

O ICMS E OS SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli

Advogado

Mestre e Doutorando pela PUC/SP

Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo

Professor do Curso de Especialização da PUC/COGAE/SP

Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET

CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Honra-me o ilustre Dr. Abrão Jorge Miguel Neto, sócio de prestigiada banca advocatícia desta Capital, com pedido de Parecer para analisar a incidência do ICMS sobre o denominado transporte internacional.

Posto ser trabalho de inegável relevância, acatei-o a fim de que pudesse apresentar as seguintes considerações a propósito do tema.

I – PREMISSAS DO PRESENTE TRABALHO

1. Antes de adentrar nas questões pertinentes a este Parecer entendo necessário firmar algumas premissas que serão o lastro das subseqüentes conclusões.

2. A primeira delas, e a que me parecer ser a mais importante, refere-se ao modo como devemos interpretar os conceitos tributários.

3. Segundo a orientação já firmada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, os vocábulos constitucionais podem tanto possuir uma designação comum, quanto também uma designação técnica. Neste caso, ou seja, quando a Constituição adota uma definição técnica o intérprete deve, necessariamente, ater-se ao seu significado.

4. Vejamos a transcrição parcial da ementa proferida no julgamento do Recurso Extraordinário nº 166.772/SP¹ que teve por fim saber qual a definição que o legislador ordinário deveria seguir para tratar das contribuições incidentes sobre a folha de salários da empresa.

"Interpretação - Carga Construtiva - Extensão. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos

¹ Publicado no DJU de 16.12.1994.

correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe "inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que "conviria" fosse por ela perseguida" - Celso Antonio Bandeira de Mello - em parecer inédito. Sendo o direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este aquele. Constituição - Alcance Político - Sentido dos Vocábulo - Interpretação. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do direito, pela atuação dos pretórios. (...)" (g.n.)

5. A posição do STF, como esta decisão bem exprime, segue o que na doutrina já se tornou matéria pacífica. Exemplo disso é o pronunciamento da PROFESSORA MISABEL ABREU MACHADO DERZI, vazado nos seguintes termos²:

"Quando a Constituição usa um conceito, um instituto ou forma do Direito Privado, o nome empregado denota certo objeto, segundo a conotação que ele tem na ciência jurídica particular, da qual se origina. A conotação completa que advém da ciência do Direito Privado é condição prévia de inteligibilidade e univocidade do discurso constitucional. E se utiliza a Constituição desse sentido completo, extraído de certo ramo jurídico, para assegurar a discriminação e delimitação de competência, enfim o pacto federativo, não é dado ao legislador infraconstitucional alterá-lo. Permitir ao intérprete ou ao legislador ordinário interessado que alterasse o sentido e alcance desses institutos e conceitos constitucionalmente empregados, seria permitir que firmasse, sem licença da Constituição, novo pacto federativo, nova discriminação de competência. Sendo assim, o art. 110 do CTN determina a cristalização da denotação e da conotação jurídicas daqueles institutos, conceitos e formas, vedando-se ao legislador tributário a alteração de sentido que é própria do Direito Privado. O art. 110, implicitamente, somente dita o comando: obedeça à Constituição. (...)"

6. Tanto é assim que, no passado, o próprio STF, por diversas vezes, decretou a invalidade de normas infraconstitucionais que pretenderam violar o que, na Constituição, havia sido delimitado para fins de incidência tributária.

7. Neste sentido, é de extrema importância a seguinte passagem do voto proferido pelo EXMO. MINISTRO LUIZ GALLOTTI, no Recurso Extraordinário nº 71.758/GB³, que afirmou que a incidência de tributo em hipótese não prevista constitucionalmente contraria o ordenamento jurídico:

² Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2001, pág. 492.

³ Publicado no DJU de 31.08.1973.

"(...)

É certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou.

Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, RUÍRIA todo o sistema tributário inscrito na Constituição. (...)" (g.n.)

8. Em outra decisão, também do Plenário da Suprema Corte, identifica-se importante menção no voto do Exmo. MINISTRO CORDEIRO GUERRA⁴ que, reportando-se às lições do jurista CARLOS MAXIMILIANO, afirmou o seguinte sobre os limites constitucionais que a legislação ordinária deve observar:

"(...)

Lembro a propósito o sempre oportuno ensinamento de Carlos Maximiliano, o que a Constituição veda expressamente, não pode ser indiretamente contornado".

9. Posto isto, verifica-se que a legislação ordinária tem claros limites constitucionais para impor incidências tributárias, sendo certo afirmar que, entre tais limites, figura a necessária observância aos limites dos conceitos fixados pela Constituição Federal e já delineados pela doutrina ou mesmo por precedentes jurisprudenciais.

10. Daí figurar o art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN como instrumento necessário para a compreensão dos termos constitucionais, principalmente quando os mesmos se reportam a definições pertencentes a outros ramos do direito. Seguindo aquela orientação já firmada no âmbito da doutrina e dos tribunais, fixa o CTN que as normas tributárias não podem alterar os conceitos e as definições adotados por normas do direito privado⁵.

11. A propósito da aplicação deste art. 110 do Diploma Tributário, saliento a seguinte decisão do Pleno do STF:

"Imposto de Transmissão de Imóveis. Alcance das regras dos arts. 23, inc. I, da Constituição Federal e 35 do Código Tributário Nacional. Usucapião. A ocupação qualificada e continuada que gera o usucapião não importa em transmissão da propriedade do bem. À legislação tributária é vedada "alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado" (art. 110 do C.T.N.). Registro da sentença de usucapião sem pagamento do imposto de transmissão. Recurso provido,

⁴ Recurso Extraordinário nº 95.784/MG, publicado no DJU de 08.10.1982.

⁵ A redação deste dispositivo é a seguinte: "Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de 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".

declarando-se inconstitucional a letra 'h', do inc. I, do art. 1., da Lei n. 5.384, de 27.12.66, do estado de Rio Grande do Sul". (Recurso Extraordinário nº 94.580/RS – DJU, de 30.08.1984 – g.n.)

12. Constata-se, assim, que toda e qualquer norma tributária deve levar em conta os parâmetros constitucionais, observados os contornos fixados pela doutrina e pelos próprios tribunais, haja vista que, se por um lado a nossa Carta Magna é pródiga em colocar neste patamar matéria que até poderia ser tratada por lei de nível ordinário, de outro, restringe sobremaneira a atuação do legislador infraconstitucional que, a este respeito, mostra-se salutar porque historicamente tem-se pretendido aumentar cada vez mais a arrecadação em detrimento das balizas do ordenamento jurídico.

13. Desta primeira premissa chega-se à segunda que tem por objetivo saber qual é a efetiva base tributária que deve pautar as incidências fiscais. Apregoa-se costumeiramente que as normas tributárias onerariam imediatamente as próprias atividades econômicas, sugerindo-se, assim, que estes dois planos, o jurídico e o econômico, possuiriam propriedades comuns de forma a permitir a interferência direta de um no outro. Na realidade, todavia, ambos pertencem ao plano dos fenômenos sociais, mas isto não implica afirmar que haja a comunhão ou coincidência daqueles (sub) planos, posto que cada qual tem seus elementos identificados a partir de critérios metodológicos diversos.

14. Daí o inegável acerto da orientação firmada pela Suprema Corte, também por meio do Pleno, nos Embargos ao Recurso Extraordinário nº 69.483/SP⁶. Este precedente, não obstante não tenha versado especificamente sobre o ponto que ora examina-se, mostra-se útil porque fixa entendimento sobre a mencionada segunda premissa, afirmando que a realidade econômica do fenômeno tributário deve ser vista sob as luzes e de acordo com o previsto pelas normas jurídicas. Confira-se:

"Imposto de consumo. Imposto sobre produtos industrializados. As caixas econômicas federais estão sujeitas ao pagamento desses tributos. A imunidade fiscal recíproca não pode ser invocada para ilidir a cobrança desses impostos. O contribuinte de iure e o industrial ou produtor. Não se pode opor à forma jurídica a realidade econômica. A figura do contribuinte de fato e estranha a relação jurídica tributária. A União e suas autarquias somente podem invocar a imunidade recíproca quando se trate de impostos estaduais ou municipais". (g.n.)

15. O assunto tratado nesta decisão foi o da pretensão de algumas autarquias de valerem-se da imunidade recíproca atribuída aos entes tributantes federais (União Federal, Estados, Municípios e Distrito Federal), posto que, no caso do antigo imposto sobre o consumo, atual imposto sobre produtos industrializados, seriam elas que arcariam com o impacto econômico da incidência, na medida que adquirissem produtos sujeitos àquele tributo.

⁶ Publicado no DJU de 25.11.1970.

16. O Tribunal, no referido precedente, afastou tal pretensão sob o fundamento que as autarquias não figurariam na relação jurídica propriamente dita que se estabelecia entre o contribuinte e a União Federal. Sua posição seria de mero *contribuinte de fato* porque assumira o ônus econômico da incidência deste tributo haja vista sua inclusão no preço do produto ou do serviço adquirido.

17. Como visto, embora não aplicável *ipsis literis* ao caso em questão, entendo oportuno a ele reportar-me porque confirma o que fixei a título desta segunda premissa, qual seja, a interpretação dos textos legais não deve pautar-se exclusivamente pelos efeitos econômicos, mas sim pelo contorno jurídico que a norma atribui aos mesmos.

18. Isto, aliás, ficará melhor demonstrado quando examinar, no tópico abaixo, a própria posição do STF a respeito do conceito de serviço de transporte.

19. Encerro, assim, a primeira parte deste trabalho, fixando as duas principais premissas que darão norte às conclusões posteriores:

- A interpretação de qualquer norma jurídica, quer seja de nível constitucional, quer infraconstitucional, deve observar os contornos já firmados pela doutrina e pela jurisprudência; e
- Os efeitos econômicos não são suficientes para lastrear as incidências tributárias, posto que devem submeter-se ao tratamento que o próprio ordenamento jurídico lhes confere.

II – DOS LIMITES CONSTITUCIONAIS DO ICMS INCIDENTE SOBRE SERVIÇOS DE TRANSPORTE

20. Como é do conhecimento geral o ICMS, no perfil constitucional outorgado pela Carta de 1988, recebeu várias competências que até então pertenciam a União Federal, valendo destacar a que trata justamente da relacionada com os serviços de transporte.

21. Para ter-se idéia da exata extensão desta nova competência estadual, entendo imprescindível invocar o que o próprio STF já havia firmado quando tal competência impunha-se por meio da regulação de normas tributárias federais.

22. Poder-se-ia cogitar que a este método de interpretação, que busca identificar o posicionamento histórico-jurisprudencial da Suprema Corte, não poderia ser dada tamanha relevância, porquanto não teria o condão de assegurar uma exegese compatível com o ordenamento jurídico vigente.

23. Se por um lado reconheço o devido cuidado que deve existir no emprego desta técnica, por outro, não posso olvidar que a mesma constitui um recurso que vem sendo, atual e sistematicamente, adotado pelo próprio STF.

24. Com efeito, no julgamento da Medida Cautelar nº 2.010/DF⁷, que declarou a inconstitucionalidade da tributação das pensões dos

⁷ Acórdão publicado no DJU de 30.09.1999,

aposentados, novamente o Plenário do STF, seguindo voto do EXMO. MINISTRO CELSO DE MELLO, firmou a seguinte orientação em relação ao emprego da interpretação histórica:

"(...)
Debates Parlamentares e Interpretação da Constituição. - O argumento histórico, no processo de interpretação constitucional, não se reveste de caráter absoluto. QUALIFICA-SE, no entanto, COMO EXPRESSIVO ELEMENTO DE ÚTIL INDAGAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS QUE MOTIVARAM A ELABORAÇÃO DE DETERMINADA NORMA inscrita na constituição, permitindo o conhecimento das razões que levaram o constituinte a acolher ou a rejeitar as propostas que lhe foram submetidas. (...)" (g.n.)

25. Não se alegue que a aplicação da interpretação histórica nesse julgado tenha sido uma manifestação isolada da Suprema Corte, porquanto, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 255.111-2/SP⁸ este mesmo Tribunal, também por sua composição plenária, declarou a inconstitucionalidade do IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves sob o argumento de que este imposto, quando ainda vigorava a Carta de 1967/69, era de competência exclusiva da União Federal, sendo que, naquela época, jamais se cogitou deste tipo de incidência, até porque a sua origem recairia na denominada "*Taxa Rodoviária Única - TRU*" que, como o próprio nome diz, onerava apenas os veículos de transporte rodoviário, excluídos, portanto, os aquáticos e aéreos.

26. Também na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1089/DF⁹ (DJU, 29.06.1996), esta Corte Constitucional, sob a lavra do voto do MINISTRO FRANCISCO RESEK, decretou a invalidade da incidência do ICMS sobre o transporte aéreo de cargas, posto que, historicamente, os serviços de transporte tributados por este imposto federal (ISTR) jamais incluíram o aéreo, como era então pretendido pelos Estados.

27. Sendo assim, imperioso trazer à baila os limites constitucionais do ICMS incidente sobre serviços de transporte.

28. Quando examina-se o dispositivo constitucional que trata desta competência tributária estadual, nota-se que o que a Constituição Federal outorga é a possibilidade de o ICMS incidir sobre a prestação de serviços de transporte e não sobre o mero transporte. Isto significa dizer que o pressuposto constitucional é o de prestar serviços que, de acordo com a doutrina de direito civil, corresponde à execução de contrato de serviços que têm por objeto a atividade de transportar.

29. Reporto-me, aqui, às premissas expostas anteriormente que exigem que a interpretação se faça de acordo e nos estritos contornos dos conceitos e definições de direito privado incorporados pela Constituição Federal.

30. Reporto-me, também, que a competência atribuída aos Estados originou-se daquela que pertencia a União Federal até o advento da Carta de 1988, razão pela qual entendo plenamente possível aplicar ao ICMS os mesmos limites que o STF, naquela época, firmou ao então Imposto Sobre Serviços de Transporte – ISTR, pelo menos no que diz respeito à definição do seu conteúdo que está atrelado à figura dos serviços de transporte.

⁸ Acórdão publicado no DJU de 29.05.2002.

⁹ Acórdão publicado no DJU de 29.06.1996.

31. Com efeito, conforme orientação unânime firmada também pelo seu Pleno quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 101.339-7/SP¹⁰, o STF acolheu o voto do então relator, Exmo. MINISTRO MOREIRA ALVES, que traçou, com apoio nas regras previstas na legislação civil, qual a extensão daquele imposto federal que tributava os “transportes”. Vejamos a seguinte passagem do seu voto:

“(…)

Por outro lado, a interpretação adotada pelo Código Tributário Nacional a esse respeito é insuscetível de eiva de haver violado o texto constitucional, restringindo, arbitrariamente, a esfera de competência da União para instituir impostos que a Carta Magna lhe reserva, o que implicaria a inconstitucionalidade da norma contida naquele Código. E é insuscetível dessa eiva, não só porque, em direito, o sentido normal da expressão serviço é a atividade que se realiza para terceiro, e não a si próprio, como também porque o IMPOSTO EM CAUSA NÃO É DEVIDO SOBRE O TRANSPORTE, que é sempre uma atividade de conteúdo econômico, mas sobre o SERVIÇO DE TRANSPORTE, a significar que não é qualquer transporte que se dá margem a ele, mas, sim, AQUELE QUE CARACTERIZA UM SERVIÇO, o que implica, sem dúvida alguma, restrição à atividade de transportar que tem sempre conteúdo econômico, seja realizada para o próprio transportador ou para terceiro; e essa restrição é, exatamente, a de que o transporte se realize em favor de terceiros”. (g.n.)

32. Mais recentemente este mesmo Tribunal, agora tratando do campo de incidência do ISS, de competência municipal, reiterou o entendimento de que quando a Constituição Federal refere-se a serviços o intérprete deve buscar o seu sentido no direito privado, mais especificamente nas regras do Código Civil. Confira-se:

“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 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 - artigo 110 do Código Tributário Nacional”. (Recurso Extraordinário nº 116.121/SP – Plenário – DJU, 11.10.2000 – g.n.)

33. Diante destes pronunciamentos do STF parece-me claro que o espectro de incidência do ICMS, relativamente ao transporte, abrange, exclusivamente, aquele que tem amparo em contratos de serviços de transporte tal qual definidos pela legislação civil.

34. Passo, então, à específica análise deste tipo contratual.

¹⁰ Acórdão publicado no DJU de 08.06.1984.

III – DO CONTRATO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE

35. Relativamente ao contrato que tenha por objeto a prestação de serviço, prevê o art. 597 do Código Civil o seguinte:

"Art. 597. A retribuição pagar-se-á depois de prestado o serviço, se, por convenção, ou costume, não houver de ser adiantada, ou paga em prestações". (g.n.)

36. Contém este dispositivo regra originada da bilateralidade contratual, segundo a qual os direitos e obrigações dos respectivos contratantes somente tornam-se exigíveis quando cada parte cumprir aquilo que lhe couber.

37. No caso específico do contrato de prestação de serviço de transporte, o transportador somente fará jus a sua remuneração, quando fizer a entrega da coisa ou da pessoa que se comprometeu a levar de um lugar a outro, o que, aliás, confirma-se pelo previsto nos arts. 730 e 749 do Código Civil¹¹.

38. Esta circunstância deve ser devidamente ressaltada, por ser essencial para o adimplemento da obrigação decorrente do contrato de prestação de serviço de transporte que, por sua vez, é pressuposto para a concretização do fato gerador do ICMS.

39. De fato, sem a entrega da coisa ou da pessoa no local previamente estabelecido quando da contratação deste serviço, não se dá por concluída a obrigação assumida pelo transportador em face do remetente, tomador ou, como queiram, contratante dos seus serviços. O adimplemento da obrigação do remetente, qual seja, o pagamento do preço, também não poderá ser exigido pelo transportador, posto que, não tendo executado aquilo que lhe cabia – concluir o serviço de transporte - o referido art. 597 do Diploma Civil lhe veda exigir o preço.

40. Isto, aliás, tem levado autores de renome, como é o caso do PROFESSOR FRAN MARTINS¹², a asseverar que entre o remetente da coisa (contratante do transporte) e o respectivo destinatário dá-se a figura da estipulação em favor de terceiro¹³, mediante a qual aquele contrata com o transportador e entrega da coisa a este, beneficiário deste contrato de estipulação.

41. Desta feita, não me resta dúvida de que no contrato de prestação de serviço de transporte a entrega da coisa ou da pessoa no lugar

¹¹ A redação destes dispositivos é a seguinte: "Art. 730. Pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas. Art. 749. O transportador conduzirá a coisa ao seu destino, tomando todas as cautelas necessárias para mantê-la em bom estado e entregá-la no prazo ajustado ou previsto". (g.n.)

¹² Contratos e Obrigações Comerciais. Editora Forense. Rio de Janeiro. 14ª Edição. 1997, pág. 232.

¹³ De acordo com o art. 436 do Código Civil, este contrato é assim definido: "Art. 436. O que estipula em favor de terceiro pode exigir o cumprimento da obrigação. Parágrafo único. Ao terceiro, em favor de quem se estipulou a obrigação, também é permitido exigí-la, ficando, todavia, sujeito às condições e normas do contrato, se a ele anuir, e o estipulante não o inovar nos termos do art. 438".

convencionado é pressuposto para que o transportador se libere, perante o remetente, da obrigação assumida nesta avença e passe a fazer jus ao respectivo preço.

42. Isto significa que enquanto não realizada tal entrega, do modo e forma contratados, não se pode falar que houve prestação de serviço de transporte. Em outras palavras, não haverá serviço prestado. O que há é apenas contrato **celebrado**, mas não serviço prestado.

43. Posto isto, passo à análise das regras que prevêm a participação de vários transportadores na consecução do trajeto objeto do contrato, firmado com o remetente, pelo transportador originário.

44. Neste caso, o art. 756 do Diploma Civil faz menção ao chamado transporte cumulativo, assim prescrevendo:

"Art. 756. No caso de transporte cumulativo, todos os transportadores respondem solidariamente pelo dano causado perante o remetente, ressalvada a apuração final da responsabilidade entre eles, de modo que o ressarcimento recaia, por inteiro, ou proporcionalmente, naquele ou naqueles em cujo percurso houver ocorrido o dano". (g.n.)

45. A responsabilidade atribuída a todos os transportadores deixa evidente que aos mesmos são aplicadas as cláusulas ajustadas no negócio jurídico firmado entre o transportador originário e o remetente que, aqui, figura como contratante e tomador destes serviços. Pode-se dizer, assim, que estes transportadores passam a figurar no mesmo contrato firmado entre o remetente e aquele transportador originariamente contratado.

46. Tanto é assim que o Código Civil refere-se a responsabilidade solidária o que, nos termos do seu art. 264, implica que os demais transportadores, conjuntamente com o aquele contratado pelo remetente, tornam-se igualmente devedores. Confira-se a sua redação:

"Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda". (g.n.)

47. Frise-se: o Diploma Civil é categórico ao determinar que os responsáveis solidários, que no caso são os demais transportadores, integram a mesma obrigação firmada entre o devedor (transportador originário) e o remetente. A responsabilidade solidária, portanto, faz com que aqueles transportadores sejam alçados ao mesmo nível do transportador originário, todos tornando-se devedores comuns perante o remetente.

48. O fato de haver a possibilidade do denominado direito de regresso entre os transportadores não autoriza afirmar que há, entre os mesmos e o remetente, obrigações diversas. Ela é única por conta da expressa solidariedade atribuída pelo referido dispositivo legal.

49. Tais conclusões são também confirmadas se, ao invés de se considerar o que dispõe o Código Civil, buscar apoio em legislação específica, qual

seja, a Lei Federal nº 9.611, de 19.02.1998 que regula o denominado *transporte multimodal de cargas*.

50. Prescreve o art. 2º desta lei o seguinte:

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

51. Tem-se neste dispositivo a mesma regra do Diploma Civil, segunda a qual é irrelevante que o trecho contratado venha a ser executado por vários transportadores, posto que haverá sempre um único contrato. Ratifica-se, assim, a figura da responsabilidade solidária entre todos os transportadores perante o remetente da coisa.

52. Diante disso e considerando o já mencionado art. 110 do Código Tributário Nacional, a legislação tributária, seja ela de qualquer ente tributante, não tem poderes para alterar as características contratuais estabelecidas no âmbito do direito civil, a fim de que, com isso, pretenda-se sustentar a existência de contratos diversos de serviço de transporte sujeitos ao ICMS.

53. Esta pretensão, como visto, já é, de plano, descartada pelo Código Civil e pela própria Lei nº 9.611/98 quando fixam a mencionada responsabilidade solidária e a expressa existência de um único contrato para regular toda a prestação desde o seu início até o término.

54. Também por conta do que já fora acima exposto falece a pretensão de os fiscos estaduais considerar, como fato gerador do ICMS, a mera atividade de transportar e ignorar o pressuposto de sua existência que é a celebração do respectivo contrato de prestação deste serviço. Como já se demonstrou no presente, a Constituição Federal, já reconhecido pelo STF, outorga competência para onerar a prestação de serviço de transporte e não atividade econômica de transportar.

55. Desta feita não me parece ser possível interpretar as normas de incidência do ICMS sem considerar, necessariamente, o que estabelece a legislação de direito privado.

IV – DO SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL

56. No tocante ao serviço de transporte internacional entendo necessário, primeiramente, contar com o apoio da regra prevista no art. 732 do Código Civil, cuja redação é a seguinte:

"Art. 732. Aos contratos de transporte, em geral, são aplicáveis, quando couber, desde que não contrariem as disposições deste Código, os preceitos constantes da legislação especial e de tratados e convenções internacionais". (g.n.)

57. Seguindo tal regra, vejamos como é definido o contrato de serviço de transporte, cujo percurso seja enquadrado como internacional.

58. Relativamente à legislação específica a que se reporta o Código Civil, a já referida Lei nº 9.611/98 contém dispositivo expresso definindo-o do seguinte modo:

"Art 2º - omissis

Parágrafo único. O Transporte Multimodal de Cargas é:

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

II - internacional, quando o ponto de embarque ou de destino estiver situado fora do território nacional". (g.n.)

59. Igual definição verifica-se na Convenção de Varsóvia, promulgada no cenário jurídico nacional pelo Decreto nº 20.704, de 24.11.1931. Pois bem, prevê a alínea 2, do seu art. 1º, conforme redação dada pelo Protocolo de Haia, baixado pelo Decreto nº 56.463, de 15.06.1965, o seguinte:

"(...)

2. Para os fins da presente Convenção, a expressão "transporte internacional" significa todo 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". (g.n.)

60. Demarcada está, portanto, a característica do contrato de prestação de serviço 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 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 dêles; e não perderá esse transporte o caráter de internacional pelo fato de que um só contrato, ou uma série dêles, devam ser executados integralmente no território de um mesmo Estado". (g.n.)

62. Posto isto, há condições de concluir que o contrato que tem por objeto a prestação de serviços de transporte internacional, além das próprias características que demarcam o conceito de serviço de transporte, acima examinadas, agrega a relativa aos pontos de embarque e de destino, pois exigem que os mesmos estejam em territórios de países diversos.

63. Outrossim, de acordo com as mencionadas regras deste Tratado, devidamente incorporadas ao Ordenamento Jurídico nacional que, como visto, nos termos do já aludido art. 110 do CTN, vinculam o intérprete aos respectivos conceitos e definições positivados, a presença de mais de um transportador para a execução de todo o trecho previsto no contrato de transporte internacional não desnatura a figura deste contrato.

64. Quero dizer com isto que entre transportador contratado originariamente pelo remetente da mercadoria objeto do transporte e eventuais outros transportadores, inexiste a figura de um novo contrato de serviço de transporte.

65. Inexiste porque, como visto, pelas regras do Código Civil em vigor, da Lei nº 9.611/98 e da Convenção de Varsóvia, há neste caso um único contrato firmado entre o remetente da mercadoria e todos os transportadores envolvidos na execução do trajeto, que figuram aí como devedores solidários, o que significa dizer que estão todos colocados no mesmo pólo passivo de uma única obrigação e cujo único credor é o remetente da mercadoria.

66. Sendo assim, descabe cogitar as denominadas figuras do redespacho¹⁴ ou mesmo da subcontratação¹⁵ como supostamente aptas a dar respaldo à incidência do ICMS, argumentando-se que as mesmas configurariam contratos autônomos de prestação de serviço de transporte.

67. Tais figuras são criações específicas da legislação tributária que procura abandonar a necessária observância que o art. 110, do CTN, impõe neste campo de conceitos e definições relacionados com o direito privado que, como já assentado pela Suprema Corte, vinculam o intérprete e o próprio legislador ordinário. Vinculam, igualmente, os fiscos estaduais que, por meio de convênio, volta e meia desbordam o que a Constituição Federal lhes atribuiu.

V – DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL E DO RESPECTIVO SUJEITO PASSIVO

68. Delineados estes conceitos, adentro nos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais que versam sobre a incidência do ICMS.

69. É cediço que anteriormente a Emenda Constitucional nº 33, de 2001, os Tribunais já apresentavam um amplo posicionamento favorável aos contribuintes, de que este tributo não poderia incidir sobre a prestação de serviço de transporte internacional¹⁶.

¹⁴ A propósito consultar art. 59 do Convênio SINIEF nº 06, de 1989.

¹⁵ A propósito consultar o § 3º, do art. 17, do Convênio SINIEF nº 06, de 1989.

¹⁶ A propósito consultar o Recurso Especial nº 241.674/SC – publicado na RDDT nº 58, pág. 146.

70. Com mais esta modificação da Magna Carta estabeleceu-se a autorização para que o ICMS pudesse fazer incidir suas normas sobre a prestação de serviços de transporte internacional. Isto está contido na alínea "a", do inciso IX, do § 2º, do art. 155, cuja redação é a seguinte:

"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 serviço;" (g.n.)

71. A interpretação que faço deste dispositivo leva-me ao encontro de duas normas competenciais, quais sejam:

(a) uma primeira que trata da competência para os Estados e o Distrito Federal criar norma de incidência do ICMS sobre serviços de transporte prestados no exterior; e

(b) uma segunda que versa sobre a competência para os Estados e o Distrito Federal criar norma de exigibilidade do ICMS decorrente de obrigações tributárias surgidas no âmbito desta norma de incidência.

72. Aquela, norma tipicamente material; esta, norma processual; ambas previstas no nível constitucional, como tantas outras.

73. Vejamos, então, cada uma delas.

V.i – Das Normas que Tratam da Incidência do ICMS

74. A primeira, materialmente tributária, elege como aspecto material da incidência do ICMS a atividade de prestar serviços de transporte, sendo que tal atividade vem predicada pelo qualificativo "exterior". Daí referir-se a serviço prestado no exterior. Cumpre-me assim, examinar qual a extensão desta competência atribuída aos Estados e ao Distrito Federal.

75. Mantendo coerência com o que tenho apregoado até o momento de que, segundo a legislação de direito privado nacional e especialmente o previsto nos referidos arts. 597, 730 e 749 do Código Civil, prestar serviços de transporte exige a sua conclusão, ou melhor, a entrega, pelo transportador, do bem ou pessoa no local avençado com o remetente - o que significa dizer que a respectiva obrigação originada deste tipo contratual é de resultado - verifica-se que a Constituição Federal autorizou a tributação, pelo ICMS, apenas daqueles serviços de transporte que venham a ser concluídos, ou melhor, prestados no exterior.

76. Tal competência constitucional denota, assim, duas e somente duas normas de incidência do ICMS:

(a.1) uma que versa sobre o serviço de transporte iniciado e finalizado (prestado) no exterior; e

(a.2) outra que se refere ao serviço de transporte iniciado no território nacional e finalizado (prestado) no exterior.

77. Com relação a tais normas, a primeira parte do inciso II, do § 1º, do art. 2º, da Lei Complementar nº 87, de 1996, estabelece como fato gerador do ICMS o serviço prestado no exterior que, conforme já observei, requer a sua conclusão em local fora do território nacional.

78. Ainda no intuito de regular estas normas, a referida lei prevê em seu art. 4º quais são os contribuintes do ICMS nas suas mais diversas hipóteses de incidência. Pois bem, estabelece o inciso II do seu parágrafo único que será também considerado contribuinte deste imposto a pessoa, física ou jurídica, "destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior".

79. Já vimos que pessoa, física ou jurídica, destinatária de serviço, 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 condição de mesma pessoa.

80. Sendo assim, para que se possa aplicar o inciso II, do parágrafo único, do art. 4º, da LC nº 87/96 a estes casos de serviço prestado no exterior, o destinatário deverá estar devidamente estabelecido ou domiciliado no país, pois, do contrário, esta norma não terá eficácia. Isto, aliás, se confirma pela regra contida no inciso IV, do art. 11 desta mesma lei que, para fins da exigência do ICMS, prescreve que ocorrerá no local do domicílio ou do estabelecimento do destinatário, aqui no país.

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 de remetente, titular destas características, então não haverá como se lhe exigir o adimplemento deste tributo. E neste aspecto, não podemos nos socorrer das regras supletivas contidas nos parágrafos 1º e 2º¹⁷, do art. 127, do Código Tributário Nacional – CTN, posto que ambas vinculam a definição do domicílio ao local da ocorrência do respectivo fato gerador que, no presente caso, dá-se no exterior (conclusão do serviço de transporte).

¹⁷ A redação destes dispositivos é a seguinte: "Art. 127. (...). § 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação. § 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior". (g.n.)

82. Também não me parece possível invocar a regra contida *caput* do mencionado art. 4º da LC nº 87/96, posto que conquanto atribua a condição de contribuinte ao prestador do serviço de transporte, restringe esta condição ao fato de que este serviço seja realizado em percursos interestaduais ou intermunicipais, deixando de fora, portanto, o internacional.

83. Desta forma, embora haja autorização constitucional para que o ICMS incida sobre serviços de transporte prestados no exterior, bem como a regulação do seu respectivo fato gerador, por força de a Lei Complementar ter eleito o destinatário como o contribuinte, a eficácia desta norma tributária está vinculada às condições normativas retro expostas. Se não materializadas, ter-se-á norma no sistema, portanto, norma válida, mas ineficaz, porquanto inócua o fato jurídico relativo à existência de pessoa, física ou jurídica, estabelecida ou domiciliada no Brasil.

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.

85. A tal conclusão, some-se outra.

86. Vejam que o mencionado inciso II, do parágrafo único, do art. 4º prevê como contribuinte do ICMS o destinatário do serviço de transporte prestado ou iniciado no exterior, o qual, como já demonstrado, não se confunde com o próprio transportador, seja ele o originariamente contratado pelo remetente, seja um terceiro responsável pela execução de parte do trajeto.

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.

88. Em regra o legislador atribui este predicado a quem vende mercadoria ou mesmo a quem presta serviços de transporte ou de comunicação. No entanto, em certos casos, nada o impede de criar estas ficções de forma a melhor controlar a incidência fiscal. Na hipótese dos serviços de transporte prestados no exterior, o destinatário acabou sendo alçado a esta categoria de contribuinte.

89. Daí ter afirmado que os transportadores não estão qualificados como contribuintes do ICMS em tais serviços, muito embora sejam eles que os executem. Esta é uma opção do legislador da qual não podemos nos afastar.

90. Não descarto a hipótese de o transportador também vir a ser eleito como sujeito passivo do ICMS. No entanto, no caso ora em análise, somente poderá figurar na condição de responsável tributário deste imposto e de acordo com as regras que a legislação específica desta matéria previr.

91. Nos termos do art. 121¹⁸, do CTN, contribuinte e responsável possuem qualificações diversas, ambos constituindo o gênero sujeito passivo. Por isso sustento que quando a LC nº 87/96 refere-se ao destinatário e o qualifica como contribuinte, não abrange o transportador. Este, se for eleito, deverá sê-lo como responsável tributário, mas quando assim o dispuser a lei.

92. Some-se, ainda, uma terceira conclusão.

93. Fixada esta matriz constitucional, segundo a qual apenas autoriza-se a incidência do ICMS sobre serviço de transporte concluído no exterior, não me parece possível aceitar como válida a previsão contida na segunda parte do inciso II, do § 1º, do seu art. 2º, da LC nº 87/96 que também estabelece como fato gerador a prestação que "*se tenha iniciado no exterior*".

94. Isto porque, como visto, serviço iniciado no exterior não implica prestado neste mesmo local. Esta circunstância sugere somente que a obrigação cometida ao transportador teve início, mas não há como inferir que houve sua conclusão, o que significa dizer que, nos termos dos já mencionados dispositivos do Código Civil, não há serviço prestado mas apenas iniciado.

95. Neste aspecto, portanto, a parte deste dispositivo padece de incontornável inconstitucionalidade.

96. Posto isto, tecerei considerações a respeito da segunda das normas mencionadas que atribui aos Estados e ao Distrito Federal competência para exigir o ICMS.

V.ii – Da Norma que Trata da Exigibilidade do ICMS

97. Diz a Constituição Federal que o imposto originário de qualquer uma daquelas normas de incidência do ICMS caberá ao Estado ou ao Distrito Federal onde "*estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço*".

98. Num primeiro momento esta parte do dispositivo constitucional poderia sugerir que também aí haveria competência para o ICMS incidir sobre serviços de transporte concluídos no Brasil. Seriam aqueles serviços iniciados no exterior e finalizados no país.

99. No entanto, como o contexto que envolve esta parte do dispositivo aponta para uma regra de fixação de competência estadual para cobrança do imposto, isto leva-me a fechar questão em que, relativamente à incidência do ICMS, apenas aquelas duas hipóteses estão abraçadas pela Constituição Federal.

100. Isto porque, semanticamente, parece-me de todo inapropriado atribuir àquela expressão constitucional – *serviço prestado no exterior* –

¹⁸ "Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei".

uma significação diversa do seu significado de base que aponta para uma atividade exercida, no mínimo em parte, fora dos limites territoriais brasileiros. Do contrário, não fará sentido tal expressão aludir, claramente, a algo executado no exterior, sendo certo que este algo só pode ser a própria prestação de serviço de transporte que é a atividade qualificada.

101. Também relevante registrar que o contexto em que está inserida tal expressão determina que a interpretemos conjuntamente com as demais normas que a circundam. Neste sentido, se o foco são os contratos de transporte, cujas obrigações, como visto, somente são concluídas, portanto, prestadas, quando da entrega da coisa ou bem no local exigido pelo remetente, impõe-se considerar que haverá serviço de transporte prestado no exterior se esta conclusão se der no estrangeiro.

102. Daí sustentar que apenas aquelas duas normas de incidência estão compreendidas na competência atribuída aos Estados e Distrito Federal, para que, com o ICMS, onerem as prestações de serviços de transporte que venham a ser concluídas no exterior.

103. Sendo assim, deve-se dar uma dimensão correta àquela parte do dispositivo que diz caber o ICMS ao Estado onde se situar o estabelecimento ou o domicílio do destinatário do serviço.

104. Como descartei a hipótese de haver aí outra autorização constitucional para o ICMS onerar também o serviço iniciado no exterior e concluído no país, posto que isto não se compatibilizaria com o sentido de transporte prestado no exterior, tenho que adequar esta norma de exigibilidade ao único sentido que me parece viável, qual seja, o de que o imposto devido nesta prestação (concluída no exterior) caberá ao Estado ou ao Distrito Federal onde estiver estabelecido ou domiciliado o respectivo destinatário se, é claro, o mesmo apresentar tais condições ou, então, se coincidir com a pessoa do remetente que também possua estas qualificações.

105. De fato, imposto pertencente aos Estados e ao Distrito Federal significa imposto devido por algum sujeito passivo, quer seja contribuinte, quer responsável tributário, situação esta que pressupõe, por sua vez, a incidência de norma de incidência tributária, posto que somente há débito se houver a respectiva relação jurídico-tributária.

106. Se não há relação tributária para aqueles casos em que incorre a presença do contribuinte no pólo passivo da relação, posto que o destinatário dos serviços de transporte não é domiciliado ou estabelecido no país, nem coincide com o remetente que tenha tal qualificação, não há imposto devido a qualquer Estado ou ao Distrito Federal, o que implica afirmar que nada lhes caberá.

107. Quero dizer com isto que esta norma que outorga competência para tais entes tributantes exigir o ICMS condiciona-se à eficácia daquelas duas normas de incidência deste imposto, pois delas surgirá o débito tributário que a Constituição Federal diz pertencer aos Estados e ao Distrito Federal.

108. A ineficácia daquelas, portanto, implica a ineficácia desta.

VI - CONCLUSÕES

109. Feitas tais considerações, concluo:

- A interpretação dos vocábulos constitucionais exige considerar quando os mesmos possuem ou não definição técnica; no caso de possuir, está vedado recorrer a significações diversas;
- O ordenamento jurídico não coincide, necessariamente, com o plano econômico; por isso, a interpretação normativa não pode reportar-se a ele sem considerar a forma como o mesmo foi tratado juridicamente;
- A competência constitucional outorgada ao ICMS é para onerar a prestação de serviço de transporte e não a atividade econômica de transportar; sendo assim, a extensão desta competência apura-se conforme as regras de direito privado que tratam do contrato de serviço de transporte;
- O contrato de prestação de serviço de transporte celebra-se entre remetente/contratante e transportador, sendo que o destinatário do transporte dele não faz parte, posto ser apenas o seu beneficiário; exceção a esta regra, se e somente se destinatário e remetente coincidirem na mesma pessoa;
- A obrigação decorrente do contrato de serviço de transporte dá-se por concluída apenas e tão somente quando a coisa ou a pessoa for entregue no local estabelecido pelo remetente/contratante, o que permite afirmar que este tipo obrigacional é de resultado;
- Assim, serviço prestado equivale a obrigação concluída; da mesma forma, obrigação inadimplida equivale a serviço não prestado;
- Nos casos de prestação de serviço de transporte executada por mais de um transportador, todos figuram, como devedores solidários, na mesma relação obrigacional firmada entre o transportador originário e o remetente;
- A solidariedade desautoriza concluir que há fundamento legal para considerar que entre o transportador originariamente contratado pelo remetente e outros transportadores exista contrato de prestação de serviço de transporte;
- As características que demarcam o contrato de serviço de transporte internacional requerem apenas que o trajeto seja executado entre territórios de países diversos; as demais características são integralmente mantidas, o que significa dizer que o fato de ser internacional não implica qualquer alteração de sua natureza jurídica, nem tampouco modificação da qualificação normativa do ou dos transportadores em face do remetente/contratante;
- As figuras do redespacho e da subcontratação criadas por convênio firmado no âmbito do CONFAZ violam claramente o art. 110, do CTN e, portanto, não são suficientes para criar fatos geradores do ICMS diversos daqueles que se originam por conta da execução de contratos de prestação de serviço de transporte regidos pelas normas de direito privado;
- A Carta Magna de 1988, a partir da Emenda Constitucional nº 33, de 2001, passou a outorgar competência para tributar os serviços de transporte

prestados no exterior e atribuiu a arrecadação daí decorrente aos Estados e ao Distrito Federal onde estiver estabelecido ou domiciliado o destinatário destes serviços;

- Por se referir a serviço prestado no exterior, a Constituição Federal autoriza o ICMS incidir apenas sobre duas hipóteses: (a) quando houver serviço iniciado e prestado (concluído) no exterior; e (b) quando houver serviço iniciado no país e prestado (concluído) no exterior;
- Não há base constitucional para o ICMS incidir sobre os serviços iniciados no exterior e prestados (concluídos) no país;
- No caso de serviço prestado no exterior, a legislação complementar elegeu como contribuinte o destinatário deste serviço que, todavia, não se confunde com o transportador; assim, para ter eficácia esta norma de incidência do ICMS, o destinatário deverá estar domiciliado ou estabelecido no país ou coincidir com a pessoa do remetente e este apresentar tal condição; e
- Nos termos da legislação complementar, o transportador pode ser alçado à condição de sujeito passivo, desde que lei assim o determine; mesmo assim, somente poderá ser como responsável tributário e não como contribuinte, pois esta qualidade já está imputada ao destinatário do serviço.