, pelo argumento da não disciplina do regime jurídico da não-cumulatividade no caso de tomador pessoa jurídica.

Várias normas jurídicas emanadas pela lei ordinária competente dos Estados dão conta do regime jurídico da não-cumulatividade do ICMS, no que tange ao aproveitamento dos créditos do referido imposto, para a apuração da base de cálculo *in concreto* do montante a recolher. E, por pressuposto de hierarquia normativa estão sempre passando pelo crivo de constitucionalidade em face dos pressupostos da tributação, previstos no capítulo do Sistema Constitucional Tributário da Carta Magna de 1988.

112. A solução para a completa fruição do princípio da não-cumulatividade do ICMS na prestação de serviços de transporte tomados por pessoa jurídica contribuinte do imposto, pode ser, inclusive resolvida por meio de deliberação de Convênio no Confaz e devidamente ratificada por meio de instrumento jurídico competente pelos Estados, com a adoção de campo específico na emissão do bilhete de passagem para a identificação do tomador pessoa jurídica que paga pelos serviços de transporte do passageiro ou, ainda a possibilidade de endosso no bilhete de passagem pelo tomador pessoa jurídica ao passageiro que efetuará o embarque, já que pessoa jurídica não é capaz de viajar.

113. A Lei Complementar nº 87/1996 estabeleceu o respeito à base de cálculo prevista na Constituição de 1988 e a aplicação do regime de não-cumulatividade do ICMS na prestação de serviços de transporte.

114. A Constituição de 1988 não deixa dúvidas que o passageiro, consumidor final não contribuinte do ICMS adquirente de serviços de transporte interestadual estará submetido à alíquota interna do

Estado-membro onde se inicia o transporte, conforme a clara determinação do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea “b”.

115. A Lei Complementar nº 87/1996 não pode disciplinar de maneira diferente da alínea “b”, do inciso VII, do § 2º do art. 155 da CF, e nem tampouco ser atingida por vício de inconstitucionalidade por não ter disciplinado a aplicação de alíquota interestadual no caso de passageiro destinatário dos serviços de transporte rodoviário interestadual.

116. Não há incidência de ICMS na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de energia elétrica, porque a conduta de consumir energia elétrica não está relacionada com uma conduta anterior de realização de uma prestação de serviços de transporte. Esta pressupõe a realização de um contrato entre tomador dos serviços e transportador de levar um bem ou uma pessoa de um ponto a outro dentro do território nacional ou fora dele

117. A relação jurídica de contratar determinada prestação de serviços de transporte não se perfaz o suficiente, porque, entre o consumidor da energia elétrica (aí envolvendo, inclusive, as empresas distribuidoras e comercializadoras de energia elétrica) e a empresa transmissora dessa energia, não se configuram as partes necessárias de um contrato oneroso de transporte, em que o consumidor final seria o tomador do serviços e o transportador, a empresa de transmissão de energia elétrica.

118. As empresas transmissoras de energia elétrica não podem dispor da energia elétrica e transportá-la da maneira que lhes aprouver ou conforme os interesses dos consumidores e distribuidores, a ponto de existir uma prestação ou obrigação de fazer de transportar energia elétrica, já que no sistema desverticalizado elétrico brasileiro é o Operador Nacional do Sistema, que estabelece como e por onde a energia será fornecida pelas empresas que a transmitem.

119. O autotransporte não poderá sofrer a incidência do ICMS, porque falta uma das características mais importantes da relação jurídica tributária, que é o intuito econômico existente na relação jurídica de direito privado, bilateral e onerosa, de contratar o transportador para transportar bens ou pessoas.

120. A inexistência de capacidade contributiva do sujeito passivo que realiza o transporte de seus próprios bens ou mercadorias, ou, ainda, para si próprio, a revelar a base de cálculo dessa exação tributária, impede ao legislador infraconstitucional cogitar esse fato impondível como possível de figurar, enquanto conduta no antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

121. O autotransporte, enquanto conduta desonerada da incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, vincula-se à circunstância de o proprietário do bem efetuar os serviços de transporte, para si mesmo, sem a interveniência de terceiros. Ou seja, o autotransporte, para não sofrer a incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte não pode valer-se da contratação de terceiros para interceder na sua realização.

122. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é uma empresa pública, constituída integralmente por capital público, conforme estabelece o Decreto nº 509, de 10 de março de 1969, e presta um serviços eminentemente de caráter público, conforme o inciso X do art. 21 da Constituição Federal.

123. Portanto, a realização de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de transporte efetuada pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT não se submete à tributação pelo ICMS, por força da imunidade recíproca contida na alínea “a” do inciso VI do art. 150, da Lei Maior.

124. A imunidade recíproca do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte abrange, tão-somente a Empresa Pública que presta, em caráter exclusivo, o transporte, sem a interveniência de terceiros, pois nesse caso a incidência do ICMS é impostergável, cabendo ao contribuinte sujeito passivo do imposto o dever de apuração e recolhimento do tributo.

125. A prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão, em razão da imunidade objetiva assegurada a tais bens, conforme a alínea “d” do inciso VI do art. 150, não desencadeará a incidência do ICMS por motivo da realização da respectiva obrigação de fazer.

126. Levando em conta que a imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão ficam desonerados das obrigações tributárias incidentes sobre a circulação e produção de tais bens, atingindo todos os insumos e meios necessários. É salutar a garantia da imunidade na prestação de serviços de transporte do papel em todas as características vinculadas à impressão, tais como o papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, imunes por força da Súmula 657 do Supremo Tribunal Federal.

127. A Lei Paulista do ICMS (Lei nº 6.374/1989), bem como o Regulamento do ICMS em São Paulo (Decreto nº 45.480/2000), obedecem ao texto constitucional, garantida a imunidade tributária das operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços realizadas em razão do livro, jornal, periódico e do papel destinado à sua impressão, conforme se constata no art. 4º da Lei nº 6.374/1989 e inciso XIII do art. 7º do Decreto nº 45.490/2000.

128. Podemos afirmar que o ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, contido na Constituição de 1988, tem seu critério espacial estabelecido no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, delimitado pelo âmbito de validade territorial da lei tributária do ICMS emanada pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal.

129. Uma vez iniciado o transporte interestadual e intermunicipal, a obrigação tributária do ICMS incidente sobre a referida obrigação de fazer é atingida e delimitada pelos limites territoriais das fronteiras regionais do Estado-membro e do Distrito Federal, por meio da validade territorial da lei ordinária emanada em concreto pelos entes políticos.

130. Na prestação de serviços de transporte internacional se aplica integralmente a lei estadual ou distrital, seja aquela iniciada no exterior e com término no território nacional, seja aquela prestada integralmente no exterior, ambas a destinatário adquirente dos serviços, domiciliado ou estabelecido no País, e, respectivamente, nos territórios do Estado-membro ou do Distrito Federal.

131. Os bens da União citados nos incisos IV, V e VI, do art. 20 da Constituição de 1988, não são dotados da característica de personalidade jurídica de direito público interno, tais quais os Estados-membros, o Distrito Federal ou os Municípios.

136. Estamos afirmando que a prestação de serviços de transporte tributável, conforme a Constituição de 1988, no inciso II, do art. 155, é a de cunho interestadual e intermunicipal, ou seja, o ICMS incide sobre a prestação dos serviços que traspasse às fronteiras regionais e locais dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

A norma jurídica constitucional disciplina a jurisdição da União sobre tais bens públicos, limitada ao espaço físico que ocupam, não podendo os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estipularem nenhuma norma jurídica que atinja a competência da União, para dispor e legislar sobre normas jurídicas afetas aos bens discriminados no art. 20, incisos IV, V e VI da CF.

137. A União, se efetuar o transporte de pessoas ou bens, diretamente e por meio de uso de veículos próprios, do ponto do território do Estado-membro ou do Município ao mar territorial, plataforma continental, zona econômica exclusiva, ilhas fluviais e lacustres nas zonas limítrofes com outros países; praias marítimas, ilhas oceânicas e costeiras, não se submete à hipótese de incidência do inciso II do art. 155, porque está prestando um serviço público, que não se reveste das características de atividade mercantil regida pelo direito privado, cuja remuneração pela prestação dos serviços será feita pela modalidade de taxa.

138. O marco de tempo, que revela a ocorrência da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal tributável pela Constituição de 1988, se dá pelo seu início. Ou seja, o início da prestação de serviços de transporte desencadeia, aos sujeitos da relação jurídica tributária o conhecimento e a vinculação ao cumprimento da obrigação tributária de recolher o ICMS, para os Estados-membros e o Distrito Federal.

139. A Lei Complementar em comento possibilita a definição de três regimes jurídicos atinentes à prestação de serviços de transporte:

- a) Na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, realizada por qualquer meio, a ocorrência da hipótese de incidência se dará pelo início da prestação dos serviços;
- b) Na prestação de serviços de transporte com início no exterior e término em qualquer ponto do território brasileiro, a ocorrência da hipótese de incidência se dará com o ato final do transporte realizado ao tomador adquirente;
- c) Na prestação de serviços de transporte que se dá integralmente no exterior a destinatário tomador do serviço, domiciliado ou sediado no Brasil, a incidência se dará quando o serviço for realizado integralmente pelo prestador.

140. A prestação de serviços de transporte é uma típica obrigação de fazer, ou seja, são serviços prestados a um sujeito de direito na relação jurídica que tenha cunho econômico e negocial, e admitir que a prestação dos serviços de transporte interestadual ou intermunicipal tributável possa recair sobre a fruição desses serviços, ou o seu consumo integral, é modificar o texto da Constituição, instituindo um outro imposto, que não o previsto no inciso II do art. 155.

141. A prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal interrompida e não realizada não acarreta o estorno do cumprimento da obrigação de pagar o ICMS respectivo. Iniciados os serviços de transporte não pode o prestador voltar ao passado para descaracterizar a ocorrência da hipótese de incidência da obrigação de fazer.

142. O contrato de prestação de serviços estipulado entre o tomador e o transportador não dá conta do momento da ocorrência da hipótese de incidência. A formalização do acordo de vontades no transporte de bens e pessoas, por meio escrito, caracteriza a forma jurídica de direito privado da realização da obrigação de fazer, mas nunca, para atribuir efeito tributário irá caracterizar ocorrência da hipótese de incidência do imposto estadual e distrital. Pode o transportador e o tomador firmarem contrato de prestação de serviços, entretanto, se o transporte não se iniciou, não há incidência da norma jurídica tributária sobre esse negócio jurídico.

143. O local de cumprimento da obrigação tributária relativa à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal será: a) onde se iniciar a prestação dos serviços de transporte interestadual ou intermunicipal; b) onde se encontrar o transportador, quando em situação fiscal irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inábil; e c) o estabelecimento contribuinte nesse Estado, no caso de utilização de serviços cuja prestação tiver sido iniciada em outro Estado e não estiver vinculada à operação ou à prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto (diferencial de alíquota).

144. Na realização da prestação de serviços de transporte de cunho internacional, com início no exterior e término no território brasileiro ou a prestação de serviços de transporte realizada integralmente no exterior, ambas efetuadas a destinatário tomador sediado ou domiciliado no Brasil, tem o momento da ocorrência da hipótese de incidência definido com a conclusão dos serviços de transporte.

145. O destinatário tomador do serviço de transporte internacional, integralmente prestado no exterior ou iniciado no exterior e com término no território brasileiro, portanto, estará obrigado ao recolhimento do ICMS no exato momento do ato final do transporte, ou seja, com a sua conclusão, cabendo o imposto ao Estado-membro ou ao Distrito Federal em que esteja domiciliado ou sediado.

146. Conforme a norma da Constituição de 1988, prevista no art. 155, inciso II, os entes políticos competentes para a criação e cobrança do imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, como também nos casos de transporte internacional, ainda que a prestação se inicie no exterior, são os Estados-membros e o Distrito Federal.

147. Como sujeito passivo contribuinte pessoa física do imposto sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, que com habitualidade e com intuito de lucro realiza atividade econômica de transportar pessoas ou bens de um ponto a outro do território nacional, temos o transportador rodoviário autônomo definido na Lei Federal nº 7.290/84, art. 1º, como o transportador autônomo de bens a pessoa física, proprietária ou co-proprietária de um veículo, sem vínculo empregatício, devidamente cadastrada em órgão disciplinar competente, que, com seu veículo, contrate serviços de transporte de carga ou de passageiros,

em caráter eventual ou continuado, com empresa de transporte rodoviário de bens ou diretamente com os usuários.

148. No caso da prestação de serviços de transporte rodoviário de carga, com início no Estado de São Paulo e realizado por transportador autônomo, ocorre imediatamente à substituição tributária para o recolhimento do imposto ao tomador do serviço de transporte, quando este for contribuinte do imposto, como estabelece o inciso XXI, do art. 8º da Lei nº 6.374/89.

149. A prestação de serviços de transporte rodoviário e ferroviário de cargas, conforme a legislação de regência no Estado de São Paulo, está submetida a substituição tributária na apuração do ICMS ao tomador do serviço da empresa transportadora (pessoa jurídica), estabelecida em território paulista e com o início da prestação efetuada no próprio Estado, conforme a previsão do inciso XXII, do art. 8º, da Lei nº 6.374/89.

150. A substituição tributária na sujeição passiva do imposto ocorre quando a empresa transportadora esteja estabelecida fora do território paulista e não-inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de São Paulo.

151. A substituição tributária concomitante, não sendo subsequente, nem antecedente à ocorrência da hipótese de incidência tributária, opera-se no exato momento da ocorrência da hipótese de incidência da prestação de serviços de transporte.

152. Na operação de circulação de mercadorias sujeita à substituição tributária para frente, com a inclusão no preço das mercadorias do frete tributado, não acarretará a substituição tributária do tomador do serviço, nem tampouco a obrigação de o prestador cumprir com a obrigação tributária, apurando e recolhendo o imposto para o Estado de São Paulo.

153. A regra jurídica do art. 66-A da Lei Paulista nº 6.374/89 impeditiva da aplicação da substituição tributária na prestação dos serviços de transporte ao tomador do serviço, que se encontra na condição de substituto tributário da operação de circulação de mercadoria, com o valor do frete incluso no próprio preço destas, em nada veda que o tomador possa arcar com o pagamento do frete e, nesse caso, será ele o responsável, por

substituição tributária, que em nome do sujeito passivo (transportador) efetue a apuração do ICMS na prestação aludida.

154. A sujeição passiva na prestação dos serviços de transporte internacional é subsumida diretamente a Constituição de 1988, que estabelece na alínea “a”, do inciso IX do §2º do art. 155 ser o adquirente tomador, sediado ou domiciliado no Brasil, do serviço de transporte.

155. A base de cálculo da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal não está expressamente consignada na Constituição de 1988, mas conforme a lição da doutrina, não está o legislador infraconstitucional com inteira liberdade para manipular os fatos da realidade, que serão juridicizados pela norma jurídica complementar ou ordinária, a impor o critério quantitativo do antecedente da norma jurídica do ICMS.

156. A base de cálculo do ICMS na prestação de serviços de transporte, conforme a interpretação lógico-jurídica do texto da Constituição, a confirmar a materialidade da conduta do sujeito passivo, em relação ao negócio jurídico de transportar pessoas e bens de um ponto a outro no território nacional será o valor ajustado entre o tomador e o prestador, ou seja, o frete no transporte de cargas e a passagem no transporte de passageiros.

157. O valor do frete ou passagem confirma o preço do serviços pactuado entre tomador e prestador e dimensiona claramente o fato da realidade captado pela norma jurídica tributária da Constituição, como conduta de prestar um serviços de transporte de cunho eminentemente econômico.

158. Nenhuma outra postura do legislador infraconstitucional pode abandonar esta premissa, a ponto de eleger outro critério de confirmação do negócio jurídico estipulado entre o tomador e o prestador de serviços de transporte, em que este último se obriga a fazer o transporte de bens e pessoas de caráter interestadual e intermunicipal por determinada remuneração.

159. A Lei Complementar nº 87/1996, no art. 17, visa proibir que determinados conglomerados empresariais pratiquem preços em

deslealdade com a concorrência ao realizar operações de circulação de mercadorias, disponibilizando ao adquirente a prestação de serviços de transporte por meio de outra empresa do grupo vinculada por interdependência.

160. A Lei Complementar nº 87/1996 consigna que o contribuinte do imposto na prestação de serviços de transporte, que o realiza por meio de empresas interdependentes do mesmo grupo econômico a que pertença, ao praticar preços acima do mercado terá o ônus de arcar com a tributação incidente sobre o excedente do preço cobrado como se mercadorias fossem, aplicando-se, no caso, a alíquota prevista para as operações de circulação de mercadorias.

161. O vendedor das mercadorias, que disponibiliza os serviços de transporte ao adquirente, absorve no preço delas o custo inerente da atividade, não existindo plausibilidade de o legislador infraconstitucional determinar efeitos jurídicos na determinação da base de cálculo do tributo, em relações jurídicas que estão fora do âmbito de incidência do imposto, diante da hipótese de incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte.

162. O Comunicado CAT nº 133, de 08.09.1999, emanado da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, é de constitucionalidade questionável, pois procura integrar o valor do pedágio como critério à mensuração da obrigação de fazer, no tocante a prestação de serviços de transporte.

163. A Constituição de 1988 determina que a base de cálculo possível da hipótese de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de transporte é o preço desses serviços, assim, não pode o legislador infraconstitucional, nem muito menos o administrador fazendário, dispor aleatoriamente de critérios para adotar o suporte fático que quantificará a obrigação tributária.

164. O Coordenador da Administração Tributária da Fazenda Pública do Estado de São Paulo, ao emanar o Comunicado CAT nº 133, de 08.09.1999, optou por não manter a coerência com a Constituição no tocante a fixação do elemento base de cálculo da obrigação tributária, incluindo o valor do pedágio como parte integrante do frete cobrado pela

prestação de serviços de transporte rodoviário de carga realizados por contribuinte do imposto paulista.

165. A alíquota é parte integrante da obrigação tributária, sendo elemento da regra-matriz de incidência de extrema importância para configurar o valor do tributo devido pelo sujeito passivo, pois aplicada à base de cálculo, como grandeza numérica, cumpre o seu papel de fixar o *quantum debeatur*, bem como assegurar a aplicação de princípios constitucionais.

166. As alíquotas a serem adotadas na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal dependem, portanto, conforme enquadramento constitucional, da identificação de quem seja o destinatário adquirente (tomador), contribuinte ou não do ICMS, bem como da identificação do Estado da localização desse destinatário.

167. Nesse sentido, a Lei Estadual Paulista nº 6.374/89, conforme as alterações promovidas pela Lei nº 10.619/00 e na previsão do §1º, item 2 do art. 34, combinado com os arts. 1º, XVIII, e 2º, IV, § 1º, 4, e § 4º da Lei 6.556/89; art. 1º, Lei 10.991/01 e art. 1º, Resoluções do Senado Federal nº 22, de 19.05.1989 e nº 95, de 13.12.1996, fixa as seguintes alíquotas aplicáveis à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal:

- iii) Prestação de serviços de transportes de âmbito interno, realizadas dentro do Estado-membro e de caráter intermunicipal, trata-se de contribuinte ou não do ICMS: 12%;
- iv) Prestação de serviços de transporte interestadual:
 - a) Destinatário da prestação dos serviços contribuinte do ICMS, situado nas Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo: 7%;
 - b) Destinatário da prestação de serviços contribuinte do ICMS, situado nas Regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo: 12%;

- c) Destinatário da prestação de serviços não-contribuinte do ICMS, estabelecido em qualquer unidade da Federação Brasileira: 12%;
- d) Destinatário da prestação de serviços de transporte aéreo de carga contribuinte do imposto: 4%.

5. BIBLIOGRAFIA

ABREU, Leitão de. Recurso Especial nº 86.297-SP. In: Revista de Direito Público nºs 39/40. São Paulo: Ed. RT, 1976.

AFTALION, Enrique R. & VILANOVA, José. *Introducción al Derecho*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

ALBINO, Fernando. “Imposto sobre Transportes”. In: Revista de Direito Tributário nº 41. São Paulo: Ed. RT, Julho-Setembro de 1987.

_____. “Imposto sobre Transportes”. In: Revista de Direito Tributário nº 42. São Paulo: Ed. RT, Outubro-Dezembro de 1987.

ANDRADE, Mairo Caldeira de. “Tributação dos Serviços de Transporte das Operações de Reboque em Águas do Mar Territorial – Uma Experiência Prática”. In: Revista de Direito Tributário nº 19/20. São Paulo: Ed. RT, 1982.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2ª ed. - 2ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. RT, 1998.

_____. “Normas Gerais em Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios - Limites à Norma Geral - Código Tributário Nacional”. In: *Revista de Direito Público* nº 10. São Paulo: Ed. RT, 1969.

_____. “Lei Complementar em Matéria Tributária”. In: *Revista de Direito Tributário* nº 48. São Paulo: Ed. RT, 1989.

_____. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Ed. RT, 1971.

_____. “Eficácia Jurídica das Normas Constitucionais e Leis Complementares”. In: *Revista de Direito Público* nº 13. São Paulo: Ed. RT, 1970

_____. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 1992.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1975.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: Ed. RT, 1980.

_____. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª ed. ver. ampl. e atual. São Paulo, Dialética, 2005.

_____. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Ed. RT, 1987.

BARROS, Joselita Rodrigues de e COFFANI, Rosivani Baraldi. *Tributação dos Serviços de Transportes em São Paulo*. 1ª ed. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*, 16ª. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.

_____. *Carnaval Tributário*. 2ª ed. – 1ª reimp. São Paulo: Lejus, 2004.

BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico - Lições de Filosofia do Direito*. São Paulo: Ícone, 1995.

BODENHEIMER, Edgar. *Teoría del Derecho*. Trad. Vicente Herrero. Duodécima Reimpresión. México: Fondo de Cultura Económica, 1990.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11ª ed. ver. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

_____. *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Ed. RT, 1981.

_____. *Sujeito Ativo da Obrigação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

_____. *Conflitos de Competência - Um Caso Concreto*. São Paulo: Ed. RT, 1984.

CARRIO, Genaro. *Notas sobre Derecho y Lenguage*. 3ª ed. aum. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986.

_____. *Principios Jurídicos e Positivismo Jurídico*, Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3ª ed. ver. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Apostila de Lógica Jurídica. Curso de Lógica Jurídica da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1995.

_____. “O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária”. In: *Revista de Direito Tributário* nº 61, São Paulo: Malheiros Editores.

_____. *Teoria da Norma Tributária*, São Paulo: Ed. RT, 1981.

CAVALCANTE, Amaro. *Elementos de Finança*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896.

CEZAROTI, Guilherme. “A tributação dos serviços na Constituição Federal, o novo Código Civil e a Lei Complementar nº 116/2003”. In: “O ISS na Lei Complementar nº 116/2003”, Rodrigo Brunelli Machado (coordenador). São Paulo: Quartier Latin, 2004.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Para entender Kelsen - Prólogo de Tércio Sampaio Ferraz Jr.* São Paulo: Max Limonad, 1995.

COELHO, Sacha Calmon. *Comentários à Constituição de 88 - Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1991.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

COSTA, Maria Leonor; ROCHA, Maria Manuela; DE SOUZA, Rita. “O

ouro do Brasil; transporte e fiscalidade (1720-1764)”. In: V Congresso Brasileiro de História Econômica da Associação Brasileira de Pesquisadores em História Econômica. Minas Gerais, 2003.

DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de Incidência do ISS*. São Paulo: Editora Noeses, 2007.

DEL VECCHIO, Giorgio. *Lições de Filosofia do Direito*. Tradução de Antonio José Brandão. 5ª ed. Coimbra: Arménio Amado, 1979.

DEODATO, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1976.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil*. 9ª ed. - 2º vol. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. Maria Helena Diniz. *A ciência jurídica*. 3ª ed. aum. São Paulo: Saraiva, 1995.

ENGLISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. 6ª ed. Lisboa: Ed. Fundação Calouste Gulbenkian, 1988.

ENTERRÍA, Eduardo Garica de. *Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho*. 1ª ed. – 1ª reimp. Madri: Ed. Civitas, 1986.

EPSTEIN, Isaac. *Gramática do Poder*. São Paulo: Ed. Ática, 1993.

FALCÃO, Amílcal de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1992.

FANUCCHI, Fabio. “Aspectos do Imposto sobre Transportes”. In: Suplemento Tributário nº 114/76. São Paulo: LTR.

FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão e dominação*. São Paulo: Ed. Atlas, 1993.

_____. *A Ciência do Direito*. São Paulo: Ed. Atlas, 1995.

_____. *Por que ler Kelsen hoje*. Publicação no Suplemento Cultura,

O Estado de São Paulo, 1º de novembro de 1981.

_____. “Competência Tributária Municipal”. In: Revista de Direito Tributário nº 14, São Paulo: Ed. RT, 1990.

_____. “Segurança Jurídica - Normas Gerais Tributárias”. In: Revista de Direito Tributário nº 5, São Paulo: Ed. RT, 1981.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1995.

FRIEDRICH, Carl Joachim. *La Filosofía del Derecho*. Trad. de Margarita Álvarez Franco 5ª. reimp. México: Fondo de Cultura Económica, 1993.

GIARDINO, Cleber, e ATALIBA, Geraldo. *Diferimento – Estudo teórico-prático*. In: Estudos e Pareceres 1. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

GOMES CANOTILHO, José Joaquim. *Direito Constitucional*, 6ª ed. ver. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1961.

GORDILLO, Agustin. *Introducción al Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

GRAHAM, Sandra Lauderdale. “O Motim do vintém e a cultura política do Rio de Janeiro em 1880”. In: Revista Brasileira de História, v. 10, nº 20, mar/ago. São Paulo, 1991.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

HOLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. 1ª. ed. 11ª imp. São Paulo: Ed. Nova Fronteira, 1999.

HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “Autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da*

Língua Portuguesa. 1ª ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

JARACH, Dino. *O Fato Imponível*. São Paulo: Ed. RT, 1989.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6ª ed. Coimbra: Ed. Arménio Amado, 1984.

LEFEBVRE, Henri. *Lógica Formal - lógica dialética*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1975.

LESSA, Renato. “A Invenção Republicana”. In: *Cadernos da Escola do Legislativo*, v. 5, nº 10, jan./jul. Belo Horizonte, 2000.

LIMA GONÇALVES, José Arthur. *Isonomia na Norma Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

LIMA, Sebastião de Oliveira. “ISTR-Transporte de Bens Próprios”. In: *Revista de Direito Tributário* nº 29/30. São Paulo: Ed. RT, Julho-Dezembro de 1984.

LUNARDELLI, Pedro. “O ICMS e os Serviços de Transporte Internacional”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 109. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. “ICMS. Produtos destinados à exportação. Serviço de Transporte. Não-incidência. Inteligência do at. 3º, II, da LC 87/96”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 50. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.

MACHADO, Rodrigo Brunelli. “Conflitos de competência entre o ICMS e o ISS”. In: “*O ISS na Lei Complementar nº 116/2003*”. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MAIOR BORGES, Souto. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Ed. RT e Educ, 1975.

_____. *Obrigação Tributária - Uma Introdução Metodológica*. São

Paulo: Saraiva, 1984.

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

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Rio de Janeiro: Forense, 1988.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1978.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Direito das Obrigações*. São Paulo: Saraiva, 1965.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Sistema Tributário da Constituição de 1969*. São Paulo: Ed. RT, 1973.

_____. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Ed. RT, 1984.

MORAES, Francisco Chagas de. *ISTR no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979.

NAZAR CARRAZZA, Elizabeth. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. Dissertação de Mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/SP, [s.n.], 1976.

_____. *IPTU & Progressividade, Igualdade e Capacidade Contributiva*. Curitiba: Juruá, 1996.

NINO, Carlos Santiago. *Introducción al Análisis del derecho*. 2ª. ed. ampl. rev. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1995.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. *Manual Avançado de Imposto sobre Serviços: teoria geral do imposto sobre serviços: tributação municipal do imposto sobre serviços e legislação tributária*. São Paulo: Lex Editora,

2006.

PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1946*. V. 5º. São Paulo: Max Limonad, 1953.

RADBRUCH, Gustav. *Introducción a la Filosofía del Derecho*. Trad. Wenceslao Roces. 5ª reimp. México-Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica, 1993.

REALE, Miguel. *O Direito como Experiência: Introdução à Epistemologia Jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1992.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 1977-78.

ROMANO, Santi. *Princípios de Direito Constitucional Geral*. São Paulo: Ed. RT, 1977.

SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon de Pontes. “ICMS: serviços de transporte aéreo”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 24. São Paulo: Dialética, 1997.

SAVIGNY, Friedrich Karl von. *Metodologia Jurídica*. Reimpresión. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1994

SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do Trabalho Científico*. 20ª ed. rev. e amp. São Paulo: Cortez, 1996.

SCHMITT, Carl. *La Defensa de la Constitución*. Madri: Editorial Tenos, 1983.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo: Ed. RT, 1968.

_____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

_____. *Princípios do Processo de Formação de Leis no Direito Constitucional*, São Paulo: Ed. RT, 1964.

SOUZA, Rubens Gomes de. “Sistema Tributário Federal”. In: *O Sistema Fazendário*. 1ª ed. Brasília: Ministério da Fazenda, 1963.

SOUZA, Rubens Gomes de & ATALIBA, Geraldo & CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Ed. RT, 1985.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 5ª ed. São Paulo: Ed. RT, 1989.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1976.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 6ª ed. 2ª reimp. V. 2. São Paulo: Atlas, 2006.

VERNENGO, Roberto J. *Curso de Teoría General del Derecho*. Buenos Aires: Depalma, 1986.

_____. *La Interpretación Literal de la Ley*. Segunda Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

VIGO, Rodolfo Luis. *Interpretación Constitucional*. Buenos Aires, Abeledo-Perrot.

VILLEGAS, Hector. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1980.

WIEACKER, Franz. *História do Direito Privado Moderno*. Trad. A. M. Botelho Hespanha . 2a ed. Lisboa: Ed. Fundação Calouste Gulbenkian, 1967.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)