

**UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI**  
**PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA – PROPPEC**  
**CENTRO DE EDUCAÇÃO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E JURÍDICAS – CEJURPS**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ**  
**CURSO DE MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ**  
**ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO**

**A CONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO ICMS  
SOBRE AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE  
AÉREO DE PASSAGEIROS**

**MATIAS FURTADO DOS SANTOS**

**Itajaí-SC**  
**2013**

**UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI**  
**PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA – PROPPEC**  
**CENTRO DE EDUCAÇÃO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E JURÍDICAS – CEJURPS**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ**  
**CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ**  
**ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO**

## **A CONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO ICMS SOBRE AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO DE PASSAGEIROS**

**MATIAS FURTADO DOS SANTOS**

Dissertação submetida ao Curso de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica.

**Orientador: Professor Doutor José Antonio Savaris**

**Itajaí/SC**

**2013**

## **AGRADECIMENTOS**

Gostaria de agradecer à minha família pelo apoio e incentivo recebido em mais esta etapa de vida acadêmica e profissional.

Meus agradecimentos a toda equipe do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica – PPCJ, UNIVALI: Jackeline, Alexandre, Dr. Paulo Márcio, por toda ajuda que me forneceram durante esta caminhada.

Gostaria de registrar um agradecimento especial ao meu orientador, Professor Doutor José Antonio Savaris, que me acudiu em todas as etapas da presente pesquisa, contribuindo com o seu conhecimento e experiência acadêmica no desenvolvimento e conclusão do presente trabalho científico.

## **DEDICATÓRIA**

*Dedico este trabalho aos meus pais, Maurício José e Nores Furtado,*  
*à minha esposa, Luciângela e*  
*às minhas filhas, Jéssica e Paloma.*

## **TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Vale do Itajaí, a Coordenação do Curso de Mestrado em Ciência Jurídica, a Banca Examinadora e o Orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

Itajaí-SC, 20 de setembro de 2013.

**Matias Furtado dos Santos**  
**Mestrando**

PÁGINA DE APROVAÇÃO  
(A SER ENTREGUE PELA SECRETARIA DO PPCJ/UNIVALI)

## ROL DE CATEGORIAS

Rol de categorias<sup>1</sup> consideradas estratégicas para a pesquisa do autor, acompanhadas de seus correspondentes conceitos operacionais<sup>2</sup>.

**Norma Constitucional:** lei fundamental e suprema de um Estado, que contém normas que delineiam as estruturas do Estado e da sociedade, formatação dos poderes públicos, forma de governo e aquisição do poder de governar, garantias e direitos fundamentais dos cidadãos<sup>3</sup>.

**Norma Tributária:** instrumento de imposição que delinea determinado acontecimento, se ocorrer no mundo fático, acarretará para quem lhe deu causa, a obrigação de pagar determinado tributo<sup>4</sup>.

**Competência Tributária:** é a possibilidade jurídica de criar, in abstrato, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas<sup>5</sup>.

**Controle de Constitucionalidade das Normas:** trata-se de mecanismo utilizado para verificação da compatibilidade entre uma lei ou qualquer ato normativo infraconstitucional e a Constituição Federal<sup>6</sup>.

**ICMS:** Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e Comunicação<sup>7</sup>.

**Prestação de Serviço de Transporte:** é o contrato de condução que envolve uma

---

<sup>1</sup> Categoria é a “palavra ou expressão estratégica à elaboração e/ou à expressão de uma idéia.” (PASOLD, César Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica:** Teoria e Prática. 12. ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2011. p. 197)

<sup>2</sup> Conceito Operacional (COP) é uma “definição estabelecida ou proposta para uma palavra ou expressão, com o propósito de que tal definição seja aceita para os efeitos das idéias expostas.” (PASOLD, César Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica:** Teoria e Prática. p. 198)

<sup>3</sup> HOLTHE, Leo Van. **Direito Constitucional.** 4. ed. Salvador: Edições JusPODVM, p.29-30.

<sup>4</sup> COSTA, Eliud José Pinto da. **A norma jurídica e as isenções tributárias,** p.51

<sup>5</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS,** p.30.

<sup>6</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro,** p.2

<sup>7</sup> MARANHÃO. **Lei 7.799 de 19 de dezembro de 2002.** Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=2087>>. Acesso: 22 mar.2013

prestação de fazer em que o transportador se obriga, mediante remuneração, a transportar de um lugar para outro, pessoas ou coisas<sup>8</sup>.

**Lei Complementar:** é o ato normativo que se presta a estabelecer as normas gerais em matéria tributária que impeçam conflitos de competências entre os entes federativos, definição dos tributos e suas espécies, fixação do conceito de obrigação tributária, crédito tributário, lançamento tributário, decadência e prescrição tributária<sup>9</sup>.

**Lei Ordinária:** é o instrumento legislativo que autoriza os Estados e Distrito Federal exercitarem a competência tributária na instituição e cobrança de ICMS em decorrência do princípio da legalidade<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> BRASIL. **Código Civil.** Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm)>. Acesso: 22 ago. 2012.

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Lei Complementária Tributária.** São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p.70..

<sup>10</sup> COSTA, Eliud José Pinto da. **A norma jurídica e as isenções tributárias**, p. 491



## SUMÁRIO

RESUMO.....	11
ABSTRACT .....	12
INTRODUÇÃO .....	13
CAPÍTULO 1 .....	
SISTEMA NORMATIVO BRASILEIRO.....	18
1.1 NORMA CONSTITUCIONAL .....	18
1.1.1 Breves Apontamentos sobre o Estado Constitucional.....	18
1.1.2 Constituição: Norma Fundamental e Suprema .....	19
1.1.3 Estrutura Normativa da Constituição Federal de 1988.....	21
1.2 NORMA TRIBUTÁRIA.....	22
1.2.1 Conceito e Estrutura da Norma Tributária .....	22
1.2.2 O Papel dos Atos Normativos na Instituição e Cobrança do ICMS.....	23
1.2.2.1 Constituição Federal de 1988 .....	23
1.2.2.2 Lei Complementar.....	25
1.2.2.3 Lei Ordinária.....	28
1.2.2.4 Os Tratados Internacionais .....	29
1.2.2.5 Os Convênios de ICMS.....	30
1.2.2.6 Os Decretos Estaduais do Poder Executivo.....	31
1.2.3 Princípios Constitucionais Tributários .....	32
1.2.3.1 Princípio da Estrita Legalidade.....	32
1.2.3.2 Princípio da Isonomia Tributária.....	33
1.2.3.3 Princípio da Capacidade Contributiva .....	35
1.2.3.4 Princípio da Não Cumulatividade do ICMS .....	36
1.3 CONTROLES DE CONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS JURÍDICAS....	39
1.3.1 Aspectos Gerais .....	39
1.3.2 Sistemas de Controle de Constitucionalidade.....	41
1.3.2.1 Controle Difuso de Constitucionalidade .....	43
1.3.2.2 Controle Concentrado de Constitucionalidade .....	45
1.3.2.2.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade Genérica.....	45
CAPÍTULO 2 .....	46
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE .....	49
2.1 AS MODALIDADES DE TRANSPORTES NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E OS DOCUMENTOS FISCAIS.....	49
2.1.1 Serviço de Transporte Ferroviário .....	49
2.1.2 Serviço de Transporte de Valores .....	49
2.1.3 Serviço de Transporte de Carga a Granel de Combustível.....	51
2.1.4 Serviço de Transporte Rodoviário de Carga e Passageiros.....	51
2.1.5 Serviço de Transporte Multimodal de Cargas .....	53
2.1.6 Serviço de Transporte Aquaviário de Cargas .....	55
2.1.7 Serviço de Transporte Aéreo de Carga e Passageiros .....	56
2.1.8 Prestações de Serviços de Transporte na Modalidade de Redespacho, Subcontratação e Transbordo. ....	58
2.2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE .....	58
2.2.1 Conceito e Fonte Histórica Legislativa .....	61

2.2.2 Fato Gerador e Local da Incidência do ICMS .....	61
2.2.3 Contribuinte/Responsável do ICMS Transporte .....	63
2.2.4 Base de Cálculo e Alíquota .....	66
2.2.5 Créditos do ICMS Relativo à Prestação de Serviços de Transporte .....	73
2.2.6 Regime de Apuração do ICMS sobre a Prestação de Serviços de Transportes e Escrituração Fiscal e Prazo de Pagamento.....	76
CAPÍTULO 3 .....	79
CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS SOBRE O SERVIÇO DE TRANSPORTE AÉREO DE PASSAGEIROS .....	79
3.1 Considerações Gerais sobre a Consitucionalidade.....	80
3.2. Entendimentos do STF e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.....	81
3.2.1 Posicionamento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.....	81
3.3 Entendimentos Doutrinários .....	87
3.3.1 Regime Jurídico Constitucional do ICMS	
3.3.2 Análise sobre a Constitucionalidade do ICMS Incidente sobre a Prestação de Serviço de Transporte Aéreo de Passageiros.....	87
CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	110
REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS.....	114

## RESUMO

A presente Dissertação tem como proposta abordar e discutir a constitucionalidade da cobrança do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros a partir da análise dos fundamentos jurídicos defendidos pelo Supremo Tribunal Federal, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, posicionamentos doutrinários, bem como a verificação de dispositivos da Constituição Federal de 1988 e de leis infraconstitucionais. Nesse propósito, procurar-se-á fazer um trabalho investigativo cujo escopo é compreender e definir o papel que têm os atos normativos no processo de instituição do ICMS, sobretudo abalizar a aptidão da Lei Complementar n.87/1996 em dispor de forma clara e precisa sobre os elementos caracterizadores da regra-matriz da incidência do imposto estadual sobre a prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros, com a finalidade de apreender os parâmetros jurídicos que permitem a instituição e a cobrança do referido imposto sem incorrer em inconstitucionalidade. Na fase de investigação, o método utilizado foi o indutivo; na fase de tratamentos dos dados, o cartesiano; e no presente relatório de pesquisa é empregada a base indutiva. Foram acionadas as técnicas do referente, da categoria, dos conceitos operacionais, da pesquisa bibliográfica e do fichamento. A presente Dissertação está colocada na Linha de Pesquisa Princiologia, Constitucionalismo e Produção do Direito.

**Palavras-chave:** Constitucionalidade. ICMS. Transporte Aéreo de Passageiros. Lei Complementar. Lei Ordinária. Precedente. Supremo Tribunal Federal. ADI.

## ABSTRACT

This dissertation has proposed to address and discuss the constitutionality of charging VAT on the provision of air transport services of passengers from the analysis of the legal bases defended by the Supreme Court, Attorney General of the Treasury, doctrinal positions, as well as the verification provisions of the Constitution of 1988 and the laws under the Constitution. In this way, we aim to investigative work scoped understand and define the role that has the normative acts in the process of establishing the ICMS, especially analyzer fitness of Complementary Law n.87/1996 in having a clear and precise about the characterizing elements of Rule-incidence matrix of the state tax on the provision of air transport services of passengers, in order to apprehend the legal parameters that allow the creation and collection of this tax without incurring unconstitutional. At the stage of the research method used was the inductive phase of the Cartesian treatment of the data, and in this research report is to employ inductive basis. Were driven techniques the referent category, operational concepts, research and literature Book Report. This Dissertation is placed in the Research Line Principiology, Constitutionalism and Production Law.

**Keywords:** Constitutionality. ICMS. Passenger Air Transportation. Supplementary Law. Ordinary law.

## INTRODUÇÃO

A presente Dissertação tem por finalidade institucional a obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica pelo Curso de Mestrado em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – Univali.

De outra parte, este trabalho tem por objetivo científico a análise da constitucionalidade da cobrança do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros a partir de consulta de precedentes do Supremo Tribunal Federal, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e posicionamentos doutrinários, bem como a verificação de dispositivos da Constituição Federal e de leis infraconstitucionais.

De fato, a Constituição Federal de 1988 no artigo 155, II, outorgou aos Estados-membros a faculdade de instituir e cobrar o ICMS sobre transporte aéreo de passageiros. Apesar disso, ao examinar a Lei Complementar n.87/1996 que rege matéria tributária concernente ao ICMS, o Supremo Tribunal Federal julgou, por maioria de votos, inconstitucional a exigência do referido imposto (ADIN n.1.600-8/UF). Em vista disso, quais os fundamentos jurídicos impeliram a Suprema Corte brasileira a entender pela inconstitucionalidade da cobrança do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros?

Para a pesquisa, foi levantada a hipótese de que a Lei Complementar n.87/1996, ao dispor sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros, não disciplinou adequadamente a matéria no sentido de definir de forma clara os seguintes tópicos:

a) os elementos que compõem a regra-matriz de incidência do ICMS prevista na Carta Magna, isto é, identificação do contribuinte, fato gerador, base de cálculo e alíquota, aplicáveis à referida modalidade de transporte, em conformidade com o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988.

b) habituado a tratar com a circulação de mercadorias, o legislador complementar não atentou para as particularidades do serviço de transporte aéreo

de passageiros, pelo que deixou de cumprir os postulados constitucionais da isonomia tributária e da não cumulatividade do ICMS previsto no artigo 155, inciso II, § 2º, da CRFB/88 o qual impõe que o imposto estadual é não cumulativo, compensando-se o que é devido em cada prestação de serviço com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro ente da Federação.

Discorrendo sobre a matéria, veremos que o estudo da constitucionalidade da cobrança de impostos, como no caso do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte aéreo, necessariamente perpassa pela análise do papel que tem cada ato normativo no disciplinamento de matéria tributária. Daí que para haver a cobrança de determinado tributo, não basta a existência de lei autorizativa, mas é imperativo que essa lei instituidora, assim como os demais atos normativos que participam no processo de comando e criação da hipótese de incidência tributária do imposto estadual, discipline adequada e suficientemente as matérias de sua competência, cumprindo, assim, com seus papéis delineados na Carta Magna.

Desse modo, a legislação tributária consiste em um conjunto de normas no qual cada espécie normativa possui participação relevante e função distinta uma das outras ao disciplinar sobre temas relacionados à instituição de tributos.

O texto constitucional, ao dispor sobre ICMS acerca da prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros – como ocorre com os demais tributos – não institui o citado imposto, mas atribui tal função, de forma geral, à lei ordinária que deverá ser elaborada pelo poder legislativo dos Estados e do Distrito Federal. Todavia, cabe ressaltar que a lei ordinária ao criar ICMS sobre transporte aéreo de passageiros, não tem autonomia de estabelecer e delinear seus próprios conceitos atinentes ao mencionado imposto, mas deverá seguir as regras de comando esboçadas em lei complementar.

No entanto, a Lei Complementar n.87/1996, relativa à cobrança do ICMS sobre transporte aéreo de passageiros, tem sido objeto de controvérsias relacionadas à sua aptidão em dispor de forma clara e precisa sobre os elementos caracterizadores do aludido imposto, culminando na declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

Portanto, neste trabalho investigativo buscar-se-á demonstrar o papel e alcance da Lei Complementar n.87/1996 em matéria tributária, para observar quais os pré-requisitos indispensáveis a serem preenchidos para que ela seja considerada completa, cabível e que apresente conteúdo normativo compatível com os postulados constitucionais.

Assim, essa averiguação possibilitará a compreensão dos embasamentos jurídicos que propiciaram ao Supremo Tribunal Federal, em sede ADI n.1.600-8/UF, manifestar entendimento pela inconstitucionalidade da cobrança do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros, bem como trará vozes divergentes ao posicionamento do STF defendidas pela Procuradoria Nacional da Fazenda Pública e doutrinadores.

De todo modo, observar-se-á também que o ICMS, por conglomerar tanto as operações de circulação de mercadorias como a prestação de serviços de transporte, por conseguinte, traz na sua constituição distintas hipóteses de incidência e características próprias, que, necessariamente, por determinação constitucional, impõem aplicação de regimes jurídicos distintos.

A prestação de serviços de transporte e as operações de circulação de mercadoria, como modalidade contratual, estão visceralmente atreladas, respectivamente, à obrigação de fazer e de dar, que são conceitos estruturantes desenvolvidos pelo Direito Civil. Daí tal concepção possibilitar-se-á que se possa compreender e não confundir as especificidades e o regime jurídico constitucional das operações de circulação de mercadorias e da prestação de serviços de transporte.

O resultado do trabalho de análise da hipótese está exposto na presente Dissertação, e aqui compendiado, como segue.

Abordar-se-á, no primeiro capítulo, sobre o sistema normativo brasileiro, apontando os aspectos da Norma Constitucional, englobando um breve apontamento sobre o Estado Constitucional. Far-se-á uma abordagem sobre a norma tributária, focalizando o papel dos atos normativos em matéria tributária, bem como identificando os princípios tributários pertinentes ao ICMS e de relevância para o presente trabalho investigativo e, por fim dedicaremos a um sucinto estudo do

controle de constitucionalidade das normas jurídicas.

Já no segundo Capítulo, focar-se-á sobre a prestação de serviço de transporte, descrevendo suas modalidades e perpassando pelo exame da tributação do aludido imposto.

Por derradeiro, no terceiro capítulo, adentrar-se-á na análise da questão central de nosso estudo, acerca da constitucionalidade da cobrança do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros. Em razão disso, embrenhar-se-á no estudo dos fundamentos jurídicos que embasam a inconstitucionalidade do serviço de transporte aéreo de passageiro na visão da Suprema Corte, bem como trazendo posicionamentos antagônicos ao entendimento do STF, manifestados pela *PGFN* e por alguns doutrinadores, com objetivo de compreender os parâmetros jurídicos que permitem a instituição e cobrança do referido imposto sem que o ente federativo competente incorra em inconstitucionalidade.

A metodologia utilizada na realização desta pesquisa científica, na fase de investigação, foi a do Método<sup>11</sup> Indutivo<sup>12</sup>; no tratamento dos dados colhidos, o Método Cartesiano<sup>13</sup>; e na produção do relatório final, a base lógica foi a Indutiva. Já as técnicas utilizadas foram: do referente<sup>14</sup>, do fichamento<sup>15</sup>, da categoria<sup>16</sup>, dos

---

<sup>11</sup> Método é a “[...] forma lógico-comportamental na qual se baseia o Pesquisador para investigar, tratar os dados colhidos e relatar os resultados”. (PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: teoria e prática. 12. ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2011. p. 204)

<sup>12</sup> Método Indutivo é a “[...] base lógica da dinâmica da Pesquisa Científica que consiste em pesquisar e identificar as partes de um fenômeno e colecioná-las de modo a ter uma percepção ou conclusão geral”. (PASOLD, César Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: Teoria e Prática, p. 205)

<sup>13</sup> Método Cartesiano é a “[...] base lógico-comportamental [...] que pode ser sintetizada em quatro regras: 1. Duvidar; 2. Decompor; 3. Ordenar; 4. Classificar e revisar. Em seguida realizar o Juízo de Valor”. (PASOLD, César Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: Teoria e Prática, p. 204)

<sup>14</sup> Referente é a “[...] explicação prévia do motivo, do objetivo e do produto desejado, delimitando o alcance temático e de abordagem para uma atividade intelectual, especialmente para uma pesquisa”. (PASOLD, César Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: Teoria e Prática, p. 209)

<sup>15</sup> Fichamento é a “Técnica que tem como principal utilidade otimizar a leitura na Pesquisa Científica, mediante a reunião de elementos selecionados pelo Pesquisador que registra e/ou resume e/ou reflete e/ou analisa de maneira sucinta, uma Obra, em Ensaio, uma Tese ou Dissertação, um Artigo ou uma Aula, segundo Referente previamente estabelecido”. (PASOLD, César Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: Teoria e Prática, p. 201-202)

<sup>16</sup> Categoria é a “[...] palavra ou expressão estratégica à elaboração e/ou à expressão de uma ideia”. (PASOLD, César Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: Teoria e Prática, p. 197)



conceitos operacionais<sup>17</sup> e da pesquisa bibliográfica<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Conceito Operacional (COP) é uma “[...] definição estabelecida ou proposta para uma palavra ou expressão, com o propósito de que tal definição seja aceita para os efeitos das ideias expostas”. (PASOLD, César Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica: Teoria e Prática**, p. 198)

<sup>18</sup> Pesquisa bibliográfica é a “Técnica de investigação em livros, repertórios jurisprudenciais e coletâneas legais”. (PASOLD, César Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica: Teoria e Prática**, p. 207)

## CAPÍTULO 1

### SISTEMA NORMATIVO BRASILEIRO

Este primeiro capítulo será dedicado ao exame do sistema normativo brasileiro, focalizando-se inicialmente o surgimento do Estado Constitucional e os aspectos da Norma Constitucional. Nos tópicos seguintes far-se-á uma abordagem sobre a norma tributária, enfocando o papel dos atos normativos em matéria tributária, bem como identificando os princípios tributários pertinentes ao ICMS e de relevo para o presente trabalho investigativo e, por fim dedicaremos a um sucinto estudo do controle de constitucionalidade das normas jurídicas.

#### 1.1.NORMA CONSTITUCIONAL

##### 1.1.1 Breves Apontamentos sobre o Estado Constitucional

Primeiramente, vale registrar que qualquer abordagem sobre a Norma Constitucional não pode abster-se de uma análise, embora lacônica, da formação do Estado Constitucional. Assim, não é outro o pensamento de Canotilho a compreender que o estudo do Estado Constitucional “é mais um ponto de partida do que um ponto de chegada”<sup>19</sup>. No entanto, adverte o professor Canotilho<sup>20</sup>:

Não deixa, porém, de ser significado que esta expressão – Estado constitucional – tenha merecido decisivo acolhimento apenas na juspublicística mais recente. Sabemos que o constitucionalismo procurou justificar um Estado submetido ao regido por leis, um Estado sem confusão de poderes.

Portanto, o constitucionalismo, na essência, representou um movimento que teve como escopo a limitação no poder do Estado que anteriormente era incondicionado sob o império das monarquias absolutistas. Seguindo tal linha de entendimento, leciona Reinhold Zippelius<sup>21</sup>:

A formação de um poder de Estado soberano, ou seja, a consolidação do poder político no Estado serviu, sem dúvida, para a criação de

---

<sup>19</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 87.

<sup>20</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**, p. 87.

<sup>21</sup> ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria Geral do Estado**. Trad. de Karin Praefke-Aires Coutinho. Coordenação J.J. Gomes Canotilho. 12. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p.384.

constelações políticas ordenadas e para a garantia de paz jurídica. No entanto, o poder que era suficientemente forte para proteger o cidadão e para garantir o direito, também era suficientemente forte para oprimir o cidadão e dispor arbitrariamente do direito. As instituições do moderno Estado constitucional e de Direito nasceram, em grande parte, como resposta ao desafio de um absolutismo absoluto. [...] Nesse processo histórico surgiu o Estado constitucional e de Direito. Este procura um compromisso entre a necessidade um poder do Estado homogêneo e suficientemente forte para garantir a paz jurídica e a necessidade de prevenir um abuso de poder estatal e de estabelecer limites a uma expansão totalitária do poder do Estado, assegurando na maior medida possível às liberdades individuais.

Segundo Canotilho<sup>22</sup>, para que o Estado Constitucional manifeste características identificadas pelo constitucionalismo moderno, ele “deve ser um Estado de direito democrático”. Assim o Estado Constitucional apresenta duas qualidades: Estado de Direito e Estado Democrático.

Logo, dentro de uma concepção de Estado de Direito, as atividades administrativas realizadas no âmbito da defesa e seguranças públicas e o exercício dos poderes públicos devem operar nos termos da lei e dos princípios da proibição do excesso. Nesse caso, as atividades administrativas poderiam sofrer controle dos tribunais ordinários ou da “justiça administrativa”. Porém, o Estado Constitucional vai além de ser um Estado de Direito; também deve estar estruturado como Estado de Direito Democrático, cuja “ordem de domínio” se legitima tão somente se o poder político emanar do povo, para que “assegure o direito à igual participação na formação democrática da vontade popular”<sup>23</sup>.

Portanto, o movimento constitucionalista legitimou o surgimento da denominada Constituição moderna que consiste em uma ordenação escrita, sistemática e racional de um Estado que estabelece direitos e garantias de liberdades do cidadão e se fixam os limites do poder político<sup>24</sup>.

### **1.1.2 Constituição: Norma Fundamental e Suprema**

A Constituição é concebida como a Lei Fundamental e Suprema de um Estado, a qual contém normas que delinham as estruturas do Estado e da

---

<sup>22</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**, p.93.

<sup>23</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**, p.99-98.

<sup>24</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**, p.52 / 93-100.

sociedade, formatação dos poderes públicos, forma de governo e aquisição do poder de governar, garantias e direitos fundamentais dos cidadãos<sup>25</sup>.

Segundo a clássica concepção de Hans Kelsen, explicada na sua obra “Teoria Pura do Direito”, a norma fundamental é idealizada como aquela que dá unidade a uma pluralidade de normas, pois figura como fundamento de validade de todas as outras normas inseridas em determinado ordenamento jurídico. Assim, leciona Kelsen<sup>26</sup>:

[...] A norma fundamental é a fonte comum de validade de todas as normas pertencentes a uma mesma ordem normativa, o seu fundamento de validade comum. O fato de uma norma pertencer a uma determinada ordem normativa baseia-se em que o seu último fundamento de validade é a norma fundamental desta ordem. É a norma fundamental que constitui a unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento de validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa.

Para Kelsen, o sistema jurídico é constituído por um escalonamento de normas, em que a superior serve de fundamento de validade para as normas inferiores, chegando à Constituição que ocupa, como lei suprema, o ápice de verticalidade hierárquica, mas que, por sua vez, tem seu fundamento de validade na norma hipotética fundamental<sup>27</sup>.

Assim, para Gilmar Mendes<sup>28</sup>, a Constituição, pela sua localização na base da pirâmide normativa do ordenamento jurídico, como norma suprema, se revela como instrumento de transformação da normatividade, visto que o ato jurídico normativo ou de efeito concreto, para entrar ou continuar validamente na ordem jurídica, tem que atender aos preceitos da Constituição.

Enfim, conclui-se que as normas que formam o sistema jurídico brasileiro não estão colocadas no mesmo grau de importância, mas, pelo contrário, apresentam-se hierarquizadas, vez que no texto da Constituição estão inseridas as disposições de maior relevância que servem de fundamento para a criação,

---

<sup>25</sup> HOLTJE, Leo Van. **Direito Constitucional**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2008. p.29-30.

<sup>26</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 8 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009. p. 217.

<sup>27</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 8. Ed. p. 247.

<sup>28</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Conet. **Curso de Direito Constitucional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p.15

interpretação e aplicação das demais normas jurídicas e, que, por isso, devem se sujeitar ao controle de constitucionalidade.

### 1.1.3 Estrutura Normativa da Constituição Federal de 1988

A formatação da estrutura normativa constitucional brasileira se delinea mediante princípios e regras. Tais normas, embora existentes na mesma Constituição, consistem em manifestações diferentes no estabelecimento do dever ser.

No significado jurídico, o princípio é concebido como regra elementar e primordial de todo direito. Nas elucidativas palavras de Leo Van Holthe, o princípio jurídico é “o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce do arcabouço legal de um Estado. Os princípios são a base das normas jurídicas, influenciando sua formação, interpretação e integração e dando coerência ao sistema normativo<sup>29</sup>.

Assim, torna-se relevante estabelecer a diferença entre princípios e regras constitucionais, pois tanto aqueles como estas são espécies de normas jurídicas. Porém, os princípios ocupam o espaço de maior abrangência, uma vez que contêm em sua essência elementos que são utilizados como referência na compreensão, interpretação e aplicação de outras normas. Daí que a doutrina majoritária e a jurisprudência têm concebido os princípios como enunciados gerais impregnados de valor, que orientam a criação, a interpretação e a aplicação das normas jurídicas<sup>30</sup>.

O confronto entre princípios e regras nos leva a conclusão de que os primeiros possuem alta carga valorativa que comporta os valores fundamentais ou de maior importância no arcabouço jurídico, a exemplo do princípio da dignidade humana. Já as regras, de modo diverso, não oscilam no sentido de aplicar-se a um fato ou outro, mas, especificamente, disciplinam e aplicam-se a uma situação determinada.

Em análise crítica, em sua obra denominada Teoria dos Princípios, para Humberto Ávila, “as regras são normas imediatamente descritivas, na medida

---

<sup>29</sup> HOLTHE, Leo Van. **Direito Constitucional**, p.79.

<sup>30</sup> FERREIRA FILHO, Roberval Rocha. **Direito Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2007. p.97.

em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser cumprida”. Enquanto, diversamente, “os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas cuja promoção gradual depende dos efeitos decorrentes da adoção de comportamentos a ela necessários”<sup>31</sup>.

Pela compreensão de que as normas constitucionais representam o gênero do qual são espécies as normas-regras e normas-princípios, que condicionam a uma submissão a lógicas distintas, resultará em mais clara e correta interpretação, aplicação e máxima efetividade das normas e atos jurídicos nas relações sociais.

## 1.2 A NORMA TRIBUTÁRIA

### 1.2.1 Conceito e Estrutura da Norma Tributária

A norma tributária, assim como os demais preceitos, manifesta-se nas relações sociais, como instrumento de imposição que estabelece determinada consequência diante de certo comportamento humano.

Desse modo, a norma tributária delinea determinado acontecimento. Se ocorrer no mundo fático, acarretará para quem lhe deu causa a obrigação de pagar determinado tributo. Assim, “a hipótese de incidência, portanto, refere-se, de modo abstrato, a um fato. A ocorrência da hipótese deverá promover, num mundo real, os efeitos também previstos na norma”<sup>32</sup>. Seguindo essa linha de entendimento, preleciona Geraldo Ataliba<sup>33</sup>:

A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É a parte da Norma Tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua h. i., a ela associando o mandamento “pague”.

Na estrutura da norma tributária, visualiza-se a existência de um elemento antecedente que se traduz na previsão de um evento que ocorre em determinado tempo e espaço físico, e um segundo elemento consequente que diz respeito aos

---

<sup>31</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da Definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2006. p.167.

<sup>32</sup> COSTA, Eliud José Pinto da. **A norma jurídica e as isenções tributárias**, p.51

<sup>33</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 66.

efeitos jurídicos provenientes da ocorrência do fato esboçado na norma. Nessa concepção, esclarece o professor Eliud<sup>34</sup>:

No antecedente, vale recordar, encontram-se interligadas, além da descrição do fato, as condições de tempo (quando deve ser considerado ocorrido o fato) e de lugar (onde pode se consumir o fato). No conseqüente, verificam-se outros aspectos indispensáveis à construção da regra jurídica de tributação: os aspectos pessoal e quantitativo. O conseqüente estatui o dever decorrente da realização do fato previsto no descritor da norma. Estabelece que são as pessoas que compõem a relação jurídica e quanto deve ser o valor da prestação tributária.

No entanto, cabe assinalar que a “hipótese de incidência” se distingue do “fato imponible” os quais não podem ser confundidos, visto que a primeira consiste na descrição legal de um fato hipotético, enquanto o último refere-se ao fato que concretamente acontece em determinado tempo e lugar<sup>35</sup>.

Pela ocorrência do “fato imponible”, que concretamente corresponde de forma integral às particularidades abstrata e hipotética postas na lei, faz surgir para a empresa ou pessoa que lhe deu causa a obrigação tributária. Assim, ocorre o processo de subsunção em que um acontecimento real de relevância tributária se amolda com perfeição à “hipótese de incidência” delineada em lei.

## **1.2.2 O Papel dos Atos Normativos na Instituição e Cobrança do ICMS**

No Direito Tributário, os atos normativos (Constituição Federal, lei complementar e lei ordinária) exercem papéis diferentes na instituição do ICMS e demais tributos.

A legislação tributária trata-se de um conjunto de normas em que cada espécie normativa possui participação relevante e função distinta uma das outras, ao dispor sobre temas relacionados à matéria tributária.

### **1.2.2.1 Constituição Federal de 1988**

A Constituição consiste em um conjunto de normas que define os poderes estatais, identificando quem e como exercê-los, bem como estabelecendo os direitos

---

<sup>34</sup> COSTA, Eliud José Pinto da. **A norma jurídica e as isenções tributárias**, p.60.

<sup>35</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 54.

e garantias que servem de instrumento de proteção das pessoas contra tais poderes<sup>36</sup>.

Ao dispor sobre o poder de tributação, a Constituição pátria vigente delineou especificamente as áreas em que entes federativos ou pessoas políticas podem exercer seu poder de tributar. Nessa linha de entendimento, ensina Roque Antônio Carrazza<sup>37</sup>:

Em matéria tributária, o legislador constituinte pátrio adotou a técnica de prescrever, de modo exaustivo, as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação. Forjou, portanto, um sistema rígido de distribuição de competências. Deste modo, os entes políticos só podem atuar dentro dos estritos termos da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal, uma vez que dela recebem não o poder tributário, mas, sim, uma parcela deste poder, bastante limitada pelas normas que disciplinam seu exercício.

Aliás, patente é a visão no meio jurídico de que a Constituição Federal de 1988 não tem a função de instituir algum tipo de tributo. Mesmo que faça em seu texto alusão a um evento de determinado tributo, não implica nisso um ato de criação de tributo.

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988<sup>38</sup>, no inciso III do artigo 155, disciplina a competência para instituição do ICMS, mas ela própria não faz nascer o aludido imposto, visto trata-se de apenas uma possibilidade conferida aos Estados e ao Distrito Federal para exercer tal atribuição. Nesse diapasão, Roque Antônio Carrazza<sup>39</sup> leciona:

Portanto, competência tributária é a possibilidade jurídica de criar, in abstrato, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

Deve-se anotar que a Constituição Federal de 1988 ao conceder aos Estados e o Distrito Federal à faculdade de instituir o ICMS, também confere, em contrapartida, determinadas garantias de proteção aos contribuintes. Tais garantias

---

<sup>36</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, p.27-28.

<sup>37</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, p.29.

<sup>38</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 25 ago. 2012.

<sup>39</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, p.30.



funcionam como restrições ao poder dos Estados, em benefício do resguardo da sociedade. Nesse aspecto, João Marcelo Rocha<sup>40</sup> faz a seguinte observação:

Ao mesmo tempo em que o texto constitucional outorga aos entes políticos a faculdade de instituir os tributos que menciona, ela também estatui algumas garantias mínimas em favor das pessoas que ficam sujeitas a esse poder – os contribuintes. São os chamados princípios tributários garantidores dos contribuintes, bem assim as normas de imunidade que protegem situações específicas. Nesse sentido, nossa Constituição revela verdadeiro jogo de pesos e contrapesos. O Texto Maior atribui poderes de instituir vários tributos (competência) e, por outro lado, determina restrições a esse poder, que tendem a assegurar proteção à sociedade (princípios e regras de proteção).

Desde já impende frisar que, ao versar sobre o sistema tributário brasileiro, a Constituição Federal de 1988 faz uso de certas expressões e institutos jurídico-tributários que ela própria não define. Daí, para haver correta compreensão e aplicação das normas constitucionais, a nossa Carta Magna de 1988 outorgou à lei complementar a função fundamental de estabelecer normas gerais de circunscrição nacional que conceituem e esclareçam tais termos, e ainda dispõe sobre conflitos de competência.

### 1.2.2.2 Lei Complementar

Considerando o conceito de lei complementar, registra-se que na doutrina de Hugo de Brito Machado<sup>41</sup> há conceitos de caráter universal cuja existência na linguagem jurídica não está conectada a qualquer instituto ou sistema jurídico situado no tempo e no lugar, posto que eles nascem a partir da observação da fenomenologia jurídica em geral e empregados no estudo da Teoria Geral do Direito.

Em vista disso, estabelece o autor uma distinção entre conceito de lógica jurídica, o qual consiste naquele formulado no contexto de fenomenologia jurídica, sem qualquer ligação a determinada regra jurídica, e, por derradeiro, o conceito jurídico-positivo, que deriva de regras do Direito positivo, existente em diversos ordenamentos jurídicos. Assim, adverte o autor:

A existência de inegável distinção entre um conceito de lógica jurídica e um conceito jurídico-positivo, todavia, não impede que determinado

---

<sup>40</sup> ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009. p.68-69.

<sup>41</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Lei Complementária Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010. p.80.

conceito – como o de “lei complementar”, por exemplo – seja tomado ora como conceito de lógica jurídica, ora como conceito jurídico-positivo. Basta que em determinado ordenamento jurídico existam regras que o afetem de modo a alterar aspectos relevantes do seu significado. E, sendo esse o caso, a doutrina deve ter o cuidado de evitar que um conceito seja utilizado indistintamente em lugar do outro.<sup>42</sup>

Com essas ponderações, esclarece Hugo de Brito Machado<sup>43</sup> que a lei complementar como conceito de lógica jurídica pode ser empregada para assinalar uma lei que completa uma regra da Constituição, uma vez que deriva de uma concepção desenvolvida no campo da Teoria Geral de Direito, conceito este que não resulta de regra pré-existente em determinado ordenamento jurídico. Já o conceito jurídico-positivo de lei complementar deriva de regras do Direito positivo existente em determinado ordenamento jurídico.

Aliás, ressalta o autor supracitado que no campo da lógica jurídica o termo [...] “lei complementar pode ter um significado amplo, abrangendo todas as leis, e um significado restrito, abrangendo somente as leis sem as quais determinados dispositivos da constituição não podem ser aplicados”<sup>44</sup>.

Porém, observa ainda<sup>45</sup> que o conceito jurídico-positivo de lei complementar como espécie normativa no ordenamento jurídico brasileiro surge somente com o advento da Constituição Federal de 1967, a qual em seu artigo 14 reservou certas matérias à lei complementar, com inclusão de assunto tributário no art. 19, § 1º, que autorizou a lei complementar a dispor sobre conflitos de competência tributária entre os entes federativos e estabeleceu as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Vale assinalar que a lei complementar segundo o comando inserido no artigo 146 e incisos da Constituição Federal de 1988, essencialmente, se presta a estabelecer as normas gerais em matéria tributária, com o propósito de evitar conflitos de competências entre os entes federativos, definir os tributos e suas espécies, fixação do conceito de obrigação tributária, crédito tributário, lançamento tributário, decadência e prescrição tributária, pois dispõe o aludido dispositivo:

---

<sup>42</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Lei Complementária Tributária**, p.81.

<sup>43</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Lei Complementária Tributária**, p.82.

<sup>44</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Lei Complementária Tributária**, p.83.

<sup>45</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Lei Complementária Tributária**, p.90-91.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.<sup>46</sup>

Em conformidade com o dispositivo acima, nota-se ser atribuição da lei complementar, mediante normas gerais, traduzir ou explicitar expressões ou conceitos empregados e não claramente definidos pela Constituição de 1988.

Não obstante, com raras exceções, tais normas gerais previstas em lei complementar não têm a função de instituir tributos, uma vez que cabe tal papel a lei ordinária. Nesse sentido, leciona João Marcelo Rocha<sup>47</sup>:

Normas Gerais seriam, portanto, disposições que estipulam conceitos sem os quais o sistema tributário fixado na constituição não opera concretamente. [...] É de perceber que o estabelecimento de normas gerais ainda não significa a instituição de tributo algum, mas tão-somente um conjunto de disposições que tendem a complementar o texto constitucional, desenhando as estruturas dos conceitos que são importantes em nossa disciplina. Em outras palavras, tais normas gerais não impõem qualquer comportamento ao contribuinte (como o dever de pagar), mas estabelecem disposições que deverão ser observadas pelas leis que instituem os tributos [...]. Embora haja alguns tributos que, por força da Constituição, precisem ser instituídos por lei complementar, a função de instituir tributos é exercida, de maneira precípua, pela lei ordinária.

Nesse mesmo passo é a doutrina de Hugo de Brito Machado, o qual considera, pelo ponto de vista lógico-jurídico, que a lei complementar caracteriza-se como tal por completar o dispositivo da Constituição que, sem tal complementação,

---

<sup>46</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 27 ago. 2012.

<sup>47</sup> ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009. p.70.

não poderia ser aplicado<sup>48</sup>.

Portanto, a lei complementar é um ato normativo que se reveste de especial relevância, uma vez que tem por escopo trazer maior harmonia e segurança ao sistema tributário nacional à medida que os Estados e o Distrito Federal ao instituírem o ICMS, são impelidos a obedecer a uma mesma lei sem se afastar das estruturas dos termos conceituais que servem de parâmetro na criação do aludido imposto.

### 1.2.2.3 Lei Ordinária

No que diz respeito à lei ordinária, esta sim, tem como essência constar normas que impõem obrigações ao contribuinte, visto ter a função precípua de criar tributos. Nessa acepção, explica o professor Eliud<sup>49</sup>:

Decorre do princípio da legalidade a exigência de lei em sentido estrito para instituição de tributos. Um tributo estará instituído após regularmente publicada a lei da pessoa competente para criá-lo, nos termos definidos pela Constituição Federal. A norma instituidora deverá conter todos os critérios indispensáveis à visualização do tributo, vale dizer, somente haverá norma criadora do tributo quando estiverem explicitados os seus critérios material, especial, temporal, pessoal e quantitativo.

Dessa forma, o ICMS somente estará instituído somente após a regular publicação da lei ordinária estadual e distrital, em conformidade com os preceitos esquematizados na Constituição Federal de 1988.

Destarte, a Constituição Federal fornece a estrutura do sistema tributário nacional, estabelecendo a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal na instituição do ICMS e prevendo princípios básicos que servem de proteção ao contribuinte em face do poder de tributar.

Porém, o processo legislativo estadual na instituição do ICMS mediante lei ordinária deve atender os balizamentos conceituais e estruturantes previstos em lei complementar cuja função é delinear os contornos do ICMS, fixando o conceito de

---

<sup>48</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Lei Complementária Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010. p.70.

<sup>49</sup> COSTA, Eliud José Pinto da. **A norma jurídica e as isenções tributárias**, p. 491.

obrigação tributária, crédito tributário, lançamento tributário, decadência e prescrição tributária.

Em decorrência do princípio da legalidade, a lei ordinária elaborada pelo Poder Legislativo Estadual, cumpre o papel de fazer nascer à imposição sobre contribuinte de pagar o imposto, permitindo que os Estados e Distrito Federal possam exercer a cobrança do ICMS.

Portanto, a lei ordinária, obrigatoriamente, deve conter todos os requisitos imprescindíveis à formatação do ICMS, ou seja, no bojo da norma instituidora devem estar delineados os critérios material, especial, temporal, pessoal e quantitativo do tributo.

#### 1.2.2.4 Os Tratados Internacionais

Os tratados e convenções internacionais consistem no “acordo bilateral ou multilateral de vontades manifestadas por Estados soberanos ou organismos internacionais, regularmente representados por órgãos competentes, destinando-se a produzir efeitos jurídicos”<sup>50</sup>.

A incumbência de celebrar tratados internacionais é conferida ao Presidente da República, subordinado à ratificação do Congresso Nacional. Após ser promulgado, passa a fazer parte da ordem jurídica brasileira, gerando efeitos jurídicos no território nacional. Consoante aos tratados e convenções internacionais, o artigo 5º da Constituição Federal de 1988 reza:

Art. 5º [...]

§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a república federativa do Brasil seja parte.

§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.<sup>51</sup>

Com o surgimento da Emenda constitucional 45/2004, os tratados e

<sup>50</sup> RICARDO, Alexandre. **Direito Tributário esquematizado**, p.209.

<sup>51</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 17 maio 2013.

convenções internacionais que disciplinam sobre direitos humanos, dentro do ordenamento nacional, passaram a ter a equivalência de uma emenda constitucional no ordenamento jurídico pátrio, desde que forem aprovados em dois turnos, por três quintos dos votos de cada casa do Congresso Nacional.<sup>52</sup>

No que concerne à eficácia dos tratados internacionais em matéria tributária têm por finalidade a eliminação de direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias em atendimento ao preceito constitucional que prega a integração econômica, política, social e cultural dos países da América Latina<sup>53</sup>.

### 1.2.2.5 Os Convênios de ICMS

Os Convênios constituem mecanismo colocado à disposição dos Estados e do Distrito Federal para celebrar benefícios e incentivos fiscais em relação ao ICMS, como a isenção, reduções da base de cálculo, créditos presumidos, manutenção de créditos, seguindo os delineamentos previstos na Lei Complementar n.24/1975. Assim Nesse compasso, adverte José Eduardo Soares de Melo<sup>54</sup>:

Interessar ponderar que tais convênios são firmados normalmente pelos Secretários de Fazenda ou de Finanças dos Estados, e do Distrito Federal, com ratificações (nacionais e estaduais) e posterior integração em cada uma das unidades federativas, mediante a participação usual e exclusiva do Executivo, nem sempre havendo determinação para que sejam aprovados pelo legislativo. Observando a diretriz constitucional (celebração de tratados pelo Executivo federal e decorrente aprovado pelo Congresso Nacional) os Estados e Distrito Federal também deveriam contar com a participação dos dois poderes, sem exclusão dos legislativos na qualidade de autêntico representante do povo, Transparece, portanto, a configuração de meros arranjos administrativos, sem a compostura jurídica necessária para dispor sobre a norma tributária (diversificadas desonerações tributárias) o que, todavia, não tem ensejado questionamento judicial relativamente à ausência de lei estadual, pela singela circunstância de que tais convênios atendem aos interesses dos particulares.

Os convênios, em síntese, são acordos de vontade celebrados entre os entes federativos para a consecução de objetivos comuns com a mútua cooperação

---

<sup>52</sup> RICARDO, Alexandre. **Direito Tributário esquematizado**, p.209.

<sup>53</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**, p.217.

<sup>54</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**, p.220-221.

para a gestão dos seus respectivos tributos, trocas de informações sigilosas e regras de uniformização de métodos de fiscalização e arrecadação de tributos estaduais.

#### 1.2.2.6 Os Decretos Estaduais do Poder Executivo

O sistema jurídico configura-se em uma pirâmide, tendo no ápice a Constituição Federal, que serve de fundamento de validade das outras normas que fazem parte do ordenamento jurídico (leis complementares, ordinárias e delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos, resoluções) as quais são consideradas primárias pelo fato de poderem inovar na ordem jurídica, desde que não contrariem dispositivos da Lei Maior<sup>55</sup>.

Por outro modo, os Decretos Estaduais do Poder Executivo não são autônomos, nem podem inovar ao disciplinar o ICMS ou outra matéria tributária, uma vez que eles têm a função apenas de esclarecer ou regulamentar o fiel cumprimento das leis estaduais tributárias que fundamentam a validade de tais decretos. Nesse sentido, leciona Ricardo Alexandre<sup>56</sup>:

Os decretos vêm logo a seguir, simplesmente disciplinando como a lei será fielmente cumprida, pois encontram seu fundamento de validade, exatamente na lei que imediatamente regulam, e não diretamente na Constituição. Justamente por isso, o art. 99 do CTN assevera que o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos. Afinal, se o decreto ultrapassar o conteúdo e o alcance das leis, será considerado ilegal. Apesar de a EC 32/2001 ter dado nova redação, ao inciso VI do art. 84 da CF, permitindo a edição de decretos autônomos, nas restritas matérias ali enumeradas, em se tratando de matéria especificamente tributária, a utilização do decreto autônomo continua vedada, dada a dificuldade de se enquadrar direito tributário dentro das hipóteses constantes do citado dispositivo constitucional.

Em síntese, os decretos são atos normativos que desempenham grande relevância na aplicabilidade das leis tributárias, não podem alterar o conteúdo da lei, mas sim regulamentar o seu fiel cumprimento<sup>57</sup>.

---

<sup>55</sup> RICARDO, Alexandre. **Direito Tributário esquematizado**, p.216.

<sup>56</sup> RICARDO, Alexandre. **Direito Tributário esquematizado**, p. 293-294.

<sup>57</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2008. p.293-294.

### 1.2.3 Princípios Constitucionais Tributários

Ao exercer o poder de tributar, os entes estatais não o fazem de forma absoluta, pois a Constituição Federal de 1988, ao resguardar os direitos e interesses do cidadão, restringe a competência tributária mediante os princípios constitucionais tributários. Na lição de Motta Filho, “a Constituição, de um lado, outorga poder e, de outro, limita poder. Isto é, dá com uma mão e tira, isto é, delimita com outra, assemelhando-se ao sistema de freios e contrapesos”<sup>58</sup>.

Assim, considerando a importância que os princípios tributários possuem na construção de uma tributação mais justa para os contribuintes, serão analisados alguns desses princípios gerais e os específicos do ICMS, os quais têm maior pertinência com o presente trabalho científico, e que estão delineados na Constituição Federal de 1988, a saber: Princípio da Estrita Legalidade ou Reserva Legal (art. 150, I); Princípio da Isonomia (Caput do art. 5º); Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145 § 1º); Princípio da Não Cumulatividade (art. 155, inciso I, § 2º).

#### 1.2.3.1 O Princípio da Estrita Legalidade

O princípio da estrita legalidade diz respeito ao imperativo constitucional que estabelece a exigência de lei como ponto de partida para cobrança de determinado tributo. Não pode haver tributo sem lei. Assim, nas palavras de Amaro, o princípio da legalidade “é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se a administração pública fosse permitida, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos”<sup>59</sup>.

Portanto, o princípio da legalidade não se revela apenas na simples criação da lei, mas conforme Amaro “é mister que a lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quando, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias”<sup>60</sup>.

Relevante destacar que o termo lei tem sentido duplo: o amplo e o restrito. Assim ensina Motta Filho que “Lei em sentido amplo consiste em qualquer

---

<sup>58</sup> MOTA FILHO, Sylvio Clemente da. **Direito Constitucional: teoria, jurisprudência**. 16. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 693.

<sup>59</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva 2006. p. 20.

<sup>60</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**, p.112.



ato normativo, elaborado no exercício da função legislativa de quaisquer dos poderes. Lei em sentido restrito é o ato do poder legislativo, elaborado no exercício de sua função típica”. E defende que “o instrumento hábil para a criação do tributo é a lei em sentido estrito. Nesse diapasão é a posição majoritária da doutrina. É por essa razão que se diz: Princípio da Estrita Legalidade”. Logo, medida provisória não pode criar tributo<sup>61</sup>.

Por outro lado, há uma segunda corrente de doutrina sustentando que o artigo 150, I, da Constituição deve ser entendido no sentido amplo, concebendo o entendimento de que a medida provisória constitui no instrumento idôneo para instituir ou aumentar tributos. Para Ferreira Filho “apesar de antigas divergências doutrinárias, hoje é pacífico o entendimento do STF sobre a legitimidade da medida provisória para instituir tributos, desde que seja respeitado o princípio da anterioridade”<sup>62</sup>.

No entanto, há aqueles impostos que poderão ter suas alíquotas aumentadas ou reduzidas por ato do poder executivo por autorização expressa da Constituição Federal no artigo 153, § 1º, desde que isso seja feita dentro das condições e limites da lei. Busca-se nesse caso o equilíbrio do mercado nacional. Nesse sentido, esclarece Sabbag que “a razão de tal flexibilidade conferida ao poder executivo está no fato de que esses impostos têm caráter extrafiscal, possuindo função reguladora”<sup>63</sup>.

### 1.2.3.2 O Princípio da Isonomia Tributária

O princípio da igualdade ou isonomia segue o mandamento constitucional, pelo qual se exige dos legisladores, ao criarem o tributo, tratar igualmente os contribuintes iguais e diferentemente os desiguais na medida em que se desigalam. Assim, pode haver diferenciação entre contribuintes desde que não haja nenhuma espécie de privilégios a alguns em detrimento de outros. Nessa concepção, estabelece a Constituição Federal de 1988, no artigo 150:

Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é

<sup>61</sup> MOTA FILHO, Sylvio Clemente da. **Direito Constitucional**: teoria, jurisprudência, p. 693.

<sup>62</sup> FERREIRA FILHO, Roberval Rocha. **Direito Tributário**, p.101.

<sup>63</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. São Paulo: Premier máxima, 2006, p. 21.

vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – [...]

II – Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.<sup>64</sup>

Contudo, a aferição da essência de tal princípio não se revela de fácil aplicação no caso concreto. Nesse aspecto, Motta Filho entende que “a dificuldade surge em saber quais critérios para se definir a situação equivalente, ou seja, os pontos de igualdade e de diferenças”<sup>65</sup>. Abordando o tema, leciona Costa<sup>66</sup>:

A instituição de tributos, conforme mencionamos, está vinculada ao princípio da generalidade da tributação. Este princípio, entretanto, não autoriza o legislador ordinário a tratar de forma rigorosamente igual todos os indivíduos: consiste unicamente em tratar de forma isônoma os contribuintes que tenham a mesma capacidade contributiva. Há que observar, ainda, os casos em que o indivíduo não possui capacidade para contribuir, situação que o exclui da relação jurídica tributária, relativamente ao pagamento do imposto. Impor ao desprovido de tal capacidade qualquer gravame significa transgredir o princípio da igualdade, equiparando-o a uma categoria diversa da que efetivamente se encontra.

De qualquer modo, o princípio da Isonomia Tributária significa que a Lei, ao fixar a carga tributária ao sujeito passivo, necessariamente deverá estabelecer iguais regras para aqueles contribuintes que estão em situações idênticas e, de outro modo, estabelecerá disposições com tratamento diferente para aqueles que estão em situação desigual. Nessa linha de entendimento, é a doutrina de José Eduardo Soares de Melo:

A lei deve reger com iguais disposições os mesmos ônus e as mesmas vantagens – situações idênticas – e, reciprocamente, distinguir, na repartição de encargos e benefícios as situações que sejam entre si distintas, de sorte a aquinhoá-las ou gravá-las em proposição às suas

---

<sup>64</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 25 ago. 2012.

<sup>65</sup> MOTA FILHO, Sylvio Clemente da. **Direito Constitucional**: teoria, jurisprudência, p. 694.

<sup>66</sup> COSTA, Eliud José Pinto da. **A norma jurídica e as isenções tributárias**, p.93.

diversidades.<sup>67</sup>

### 1.2.3.3 Princípio da Capacidade Contributiva

Ao ponderar inicialmente sobre o aspecto histórico do princípio da capacidade contributiva, vale aclarar que tal concepção tem sua origem no nascimento do tributo e da ideia de Justiça Social que estava enraizada na consciência dos povos civilizados e teve manifestação em diversos eventos políticos<sup>68</sup>.

Dentre os acontecimentos históricos deflagrados em decorrência da não observância da capacidade contributiva, vale apontar os seguintes fatos históricos: a Boston Tea Party, acontecimento que gerou a revolta das Colônias norte-americanas contra a tributação da Inglaterra incidente sobre as importações de chá realizadas por aquelas, e que resultou em um dos significativos antecedentes da Independência americana; a Revolução Francesa, que surgiu em consequência da imposição de pesados tributos colocados pela monarquia absoluta de Luís XVI sobre os ombros do povo; e destaca-se também a Inconfidência Mineira, acontecimento em que a tirânica política fiscal da Coroa portuguesa suscitou a revolta do povo<sup>69</sup>.

Ao se buscar o conceito de capacidade contributiva, constata-se não haver posicionamento pacífico ou definitivo, considerando a pluralidade de entendimentos. Tal problema existe pelo fato de o termo “capacidade contributiva” apresentar elevado nível de generalidade e vacuidade, como comumente ocorre com a linguagem jurídica<sup>70</sup>. A despeito disso, leciona Regina Helena Costa<sup>71</sup>:

O conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça da ambiguidade e de imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastradora da tributação.

De qualquer forma, com fundamento no princípio da capacidade

---

<sup>67</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, 2012. p.29.

<sup>68</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p.17-18.

<sup>69</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, p.18.

<sup>70</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, p.23-24.

<sup>71</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, p.112.

contributiva, compreende-se que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e sofrerão graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte no que tange ao patrimônio, às atividades econômicas e aos rendimentos do contribuinte. Assim, conforme Ferreira Filho, a capacidade econômica “significa que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”. E acrescenta a seguinte ponderação:

Não existem princípios absolutos, todos se limitam por outros princípios. A mensuração da capacidade contributiva não pode servir de instrumento para, de um lado, tributar – retirar – aquilo de quem nada tem, ou, por outro, tributar uma graduação tal que fulmine o direito de propriedade.<sup>72</sup>

Assim, pelo princípio da capacidade contributiva, é inconcebível o ente tributário confiscar o patrimônio do contribuinte, visto que seria uma medida desproporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo. Em vista disso, a Constituição Federal de 1988 expressamente veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios o uso do tributo com efeito de confisco<sup>73</sup>.

#### 1.2.3.4 Princípio da Não Cumulatividade do ICMS

No que concerne ao princípio da não cumulatividade, este foi introduzido na Constituição Federal de 1946, com a aprovação da Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965<sup>74</sup>. Tal princípio guarda intrínseca relação com o ICMS, dado que em uma mesma mercadoria podem incidir fases sucessivas de vendas, cujo imposto estadual se manifesta e armazena em cada operação. Assim, com aplicação do princípio da não-cumulatividade, previsto no inciso I, § 2º, artigo 155, da Constituição Federal de 1988 autoriza o contribuinte a abater do imposto a ser pago o valor que anteriormente fora recolhido, como forma de compensação. Arrazoando sobre o tema, esclarece Célio Lopes Kalume<sup>75</sup>:

Primeiramente, há de se ter em vista que o imposto grava as diversas operações de circulação de uma mesma mercadoria (o raciocínio aplica-

<sup>72</sup> FERREIRA FILHO, Roberval Rocha. **Direito Tributário**, p.98-99.

<sup>73</sup> LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p.37.

<sup>74</sup> CARDOSO, Anderson Trautmann. **Não-Cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p.11.

<sup>75</sup> KALUME, Célio Lopes. **ICMS Didático**. Belo Horizonte: Del Rey, 2012. p.19.

se, da mesma forma, às prestações de serviços). Assim, e apenas para exemplo, são tributadas as circulações de mercadorias entre o industrial e o atacadista, desde ao varejista, e, posteriormente, a venda ao consumidor. Trata-se, pois, de imposto multifásico, gravando cada fase do ciclo econômico de mercadoria.

É todo evidente que tal preceito constitucional tem por finalidade resguardar o contribuinte contra a voracidade tributária dos Estados e Distrito Federal, permitindo que da incidência de ICMS em cada operação e prestação de serviço de transporte e de comunicação faça nascer uma relação de crédito em benefício dos contribuintes pelos valores anteriormente pagos.

Quanto à natureza de créditos a serem aproveitados na compensação do ICMS, a doutrina costuma classificá-los em crédito físico e crédito financeiro. Conforme “a teoria do crédito físico, poderá ser aproveitado para compensar com o imposto devido somente aquele ICMS incidente sobre a mercadoria ou seus insumos”<sup>76</sup>. Considerando tal aspecto, explicita Roberto Camargo da Silva<sup>77</sup>:

Por outro lado, parte da doutrina não aceita a vinculação do crédito do ICMS exclusivamente com o imposto incidente sobre a mercadoria ou seus insumos. Dentro de uma realidade de mercado em que os impostos são tratados como custos financeiros e que devem ser reduzidos ao máximo, o aproveitamento de outros valores a título de créditos não relacionados diretamente à mercadoria foi ocupando o seu espaço até alcançarmos o conceito de crédito financeiro.

Assim, na teoria de crédito financeiro há um alargamento das hipóteses de crédito no sentido de permitir que quaisquer importâncias a título de ICMS, pagas antecipadamente pelo contribuinte, seriam dedutíveis do ICMS devido em cada operação<sup>78</sup>.

Para Roque Antonio Carrazza, a forma de compensação do ICMS não se restringe a créditos provenientes de uma mesma mercadoria, mas deve levar em conta o somatório total das operações e prestações de serviços concretizadas em período de tempo. Nesse diapasão, leciona o autor<sup>79</sup>:

---

<sup>76</sup> SILVA, Roberto Camargo da. **Não Cumulatividade Constitucional do ICMS**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2011. p.67.

<sup>77</sup> SILVA, Roberto Camargo da. **Não Cumulatividade Constitucional do ICMS**, p.68.

<sup>78</sup> SILVA, Roberto Camargo da. **Não Cumulatividade Constitucional do ICMS**, p.68.

<sup>79</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, p.405-406.

A Constituição atual, de revés, confere ao contribuinte o direito de abater, do montante do ICMS a pagar, tudo que foi devido por outros contribuintes que lhe prestaram serviços ou lhe forneceram mercadorias e outros bens tributados (máquinas, material de escritório, veículos, etc.). Estabelece, portanto, uma relação de créditos/débitos (as entradas fazem nascer créditos; as saídas, débitos). A não cumulatividade no ICMS leva em conta as operações ou prestações realizadas num dado período de tempo (no mais das vezes, de 30 dias). Sendo os débitos superiores aos créditos, há imposto a recolher. Do contrário, isto é, se os créditos forem maiores que os débitos, inexistente imposto a pagar, senão créditos a transferir para o próximo período de apuração.

Dessa forma, Carrazza compartilha a concepção de que o contribuinte faz jus ao crédito do aludido tributo, não importando a sua natureza. Assim como outros valores, o crédito proveniente da prestação de serviço de transporte poderá ser utilizado para compensar ou abater débito de ICMS de uma operação de venda de mercadorias, pois esclarece:

Reafirmamos que o direito à compensação está presente independentemente da origem dos créditos tributários de ICMS. Melhor dizendo, o princípio da não cumulatividade não vincula os créditos relativos a etapas anteriores aos débitos gerados por operações ou serviços da mesma natureza. Pode, assim, por exemplo, utilizar créditos do ICMS proveniente do imposto incidente sobre o serviço de transporte intermunicipal para compensar, no todo ou em parte, o tributo devido pela operação mercantil posteriormente realizada. Por igual modo, os créditos nascidos do pagamento do ICMS sobre a energia elétrica podem ser compensados quando da venda da mercadoria que surgiu do processo de industrialização (em que foi utilizada esta energia elétrica). O mesmo podemos dizer dos créditos de ICMS sobre consumo de minerais empregados no processo de industrialização.<sup>80</sup>

Na acepção de Roberto Camargo Silva, a Lei Complementar n. 87/1996, no artigo 20, ao conferir ao sujeito passivo o direito de credita-se do imposto cobrado em operações de mercadoria, real e simbólica, que se destina ao consumo ou ativo permanente, inclusive de ICMS cobrado de serviços de transportes e de comunicação, mesmo com a restrição ao direito que se posterga quanto ao tempo, aparentemente abraçou a teoria do crédito financeiro<sup>81</sup>.

De outro modo, o Supremo Tribunal Federal, antes da vigência da Lei Complementar n.87/1996, não reconhece o direito de compensação de créditos em relação aos bens destinados ao consumo ou à integração no ativo fixo do

---

<sup>80</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 2011. p.406.

<sup>81</sup> SILVA, Roberto Camargo da. **Não Cumulatividade Constitucional do ICMS.**, p.70-71.

estabelecimento, pela não existência de previsão legal<sup>82</sup>. Porém, o STF reconhece o crédito advindo de insumos utilizados na produção e comercialização, desde que sejam da mesma natureza das mercadorias. Daí, conclui Silva que o Supremo Tribunal Federal “não foi reconhecido o conceito de crédito financeiro, no sentido de serem aproveitados quaisquer valores de ICMS suportados pelo contribuinte”<sup>83</sup>.

### 1.3 CONTROLES DE CONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS JURÍDICAS

#### 1.3.1 Aspectos Gerais

Como já abordado em linhas anteriores, a Constituição, em relação aos demais atos normativos do ordenamento jurídico, ocupa uma posição de supremacia; conjugado a isso, há a rigidez constitucional que consiste na exigência de procedimento especial e mais dificultoso para alteração dos dispositivos constitucionais e a tutela dos direitos fundamentais. Daí que a concepção de controle de constitucionalidade está vinculada ao princípio da supremacia constitucional como mecanismo de fiscalização da compatibilidade das normas infraconstitucionais com os princípios e regras da Constituição<sup>84</sup>. Ao discorrer sobre a matéria, leciona Holthe<sup>85</sup>:

Foi-se o tempo em que o Direito Constitucional era considerado mera “perfumaria Jurídica”, quando ninguém levava a sério as normas principiológicas da Carta Magna, notadamente as de caráter programático, consideradas meros avisos ou conselhos direcionados aos poderes públicos. Atualmente, afirmada de maneira definitiva a força normativa de qualquer norma constitucional (inclusive as principiológicas e programáticas), ganha importância a chamada jurisdição constitucional ou controle de constitucionalidade que vem a ser o mecanismo de fiscalização de todos os atos do Poder Público, a fim de avaliar se os mesmos se compatibilizam com os preceitos da Lei Maior e, em última análise, respeitam os direitos fundamentais e o princípio da dignidade da pessoa humana.

O ordenamento jurídico se traduz em um sistema que, pela sua unicidade, as partes devem operar de forma harmônica e ordeira, pois, caso isso não ocorra,

---

<sup>82</sup> SILVA, Roberto Camargo da. **Não Cumulatividade Constitucional do ICMS**, p.72.

<sup>83</sup> SILVA, Roberto Camargo da. **Não Cumulatividade Constitucional do ICMS**, p.72.

<sup>84</sup> HOLTHE, Leo Van. **Direito Constitucional**. 5 ed. Salvador: JusPodivm, 2009. p.137.

<sup>85</sup> HOLTHE, Leo Van. **Direito Constitucional**, p.137.



há de se deflagrarem procedimentos de correção como escopo de restabelecer a ordem anterior<sup>86</sup>. Dessa forma, ensina Barroso<sup>87</sup>:

O controle de constitucionalidade é um desses mecanismos, provavelmente o mais importante, consistindo na verificação da compatibilidade entre uma lei ou qualquer ato normativo infraconstitucional e a Constituição. Caracterizado o contraste, o sistema provê um conjunto de medidas que visam a sua superação, restaurando a unidade ameaçada. A declaração de inconstitucionalidade consiste no reconhecimento da invalidade de uma norma e tem por fim paralisar sua eficácia. Em todo ato de concretização do direito infraconstitucional estará envolvida, de forma explícita ou não, uma operação mental de controle de constitucionalidade. A razão é simples de demonstrar. Quando uma pretensão jurídica funda-se em uma norma que não integra a Constituição – uma lei ordinária, por exemplo –, o intérprete, antes de aplicá-la, deverá certificar-se de que ela é constitucional. Se não for, não poderá fazê-la incidir, porque no conflito entre uma norma ordinária e a Constituição é esta que deverá prevalecer. Aplicar uma norma inconstitucional significa deixar de aplicar a Constituição.

Conforme Canotilho<sup>88</sup>, “o Estado Constitucional democrático ficaria incompleto e enfraquecido se não assegurasse um mínimo de garantias e de sanções” ao cumprimento e preservação das normas constitucionais contra atos de poderes públicos que não estão em conformidade com a Constituição. Ao discorrer sobre a principal função do controle de constitucionalidade, aclara Paulo Roberto Barbosa Ramos<sup>89</sup>:

Portanto, se a principal função de controle de constitucionalidade das leis é não permitir um retrocesso histórico a partir da capacidade de desconsideração de decisões/leis que afrontem os direitos caracterizadores do legítimo constitucionalismo, o controle de constitucionalidade revela-se uma tarefa de extraordinária importância, não sendo apenas a responsabilidade de um homem ou de alguns, mas de toda coletividade. [...] Desta forma, nota-se que o controle de constitucionalidade das leis deve ter uma base ética, deve estar voltado para a realização do bem comum a partir de determinado projeto de sociedade que propiciou a emergência do constitucionalismo.

---

<sup>86</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.23.

<sup>87</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**, p.2.

<sup>88</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**, p.52;93-100;859.

<sup>89</sup> RAMOS, Paulo Roberto Barbosa. **O Controle concentrado de Constitucionalidade das Leis no Brasil: Filosofia e dimensões jurídico-políticas**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000. p.102-103.



Relevante assinalar que a inconstitucionalidade formal decorre do não cumprimento das regras de processo legislativo delineadas na Constituição Federal, ao se criar a lei ou ato normativo questionado. Enquanto a inconstitucionalidade material ocorre quando o conteúdo de determinado preceito legal não guarda compatibilidade com o conteúdo da Constituição. Já a inconstitucionalidade por ação é proveniente de ato positivo do Estado que se revela incompatível com a Carta Magna, diversa da constitucionalidade por omissão em que a Constituição estabelece a elaboração de ato normativo visando ao exercício de um direito constitucional pelos cidadãos e o órgão encarregado de cumprir tal designação, mas permanece inerte<sup>90</sup>.

### 1.3.2 Sistemas de Controle de Constitucionalidade

A partir da natureza dos órgãos incumbidos de controle de constitucionalidade das leis infraconstitucionais, podem-se reconhecer três sistemas distintos, a saber: sistema político, jurisdicional e misto.

Como salienta Barroso, “a expressão Controle político sugere o exercício da fiscalização de constitucionalidade por órgão que tenha essa natureza, normalmente ligado de modo direto ao Parlamento”<sup>91</sup>. Quanto ao controle existente no Brasil, ressalta o autor:

No Brasil, onde o controle de constitucionalidade é eminentemente de natureza judicial – isto é, cabe aos órgãos do Poder Judiciário a palavra final acerca da constitucionalidade ou não de uma norma –, existem, no entanto, diversas instâncias de controle político de constitucionalidade, tanto no âmbito do Poder Executivo – e.g., o veto de uma lei por inconstitucionalidade – como no Poder Legislativo – e.g., rejeição de um projeto de lei pela Comissão de Constitucionalidade e Justiça da casa legislativa, por inconstitucionalidade. [...] No Brasil vigora o controle judicial, em um sistema eclético que combina elementos do modelo americano e do europeu continental.<sup>92</sup>

Como se nota, no Sistema Político, o controle é exercido por órgãos de caráter político, como o Poder Legislativo, Executivo ou órgão especial que realiza

---

<sup>90</sup> HOLTJE, Leo Van. **Direito Constitucional**. 5 ed, p.142..

<sup>91</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**, p. 64.

<sup>92</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**, p. 66-67.

uma inspeção eminentemente preventiva dos atos do Parlamento, ou seja, antes da norma entrar em vigor. Nessa linha de entendimento, assevera Barroso que o “controle prévio ou preventivo é aquele que se realiza anteriormente à conversão de um projeto de lei e visa a impedir que um ato inconstitucional entre em vigor”<sup>93</sup>.

Já no sistema jurisdicional, o controle de constitucionalidade é realizado pelo Poder Judiciário que examina a conformação ou compatibilidade de atos normativos com o texto constitucional. Abordando o aspecto histórico desse sistema de controle constitucional, ensina Moraes<sup>94</sup>:

O direito norte-americano – em 1803, no célebre caso *Marbury v. Madison*, relatado pelo Chief Justice da Corte Suprema John Marshall – afirmou a supremacia jurisdicional sobre todos os atos dos poderes constituídos, inclusive sobre o Congresso dos Estados Unidos da América, permitindo-se ao Poder Judiciário, mediante casos concretos postos em julgamento, interpretar a Carta Magna, adequando e compatibilizando os demais atos normativos com suas superiores normas.

Nessa linha de entendimento, preleciona Osvaldo Agripino de Castro Junior<sup>95</sup> que o sistema judicial norte-americano foi pioneiro no controle de constitucionalidade das leis, no julgamento do caso *Marbury v. Madison*, em 1803, uma vez que a Suprema Corte inovou ao decidir pela inconstitucionalidade de uma lei federal, apesar de tal atribuição não constar no texto da Constituição Federal, pois explicita:

A partir de então, as cortes norte-americanas, desde que o caso fosse submetido à sua jurisdição, passaram a ter competência para declarar a inconstitucionalidade de qualquer lei que fosse incompatível com o texto constitucional federal ou com os textos das Constituições estaduais.<sup>96</sup>

O colapso na democracia representativa europeia, que se manifestava no afastamento entre a vontade popular e as “emanações dos órgãos legislativos”, surgida no período nazista, consagrou a compreensão da necessidade de sujeitar a vontade do Poder Legislativo às normas constitucionais, conseqüentemente dando origem aos Tribunais Constitucionais. Portanto, a falta de mecanismos de controle de constitucionalidade das leis e atos normativos possibilitou, naquele período, a

---

<sup>93</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**, p. 67.

<sup>94</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2006. p.640.

<sup>95</sup> CASTRO JÚNIOR, Osvaldo Agripino de. **Introdução à História do Direito**. Florianópolis: IBRADD, CESUSC, 2001. p.65.

<sup>96</sup> CASTRO JÚNIOR, Osvaldo Agripino de. **Introdução à História do Direito**, p. 65.

instituição de um Estado Totalitário nazista, sem que houvesse de fato um rompimento da legalidade formal no sistema jurídico alemão<sup>97</sup>.

Por último, o sistema de controle de constitucionalidade misto abarca os anteriores sistemas de controle, ou seja, o modelo brasileiro sofreu influências do modelo americano (difuso) e do modelo austríaco (concentrado), formando um novo modelo de controle de constitucionalidade que é o brasileiro.

### 1.3.2.1 Controle Difuso de Constitucionalidade

O controle de constitucionalidade difuso revela-se pelo aspecto subjetivo, em que a constitucionalidade ou não de uma lei ou ato normativo pode ser declarada por qualquer juiz ou tribunal detentor de competência. Trata-se, também, de questão incidental, visto que o argumento da constitucionalidade será decidido antes da análise do mérito da ação em que consta o pedido principal<sup>98</sup>. Nessa acepção, clarifica Luís Roberto Barroso<sup>99</sup>:

O controle incidental de constitucionalidade é exercido no desempenho norma da função judicial, que consiste na interpretação e aplicação do Direito para solução de litígios. Pressupõe, assim, a existência de processo, uma ação judicial, um conflito de interesses no âmbito do qual tenha suscitado a inconstitucionalidade da lei que deveria reger a disputa. Se o juiz ou tribunal, apreciando a questão que lhe cabe decidir, reconhece de fato existe incompatibilidade entre a norma invocada e a Constituição, deverá declarar sua inconstitucionalidade, negando-lhe aplicação ao caso concreto.

Cabe registrar que o controle difuso de constitucionalidade pode ser realizado não somente à lei federal, estadual e municipal, mas também a regulamentos, resoluções e portarias instituídos pelos entes da Federação que constituírem objeto de demanda no Poder Judiciário. Tal arguição de constitucionalidade pode ser suscitada pelo autor, réu, Ministério Público, Juiz, em qualquer grau de jurisdição e terceiros, tais como litisconsorte, assistente e interveniente<sup>100</sup>.

---

<sup>97</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, p. 641.

<sup>98</sup> SILVA, Renata Elaine. **Jurisprudência e Dogmática do Supremo Tribunal Federal em Controle de Constitucionalidade**, p.84 e 85.

<sup>99</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**, p. 113.

<sup>100</sup> SILVA, Renata Elaine. **Jurisprudência e Dogmática do Supremo Tribunal Federal em Controle de Constitucionalidade**, p.86.

Em conformidade com o princípio da reserva de plenário, a inconstitucionalidade de uma lei, para ser reconhecida pelos tribunais, deve representar o entendimento ou voto da maioria absoluta dos componentes dessa esfera de jurisdição<sup>101</sup>. Assim, caso a lei tributária seja objeto de controle de constitucionalidade nos tribunais, nenhum órgão fracionário poderá declarar a inconstitucionalidade de tal lei, pois caberá diretamente ao plenário ou órgão especial realizar esse tipo de controle. Seguindo essa aceção, esclarece Renata Elaine Silva<sup>102</sup>:

[...] Deste modo, nenhum órgão fracionário, turma, seção ou câmara pode declarar a inconstitucionalidade de norma tributária incompatível com a Constituição, a não ser, é claro, que a inconstitucionalidade da mesma norma já tenha sido reconhecida pelo plenário ou órgão especial. O órgão fracionário apenas poderá reconhecer a inconstitucionalidade e encaminhar o processo ao plenário, ou câmara Especial, para que esse declare a inconstitucionalidade; nesse período de tempo, o processo ficará suspenso no órgão fracionário.

No âmbito da jurisdição do Supremo Tribunal Federal, em controle difuso de constitucionalidade, o efeito da sentença que reconhece a inconstitucionalidade alcança somente as partes abrangidas no processo. No entanto, tratando-se de tópico de interesse público, por meio de resolução, o Senado pode ampliar as implicações da decisão prolatada pelo STF, para abarcar não somente as partes, mas a todos os litígios que envolvem questão semelhante<sup>103</sup>.

Relevante salientar que o molde de controle incidental e difuso tem origem no Direito norte-americano, mas que, diversamente do brasileiro, confere as decisões proferidas pelos tribunais, incluindo os julgados da Suprema Corte, efeito vinculativo aos demais órgãos jurisdicionais. Logo, no modelo norte-americano, o reconhecimento de constitucionalidade relativo a casos concretos produz eficácia geral ou *erga omnes*. Nesse aspecto, o Direito brasileiro acompanha a tradição

---

<sup>101</sup> SILVA, Renata Elaine. **Jurisprudência e Dogmática do Supremo Tribunal Federal em Controle de Constitucionalidade**, p.86 e 87.

<sup>102</sup> SILVA, Renata Elaine. **Jurisprudência e Dogmática do Supremo Tribunal Federal em Controle de Constitucionalidade**, p.87.

<sup>103</sup> SILVA, Renata Elaine. **Jurisprudência e Dogmática do Supremo Tribunal Federal em Controle de Constitucionalidade**, p.88.

romano-germânica, que não atribui efeito vinculante às decisões judiciais, mesmo que tais julgados sejam proferidos pela Corte Suprema<sup>104</sup>.

### 1.3.2.2 Controle Concentrado de Constitucionalidade

Seguindo as percepções de Hans Kelsen, o controle concentrado originou-se na Constituição Austríaca, de 1º de outubro de 1920, a qual foi a pioneira a instituir uma Corte Constitucional com a autoridade privativa de exercer o controle judicial de constitucionalidade<sup>105</sup>. Tal modelo alastrou-se para outros países, como esclarece Zeno Veloso<sup>106</sup>:

O modelo austríaco espalhou-se pelo mundo, sendo utilizado, por exemplo, com algumas variantes, na Alemanha, Itália e Espanha. Nesses países, não há controle difuso, incidental, nos moldes do Direito norte-americano e do nosso. Os juízes e tribunais da jurisdição ordinária não podem efetuar o controle de constitucionalidade das leis. Porém, há uma concessão ao controle difuso: os juízes comuns, num caso concreto, havendo dúvida sobre a constitucionalidade de uma lei que eles têm de aplicar, podem suscitar a questão prejudicial, submetendo ao Tribunal competente o incidente de inconstitucionalidade, para que este decida se a lei está conforme, ou não, com a Constituição, voltando o processo, depois disso, para a decisão final. O Tribunal Constitucional atua como intérprete supremo da Lei fundamental.

O precedente do controle judicial de constitucionalidade por via principal ou por ação direta teve origem no Brasil, na Constituição de 1934, e limitava-se à situação de representação interventiva federal nos Estados-membros que não acatassem os princípios constitucionais sensíveis. A ação genérica de inconstitucionalidade foi introduzida no Direito brasileiro por meio da Emenda Constitucional n. 16, de 26 de novembro de 1965, que expandiu o seu objeto, além dos casos de inobservância dos princípios sensíveis<sup>107</sup>.

Registra-se que o exercício por via concentrado configura-se em modalidade jurisdicional anômala, tendo em vista que a solução a ser resolvida não diz respeito a nenhuma situação concreta, mas o objeto a ser discutido e controlado é abstrato, a saber, a própria lei. Assim, nesse contexto não há a presença de partes

---

<sup>104</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**, p. 155.

<sup>105</sup> VELOSO, Zeno. **Controle Jurisdicional de Constitucionalidade**. Belém: Cejup, 1999. p.68.

<sup>106</sup> VELOSO, Zeno. **Controle Jurisdicional de Constitucionalidade**, p.68

<sup>107</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**, p. 179.

que busquem judicialmente defender seus direitos subjetivos. Nesse sentido, elucida Luís Roberto Barroso<sup>108</sup>:

Como se assinalou anteriormente, a discussão acerca da constitucionalidade de uma norma no controle por via incidental configura-se questão prejudicial, cujo equacionamento subordina logicamente o resultado da demanda. Já no controle por via principal, o juízo de constitucionalidade é próprio objeto da ação, a questão principal a ser enfrentada: cumpre ao tribunal manifestar-se especificamente acerca da validade de uma lei e, conseqüentemente, sobre sua permanência ou não no sistema. Simetricamente, se a hipótese for de omissão inconstitucional, o que se declara é a ilegitimidade de não edição da norma.

O surgimento do controle concentrado de constitucionalidade das leis tem por escopo servir de instrumento de tutela da segurança jurídica ao corpo social que se fundamenta na celeridade do exame pela Suprema Corte, de uma lei ou ato normativo em que a constitucionalidade é questionada<sup>109</sup>.

#### **1.3.2.2.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade Genérica**

A ação direta de inconstitucionalidade é aquela que possui como objeto principal uma norma geral e abstrata, questionada quanto a sua constitucionalidade, que guarda aspectos peculiares, pois a ação não tem partes, autor/réu, lide e existência de direitos conflitantes, nem mesmo são aplicados o princípio do contraditório e a ampla defesa. De fato, há doutrinadores que defendem o entendimento no sentido de não se tratar de uma ação, mas somente de uma garantia constitucional de controle da legalidade das leis<sup>110</sup>.

O processamento e julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade de lei ou ato normativo de âmbito federal, estadual e distrital são realizados, originalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, sendo a defesa da ADI realizada pelo Advogado-Geral da União. Tal ação tem por escopo conseguir a anulação de determinada lei que constitui no objeto principal da ação, diferentemente do que

---

<sup>108</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**, p. 179.

<sup>109</sup> RAMOS, Paulo Roberto Barbosa. **O Controle concentrado de Constitucionalidade das Leis no Brasil: Filosofia e dimensões jurídico-políticas**, p. 119.

<sup>110</sup> SILVA, Renata Elaine. **Jurisprudência e Dogmática do Supremo Tribunal Federal em Controle de Constitucionalidade**, p. 98.

ocorre no controle difuso<sup>111</sup>. Já a legitimação para propor a Ação Direta de Inconstitucionalidade é ampla. Nesse aspecto, clarifica Gilmar Ferreira Mendes<sup>112</sup>:

Tal como assinalado nos termos do art. 103 da CF de 1988, dispõem de legitimidade para propor a ação direta de inconstitucionalidade o Presidente da República, a Mesa do Senado Federal, a Mesa da Câmara dos Deputados, a Mesa da Assembleia Legislativa, o Governador de Estado, o Governador do Distrito Federal, o Procurador-Geral da República, o conselho Federal da OAB, partido político com representação no congresso Nacional e as Confederações sindicais ou entidades de classe de âmbito nacional. A extensa lista de legitimados presentes no texto constitucional fortalece a impressão de que o constituinte pretendeu reforçar o controle abstrato de normas no ordenamento jurídico brasileiro, como peculiar instrumento de correção do sistema geral incidente.

Vale ressaltar que somente os atos normativos e leis estaduais e federais podem ser objeto de ação direta de constitucionalidade. Assim, as leis municipais não podem ser impugnadas via ADI, considerando a enorme quantidade de municípios que tornaria inexecutável a análise do Supremo Tribunal Federal<sup>113</sup>.

Caracterizada pela excepcionalidade, a rogação de medida cautelar tem aceitação em ação direta de inconstitucionalidade, a depender de um exame antecedente e superficial do pedido que comprove a plausibilidade jurídica da tese arguida, a probabilidade de risco em resultado do alongamento da decisão e a possibilidade de serem os danos irreparáveis<sup>114</sup>.

Anota-se que os efeitos da decisão pronunciada em controle concentrado, como no evento da ação direta de inconstitucionalidade, não podem ser *inter partes*, mas sim *erga omnes*, ou seja, “alcança todas as pessoas sob a égide da lei, independente de ser parte do processo”, por se tratar de causas que envolvem ações objetivas nas quais as partes figuram como substituto processual que não defendem interesses próprios, mas o interesse da sociedade em geral<sup>115</sup>. Discorrendo sobre esse tópico, afirma Renata Elaine Silva<sup>116</sup>:

---

<sup>111</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, p. 665-666.

<sup>112</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Conet. **Curso de Direito Constitucional**, p. 1.152.

<sup>113</sup> SILVA, Renata Elaine. **Jurisprudência e Dogmática do Supremo Tribunal Federal em Controle de Constitucionalidade**, p. 98-99.

<sup>114</sup> SILVA, Renata Elaine. **Jurisprudência e Dogmática do Supremo Tribunal Federal em Controle de Constitucionalidade**, p. 104.

<sup>115</sup> SILVA, Renata Elaine. **Jurisprudência e Dogmática do Supremo Tribunal Federal em**

A decisão que declara a inconstitucionalidade ou não de uma ADI é irrecorrível, cabendo apenas embargo de declaração do requerente ou requerido. A decisão gera efeitos retroativos, *ex tunc*, mas, em face do excepcional interesse social e por razões de segurança jurídica, o Supremo poderá restringir os efeitos da decisão. Também são vinculantes e *erga omnes*.

O reconhecimento da inconstitucionalidade em sede de ADI produz efeito vinculante, pelo fato de impor aos demais órgãos do poder judiciário, bem com à Administração Pública direta e indireta, de âmbito federal, estadual e municipal, o dever de obediência à decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal. No caso da vinculação do STF, a sua própria decisão, como elucida Silva<sup>117</sup>:

O Supremo Tribunal Federal está inexoravelmente vinculado às decisões por ele produzidas em controle abstrato de constitucionalidade. Só poderá rever seus posicionamentos nos casos de significada mudança das circunstâncias fáticas ou em face de relevante alteração das concepções jurídicas dominantes. Note-se que a decisão não vincula os órgãos do Poder Legislativo, pois, desse modo, haveria um engessamento desse Poder.

Por fim, cabe registrar que a reclamação feita diretamente ao Supremo Tribunal Federal, constitui no mecanismo cabível no caso de os tribunais ou órgãos da União, Estados e Municípios não acatarem o efeito vinculante da decisão proferida pela jurisdição suprema<sup>118</sup>.

---

**Controle de Constitucionalidade**, p. 106.

<sup>116</sup> SILVA, Renata Elaine. **Jurisprudência e Dogmática do Supremo Tribunal Federal em Controle de Constitucionalidade**, p. 106.

<sup>117</sup> SILVA, Renata Elaine. **Jurisprudência e Dogmática do Supremo Tribunal Federal em Controle de Constitucionalidade**, p. 113.

<sup>118</sup> SILVA, Renata Elaine. **Jurisprudência e Dogmática do Supremo Tribunal Federal em Controle de Constitucionalidade**, p. 114.



## CAPÍTULO 2

### PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE

Neste segundo capítulo, buscar-se-á trazer uma compreensão mais aprofundada sobre as particularidades da prestação de serviço de transporte, descrevendo suas modalidades e perpassando pelo exame da tributação, em seus aspectos relativos ao conceito e fonte histórica legislativa, fato gerador e local de incidência, contribuinte e responsável, base de cálculo e alíquota, crédito e regime de apuração do ICMS, escrituração e prazo de pagamento.

#### 2.1 AS MODALIDADES DE TRANSPORTES NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E OS DOCUMENTOS FISCAIS

##### 2.1.1 Serviço de Transporte Ferroviário

Em consonância com o Ajuste SINIEF nº 11/07, FERROVIAS, aos concessionários de serviço de transporte ferroviário, foi conferido regime especial de apuração e escrituração do ICMS na prestação de serviço de transporte.

Logo, objetivando o cumprimento das obrigações principal e acessória relativas ao imposto estadual em pauta, o artigo 424 e parágrafos, do Decreto nº 19.714/2003, faculta às ferrovias manterem inscrição única, no que concerne a seus estabelecimentos situados no estado do Maranhão, bem como centralizar a escrituração fiscal e apuração do ICMS em um único estabelecimento. Porém, no caso de prestação de serviços de transportes em mais de um estado, o imposto caberá à unidade da Federação onde ocorrer o início da prestação. Nesse sentido, reza o regulamento do ICMS:

**Art. 424.** Aos concessionários de serviço público de transporte ferroviário, relacionados em Ato COTEPE, denominados, no Ajuste SINIEF nº 11/07, FERROVIAS, fica concedido regime especial de apuração e escrituração do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, na prestação de serviços de transporte ferroviário. (Ajuste SINIEF nº 11/07)

**§ 1º** Para o cumprimento das obrigações principal e acessória do ICMS, as Ferrovias poderão manter inscrição única, em relação a seus estabelecimentos localizados neste Estado.

§ 2º As Ferrovias poderão centralizar, em um único estabelecimento, a elaboração da escrituração fiscal e a apuração do ICMS.

§ 3º Sem prejuízo da escrituração fiscal centralizada de que trata o parágrafo anterior, as Ferrovias que prestarem serviços em mais de uma unidade da Federação, recolherão para este Estado quando for o de origem do transporte, o ICMS devido.<sup>119</sup>

Em conformidade com o Decreto Estadual nº 17.914/2003, § 4º do artigo 424, a Nota Fiscal de Serviço de Transporte – ou, como preferência, a Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário – será o documento a ser emitido pelas Ferrovias na execução do transporte ferroviário intermunicipal e interestadual. Porém, independentemente da quantidade de ferrovias envolvidas na execução do transporte desde a origem até o destino, as Ferrovias estabelecidas no local do início da prestação de transporte emitirão um único despacho de carga, sem destacar do imposto, que servirá como documento auxiliar de Fiscalização<sup>120</sup>.

Em relação a cada estabelecimento centralizador, como dispõe o artigo 426 do aludido Decreto, caberá às Ferrovias elaborar, dentro do prazo de 15 (quinze) dias da emissão da Nota Fiscal de Transporte, o Demonstrativo de Contribuinte Substituto do ICMS (DSICMS) concernente às prestações de serviço em que o recolhimento do imposto devido for realizado por ferrovia diversa daquela que executou o transporte na origem<sup>121</sup>.

A legislação ordinária impõe aos prestadores de serviço de transporte ferroviário o dever de enviar à SEFAZ a Declaração de Informações Econômico-Fiscais – DIEF, conforme Ajuste SINIEF nº 04/05, regulamentado pelo artigo 430, do Decreto nº 19.714/2003<sup>122</sup>.

No que tange ao transporte ferroviário com tráfego entre ferrovias, com previsão de frete a ser pago no destino, a empresa arrecadadora do valor do serviço deverá emitir a Nota Fiscal de Serviços de Transporte ou Nota Fiscal de Serviço de

---

<sup>119</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 15 abr. 2013.

<sup>120</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 15 abr. 2013.

<sup>121</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 15 abr. 2013.

<sup>122</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 15 abr. 2013.

Transporte Ferroviário, a quem incumbirá o ônus de recolher, na condição de contribuinte substituto, o ICMS devido à unidade federada de origem da prestação. Tal recolhimento se realizará no banco preconizado em convênio próprio ou indicado pelo Estado, em conformidade com o artigo 431 e parágrafo único do Decreto 19.714/2003<sup>123</sup>.

### 2.1.2 Serviço de Transporte de Valores

Em relação à prestação de serviço de transporte de valores, os artigos 432, 433 e 434 do Decreto 19.714/2003 estabelecem a tais empresas a obrigação de emitir quinzenal ou mensalmente, sempre dentro do mês em que ocorreu a prestação de serviço, a respectiva Nota Fiscal de Transporte, juntando as prestações de serviço executadas no período, mantendo em seu poder, para exibição ao órgão fiscalizador, o Extrato de Faturamento referente ao documento fiscal<sup>124</sup>.

Porém, o transporte de valores deve ser acobertado pela Guia de Transporte de Valores, a qual servirá como suporte de informações para a emissão do Extrato de Faturamento, em consonância com o artigo 434, parágrafos e incisos do citado Regulamento<sup>125</sup>.

### 2.1.3 Serviço de Transporte de Carga a Granel de Combustível

Ao dispor o Decreto 19.714/2003, no artigo 438, sobre o transporte de carga a granel de combustível, este autoriza as empresas de transporte de carga a granel de combustíveis líquidos ou gasosos e de produtos químicos ou petroquímicos a emitir Autorização de Carregamento e Transporte e, posteriormente, emitir o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga, em consonância com o Ajustes SINIEF 02/89 e 01/93<sup>126</sup>. Já o artigo 439 estabelece os procedimentos a serem seguidos na emissão do citado documento:

---

<sup>123</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 16 abr. 2013.

<sup>124</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 16 abr. 2013.

<sup>125</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 16 abr. 2013.

<sup>126</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 17 abr. 2013.

**Art. 439.** A Autorização de Carregamento e Transporte será emitida antes do início da prestação do serviço, no mínimo, em 6 vias, com a seguinte destinação:

I – a 1ª via acompanhará o transporte e retornará ao emitente para emissão do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, devendo ser arquivada juntamente com a via fixa do Conhecimento;

II – a 2ª via acompanhará o transporte, para fins de controle do Fisco do Estado de origem;

III – a 3ª via será entregue ao destinatário;

IV – a 4ª via será entregue ao remetente;

V – a 5ª via acompanhará o transporte, e destina-se a controle do Fisco do Estado de destino;

VI – a 6ª via será arquivada para exibição ao Fisco.

É importante ressaltar que à empresa Petróleo Brasileiro S/A – Petrobras foi concedido Regime Especial para a emissão de nota fiscal nas operações de transferência e destinadas à comercialização com petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, biocombustíveis e seus derivados, e outros produtos comercializados a granel, no transporte executado por meio de navegação de cabotagem, fluvial ou lacustre, em conformidade com o Convênio ICMS 05/2009, regulamentado pelo artigo 443 do Decreto nº 19.714/2003<sup>127</sup>.

De forma geral, a Nota Fiscal de Transporte deverá ser utilizada pelas agências de viagens, transportadores de turistas e de outras pessoas, transportadora de valores, transportadores ferroviários de cargas, mercadorias ou bens, em veículos próprios ou fretados.

A emissão da Nota Fiscal de Transporte deverá ser realizada antes do início da prestação do serviço, sendo que para cada viagem convencionada é imperativa a emissão do documento fiscal por veículo. Porém, será facultada a emissão de um único documento fiscal nos casos de viagens com acordos individuais, situação em que a primeira via será guardada no estabelecimento da emitente. Conforme o Ajuste SINIEF 06/2010, ratificado pelo Decreto nº 19.714/2003, quando se tratar de prestação de serviço de transporte por modal dutoviário, a Nota Fiscal de Serviço de Transporte deverá ser emitida mensalmente e

---

<sup>127</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 17 abr. 2013.

em até dois dias depois do encerramento de período de apuração, tal qual reza o artigo 158 e parágrafos do Regulamento do ICMS:

**Art. 158.** A Nota Fiscal de Serviço de Transporte será emitida antes do início da prestação do serviço.

**§ 1º** É obrigatória a emissão de uma Nota Fiscal, por veículo, para cada viagem contratada.

**§ 2º** Nos casos de excursões com contratos individuais, será facultada a emissão de uma única Nota Fiscal de Serviço de Transporte, nos termos dos artigos 159 e 160, por veículo, hipótese em que a primeira via será arquivada no estabelecimento do emitente, a ela sendo anexada, quando se tratar de transporte rodoviário, a autorização do DER ou DNER.

**§ 3º** No transporte de pessoas com característica de transporte metropolitano mediante contrato, poderá ser postergada a emissão da Nota Fiscal de Serviço de Transporte, até o final do período de apuração do imposto, desde que devidamente autorizado pelo Fisco estadual.

**§ 4º** Quando a Nota Fiscal de Serviço de Transporte acobertar a prestação por modal dutoviário, esta deverá ser emitida mensalmente e em até dois dias úteis após o encerramento do período de apuração (Ajuste SINIEF 06/10).<sup>128</sup>

No que concerne à prestação de serviço de transporte interno, a Nota Fiscal de Serviço de Transporte deverá ser emitida em três vias, sendo a 1ª destinada ao contratante ou usuário, a 2ª seguirá o transporte para análise do órgão fiscalizador e a 3ª via deverá ser fixada ao bloco para apresentação ao Fisco. Já nas prestações interestaduais, o documento fiscal será emitido em quatro vias, considerando que, nesse caso, a 2ª via acompanhará o transporte para fins de controle do Estado destinatário, pois preveem os artigos 159 e 160 do Decreto Estadual<sup>129</sup>.

#### **2.1.4 Serviço de Transporte Rodoviário de Carga e Passageiros**

Quanto ao transporte rodoviário de carga intermunicipal, interestadual e internacional, o artigo 162 do Decreto nº 19.714/2003<sup>130</sup> prevê que o documento fiscal a ser utilizado para acobertar a prestação de serviço é o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, o qual comporta, além dos veículos registrados

<sup>128</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 8 abr. 2013.

<sup>129</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 8 abr. 2013.

<sup>130</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 8 abr. 2013.

em nome da transportadora, também, aquele por ela operado em regime de aluguel ou outra forma.

Observa-se que, se o transportador subcontratar outro transportador para iniciar a execução da prestação de serviço, ele deverá emitir o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga, fazendo constar no documento fiscal a observação que o transporte foi subcontratado, identificando o proprietário, marca e placa do veículo. No entanto, se o transporte se tratar de carga fracionada que envolve mais de um conhecimento de transporte, desnecessária será a informação que o transporte foi subcontratado quando for emitido o Manifesto de Carga para cada veículo, antes de iniciar a prestação de serviço. Nesse sentido, dispõe o artigo 163, §§ 3º e 4º, do Decreto 19.714/2003:

**Art. 163. [...]:**

[...]

**§ 3º** O transportador que subcontratar outro transportador para dar início à execução do serviço, emitirá Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, fazendo constar no campo “Observações” deste ou, se for o caso, do Manifesto de Carga, a expressão: “Transporte subcontratado com ....., proprietário do veículo marca ....., placa n.º ....., UF .....”

**§ 4º** No transporte de carga fracionada, assim entendida a que corresponde a mais de um conhecimento de transporte, serão dispensadas as indicações do inciso X e do § 3º do art. 163, bem como as vias dos conhecimentos mencionadas no inciso III do art. 165 e a via adicional prevista no art.166, desde que seja emitido o Manifesto de Carga, modelo 25, por veículo, antes do início da prestação do serviço.<sup>131</sup>

Porém, caso haja excesso de bagagem e cancelamento de bilhete de passagem relativo ao transporte rodoviário de passageiro, antes do início da prestação, o aludido Decreto, artigo 190, §§ 1º, 2º e 3º, impõe às empresas de transporte rodoviário de passageiros a obrigatoriedade de emitir o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8, para acobertar o transporte da bagagem. Porém, no caso de anulação de bilhete de passagem, escriturado antes do início da prestação de serviço, havendo direito à devolução de valor ao usuário, o documento fiscal deverá conter assinatura, identificação e endereço do adquirente

---

<sup>131</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 8 abr. 2013.

que solicitou o cancelamento, bem como a do chefe da agência, posto ou veículo que realizou a venda, com a devida justificativa. Os bilhetes invalidados deverão constar de demonstrativo para fins de dedução no final do período de apuração.<sup>132</sup>

### 2.1.5 Serviço de Transporte Multimodal de Cargas

No caso do transporte multimodal de cargas, a Lei nº 9.611/1998, nos artigos 2º e 3º, define tal serviço como “aquele que, regido por único contrato, utiliza duas ou mais modalidades de transportes, desde a origem até o destino, e é executado sob a responsabilidade única de um Operador de Transporte Multimodal”. Assim, tal modalidade de transporte abarca não só o transporte em si, mas também os serviços de coleta, movimentação, armazenagem e entrega de carga ao destinatário, realização de serviços correlatos que forem acertados entre a origem e o destino e os de consolidação e desconsolidação documental de cargas<sup>133</sup>.

De acordo com o Regulamento do ICMS, Decreto nº 19.714/2003, nos artigos 167-A e 167-C, o operador de Transporte Multimodal, ao realizar essa modalidade de serviço de transporte intermunicipal, interestadual e internacional de cargas, deverá emitir o Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas, sem prejuízo da emissão do Conhecimento de Transporte referente a cada modal<sup>134</sup>.

No caso do transporte multimodal de cargas, a Lei nº 9.611/1998, nos artigos 2º e 3º, define tal serviço como “aquele que, regido por único contrato, utiliza duas ou mais modalidades de transportes, desde a origem até o destino, e é executado sob a responsabilidade única de um Operador de Transporte Multimodal”. Assim, tal modalidade de transporte abarca não só o transporte em si, mas também os serviços de coleta, movimentação, armazenagem e entrega de carga ao destinatário, realização de serviços correlatos que forem acertados entre a origem e o destino e os de consolidação e desconsolidação documental de cargas<sup>135</sup>.

---

<sup>132</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 12 abr. 2013.

<sup>133</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 8 abr. 2013.

<sup>134</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 8 abr. 2013.

<sup>135</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 8 abr. 2013.

De acordo com o Regulamento do ICMS, Decreto nº 19.714/2003, nos artigos 167-A e 167-C, o operador de Transporte Multimodal, ao realizar essa modalidade de serviço de transporte intermunicipal, interestadual e internacional de cargas, deverá emitir o Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas, sem prejuízo da emissão do Conhecimento de Transporte referente a cada modal<sup>136</sup>.

### 2.1.6 Serviço de Transporte Aquaviário de Cargas

Na prestação de serviço de transporte aquaviário de cargas intermunicipal e interestadual, de acordo com os artigos 168, 171 e 172 e parágrafo único do Decreto 19.714/2003, deverão os transportadores, ao executar o serviço de transporte, utilizar o Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, o qual terá no mínimo quatro vias para destinatário localizado neste Estado, enquanto para destinatário de outro Estado, necessariamente, para controle do Fisco de destino, será emitida uma 5ª via, que poderá ser substituída por cópia reprográfica da 1ª via do documento fiscal nas prestações de carga compreendidas por benefícios fiscais, com destino à Zona Franca de Manaus, tal como rezam os dispositivos acima:

**Art. 168.** O Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9 – Anexo SINIEF 22, será utilizado pelos transportadores aquaviários de cargas que executarem serviços de transporte intermunicipal, interestadual e internacional de cargas.

**Art. 171.** Na prestação de serviço de transporte aquaviário, para destinatário localizado neste Estado, será emitido o Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, no mínimo, em 4 (quatro) vias, que terão a seguinte destinação:

**Art. 172.** Na prestação de serviço de transporte aquaviário, para destinatário localizado em outro Estado, o Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas será emitido com uma via adicional (5ª via), que acompanhará o transporte para fins de controle do Fisco de destino.

**Parágrafo único.** Nas prestações de serviço de transporte de mercadorias abrangidas por benefícios fiscais, com destino à Zona Franca de Manaus, havendo necessidade de utilização de via adicional do Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, esta poderá ser substituída por cópia reprográfica da 1ª via do documento.<sup>137</sup>

<sup>136</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 8 abr. 2013.

<sup>137</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 11 abr. 2013.



O Bilhete de Passagem e Nota de Bagagem, segundo os artigos 196, 198 e 199, do Decreto nº 19.714/2003, serão os documentos fiscais utilizados pelos transportadores quando executarem o transporte aeroviário intermunicipal, interestadual e internacional de passageiros, e serão emitidos no início da prestação de serviço, no mínimo em duas vias, sendo que a 1ª ficará em poder do emitente, para exibição ao Fisco, enquanto a 2ª via deverá ficar com o passageiro durante a viagem<sup>138</sup>.

Em consonância com o artigo 210 do Decreto nº 19.714/2003, o manifesto de carga consiste em documento a ser utilizado por transportadoras rodoviárias de cargas quando a prestação é realizada de forma fracionada, o que corresponde a mais de um conhecimento de transporte<sup>139</sup>.

### **2.1.7 Serviço de Transporte Aéreo de Carga e Passageiros**

Quanto ao transporte aéreo de carga e passageiros, em prestação intermunicipal e interestadual às empresas nacionais e regionais – na qualidade de concessionárias de serviços públicos de transporte aéreo regular de passageiros e de carga – que preferirem pela sistemática de redução do imposto em troca do aproveitamento dos créditos fiscais, sujeitam-se ao regime especial de apuração do ICMS, em consonância com o Ajuste SINIEF 10/89, disciplinado pelo artigo 453 do Decreto nº 19.714/2003<sup>140</sup>.

O estabelecimento centralizador terá escrituração própria a ser realizada pela concessionária responsável pela contabilidade. Porém, as concessionárias que executam serviço de transporte aéreo de âmbito interno e nacional, deverão estar inscritas no Estado do Maranhão, onde recolherão o ICMS e guardarão uma via do Relatório de Emissão de Conhecimentos Aéreos e do Demonstrativo de Apuração do ICMS anexado ao comprovante do pagamento do imposto, em atendimento ao § 1º do artigo 453 do Regulamento Estadual. Para registrar os bilhetes de passagem nas notas fiscais de serviço de transporte, deverão as concessionárias emitir o Relatório

---

<sup>138</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 14 abr. 2013.

<sup>139</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 14 abr. 2013.

<sup>140</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 17 abr. 2013.

de embarque de passageiros antes do início da execução do serviço, em atendimento aos artigos 453 e 455 do Regulamento Estadual<sup>141</sup>.

Questão polêmica diz respeito à cobrança de ICMS sobre o transporte de pessoas e cargas entre o continente e lugares situados no mar territorial, sobre a plataforma continental, zona econômica exclusiva, ilhas oceânicas da União. Para José Eduardo Soares de Melo<sup>142</sup>, trata-se de caso atípico que deve ser compreendido como uma violação à Constituição Federal, visto que tal previsão legal extrapola a competência dos Estados, afronta da imunidade recíproca entre os entes da Federação e invade matéria reservada à lei complementar tributária de esfera nacional.

### **2.1.8 Prestações de Serviços de Transporte na Modalidade de Redespacho, Subcontratação e Transbordo.**

Em consonância com o artigo 203-A, § 3º, do Regulamento do ICMS/MA/2003<sup>143</sup>, o “redespacho é o contrato entre transportadores em que um prestador de serviço de transporte (redespachante) contrata outro prestador de serviço de transporte (redespachado) para efetuar a prestação de serviço de parte do trajeto”. Da análise do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, Diniz nos remete à seguinte definição de redespacho:

Quando uma transportadora, contratada pelo tomador do serviço, repassa, por sua conta, parte do trajeto a outra transportadora por ela contratada, temos a ocorrência do redespacho, previsto no artigo 206 do RICMS/2000, ou seja, cumpre uma parte do trajeto e contrata outra transportadora para cumprir o restante do trajeto até o destino. Poderá ocorrer, ainda, a hipótese do redespacho caracterizar-se intermodal, o qual ocorre quando num mesmo percurso há contratação de modalidade distinta de prestação de serviço, isto é, iniciou-se a prestação com serviço de transporte rodoviário e para o mesmo percurso a primeira transportadora contratou um serviço de transporte aéreo, por exemplo, para concluir o trajeto.<sup>144</sup>

---

<sup>141</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso: 19 de abr. 2013.

<sup>142</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**, p. 139.

<sup>143</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 15 ago. 2013.

<sup>144</sup> DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço**. Serviços de Transportes: ISS e ICMS. São Paulo: Cenofisco,

Desse modo, quando a prestação de serviço de transporte ocorrer na modalidade de redespacho, o artigo 212, do RICMS/2002, estabelece os seguintes procedimentos a serem adotados:

**Art. 212.** Quando o serviço de transporte de carga for efetuado por redespacho, deverão ser adotados os seguintes procedimentos:

I – o transportador que receber a carga para redespacho:

a) emitirá o competente conhecimento de transporte, lançando o frete e o imposto correspondente ao serviço que lhe couber executar, bem como os dados relativos ao redespacho;

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

c) entregará ou remeterá a 1ª via do conhecimento de transporte, emitido na forma da alínea “a” deste inciso, ao transportador contratante do redespacho, dentro de 5 (cinco) dias, contados da data do recebimento da carga.

II – o transportador contratante do redespacho:

a) anotarà na via do conhecimento que fica em seu poder (emitente), referente à carga redespachada, o nome e endereço de quem aceitou o redespacho, bem como o número, a série e subsérie e da data do conhecimento referido na alínea “a” do inciso I, deste artigo;

b) arquivará em pasta própria os conhecimentos recebidos do transportador para o qual redespachou a carga para efeito de comprovação de crédito do ICMS, quando for o caso.

Tendo por análise a legislação Paulista, se a prestação de serviço de transporte for realizada, exclusivamente, em território interno, na modalidade de redespacho, caberá à transportadora primeiramente contratada a responsabilidade no recolhimento do ICMS devido sobre todo o transporte realizado. Já em relação à 2ª transportadora contratada para realizar o redespacho, no conhecimento de transporte constarão as informações do redespacho e não terá o destaque do imposto<sup>145</sup>.

Situação diversa ocorre na prestação de serviço de transporte interestadual, na qual uma transportadora inicia a prestação em trajeto que se estende de um Estado a outro, havendo, posteriormente, um redespacho efetivado

---

2010. p. 125.

<sup>145</sup> DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço**. Serviços de Transportes: ISS e ICMS, p. 127.

por uma 2ª transportadora até o destino final. Nesse caso, terá a 1ª transportadora o ônus de recolher o ICMS, em relação ao itinerário total, ao Estado em que se deu início a prestação e, em relação ao percurso realizado pela 2ª empresa contratada, ocorrerá outro fato gerador do imposto devido ao Estado em que ocorreu o redespacho. Daí que o ICMS recolhido pela 2ª transportadora que realizou o redespacho poderá ser utilizado como crédito pela 1ª transportadora<sup>146</sup>.

Segundo o artigo 202-a, § 2º, do RICMS/2003<sup>147</sup>, a subcontratação de serviço de transporte é aquela firmada na origem da prestação do serviço, por opção do prestador de serviço de transporte em não realizar o serviço por meio próprio. Nesse sentido, ensina Flávio Galvão:

A subcontratação é a prestação de serviços de transporte que se realiza por meio de outra empresa prestadora do serviço que aquela que foi inicialmente contratada pelo tomador de 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.<sup>148</sup>

Tal modalidade de prestação de serviços é enquadrada no regime jurídico de Substituição Tributária, visto que a transportadora contratada e que cobra do tomador de serviço o valor integral do frete não realiza, de fato, a prestação do serviço de transporte, mas contrata outra transportadora para efetuar a prestação de forma integral<sup>149</sup>.

Já o transbordo ocorre quando a prestação de transporte de pessoas ou cargas realizada por determinado veículo, por necessidade ou comodidade, é transferida a outro veículo de propriedade mesmo transportador<sup>150</sup>.

---

<sup>146</sup> DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço**. Serviços de Transportes: ISS e ICMS, p. 127.

<sup>147</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 16 ago. 2013.

<sup>148</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS Transportes**. São Paulo: Editora Quarter Latin, 2010. p. 107-108.

<sup>149</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS Transportes**. São Paulo: Editora Quarter Latin, 2010. p. 108.

<sup>150</sup> DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço**. Serviços de Transportes: ISS e ICMS, p. 129.

## 2.2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE

### 2.2.1 Conceito e Fonte Histórica Legislativa

Ao analisar os aspectos do serviço de transporte, é relevante ressaltar que se trata do ato que envolve conduzir pessoas ou objetos de um lugar a outro, mediante remuneração. Nesse entendimento, define Diniz<sup>151</sup>:

Transporte, portanto, vem a ser o ato ou efeito de transportar, de deslocar pessoas ou coisas no espaço, de um ponto a outro, mediante remuneração, tendo em vista que a expressão “mediante remuneração” é essencial para a caracterização do fato gerador do ICMS.

Quanto ao aspecto legislativo, na doutrina de Flávio Galvão<sup>152</sup>, a obrigação tributária concernente à prestação de serviços de transporte, com base na Constituição Federal de 1824, veio a lume a partir da promulgação da Lei nº 2.940, de 31 de outubro de 1879, que no seu bojo autorizava a cobrança de uma taxa de transporte de passageiro de quem utilizava as linhas férreas a vapor, tanto de natureza particular quanto pública. De modo que a cobrança se estendia ao transporte de barco a vapor executado por companhias subvencionadas pelo poder público. Daí que, ao discorrer sobre a questão, preleciona Galvão<sup>153</sup>:

A obrigação Tributária [...] 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. [...] De tão contestada, a cobrança de tributos foi definitivamente abolida em relação à cobrança incidente sobre o transporte de passageiros efetuado na cidade do Rio de Janeiro.

Já no sistema constitucional de 1891, não se estabeleceu de forma específica a competência para instituição da tributação incidente sobre a prestação de serviços de transporte. De qualquer modo, baseado na competência residual estabelecida pela Carta Magna 1891 para a criação de tributos, o Congresso Nacional, ao determinar o orçamento e a receita geral, editou a Lei nº 489/1879, que

---

<sup>151</sup> DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço**. Serviços de Transportes: ISS e ICMS, p. 14.

<sup>152</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS sobre Transportes**, p. 17.

<sup>153</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS sobre Transportes**, p. 18 e 20.

previa a cobrança de um imposto sobre o transporte que se estendia a todas as companhias de transportes a vapor, marítimas, fluviais ou terrestres, etc.<sup>154</sup>.

É relevante apontar que, com o advento das Constituições de 1934, 1937 e 1945, não houve mudanças no que concerne aos serviços de transportes. Todavia, com o surgimento da reforma tributária consignada na Emenda Constitucional nº 18 de 1965 e com a vigência da Lei Maior de 1967, houve alterações, pois, além da competência da União, permitiu-se que os municípios cobrassem, por exclusão, dentro do âmbito local, o imposto sobre serviço de transportes. Nesse compasso, leciona Galvão<sup>155</sup>:

Competia, pois, à União o imposto de serviço de transporte e comunicação, salvo os de natureza estritamente municipal, cabendo aos municípios, por exclusão, os serviços de transporte realizados nos limites específicos das fronteiras Locais.

Ao fazer reflexão sobre esse momento histórico, explicita Marianita Ribeiro Diniz<sup>156</sup> que a tributação do imposto incidente sobre o serviço de transporte intermunicipal e interestadual era de competência da União, com previsão no artigo 21, inciso VII, da Constituição Federal de 1969, o qual era denominado Imposto sobre Transportes (IST). Nesse sentido, assevera Kalume<sup>157</sup>:

É importante ressaltar que, até o advento da Constituição de 1988, os Estados e o Distrito Federal detinham competência para instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, antigo ICM. Com a nova Carta Magna, os impostos sobre serviços de transporte e de comunicação, anteriormente de competência da União, passaram, também, para a competência das unidades federadas.

Atualmente, o ICMS, que engloba a incidência sobre o serviço de transporte, está previsto no artigo 155, inciso II, § 2º, da Constituição Federal de 1988, tendo por normas complementares o artigo 2º, § 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996, o qual estabelece regras gerais que explicitam o termo utilizado pela Carta Magna vigente, bem como leis estaduais que instituem o aludido

---

<sup>154</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS sobre Transportes**, p. 29-30.

<sup>155</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS sobre Transportes**, p. 35.

<sup>156</sup> DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço**. Serviços de Transportes: ISS e ICMS, p. 13.

<sup>157</sup> KALUME, Célio Lopes. **ICMS Didático**, p. 1.

imposto, que se completa pelos convênios pactuados entre estados, regulamento do poder executivo, portarias, etc.

### 2.2.2 Fato Gerador e Local da Incidência do ICMS

Segundo o comando do Código Tributário do Estado do Maranhão, Lei nº 7.799 de 19 de dezembro de 2002, artigo 5º, inciso II, o ICMS incide sobre “as prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores”. Daí a expressão “por qualquer via” ser empregada para abarcar diversos meios de transporte terrestre, aquaviário e aéreo. Nesse contexto, o ICMS incide também “sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior”<sup>158</sup>.

O fato gerador de ICMS sobre o serviço de transporte ocorre nas prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou objetos<sup>159</sup>. A esse respeito, Koch leciona que o fato gerador realmente se concretiza quando de fato ocorrer a prestação de serviço, que, antecipadamente, é formalizada por qualquer forma de contrato, tanto formal quanto informal, entre o transportador e tomador de serviço. Conclui o autor:

Com isso, se excluem do alcance da tributação os serviços de entrega, pelo contribuinte, com veículo próprio, de mercadorias por ele vendidas (carga própria), ficando, nesta hipótese, dispensados de emitir o conhecimento de transporte rodoviário de cargas. Não há neste caso uma relação contratual para prestação de serviço de frete.<sup>160</sup>

Quanto ao aspecto da onerosidade, não vislumbra Kalume<sup>161</sup>, na matriz constitucional, constituir requisito exigível para caracterizar a incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte. Assevera o autor:

Ora, afirma a doutrina que o ICMS não incide sobre os contratos relacionados com a prestação de serviços, mas sobre a efetiva obrigação de fazer. Assumida essa obrigação perante terceiros, não é constitucionalmente relevante, em nosso ponto de vista, que seja ou não

<sup>158</sup> MARANHÃO. **Lei 7.799, de 19 de dezembro de 2002**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=2087>>. Acesso em: 22 mar. 2013.

<sup>159</sup> DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço**. Serviços de Transporte: ISS e ICMS, p. 14.

<sup>160</sup> KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: Comentários a Lei Complementar 87/96**, p. 104.

<sup>161</sup> KALUME, Célio Lopes. **ICMS Didático**, p. 194.

onerosa a prestação. Exigir-se-á, como nas demais hipóteses de fatos geradores do ICMS, apenas a caracterização do prestador como contribuinte, ou seja, que tenha a prática habitual da realização de tais fatos como atividade operacional. Relembremos, mais uma vez, que são largamente aceitas como sujeito ao ICMS as doações de mercadorias que, a exemplo de prestações não onerosas, não têm encargo para ambas as partes. Não é da essência da regra-matriz a onerosidade, apenas a efetiva prestação do serviço.<sup>162</sup>

Seguindo linha de raciocínio diverso, Diniz considera essencial para caracterizar a incidência de ICMS que o serviço de transporte seja remunerado, pois o valor pago pela prestação é que materializará o fato gerador do imposto. Para o autor, há de diferenciar o serviço de transporte remunerado que incide o fato gerador do ICMS da simples condução que não incide o imposto. Assim explicita:

A remuneração pela prestação de serviço de transporte realizada, ainda que de forma indireta, é elemento essencial para a caracterização do fato gerador do ICMS, pois é exatamente a paga pelo serviço contratado que caracteriza a prestação onerosa, concretizando assim o fato gerador do imposto. [...] Dessa maneira, em se tratando de serviço, deve haver sempre a obrigação de alguém executar para outrem a deslocação de pessoas ou coisas, mediante remuneração. Assim, não podemos confundir 'transporte com condução', este não é oneroso e nem tem o caráter de obrigação. Tomemos como exemplo a hipótese de alguém levar um amigo, por mera liberalidade ou cortesia, de um ponto para outro, neste caso não prestará serviço de transporte, haverá apenas uma condução, que comumente chamamos de "carona".<sup>163</sup>

Na percepção de Carrazza<sup>164</sup>, o autotransporte, seja de pessoas ou de cargas, que se realiza entre estabelecimentos da mesma empresa, dentro das finalidades da própria empresa, não pode constituir modalidade de deslocamento que se consubstancia em fato gerador de ICMS. Daí o autor acrescenta:

Assim, o serviço de transporte interestadual e intermunicipal para si próprio (autosserviço) e aquele sem significação econômica (como serviço filantrópico, o familiar, o de mera cortesia etc.), refogem ao ICMS. O mesmo se dá com o serviço de transporte interestadual ou intermunicipal que o empregado presta ao seu empregador (como, v.g., motorista da empresa de ônibus ou da empresa transportadora). [...] Por aí já estamos

---

<sup>162</sup> KALUME, Célio Lopes. **ICMS Didático**, p. 194-195.

<sup>163</sup> DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço**. Serviços de Transporte: ISS e ICMS, p. 15-16.

<sup>164</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, p. 194.



percebendo que no autosserviço de transporte transmunicipal não há base de cálculo justamente porque não há preço do serviço. Ora, não havendo preço do serviço, inexistente dimensão econômica a ser considerada – o que, também por este aspecto, confirma a não incidência do ICMS.<sup>165</sup>

A Lei estadual do Maranhão<sup>166</sup> nº 7.799/2002, artigo 8º, incisos II e X, prevê a não incidência do ICMS em relação às prestações de serviço de transportes realizadas para o exterior e o transporte intermunicipal de característica urbana, nas regiões metropolitanas criadas pelo Estado, assim dispondo:

**Art. 8º** O imposto não incide sobre:

[...]

II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços;

[...]

X – prestação do serviço de transporte intermunicipal de característica urbana, nas regiões metropolitanas criadas neste Estado; [...].

Analisando o aspecto do local do fato gerador do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte, vale lembrar que a localidade onde inicia o transporte de carga, de bens e de passageiros, diferentemente da operação de circulação de mercadorias, representará o lugar onde se concretiza o fato gerador do imposto. Nesse sentido, ensina Diniz:

Quando se trata de operação relativa à circulação de mercadorias, o local do estabelecimento remetente é essencial para a definição do destino da arrecadação. Para a prestação de serviço de transporte, o local em que está estabelecida a transportadora não constitui parâmetro essencial para definir o destino da arrecadação do imposto, e sim o local de início da prestação de serviço.<sup>167</sup>

É de concluir, portanto, como regra geral, que o local do começo do transporte constitui aspecto imprescindível para definição do Estado ao qual se deve

---

<sup>165</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, p. 194, 195 e 199.

<sup>166</sup> MARANHÃO. **Lei 7.799, de 19 de dezembro de 2002**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=2087>> Acesso em: 22 mar. 2013.

<sup>167</sup> DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço**. Serviços de Transporte: ISS e ICMS, p. 14-15.

pagar o imposto devido, não importando onde está domiciliada a empresa transportadora. Entretanto, se a transportadora, ao realizar determinada prestação, estiver em situação irregular, não munida de documento fiscal hábil que comprove a prestação, o imposto será devido ao Estado onde se encontra o transportador. Alinhando-se a essa concepção, explicita Dermeval Frossard:

Porém, se estes bens, mercadorias e passageiros forem encontrados sendo transportados sem a correspondente documentação fiscal, será considerado ocorrido o fato gerador, ou seja, o local onde se encontra o transportador no momento da interceptação em situação irregular.<sup>168</sup>

De forma semelhante, a legislação estadual do Maranhão<sup>169</sup>, Lei nº 7.799/2002, artigo 25, inciso II, alíneas a, b e c, define o local da ocorrência do fato gerador do ICMS no momento do início da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal. Todavia, quando a prestação de serviço de transporte estiver em circunstância irregular por estar desacompanhada de documento fiscal ou com documentação inidônea, a cobrança do imposto estadual ocorrerá no lugar onde se encontra o transportador, situação diversa do serviço prestado no exterior, em que a lei estadual atribui ao estabelecimento destinatário do serviço a responsabilidade pelo pagamento do ICMS.

### 2.2.3 Contribuinte/Responsável do ICMS Transporte

O Código Tributário Nacional<sup>170</sup>, Lei nº 5.172/1966, nos termos do artigo 121, parágrafo único, incisos I e II, identifica o contribuinte como aquele que exerce vínculo pessoal e direto com a circunstância que constitui o respectivo fato gerador, enquanto o responsável, quando, sem apresentar característica de contribuinte, assume a obrigação em decorrência de preceito legal. Reza o dispositivo:

**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:

<sup>168</sup> FROSSARD, Dermeval. **ICMS Genérico**. 3. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2011. p. 245-246.

<sup>169</sup> MARANHÃO. **Lei 7.799, de 19 de dezembro de 2002**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=2087>>. Acesso em: 22 mar. 2013.

<sup>170</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2013.

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.

Por seu turno, a legislação do Estado do Maranhão<sup>171</sup>, Lei nº 7.799/2002, artigo 26, define o contribuinte como aquela pessoa jurídica ou física que pratica, com assiduidade e visando ao lucro, prestações de serviço de transporte de característica interestadual e intermunicipal, mesmo que tais prestações tenha início em outro país, assim dispondo:

**Art. 26.** Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Assim, no que tange à prestação de serviço de transporte, o contribuinte será o transportador, seja pessoa física ou jurídica, que se obriga a conduzir pessoas ou coisa a determinado lugar. Desse modo, mesmo utilizando transporte de terceiros, a responsabilidade por riscos incide sobre o transportador<sup>172</sup>.

Por sua vez, considera-se responsável pela obrigação principal aquele, sem apresentar características de contribuinte do ICMS, cuja obrigação é decorrente de disposição legal. Nesse caso, a lei atribui ao tomador do serviço a responsabilidade pelo pagamento do imposto em substituição ao transportador que realizou o fato gerador. Caberá, então, ao contratante, o direito ao crédito da prestação de serviço. Nesses termos, anota Dermeval Frossard:

As legislações estaduais determinam que quem tem direito ao crédito da prestação do serviço é o tomador do serviço, isto é, quem contrata o transportador, ficando o contratante, quando possível e a legislação estadual assim determinar, como responsável por substituição tributária pelo pagamento do imposto devido por quem praticou o fato gerador. Esta prática é comum quando o contribuinte contratante apura seu imposto

---

<sup>171</sup> MARANHÃO. **Lei 7.799, de 19 de dezembro de 2002.** Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=2087>.> Acesso em: 22 mar. 2013.

<sup>172</sup> DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço.** Serviços de Transportes: ISS e ICMS, p. 22.

pelo sistema de débito e crédito. O imposto devido pela transportadora é lançado na nota fiscal, juntamente com os dados da transportadora e, posteriormente, no livro de apuração do ICMS.<sup>173</sup>

Já quando a prestação envolver diversas empresas de transporte, o ônus pelo pagamento do ICMS poderá ser incumbido, mediante convênio firmado entre Estados, justamente àquele que realizar a cobrança total do respectivo valor do tomador do serviço, tal como preceituado no artigo 29 da Lei nº 7.799/2002:

**Art. 29.** Nos serviços de transporte e de comunicação, quando a prestação for efetuada por mais de uma empresa, a responsabilidade pelo pagamento do imposto poderá ser atribuída, por convênio celebrado entre as unidades federadas, àquela que promover a cobrança integral do respectivo valor diretamente do usuário do serviço.<sup>174</sup>

Em relação às saídas de mercadorias, a Lei nº 7.799/2002<sup>175</sup>, artigos 52 e 53, imputa ao contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte na qualidade de contribuinte substituto a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, com inclusão do diferencial de alíquota, como rezam os dispositivos:

**Art. 52.** Na saída das mercadorias relacionadas no Anexo I desta lei, fica atribuída ao contribuinte substituto a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto incidente nas operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive o referente ao diferencial de alíquota, conforme dispuser a legislação tributária específica.

**Art. 53.** Fica atribuída a qualidade de contribuinte substituto, nas seguintes hipóteses:

[...]

IV – ao contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; [...].

---

<sup>173</sup> FROSSARD, Dermeval. **ICMS Genérico**, p. 249.

<sup>174</sup> MARANHÃO. **Lei 7.799, de 19 de dezembro de 2002**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=2087>> Acesso em: 22 mar. 2013.

<sup>175</sup> MARANHÃO. **Lei 7.799, de 19 de dezembro de 2002**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=2087>> Acesso em: 22 mar. 2013.

Porém, quando o fato gerador presumido não se concretizar, o Decreto nº 19.714/2003<sup>176</sup>, no artigo 539 e seus parágrafos, confere ao contribuinte substituído o direito à devolução do valor do ICMS pago por força da substituição tributária. Assim, caberá ao contribuinte substituído formular pedido de devolução, e caso em 90 dias não tenha sido atendido, poderá se creditar, em livro fiscal, do valor do imposto pago, devidamente atualizado pelos requisitos aplicáveis ao imposto.

## 2.2.4 Base de Cálculo e Alíquota

Conforme estatuído no Código Tributário do Estado do Maranhão<sup>177</sup>, Lei nº 7.799/2002, o ICMS sobre as prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal tem por base de cálculo o preço do serviço de transporte, como reza o artigo 13 e incisos da citada lei:

**Art.13.** A base de cálculo do imposto é:

[...]

III – o preço do serviço, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

[...]

IX – o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização, no recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

[...]

XII – o valor da prestação no Estado de origem, na utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;

[...]

**§ 6º** Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Como se nota da leitura dos dispositivos acima, a base de cálculo empregada na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal corresponderá ao valor cobrado pelo serviço. Contudo, quanto ao serviço prestado

<sup>176</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 03 abr. 2013.

<sup>177</sup> MARANHÃO. **Lei 7.799, de 19 de dezembro de 2002**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=2087>>. Acesso em: 24 mar. 2013.

no exterior, a composição da base de cálculo representará o valor da prestação de serviços, adicionados todos os encargos concernentes a sua utilização, que deverá ser cobrado do destinatário do aludido serviço.

O ICMS também incide sobre o valor da prestação que tem origem em outro Estado, desde que não esteja atrelada à prestação seguinte. Já no que diz respeito às prestações interestaduais entre contribuintes distintos, fica sujeito ao imposto no estabelecimento do prestador quando houver reajuste do preço da prestação.

Nas prestações de serviço de transporte sem o preço certo, a base de cálculo do ICMS é o valor corrente do serviço, praticado na localidade da prestação. Por outro lado, caberá à base de cálculo arbitrada, nos casos de omissões e de declarações ou documento do contribuinte que não merece fé, mediante processo regular. Nesse passo, estabelece a Lei Estadual<sup>178</sup> nº 7.799/2002, artigos 20 e 22, os seguintes termos:

**Art. 20.** Nas prestações sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço, no local da prestação.

**Art. 22.** Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Já no que diz respeito ao vale-pedágio, vale lembrar que ele foi criado com o escopo de desonerar os prestadores de serviço de transporte de pagamentos do pedágio nas rodovias. Assim, com base nesse instrumento normativo, os remetentes da mercadoria passaram a suportar o ônus pelo pagamento antecipado do pedágio, e entrega do respectivo comprovante de quitação, ao prestador do serviço de transporte. Mas, se o valor do pedágio estiver agregado ao preço do

---

<sup>178</sup> MARANHÃO. **Lei 7.799, de 19 de dezembro de 2002.** Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=2087>.> Acesso em: 03 abr. 2013.

serviço, logo, incluir-se-á na base de cálculo do imposto estadual. Nesse passo, explicita Diniz<sup>179</sup>:

O vale-pedágio é custo suportado pelo remetente (embarcador) da mercadoria e não compõe o preço do serviço de transporte por não ser valor recebido ou debitado pela transportadora ao tomador do serviço de transporte. [...] O mesmo não acontece com o valor do pedágio, que integra a composição do frete por ser uma importância recebida ou debitada pelo transportador a título de reembolso de despesas, tais como seguro, pedágio, taxas, etc., portanto, se incluirá na base de cálculo do ICMS.

Como se vê, o vale-pedágio não é incluído na base de cálculo do frete para efeito de cobrança do ICMS, uma vez que a responsabilidade pelo pagamento é do tomador do serviço. No entanto, o mesmo não se aplica ao serviço de pagamento eletrônico para veículo denominado “Sem Parar/Via Fácil”, em que o encargo pertence ao transportador e não ao tomador do serviço e, conseqüentemente, integra o preço do frete que servirá de base de cálculo do imposto<sup>180</sup>.

De outro modo, Carrazza discorda do entendimento de que a base de cálculo do ICMS deve incluir o valor do pedágio, pois considera que tal cobrança ultrapassa os limites constitucionais estabelecido na regra-matriz do imposto, como adverte:

Obviamente, o preço do serviço é o realmente praticado, ou seja, abstraído, inclusive, o valor do pedágio. Deveras, a ideia 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.<sup>181</sup>

Nesse mesmo juízo, Galvão argui que o adicionamento do valor do pedágio à base de cálculo do ICMS não ratifica o elemento material do antecedente

<sup>179</sup> DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço**. Serviços de Transportes: ISS e ICMS, p. 27.

<sup>180</sup> DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço**. Serviços de Transportes: ISS e ICMS, p. 28.

<sup>181</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, p. 205.

previsto na Constituição, que estabelece que o imposto incida sobre a prestação de serviço de transporte, arrazoando:

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 serviço de transporte. A Constituição de 1988 determina que a base de cálculo possível da hipótese de incidência do imposto sobre a prestação de serviço 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. [...] 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.<sup>182</sup>

No que concerne à alíquota, refere-se a um dos elementos da regra matriz do ICMS sobre a prestação de serviço de transportes, constituindo o valor do tributo aplicado à base de cálculo que, como grandeza numérica, estabelece o *quantum debeatur* devido pelo sujeito passivo<sup>183</sup>.

No que tange à circulação de mercadorias, a localização da empresa é aspecto essencial para caracterização da alíquota do ICMS a ser cobrado do sujeito passivo da obrigação tributária. Isso não ocorre com a prestação de serviço de transporte, pois o caminho físico da mercadoria, dos bens e das pessoas constitui informação imprescindível para identificação da alíquota do aludido imposto. Nessa acepção, anota Diniz:

Para definirmos a alíquota do imposto incidente nas prestações de serviços de transporte, faz-se necessário a identificação do trajeto físico da mercadoria, ou seja, o início e seu término e não a localização do tomador, seja este o remetente ou o destinatário.

---

<sup>182</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS sobre Transportes**, p. 211 e 213.

<sup>183</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS sobre Transportes**, p. 213.



A Lei Estadual do Maranhão<sup>184</sup> nº 7.799/2002 dispõe sobre os percentuais aplicados nas prestações de serviço de transporte, prevendo, no artigo 23 e incisos, com base na Resolução nº 95/96, do Senado Federal, a alíquota de 4% (quatro por cento) no que concerne ao transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal, cujo destino é contribuinte de ICMS, enquanto nas prestações de transporte aéreo interno e no transporte interestadual não contribuinte do ICMS a alíquota será de 12%.

Todavia, quanto à prestação de serviço de transporte interno e no serviço destinado a não contribuinte do imposto, ou seja, consumidor final em outro Estado, bem como no transporte iniciado no exterior, a alíquota devida será de 17%. Contudo, quando a prestação ocorrer no percurso entre Estados, a alíquota do imposto será o percentual que resultar da diferença entre a alíquota interna do Estado de origem e aquela aplicada no Estado destinatário, conforme preceitua o artigo 23 e incisos, da Lei Estadual do Maranhão<sup>185</sup> nº 7.799/2002.

### 2.2.5 Créditos do ICMS Relativo à Prestação de Serviço de Transporte

O ICMS, mesmo se aplicando à prestação de serviço de transporte, tem como característica a não cumulatividade, permitindo que haja compensação do valor pago antecipadamente em cada prestação de serviço realizado em percursos interestaduais e intermunicipais. Assim, é garantida ao sujeito passivo a prerrogativa de creditar-se do imposto anteriormente pago na prestação de serviço de transporte. Nesse passo, prescreve a Lei nº 7.799/2002, artigos 34 e 35:

**Art. 34.** O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este ou outro Estado.

**Art. 35.** Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o

---

<sup>184</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso: 03 de abr. 2013.

<sup>185</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso: 03 de abr. 2013.

recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.<sup>186</sup>

Com efeito, caberá ao Poder Executivo fixar o valor devido do ICMS tendo por base da diferença a maior entre a última prestação e as anteriores, relacionada a determinado período, como dispõe o artigo 36, § 3º, da Lei nº 7.799/2002, nos seguintes termos:

**Art. 36.** O imposto devido resulta da diferença a maior entre os débitos e os créditos escriturais referentes ao período de apuração fixado pelo Poder Executivo.

[...]

**§ 3º** O Poder Executivo pode estabelecer que o montante devido resulte da diferença a maior entre o imposto devido na operação com mercadoria ou na prestação de serviço e cobrado relativamente às operações e prestações anteriores, ou seja apurado por mercadoria ou serviço, dentro de determinado período, ou em relação a cada operação ou prestação.<sup>187</sup>

A legislação do Estado do Maranhão<sup>188</sup>, pelo Decreto nº 19.714, de 10 de julho de 2003, artigo 35, § 2º, inciso VII, § 6º e artigo 36, inciso II, autoriza as empresas prestadoras de serviços de transporte rodoviário a se creditarem do valor do imposto pago concernente à aquisição de óleo diesel adquirido e indispensável à prestação de serviço e usado em veículo de propriedade da empresa. Por outro lado, o direito ao crédito fiscal referente à prestação de serviço de transporte somente é possível se a prestação posterior não for beneficiada com a redução da base de cálculo ou isenção, caso contrário, ou seja, havendo na prestação subsequente benefício fiscal, deverá o contribuinte estornar o crédito referente à anterior prestação ou crédito de ICMS referente à aquisição de produtos usados em veículos que realizam transporte. Nesse sentido, rezam os dispositivos:

**Art. 35.** [...]

**§ 2º** Constitui crédito fiscal do contribuinte, o valor do imposto destacado em Nota Fiscal, relativa às entradas de:

<sup>186</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 03 abr. 2013.

<sup>187</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso: 03 de abr. 2013.

<sup>188</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso: 03 de abr. 2013.

[...]

VII – óleo diesel adquirido por empresa prestadora de serviço de transporte ferroviário, estritamente necessário à prestação do serviço e utilizado, exclusivamente, em veículo próprio.

[...]

**§ 5º** Fica condicionada a fruição de benefícios fiscais de redução de base de cálculo a não apropriação proporcional dos créditos fiscais relativos a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita para:

I – comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou prestação subsequente for beneficiada com a redução;

**§ 6º** Se, por ocasião da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço, for imprevisível que a saída ou a prestação subsequente se dará ao abrigo de redução de base de cálculo, a fruição do benefício fica condicionada ao estorno proporcional dos créditos referidos neste artigo. (*Conv. ICMS 107/04*).

[...]

**Art. 36.** [...]

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período.

No âmbito Nacional, o Convênio 106/1996<sup>189</sup> autoriza os prestadores de serviço de transporte a utilizarem um crédito de 20% (vinte por cento) do ICMS devido na prestação. Trata-se de uma prerrogativa concedida aos prestadores de serviço de transportes, que podem optar em substituição à tributação estabelecida na lei dos estados.

Sendo assim, caso o contribuinte adote tal procedimento, não poderá fazer uso de quaisquer outros créditos e será registrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências.

Cabe assinalar que, apesar de as prestações de serviço de transporte destinadas ao exterior não sofrerem incidência de ICMS, contudo, os créditos adquiridos anteriormente a tais prestações devem ser mantidos e não estornados. Nesse sentido, reza o Decreto nº 19.714/2003, artigo 42, o qual dispõe que “não se

---

<sup>189</sup> BRASIL. **Convênio de ICMS 106/96**. Disponível <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1996/CV106\\_96.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1996/CV106_96.htm)>. Acesso em: 04 jul. 2013.

estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações e prestações destinadas ao exterior”<sup>190</sup>.

Entretanto, segundo o Decreto nº 19.714/2003, artigo 37, parágrafo único<sup>191</sup>, o direito ao crédito do ICMS pago em prestações anteriores está condicionado à idoneidade dos documentos fiscais e à observância de escrituração nos prazos e condições previstas na legislação estadual. Tal crédito será extinto quando transcorridos cinco após a emissão do documento fiscal.

### **2.2.6 Regime de Apuração do ICMS sobre a Prestação de Serviços de Transportes e Escrituração Fiscal e Prazo de Pagamento**

No regime normal, o ICMS deverá ser recolhido pelo sujeito passivo de apuração. Assim, o débito do imposto ocorre com a aplicação de alíquotas sobre as bases de cálculo das prestações tributadas. Porém, a definição do imposto devido somente se confirmará após serem deduzidos os valores recolhidos antecipadamente (crédito), cuja diferença, caso superarem os débitos, será transportada para o período seguinte como saldo credor, tal como dispõe o Decreto nº 19.714/2003, artigo 58 e parágrafos:

**Art. 58.** O imposto devido resulta da diferença a maior entre os débitos e os créditos escriturais referentes ao período de apuração.

**§ 1º** Os débitos são constituídos pelos valores resultantes da aplicação das alíquotas cabíveis sobre as bases de cálculo das operações ou prestações tributadas.

**§ 2º** Do valor do imposto devido, apurado na forma do *caput*, são dedutíveis os recolhimentos antecipados e outros valores expressamente previstos na legislação tributária, transferindo-se para o período subsequente o eventual saldo credor.

**§ 3º** O período de apuração do regime normal corresponde ao mês calendário.

As empresas transportadoras, como os demais contribuintes, estão sujeitas à escrituração fiscal e apuração do imposto, que deverão ser realizadas no último dia de cada mês. No Registro de Saídas serão anotados os totais acumulados

---

<sup>190</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 07 abr. 2013.

<sup>191</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 08 ago. 2013.

do valor contábil das prestações no mês, do valor da base de cálculo das prestações com débito do imposto e do valor total do próprio imposto debitado, do valor fiscal das prestações isentas ou não tributadas e de outras prestações sem débito do imposto. Já no Registro de Entradas, por sua vez, deverão ser registrados os totais acumulados do valor contábil das prestações realizadas no mês, do valor da base de cálculo das prestações com crédito do imposto e do próprio imposto creditado, do valor fiscal das prestações isentas ou não tributadas e das demais prestações sem crédito do imposto. Por derradeiro, no Registro de Apuração de ICMS, deverão ser lançados os totais mensais extraídos dos livros Registro de Saída e de Registro de Entrada<sup>192</sup>, agrupados de acordo com o código fiscal das prestações de saídas e entradas do mês, inclusive dos estornos dos débitos ou créditos. Assim, tais procedimentos deverão ser seguidos de acordo com o artigo 61, incisos e alíneas, do Decreto nº 19.714/2003:

**Art. 61.** Os estabelecimentos de contribuintes são obrigados à escrituração fiscal e apurarão no último dia de cada mês:

I – no Registro de Saídas, os totais acumulados:

- a) do valor contábil das operações e prestações no mês;
- b) do valor da base de cálculo das operações e prestações com débito do imposto e o valor total do respectivo imposto debitado;
- c) do valor fiscal das operações e prestações isentas ou não tributadas;
- d) do valor fiscal de outras operações e prestações sem débito do imposto;

II – no Registro de Entradas, os totais acumulados:

- a) do valor contábil das operações e prestações efetuadas no mês;
- b) do valor da base de cálculo das operações e prestações com crédito do imposto e o valor total do respectivo imposto creditado;
- c) do valor fiscal das operações e prestações isentas ou não tributadas;
- d) do valor fiscal de outras operações sem crédito do imposto;

III – no Registro de Apuração de ICMS, após os lançamentos dos totais mensais extraídos dos livros Registro de Saídas e Registro de Entradas, agrupados segundo código fiscal de operações e prestações, correspondentes aos serviços tomados e às operações de entradas e saídas de mercadorias realizadas e serviços prestados no mês:

- a) o valor do débito do imposto, relativamente às prestações e operações de saídas;
- b) o valor de outros débitos;

---

<sup>192</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 11 ago. 2013.

- c) o valor dos estornos de créditos;
- d) o valor total do débito do imposto;
- e) o valor do crédito do imposto, relativamente às prestações e operações de entradas;
- f) o valor de outros créditos;
- g) o valor dos estornos de débitos;
- h) o valor total do crédito do imposto;
- i) o valor do saldo devedor, que corresponderá à diferença entre o valor mencionado na alínea “d” e o valor referido na alínea “h”;
- j) o valor das deduções previstas neste Regulamento;
- l) o valor do imposto a recolher, ou
- m) o valor do saldo credor a transportar para o mês seguinte, que corresponderá à diferença entre o valor mencionado na alínea “h” e o valor referido na alínea “d”.

No que tange ao prazo de pagamento, em relação aos contribuintes que se submetem à apuração por período, o artigo 69 e parágrafos do Decreto nº 19.714/2003<sup>193</sup> estabelecem que “O pagamento do ICMS deverá ser realizado até o 20º (vigésimo) dia do mês ulterior ao surgimento dos fatos geradores”. Já no caso de entrada de serviços provenientes de outros Estados, o pagamento do ICMS referente ao diferencial de alíquota será no momento da entrada no Estado do Maranhão do prestador de serviço, caso não esteja credenciado no órgão fazendário (§ 2º).

Quanto às empresas de transporte aéreo, o recolhimento do imposto será efetuado parcialmente, em dois momentos, ou seja, em valor não inferior a 70% (setenta por cento) do valor devido até o dia 10 e o restante do imposto no último dia do mês do pagamento, conforme prevê o artigo 70 do Decreto nº 19.714/2003<sup>194</sup> e Convênio ICMS nº 120/96.

---

<sup>193</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 11 ago. 2013.

<sup>194</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 11 ago. 2013.

## CAPÍTULO 3

### CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS SOBRE O SERVIÇO DE TRANSPORTE AÉREO DE PASSAGEIROS

Considerando o que foi tratado nos capítulos antecedentes, o presente capítulo versará sobre a questão principal de nosso estudo, acerca da constitucionalidade da cobrança do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros. Em razão disso, embrenhar-se-á no estudo dos fundamentos jurídicos que embasam a inconstitucionalidade do serviço de transporte aéreo de passageiro na visão da Suprema Corte, bem como trazendo posicionamentos antagônicos ao entendimento do STF, manifestados pela *PGFN* e por alguns doutrinadores, com objetivo de compreender os parâmetros jurídicos que permitem a instituição e cobrança do referido imposto sem que o ente federativo competente incorra em inconstitucionalidade.

#### 3.1 Considerações Gerais Sobre a Constitucionalidade

A Constituição Federal de 1988, além de disciplinar matéria de maior importância no campo tributário, detém a suprema hierarquia cujas normas delineadas no seu texto ocupam posição superior aos imperativos infraconstitucionais, servindo de fundamento e norteamento de todo o processo de criação, interpretação e aplicação das demais normas que constitui o sistema jurídico vigente.

Em decorrência disso, o controle de constitucionalidade funciona como mecanismo de aferição da compatibilidade de qualquer ato normativo infraconstitucional (lei complementar, lei ordinária, etc.) que não cumpre sua função delineada na Constituição Federal. A declaração de inconstitucionalidade consiste no reconhecimento da invalidade do ato normativo inconstitucional e tem por fim paralisar sua eficácia.

Assim, a análise de constitucionalidade da cobrança de impostos, como no caso do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros, perpassa pela compreensão do papel que tem os atos normativos ao

disciplinarem tópicos tributários. Desse modo, para que haja a cobrança de determinado tributo, não basta a existência de lei autorizativa, mas é imperativo que o ato normativo, ao criar a hipótese de incidência tributária ou dispor sobre a tributação, cumpra com rigorosidade a sua função ou atribuição delineada na Carta Magna.

Os atos normativos (Constituição Federal, lei complementar e lei ordinária) cumprem papéis distintos na instituição do ICMS e demais tributos, de forma que a ordem jurídica nacional compõe-se de normas imperativas, as quais, por sofrerem modificação de acordo com sua forma e conteúdo relativos aos temas que disciplinam e valores que albergam, acabam por desempenhar, distintamente umas das outras, papéis específicos em matéria tributária.

A Constituição Federal de 1988<sup>195</sup>, no inciso III, do artigo 155, disciplina a competência para instituição do ICMS, mas ela própria não faz nascer o aludido imposto, visto tratar-se de apenas uma possibilidade conferida aos Estados e Distrito Federal para exercer tal atribuição.

Porém, ao dispor sobre matéria tributária, a Carta Magna nem sempre define de forma clara e suficiente os termos e institutos que ela emprega. Desse modo, a Constituição Federal de 1988 confere à lei complementar o importante papel, mediante normas gerais, de traduzir ou explicitar aquilo que não fez em seu texto. Daí caber à lei complementar, segundo o artigo 146 e incisos da Constituição Federal de 1988, estabelecer as normas gerais em matéria tributária com o propósito de evitar conflitos de competências entre os entes federativos, definindo os tributos e suas espécies, a fixação do conceito de obrigação tributária, crédito tributário, lançamento tributário, decadência e prescrição tributária, como dispõe o aludido dispositivo:

**Art. 146.** Cabe à lei complementar:

- I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

---

<sup>195</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 04 set. 2013.



III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.<sup>196</sup>

Portanto, a lei complementar se reveste de especial relevância, uma vez que tem por finalidade trazer maior harmonia e segurança ao sistema tributário nacional, na medida em que os Estados e o Distrito Federal, ao instituírem o ICMS mediante lei ordinária, são impelidos a obedecer a uma mesma lei sem se afastar das estruturas dos termos conceituais delineados na legislação nacional.

Por sua vez, a lei ordinária constitui-se no instrumento normativo que autoriza os Estados e Distrito Federal a exercitarem a competência tributária na instituição e cobrança de ICMS em decorrência do princípio da legalidade.

Todavia, é importante dizer que a lei ordinária, ao criar certo tributo, não tem autonomia para estabelecer e delinear seus próprios conceitos atinentes a determinado tributo, mas, obrigatoriamente, deve observar os balizamentos conceituais estabelecidos previamente em lei complementar quanto ao respectivo fato gerador, base de cálculo e contribuinte, sobretudo atender aos preceitos constitucionais em relação à competência tributária.

Por esse prisma, é indubitável ressaltar que, para os Estados e o Distrito Federal exercerem a competência tributária, a lei ordinária deverá preencher os requisitos delineados em lei complementar. Porém, exigir-se-á que o texto da lei complementar não seja vago e dúbio; este deve ser claro, transparente e de fácil interpretação.

## **3.2 Entendimentos do STF e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**

### **3.2.1 Precedentes do Supremo Tribunal Federal**

Sabe-se que a regra-matriz de incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte está prevista no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal

---

<sup>196</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 04 set. 2013.

de 1988. Assim, nesse dispositivo constitucional se estabelece a competência aos Estados e Distrito Federal para instituir o ICMS frete sobre a execução de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal:

**Art.155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal Instituir impostos sobre:

I – [...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior; [...].<sup>197</sup>

Com a edição da Lei Complementar nº 87/1996<sup>198</sup>, chamada de Lei Kandir, o Congresso Nacional pretendeu regulamentar o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, estabelecendo disposições de âmbito nacional necessárias para compreensão e aplicação das normas constitucionais relativas ao ICMS, inclusive no que tange ao transporte aéreo de passageiros.

Inobstante, o Supremo Tribunal Federal, em sede da ADI nº 1.600-8 em 26/11/2001, declarou a inconstitucionalidade do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros nas operações intermunicipais, interestaduais e internacionais. O STF, em sua decisão, manifestou entendimento que a Lei Complementar nº 87/1996, além de não atender aos postulados constitucionais da isonomia tributária e não cumulatividade do ICMS, não se constituía em instrumento normativo adequado e suficiente para disciplinar as peculiaridades do referido transporte a ensejar a cobrança do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros.

Vale registrar que o questionamento da cobrança do ICMS sobre a navegação aérea de passageiros, anteriormente, já havia sido apreciada pelo STF

---

<sup>197</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 03 maio 2013.

<sup>198</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 03 maio 2013.

em sede da ADI nº 1.089/1994<sup>199</sup>, na qual se questionava a validade do Convênio ICMS nº 66/1988 para disciplinar a exigência do imposto estadual no caso do transporte aéreo, e da interpretação dada pelo STF restou decidido pela inconstitucionalidade do Convênio nº 66/1988, haja vista que o seu regramento apresentava precariedade ao disciplinar assunto de mais alta complexidade, além de não se constituir em um instrumento eficaz e apropriado para dispor acerca da exigência do ICMS sobre a navegação aérea, cuja matéria é reservada à lei complementar.

Assim, somente após a edição de normas gerais fixadas em lei complementar pelo Congresso Nacional, poderiam os Estados e Distrito Federal, no exercício de sua competência plena, instituir ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiro. Nesse sentido, relevante se faz trazer o voto do Ministro Maurício Corrêa:

Tema desta grandeza, desta magnitude, não poderia estar afeto a convênio celebrado pelos Estados e, sim, que seja equacionado no âmbito de uma profunda discussão, através de lei complementar cuja votação exige quórum qualificado nas duas casas do Congresso Nacional; [...] Todavia o fundamental é que haja lei complementar que regulamente as situações em todos os seus ângulos, e não que o tributo passe a ser cobrado em função de convênio, cuja regulamentação padece desse vício de origem que o contamina, senão também pela insuficiência do que previu, tendo em vista o elenco de fatos e circunstâncias específicas e especialíssimas que envolve o tema.<sup>200</sup>

No entanto, mesmo após a edição da Lei Complementar nº 87/1996, que tinha a finalidade de resolver a falta de regulamentação do ICMS e, apesar de atender o preceito formal de exigência constitucional, tal ato normativo não se revelou suficiente para impedir que ele fosse questionado quanto a sua aptidão e aplicabilidade no disciplinamento ICMS incidente sobre transporte aéreo de passageiros.

---

<sup>199</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.089**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266654>> Acesso em: 02 maio 2013.

<sup>200</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.089**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266654>>. Acesso em: 03 maio 2013.

Daí que a Procuradoria Geral da República<sup>201</sup>, em função de representação encaminhada pelo Sindicato Nacional das Empresas Aeroviárias – SNEA, ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.600-8, que tem por objeto o artigo 1º e inciso II do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/1996, com a finalidade de afastar a navegação aérea, sem redução de texto, do âmbito de compreensão das expressões “transportes interestadual e intermunicipal, por qualquer via”, por afronta a preceito da Constituição Federal de 1988.

Em conformidade com o Relator, o Ministro Sydney Sanches, sobre o pedido de declaração de inconstitucionalidade teve por fundamento as seguintes arguições:

- a) Insuficiência de Lei Complementar nº 87/96 para definir, em suas peculiaridades, a navegação aérea, de modo a permitir que a legislação ordinária instituisse o imposto sem ensejar conflitos de competência entre Estados e Municípios nem sujeitar o contribuinte a múltiplas incidências em violação ao princípio da não cumulatividade previsto nos artigos 146, I e II e 155, § 2º, inciso XII, da CRFB;
- b) desrespeito à materialidade do imposto, quando prevê a possibilidade de sua incidência sobre serviços integralmente prestados no exterior (violação ao art. 155, I, “b” da CRFB);
- c) quebra de isonomia ao sujeitar as empresas brasileiras de transportes aéreos ao ICMS, enquanto as empresas estrangeiras estão a salvo de tributação em seus respectivos países de origem e no Brasil, por força de tratados internacionais, com reflexos na supressão do equilíbrio necessário à livre concorrência e comprometimento dos objetivos nacionais relacionados à indústria do turismo (violação aos artigos 150, inciso II e 170, inciso IV da CRFB).<sup>202</sup>

Na Ação Direta de Constitucionalidade 1.600-8, o relatório emitido pelo Ministro Sydney Sanches faz referência ao voto proferido por ocasião do julgamento de mérito da anterior ADI nº 1.089, constante no parecer emitido pela Procuradoria Geral da República, em que o Eminentíssimo Ministro Ilmar Galvão já manifestava entendimento de que, no transporte aéreo de passageiros envolvendo mais de um Estado, era imperioso que existisse norma em cujo conteúdo estivessem

---

<sup>201</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>. Acesso em: 04 maio 2013.

<sup>202</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>. Acesso em: 07 maio 2013.

adequadamente tratadas as particularidades da prestação com a finalidade de evitar a ocorrência de conflitos de competência tributária entre os Estados<sup>203</sup>.

Para o Ministro Ilmar Galvão<sup>204</sup>, nas prestações interestaduais, a norma deveria definir de forma clara os lugares da ocorrência do fato gerador do ICMS, os sujeitos ativos e passivos da obrigação tributária e de que modo ela seria cumprida, na hipótese de o passageiro adquirir um bilhete de passagem de um Estado ao outro, com escalas intermediárias em diversos Estados, inclusive com a utilização de rotas alternativas e trechos cobertos por empresa diversa. De forma que a Procuradoria Geral da República, em sede da ADI nº 1.600-8, emite o seguinte parecer em relação à Lei Complementar nº 87/1996:

Subsistem, portanto, em face da Lei Complementar nº 87/96, as razões pelas quais esta Egrégia Corte houve por bem julgar inconstitucional, sem redução de texto, o conteúdo do Convênio nº 66/88, afastando-se de sua abrangência a navegação aérea, por falta de disciplina legal adequada quanto a essa hipótese de incidência.

A insuficiência normativa da norma impugnada no tocante à navegação aérea, tendente a gerar conflitos entre os Estados quanto à competência tributária e, por conseguinte, quanto à partilha do produto do imposto, equivale à ausência de regulamentação exigida nos artigos 146, incisos I e III e 155, § 2º, inciso XII, da Constituição, e constitui razão jurídica bastante para que esta Suprema Corte afaste a navegação aérea, sem redução do texto, do âmbito da compreensão do que enuncia o artigo 1º da Lei Complementar nº 87 e bem assim da hipótese de incidência definida no art.2º, inciso II, do mesmo diploma normativo.<sup>205</sup>

Em abono desse entendimento conexo à Lei Complementar nº 87/1996, no processo da ADI 1.600-8 (STF) (p. 109, 2001), a Ministra Ellen Gracie considera que a referida lei, ao dispor sobre o serviço de transporte aéreo, além de outras impropriedades, não apresenta em seu bojo mecanismo de compensação e crédito e nem identifica o contribuinte, posto que o bilhete de passagem é emitido em nome do passageiros, pois apregoa:

---

<sup>203</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>. Acesso em: 09 maio 2013.

<sup>204</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>. Acesso em: 10 maio 2013.

<sup>205</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>. Acesso em: 11 maio 2013.

Aqui não se trata, porém, de simples imperfeição da norma. O que se cogita é de sua total imprestabilidade para os efeitos de abarcar as hipóteses relativas ao transporte aéreo de passageiros. E não apenas porque deixa em aberto o regramento de situações corriqueiras na prática da aviação comercial, mas, principalmente, porque torna inaplicáveis ao referido segmento da atividade econômica princípios gerais inerentes ao tributo que intentar regular, ensejando, com isso, agressão ao texto Constitucional. [...] ficam inviabilizadas ante a inexistência de qualquer mecanismo de compensação e creditamento e a impossibilidade de identificar-se no passageiro, em cujo nome é extraído o bilhete de passagem, a condição de contribuinte, ou não, de consumidor final, ou não, de referido imposto.<sup>206</sup>

Nessa mesma trilha jurídica é o voto do Ministro Nelson Jobim<sup>207</sup>, por meio do qual apresentou outras argumentações decisivas para que a Lei Complementar nº 87/1996, por maioria, fosse considerada inconstitucional no que refere ao serviço de transporte aéreo de passageiros.

Nessa linha de entendimento, aponta o ministro<sup>208</sup> a existência de problemas de aplicação da alíquota interna ou interestadual prevista no artigo 155, § 2º, inciso VII, alíneas “a” e “b”, vez que a aludida Lei Complementar nº 87/1996 não definiu quem seja o destinatário consumidor final na prestação de serviço de transporte aéreo, o que impede a aplicação da alíquota interestadual de 4%.

Outra incoerência da Lei Complementar nº 87/1996, assinalada pelo referido Ministro<sup>209</sup> diz respeito à definição do evento do fato gerador que prever a sua ocorrência no início da prestação, de modo a induzir a conclusão que a alíquota a ser aplicada será sempre a interna, ou seja, na qual se iniciam as prestações de serviços de transporte aéreo de passageiro.

Por derradeiro, considera o Ministro Nelson Jobim<sup>210</sup> que também há uma desobediência ao princípio constitucional da isonomia tributária, visto que, por meio

---

<sup>206</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>. Acesso em: 11 maio 2013.

<sup>207</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>. Acesso em: 12 maio 2013.

<sup>208</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>> Acesso em: 12 maio 2013.

<sup>209</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>> Acesso em: 14 maio 2013.

<sup>210</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.089**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266654>>. Acesso em: 15 maio 2013.

da Lei Complementar nº 87/1996, se exige a tributação do serviço de transporte aéreo realizado pelas empresas brasileiras nas operações iniciadas em outros países com término no território brasileiro, e, por outro lado, nas mesmas circunstâncias, as empresas estrangeiras aéreas não se sujeitam ao pagamento do ICMS, mas estão eximidas com base em tratados internacionais assinados pela República Federativa do Brasil.

### **3.2.2 Posicionamentos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**

Em relação à questão, vale apreciar o parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que se manifestou em relação às alegações consubstanciadas na petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.600-8 (STF), originada da representação perpetrada pelo Sindicato Nacional das Empresas Aeroviárias. Assim, seguem algumas arguições da PGFN.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional<sup>211</sup> considera que a tentativa de desqualificar a Lei Complementar nº 87/1996 pelas empresas aéreas, na verdade, tem por finalidade estabelecer uma modalidade de “imunidade” sem fundamento legal. Assim, para a Procuradoria, a argumentação de que as empresas se encontram em crise econômica e financeira em razão da cobrança do imposto estadual não se justifica, vez que a arguição não leva em conta que o ICMS é um imposto indireto, cujo custo é repassado ao consumidor final na aquisição de passagem aérea.

Concernente à alegada omissão da Lei Complementar nº 87/1996 em disciplinar a matéria, argui a Procuradoria que a função de tal ato normativo previsto na Constituição Federal se limita a estabelecer normas gerais de legislação tributária, de forma especial, definir os tributos e suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, pois disciplinar a União além de normas gerais significaria usurpação de competência tributária reservada aos estados e Distrito Federal.

É imperioso assinalar que a Lei cuida do delineamento geral do imposto para que o mesmo possa ser definitivamente implementado pelos

---

<sup>211</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>. Acesso em: 15 maio 2013.

Estados e Distrito Federal, no uso de sua competência legislativa plena. Note-se que mais além a União não poderia ter ido, sob pena de invasão da competência reservada aos entes federativos.<sup>212</sup>

De forma que a Lei Complementar nº 87/1996, ao utilizar o termo genérico “por qualquer via”, expresso no artigo 2º, acaba por abarcar quaisquer prestações de serviço que executem transporte interestadual e intermunicipal de passageiros, de mercadorias, bens e valores. Assim, não vislumbra o órgão federal a necessidade de nomear especificamente cada modalidade de serviço de transportes, suficiente que opere no percurso interestadual e intermunicipal.

Na verdade tudo se resume a um problema de técnica legislativa. Com efeito, houvesse o legislador discriminado, sob a forma de *numerus clausus* as operações sobre as quais incidiria o imposto, não restaria dúvida de que os subscritores da representação teriam razão. Acontece, porém, que assim não foi feito. Pelo contrario, procurou o legislador abranger, de forma genérica, todas as modalidades de transportes, entre as quais, por conseguinte, o transporte aéreo. [...] Regra geral é regra geral, a regra de exceção é que deve ser destacada. Quisesse o legislador excepcionar o transporte aéreo, o teria feito de forma como acima explicitado. A expressão “transporte” abrange todos meios, rodoviários, ferroviários, lacustre, fluvial, marítimo e até mesmo aéreo.<sup>213</sup>

Quanto à alegação de desobediência ao princípio constitucional da isonomia tributária, pelo fato de a Lei Complementar nº 87/1996 impor a cobrança de ICMS dos serviços de transporte aéreo às empresas brasileiras, enquanto que as empresas aéreas estrangeiras não se sujeitam ao pagamento do ICMS, mas estão eximidas com base em tratado internacional, a Procuradoria Geral da Fazenda se pronuncia:

[...] Estes acordos, especificamente no caso das empresas aéreas, possuem em sua base a reciprocidade, ou seja, o mesmo tratamento que é dado ao estrangeiro aqui será levado a efeito no país estrangeiro, com relação ao nosso nacional. Os acordos em questão não possuem qualquer correlação com o instituto da isonomia. A argumentação só seria válida se houvesse tratamento diferenciado com relação às empresas nacionais, ou seja, cobrar mais da Vasp que o da Varig ou vice versa, ou

---

<sup>212</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>. Acesso em: 16 maio 2013.

<sup>213</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>. Acesso em: 02 ago. 2013.



se houvesse uma distinção em razão da origem, fatos de que jamais se cogitaram. [...] Além do que inexistente a tributação sobre o transporte internacional. As companhias aéreas estrangeiras só atuam no transporte internacional o qual não é tributado via ICMS. O que as companhias estrangeiras não disseram, porque não lhes interessava, por motivos óbvios, é que as companhias estrangeiras não operam em linhas internas, promovendo, via de consequência, transportes interestaduais ou intermunicipais. Os seus voos são sempre internacionais, conquanto possam em determinadas casos fazer escalas no território nacional, o que, todavia, não altera a natureza do próprio voo.<sup>214</sup>

Em síntese, para o órgão federal<sup>215</sup>, o acatamento do pedido das empresas aéreas pelo Supremo Tribunal Federal, em vez de resguardar a isonomia tributária, na verdade, constituiria tratamento diferenciado, preferencial e privilegiado para as empresas aéreas em relação às empresas que realizam outras modalidades de transporte.

### 3.3 Entendimentos Doutrinários

A partir deste passo, buscar-se-á, especificamente, analisar o regime jurídico constitucional do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte que não pode ser compreendido de maneira semelhante ao regime jurídico constitucional do ICMS aplicado às operações de circulação de mercadorias e finalmente, dedicar-se-á ao exame dos fundamentos jurídicos que ensejaram a decisão de inconstitucionalidade proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, a respeito da tributação pelo ICMS da prestação de serviço de transporte alcançadas na ADI nº 1.600-8.

#### 3.3.1 Regime Jurídico Constitucional do ICMS

Com o advento da Constituição Federal de 1988, a competência dos Estados e Distrito Federal para instituição do imposto sobre operações relativas a operações de circulação de mercadorias, antigo ICM, foi ampliada para abarcar os impostos sobre serviços de transporte e de comunicação que anteriormente

---

<sup>214</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>. Acesso em: 02 ago. 2013.

<sup>215</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>. Acesso em: 16 maio 2013.

pertenciam à União. Assim, apesar de o novo imposto compreender situações fáticas diversas, foi desenhado como tributo único denominado ICMS. Nesse sentido, dispõe o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988:

**Art. 155.** Compete aos Estados e Distrito Federal instituir impostos sobre:  
[...]

II – operações relativas às circulações de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...].<sup>216</sup>

Depreende-se, portanto, após breve exame do dispositivo constitucional supracitado, que o ICMS, dentro de sua formatação como tributo único, possibilita a instituição do imposto com incidência sobre diferentes circunstâncias fáticas, dentre as quais compreende as operações de circulação de mercadoria e a prestação de serviço de transporte<sup>217</sup>.

Contudo, o ICMS, por englobar tanto as operações de circulação de mercadorias quanto a prestação de serviços de transporte, conseqüentemente, traz na sua formação diferentes hipóteses de incidência e especificidades próprias, que, necessariamente, por determinação constitucional, impõem aplicação de regime jurídico diferenciado.

De fato, a prestação de serviços de transporte e as operações de circulação de mercadoria, como modalidade contratual, estão visceralmente ligadas, respectivamente, à obrigação de fazer e de dar, que são conceitos estruturantes desenvolvidos pela teoria das obrigações dentro do ramo do Direito Civil.

Nesse ponto, ressalta-se que o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, artigo 110, estabelece critérios norteadores no processo de instituição de legislação tributária, impondo que a lei tributária não pode modificar a definição, o conteúdo e a abrangência dos institutos de direito privado:

---

<sup>216</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 05 set. 2013.

<sup>217</sup> KOCH, Deonísio. **Manual de ICMS**: Comentários à Lei Complementar 87/96, p. 50-51.

**Art. 110.** A lei tributária na sua formação, 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.<sup>218</sup>

Assim, à medida que se examinam a estrutura e a natureza do contrato de compra e venda e do contrato de transporte, esboçados no direito cível, possibilita-se compreender, e não confundir, as especificidades e o regime jurídico constitucional das operações de circulação de mercadorias e da prestação de serviços de transporte.

O conceito de compra e venda está determinado no artigo 481 do Código Civil, Lei nº 10.406/2002, como sendo o acordo por meio do qual o vendedor se sujeita a transferir ao comprador o domínio de coisa móvel ou imóvel e, em contrapartida, receber uma remuneração, denominada preço<sup>219</sup>.

Da breve leitura do artigo 730 do Código Civil vigente, o contrato de transporte envolve uma prestação de fazer na qual o transportador se obriga, mediante remuneração, a transportar de um lugar para outro, pessoas ou coisas<sup>220</sup>.

Cabe destacar que, nas obrigações de dar, o interesse do credor liga-se ao objeto da prestação, não sendo importantes as características e qualidades individuais do devedor. Porquanto, nas obrigações de fazer, as qualidades pessoais do prestador de serviço têm papel relevante para o credor<sup>221</sup>.

De fato, a expressão “prestação de serviço de transporte”, embora utilizada pela Constituição Federal de 1988, na verdade, foi construída para definir um vínculo jurídico de direito privado que será alcançado pela obrigação tributária, que impõe ao contribuinte o dever de pagamento de ICMS, tal como leciona Galvão:

---

<sup>218</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 15 maio 2012.

<sup>219</sup> BRASIL. **Código Civil**. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 21 ago. 2012.

<sup>220</sup> BRASIL. **Código Civil**. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm)>. Acesso: 22 ago. 2012.

<sup>221</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. São Paulo: Saraiva, 2004. 2 v., p. 85.

A prescrição do direito positivo constitucional, que determina o antecedente da norma jurídica do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte, está intimamente vinculada às noções de direito privado acerca dessa relação jurídica, qual seja a prestação de um serviço enquanto obrigação de fazer.<sup>222</sup>

De forma semelhante, em relação ao tema, Carrazza aclara que a regramatrix de incidência tributária adotada pelo texto constitucional tem origem e conteúdo do direito privado. Aduz o autor:

Diante do exposto e considerado temos que, nos termos da constituição, a hipótese de incidência possível do ICMS em questão é a circunstância de uma pessoa prestar, a terceiro, um serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado (em caráter negocial, pois).<sup>223</sup>

De modo que a lei tributária, segundo o comando do Código Tributário Nacional, não pode alterar o conceito, o conteúdo de institutos de Direito Civil, como ocorre com o contrato de prestação de serviço de transporte. Nesse compasso, assevera Flávio Galvão<sup>224</sup>:

Como salientado na exposição dos artigos do Código Civil, o contrato de prestação de serviços de transportes é uma característica que dá forma e regime jurídico de direito privado ao negócio jurídico estabelecido na conduta descrita no critério da hipótese de incidência do imposto, previsto no art. 155, inciso II, da CF de 88. [...] 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 o fato imponible do imposto é a realização do serviço de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas ou bens.

Em decorrência desse aspecto, o regime jurídico constitucional do ICMS incidente sobre essas duas situações fáticas não pode ser confundido, pois, segundo Flávio Galvão, “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”. Assim, ainda alerta o autor: “A tentativa

---

<sup>222</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS transportes**, p. 98.

<sup>223</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 195.

<sup>224</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS Transportes**, p. 105-106.

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<sup>225</sup>.

Logo, a Constituição Federal estabelece a regra-matriz de incidência de ICMS, mas as situações fáticas que provocam o dever do contribuinte de pagamento do imposto estadual têm existência na operação de circulação de mercadoria com transferência de propriedade ou pela prestação de serviço de transporte que têm origem, respectivamente, no contrato de compra e venda de bem móvel e no contrato de transporte. Lembrando que tais ajustes são regidos pelo Direito Privado.

Assim, a obrigação de fazer concernente à prestação de serviço de transporte, apesar de se inserir em imposto único ICMS, não tem a mesma natureza jurídica das obrigações de dar, no tocante às operações de circulação de mercadorias<sup>226</sup>.

Por exemplo, em relação ao local da incidência do ICMS sobre as operações de circulação de mercadoria, não guarda semelhança com o regime de incidência do imposto sobre as prestações de serviços de transportes. Nas operações sobre circulação de mercadorias, o local do estabelecimento da empresa é fator essencial para definição do Estado competente para cobrar o ICMS.

De modo distinto, nas prestações de serviço de transporte, o local onde está estabelecido o transportador não constitui requisito para definir o destino da arrecadação, pois, conforme o comando do artigo 12, inciso V, da Lei Complementar nº 87/1996, o fato gerador do imposto ocorre no início da prestação. Nessa linha de raciocínio, esclarece Marianita Ribeiro Diniz:

Até a edição da Lei Complementar nº 87/1996, coube ao convênio ICM nº 66/88 fixar local da prestação do serviço. Desde então, o parâmetro mantido pela Lei Complementar nº 87/96 é que o imposto será devido para o Estado em que se iniciar a prestação do serviço. O fator relevante para distinguirmos a incidência do imposto na prestação de serviço de transporte é o trajeto contratado, ou seja, o percurso efetuado. Assim,

---

<sup>225</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS Transportes**, p. 134.

<sup>226</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS Transportes**, p. 134.

pela análise do trajeto, define-se o tipo de transporte executado, seja de natureza intermunicipal, interestadual, intramunicipal ou internacional.<sup>227</sup>

Segundo Carrazza, “esta Prestação de Serviço só pode ser tributada por meio de ICMS e pelo Estado em cujo território o transporte principiou (ainda que sua prestação venha a se concluir no território de outro Estado)”<sup>228</sup>.

Como já explicitado em linhas anteriores, nas obrigações de dar, ou seja, nas operações de venda de mercadoria, a propriedade somente se perfaz com a afetiva entrega no estabelecimento do comprador. Assim, nesse caso, o ICMS é devido quando ocorre transferência de propriedade, e não somente pela simples circulação de mercadorias.

De outro modo, nas prestações de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, o fato gerador do ICMS ocorre no início da prestação, ou seja, é devido o imposto ao Estado onde inicia a prestação, independentemente da efetiva realização dos serviços de transporte. Nesse sentido, esclarece Flávio Galvão<sup>229</sup>:

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 impeçam de chegar ao destino contratado, seja por um evento de 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 começaram e não há que se falar em volta ao passado para descaracterizar a obrigação de fazer.

Vale assinalar que uma mesma mercadoria pode sofrer etapas sucessivas de vendas, a começar pela indústria, ao realizar venda do produto ao comércio atacadista, que, posteriormente, revende para o estabelecimento varejista, o qual, por fim, comercializa para o consumidor final. Sendo que o ICMS incidirá em cada fase de transferência de propriedade da mercadoria

---

<sup>227</sup> DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço**. Serviços de Transportes: ISS e ICMS, p. 15.

<sup>228</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, p. 195.

<sup>229</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS transportes**, p. 106.

A aplicação do princípio da não cumulatividade previsto no inciso I do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988 autoriza o contribuinte a abater do imposto a ser pago o valor que anteriormente fora recolhido, como forma de compensação, haja vista que a norma constitucional não estabelece mera faculdade concedida ao contribuinte, mas trata-se de uma imposição constitucional que deve ser cumprida<sup>230</sup>. Discorrendo sobre o tema, esclarece Célio Lopes Kalume<sup>231</sup>:

Primeiramente, há de se ter em vista que o imposto grava as diversas operações de circulação de uma mesma mercadoria (o raciocínio aplica-se, da mesma forma, às prestações de serviços). Assim, e apenas para exemplo, são tributadas as circulações de mercadorias entre o industrial e o atacadista, desde ao varejista, e, posteriormente, a venda ao consumidor. Trata-se, pois, de imposto multifásico, gravando cada fase do ciclo econômico de mercadoria.

De modo diverso das operações de circulação de mercadorias, nas quais o estabelecimento se debita do imposto nas saídas das mercadorias e credita do imposto das operações anteriores de compras, na prestação de serviços de transporte o fato gerador do ICMS ocorre no início da prestação, não havendo, nesse caso, prestações anteriores com incidência de ICMS que possam servir de crédito para abater o imposto devido. Como se nota, a aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS em relação à prestação de serviços de transporte não se processa de forma semelhante às operações de circulação de mercadorias.

Vale registrar que, nas prestações de serviços de transporte na modalidade de redespacho, o transportador contratado pelo tomador de serviço para realizar determinado trajeto realiza apenas parte do trajeto acordado, transferindo para outro transportador o restante do percurso. Nesse caso, ocorrem dois fatos geradores de ICMS.

O transportador contratado pelo tomador de serviço, embora realize apenas parte do trajeto, será responsável pelo pagamento do ICMS em relação ao percurso total realizado. Porém, poderá se creditar do montante de imposto pago relativo ao restante do percurso que é executado pelo outro transportador. Nesse

---

<sup>230</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**, p. 296.

<sup>231</sup> KALUME, Célio Lopes. **ICMS Didático**, 2012, p. 19.

caso, trata-se de modalidade de contratação de serviço de transporte denominada redespacho, como esclarece Dermeval Frossard<sup>232</sup>:

As empresas de transporte, normalmente, especializam-se em um determinado trajeto, no qual são clientes de postos de gasolina, onde abastecem e pagam o combustível, mensalmente, mantêm os seus agenciadores de cargas etc. Praticamente, só fazem o transporte nesse trecho, redespachando o restante do trajeto à outra transportadora. Caracteriza-se uma nova prestação, quando o redespacho ocorre em outro Estado. Dessa forma, é devido o imposto, do restante do trajeto, ao Estado onde houver a sua ocorrência.

Tal apuração do ICMS devido não se processa de forma idêntica às operações de mercadorias nas quais o crédito de ICMS advém de operações anteriores cujo montante de imposto pago abaterá do imposto devido.

Outra modalidade de serviço de transporte é a subcontratação. Para Flávio Galvão<sup>233</sup>, a subcontratação consiste no tipo de prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, embora seja realizado por diversos transportadores distintos daquele da relação contratual entre o tomador e o transportador contratado. Nesse caso, trata-se apenas de uma prestação em que o ICMS incide uma única vez.

Assim, no exemplo acima, existe um contrato entre o tomador do serviço e a empresa transportadora para executar o transporte de um ponto a outro; no entanto, a empresa inicialmente contratada não realiza o transporte, mas subcontrata outras empresas para realizar seu serviço.

Na circunstância acima, não há consecutivas prestações como sucede com as operações de circulação de mercadorias, pois o que prevalece para incidência de tributação é o contrato formado entre o tomador do serviço e empresa inicialmente contratada. Trata-se de uma prestação única, que impede que o direito ao crédito do ICMS relacionado ao transporte seja aplicado de forma semelhante às operações de venda de mercadorias.

---

<sup>232</sup> FROSSARD, Dermeval. **ICMS Genérico**: Teoria e questões comentadas aplicáveis a todos os Estados e ao Distrito Federal, p. 244.

<sup>233</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS transportes**, p. 117.



Vale registrar que as prestações de serviço de transporte, na grande maioria das vezes, são executadas em única prestação, pois é pouco provável que o tomador do serviço opte pelas contratações sucessivas quando seria mais viável e menos dispendioso formalizar uma única contratação que estabelece de antemão o local de início da prestação de transporte e o seu destino final. Também é de interesse do transportador contratado pelo tomador de serviço executar ele próprio o transporte, para não ter que dividir o valor do frete com outro transportador.

A dificuldade de aplicar o princípio da não cumulatividade ao serviço de transporte de forma igual ao aplicado às operações de circulação de mercadorias reside no fato de que o serviço de transporte envolve uma prestação de fazer que, por sua própria natureza, se extingue após realizada. Coisa diferente ocorre em relação às operações de circulação de mercadorias, em que o mesmo produto ou mercadoria, por sua essência, pode sofrer sucessivas operações, facilitando o processo de compensação do ICMS.

Com escopo de contornar as dificuldades na aplicação do princípio da não cumulatividade relativo ao serviço de transporte, o Convênio 106/1996<sup>234</sup> autoriza os prestadores de serviço de transporte a utilizar um crédito presumido de 20% (vinte por cento) do ICMS devido na prestação. Trata-se de uma prerrogativa concedida aos prestadores de serviço de transportes, que podem optar em substituição a tributação estabelecida na lei dos estados.

Já as legislações estaduais, a exemplo do Estado de São Paulo, têm concedido às empresas transportadoras o direito de creditar-se do ICMS nas aquisições de combustíveis a ser consumido pelos veículos de transporte das aludidas empresas<sup>235</sup>.

A legislação do Estado do Maranhão<sup>236</sup>, no Decreto nº 19.714, de 10 de julho de 2003, artigo 35, § 2º, inciso VII, § 6º e artigo 36, inciso II, permite às empresas prestadoras de serviços de transporte ferroviário de se creditarem do valor do imposto pago referente à compra de óleo diesel.

---

<sup>234</sup> BRASIL. **Convênio de ICMS 106/96**. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1996/CV106\\_96.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1996/CV106_96.htm)>. Acesso em: 04 jul. 2013.

<sup>235</sup> DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço**. Serviços de Transportes: ISS e ICMS, p. 30-31.

<sup>236</sup> MARANHÃO. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>. Acesso em: 03 abr. 2013.

Utilizando uma classificação mais abrangente das mercadorias que poderão ser utilizadas como crédito do ICMS para efeito de compensação, o RICMS nº 43.080/2002 da Fazenda do Estado de Minas Gerais, artigo 66, inciso VIII, autoriza as empresas prestadoras de Serviço de Transporte ao aproveitamento de créditos de ICMS sobre produtos de limpeza, câmaras de ar e lubrificantes, desde que tais mercadorias sejam empregadas exclusivamente em veículos de propriedade do prestador:

**Art. 66.** Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado o valor do ICMS correspondente:

[...]

VIII – a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios.<sup>237</sup>

Também a legislação do Estado do Paraná, consubstanciada no Decreto nº 6.080/2012, artigo 22, § 4º, concede aos prestadores de serviços de transporte o direito de apropriar-se do crédito do imposto nas aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos, fluídos, pneus, câmaras de ar e demais materiais rodantes, peças de reposição, material de limpeza, mercadorias destinadas ao ativo permanente e outros produtos de manutenção da frota de veículos próprios da empresa:

**Art. 22.** O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade federada, apurado por um dos seguintes critérios (*Art. 23 da Lei nº 11.580/96*).

[...]

**§ 4º** O estabelecimento prestador de serviço de transporte interestadual e intermunicipal inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado –

---

<sup>237</sup> MINAS GERAIS. **Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais**. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf)>. Acesso em: 27 maio 2013.

CAD/ICMS, que não optar pelo crédito presumido previsto nos itens 23 e 24 do Anexo III, poderá apropriar-se do crédito do imposto das operações tributadas de aquisição de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos, fluídos, pneus, câmaras de ar e demais materiais rodantes, peças de reposição e outros produtos de manutenção da frota, inclusive de limpeza, bem como de mercadorias destinadas ao ativo permanente, observado o disposto no parágrafo 3º do art. 23, efetivamente utilizados na prestação de serviço iniciado neste Estado.<sup>238</sup>

Usando o sistema de Substituição Tributária, as leis estaduais atribuem ao tomador do serviço a responsabilidade pelo pagamento do imposto em substituição ao transportador que realizou o fato gerador. Caberá, então, ao contratante, o direito ao crédito da prestação de serviço<sup>239</sup>.

Assim, um estabelecimento comercial, ao realizar uma compra de mercadorias em outro Estado e contratar o transportador para transportar as mercadorias até ao seu estabelecimento, o contratante, por indicação da Lei, terá a responsabilidade de recolher e pagar o ICMS frete em substituição ao transportador que executou o serviço. Porém, do débito devido do imposto pela venda das mercadorias, a empresa comercial terá o direito de creditar-se do montante pago relativo ao frete anteriormente pago.

Merece atenção o fato de que, na substituição tributária, o montante pago de ICMS relativo à prestação de serviço de transporte será utilizado como crédito para abater o débito devido da venda de mercadorias. Já em outras situações previstas pelas leis estaduais, o transportador que comprar mercadorias destinadas a veículos usados na prestação de serviços de transporte, o ICMS pago por tais compras servirá de crédito para abater o imposto devido na execução de uma prestação de serviço de transporte.

Para apuração do débito devido, não há consecutivas prestações, ao ponto de o imposto pago em uma prestação servir de crédito para abater o débito do ICMS em relação a outra prestação, haja vista que o serviço de transporte, na maioria das vezes, opera de forma única.

---

<sup>238</sup> PARANÁ. **Regulamento de ICMS do Estado de Paraná**. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201206080.pdf>>. Acesso em: 28 maio 2013.

<sup>239</sup> FROSSARD, Dermeval. **ICMS Genérico**, p. 249.

### 3.3.2 Análise Doutrinária da Constitucionalidade do ICMS Incidente sobre a Prestação de Serviços de Transporte Aéreo de Passageiros

Cumprе ressaltar que, em síntese, dentre os fundamentos jurídicos que levou a Suprema Corte a considerar inconstitucionalidade da cobrança do ICMS sobre as prestações de serviço de transporte aéreo de passageiros, diz respeito à carência da Lei Complementar nº 87/1996 em definir as especificidades do transporte aéreo de passageiro, vez que não oferece em seu texto normatização suficiente para impedir que haja conflito de competência entre os Estados da Federação, bem como não há regras na Lei Nacional que estabeleça mecanismos suficientes para por em prática os princípios da não cumulatividade do ICMS e da isonomia tributária.

Conforme posicionamento do Supremo Tribunal Federal<sup>240</sup> (ADI nº 1.600-8), uma das inconsistências da Lei Complementar nº 87/1996 é que no transporte aéreo de passageiros, mesmo que a passagem seja adquirida por uma pessoa jurídica, o bilhete de passagem somente é emitido em nome da pessoa transportada, o que impossibilita que a empresa se credite do valor do imposto para abatimento futuro.

Raciocinando sobre a questão, Flávio Galvão<sup>241</sup> considera não haver óbice na identificação de provável empresa contribuinte do ICMS, que, ao adquirir passagens aéreas, o bilhete somente é emitido em nome da pessoa física. Pois, para o mencionado autor, tal dificuldade seria sanada pela previsão de endosso da empresa para as pessoas físicas que irão embarcar, propiciando ao contribuinte a aplicação do diferencial de alíquota e imposição da alíquota interestadual em consonância com o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Dentre as questões suscitadas pelo STF<sup>242</sup>, diz respeito à dificuldade de aplicação da alíquota interna ou interestadual, por não definir a Lei Complementar nº 87/1996 quem seja o destinatário consumidor final na prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros, que tem domicílio e não tem localização, assim

<sup>240</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>> Acesso em: 16 ago. 2013.

<sup>241</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>> Acesso em: 17 ago. 2013.

<sup>242</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>. Acesso em: 19 ago. 2013.

como estabelecimento de empresa, impossibilitando a aplicação da alíquota interestadual de 4% na prestação de serviço de transporte aéreo interestadual, em conformidade com o preceito da Constituição de 1988, artigo 155, § 2º, inciso VII, alíneas “a” e “b”, que rezam:

**Art. 155. [...]**

**§ 2º** O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

VII – em relação às operações e prestações 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.<sup>243</sup>

Do exame do dispositivo constitucional, nota-se em relação às alíquotas aplicáveis a prestação de serviços de transporte interestadual a existência de duas situações: a primeira prevista no inciso “a”, quando as prestações de serviços se destinam ao consumidor final contribuinte do imposto localizado em outro Estado cuja alíquota a ser adotada é a interestadual; na segunda situação, a prestação de serviço interestadual se destina a consumidor final não contribuinte do imposto; neste caso, será aplicada a alíquota interna.

Assim, no primeiro caso, quando a prestação de serviço de transporte de passageiro se destina ao consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outro Estado, a diretriz constitucional supramencionada, disposta na alínea “b”, é clara em dispor que a alíquota a ser aplicada é a interna, ou seja, a alíquota cheia de 12%, na qual o imposto caberá ao Estado onde ocorre o início da aludida prestação de serviço. Seguindo esse entendimento, Flávio Galvão afirma:

A regra constitucional do artigo 155, § 2º, inciso VII, alíquota “a” e “b”, aplicada em relação à prestação de serviço de transporte 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

---

<sup>243</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 05 set. 2013.

pela alíquota interna. Chegar a esta conclusão basta a leitura da alínea “b” do comando constitucional acima mencionado.<sup>244</sup>

Com efeito, Galvão considera que o sujeito passivo não é o passageiro tomador de serviço de transporte aéreo, uma vez que não pratica o fato gerador, “ora, o fato da dificuldade de identificação da condição do tomador de serviços de transporte aéreo de passageiros não existe, porque o passageiro tomador neste caso será sempre pessoa física”<sup>245</sup>.

Em vista disso, discorda o autor<sup>246</sup> acima que haja incoerência da Lei Complementar nº 87/1996 em ter estabelecido a alíquota interna em relação ao transporte aéreo de passageiros, pois entende que tal fato ocorre porque o destinatário da prestação de serviço não é contribuinte do imposto, o que justifica a emissão do bilhete de passagem em nome de pessoa física.

Por outro lado, em relação à segunda situação, quando a prestação de serviço de transporte de passageiros tem por destino o consumidor final, sendo contribuinte do imposto localizado em outro Estado, é de perceber que o artigo 155, § 2º, inciso VII, na alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, estabelece a alíquota interestadual. Assim, o fato do destinatário final ser contribuinte do imposto, nesse caso, pertencerá ao Estado destinatário o diferencial de alíquota, ou seja, a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, impossibilitando assim que haja conflito entre os Estados na arrecadação do ICMS<sup>247</sup>.

De fato, da simples leitura do dispositivo constitucional acima, é de concluir que, quando se tratar de prestação de serviço de transporte interestadual de passageiro com destino a contribuinte do imposto, deverá o prestador de serviço emitir o bilhete de passagem, não em nome de pessoa física, mas em nome da empresa cadastrada no Estado de destino como contribuinte do ICMS, que é o tomador do serviço prestado<sup>248</sup>. Nesse aspecto, Flávio Galvão<sup>249</sup> faz as seguintes ponderações:

---

<sup>244</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS Transportes**. p. 134.

<sup>245</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS Transportes**, p. 135.

<sup>246</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS Transportes**, p. 137.

<sup>247</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS Transportes**, p. 136.

<sup>248</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS Transportes**, p. 137.

A Carta Magna de 1988 identifica a figura do destinatário das operações de circulação de mercadorias e da prestação de serviços tributadas 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 serviço de transporte e o transportador contratado para conduzi-lo de um ponto a outro dentro do território Nacional são sujeitos de direitos 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 artigo 155, II, da CF, e cujo contribuinte é o prestador de serviço 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.

Outra inconsistência apontada pelo STF que resultaria em conflito entre Estados é que a Lei Complementar nº 87/1996, no transporte aéreo de passageiros, não definiu cada um dos lugares em que deve considerar executado o serviço, bem como não estabeleceu em qual Estado ocorre o fato gerador do tributo, na hipótese do passageiro utilizando um único bilhete, em viagem aérea de ida e retorno, a empresa aérea realizar escalas intermediárias em outros Estados. Nesse sentido, foi o voto do Eminentíssimo Ministro Ilmar Galvão<sup>249</sup>:

A possibilidade da ocorrência de conflito entre Estados em torno do ICMS sobre transporte aéreo de passageiros, conforme mostrou o eminente Ministro Nelson Jobim, em seu judicioso voto, do mesmo modo que ocorreu com o Convênio 66/88, não mereceu da Lei Complementar nº 87/96 maiores considerações, posto que não respondeu ela a questão que ocorre diariamente, já tantas vezes ressaltadas em ambos os julgamentos, como *v.g.*, a de saber onde ocorre o fato gerador e, conseqüentemente, qual a unidade federada credora do tributo, quando o

---

<sup>249</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS Transportes**, p. 138-139.

<sup>250</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>. Acesso em: 30 ago. 2013.

passageiro, portando o mesmo bilhete, realiza viagem de ida e volta, com interrupções mais ou menos espaçadas no tempo, em escalas intermediárias. Nem quando ocorre desdobramento do bilhete, ou da substituição deste.

Analisando o aspecto do local do fato gerador do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte, é importante novamente lembrar que a localidade onde inicia o transporte de carga, bens e de passageiros, diferentemente da operação de circulação de mercadorias, representará o lugar onde se concretiza o fato gerador do imposto. Nesse sentido, ensina Diniz<sup>251</sup>:

Quando se trata de operação relativa à circulação de mercadorias, o local do estabelecimento remetente é essencial para a definição do destino da arrecadação. Para a prestação de serviço de transporte, o local em que está estabelecida a transportadora não constitui parâmetro essencial para definir o destino da arrecadação do imposto e sim o local de início da prestação de serviço.

Portanto, como regra geral, o local do começo do transporte constitui aspecto imprescindível para definição do Estado ao qual se deve pagar o imposto devido, não importando onde está domiciliada a empresa transportadora. Discorrendo sobre o tema, leciona Flávio Galvão<sup>252</sup>:

No caso do transportador que presta serviço 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 [...]. Tratando-se de prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros 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 das alíquotas interestadual ou interna é querer alterar o próprio texto da Constituição.

Pelo exposto acima, não vislumbramos a possibilidade da ocorrência de conflito entre Estados em relação ao ICMS sobre transporte aéreo de passageiros pelo fato de o passageiro com destino a determinada unidade da Federação realizar

---

<sup>251</sup> DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço**. Serviços de Transporte: ISS e ICMS, p. 14-15.

<sup>252</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS Transportes**, p. 135.



escalas em outros Estados, uma vez que o crédito tributário caberá a cada Estado onde iniciar a prestação de transporte.

Assim, na hipótese de um passageiro realizar uma viagem com início no Estado do Maranhão com destino a Santa Catarina, a empresa aérea deverá recolher o imposto a favor do Estado do Maranhão. Caso o passageiro retorne do Estado de Santa Catarina com destino ao Maranhão, o imposto será devido ao Estado de Santa Catarina. Desse modo, todo Estado onde ocorre o início da prestação de serviços de transporte terá o direito ao crédito tributário.

Por último, no que tange à prestação de serviço de transporte internacional de passageiros e de carga, a Suprema Corte entendeu que a Lei Complementar nº 87/1996 fere o princípio da isonomia na medida em que impõe a cobrança de ICMS às empresas aéreas nacionais, enquanto as empresas estrangeiras estão isentas do imposto com base em tratados internacionais.

Destarte, merece relevância destacar que o contribuinte sujeito passivo que tem o dever de pagar o ICMS sobre a prestação de serviço de transporte aéreo de carga é o destinatário tomador do referido serviço. Portanto, constata-se aqui uma situação diferente da prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, vez que o contribuinte sujeito passivo é o prestador, ou seja, a empresa aérea contratada para executar o transporte da carga, que tem a responsabilidade de recolher o ICMS. Nesse sentido, o artigo 155, II, da Constitucional Federal de 1988, conjugado com o artigo 4º, parágrafo único, inciso II, e artigo 12, incisos VI e X, da Lei Complementar nº 87/1996, os quais, respectivamente, dispõem:

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

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, **ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.** (Grifos nossos)

[...]

**Art. 4º.** Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transportes 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 serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior. (Grifos nossos)

**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 serviço prestado no exterior (Lei Complementar nº 87/1996).<sup>253</sup>

Depreende dos dispositivos acima, portanto, que, para os serviços iniciados no exterior, em que o tomador de serviço de transporte tem domicílio ou estabelecimento em Estado brasileiro, a responsabilidade pelo pagamento do imposto será transferida da empresa aérea que realizou o transporte da carga para o destinatário localizado no Brasil, ou seja, o tomador da prestação. Nesse caso, o imposto é devido ao Estado destinatário onde está situado o tomador de serviço<sup>254</sup>.

Assim, tal circunstância é diversa da prestação de serviço de transporte aéreo de carga de caráter intermunicipal e interestadual, na qual a ocorrência do fato gerador do ICMS se dá no início da prestação, com previsão no artigo 12, inciso V, da Lei Complementar nº 87/1996, cuja responsabilidade do pagamento do ICMS é atribuída à empresa aérea e o imposto é destinado ao Estado onde ocorre o início da prestação de serviço.

Ora, é sabido que o princípio da isonomia consiste no postulado constitucional, pelo qual se exige dos legisladores, ao criar o tributo, tratar igualmente os contribuintes iguais e diferentemente os desiguais à medida que se

<sup>253</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 04 set. 2013.

<sup>254</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS Transportes**, p. 151.

desigualam. Nessa concepção, estabelece a Constituição Federal de 1988, no artigo 150:

**Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – [...]

II – Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.<sup>255</sup>

Assim, o princípio da isonomia tributária significa que a Lei, ao impor a carga de tributos ao sujeito passivo, necessariamente, deverá prescrever iguais regras para aqueles contribuintes que estão em situações idênticas e, de outro modo, estabelecerá disposições com tratamento diferente para aqueles que estão em situação desigual. Nesse sentido, é a doutrina José Eduardo Soares de Melo:

A lei deve reger com iguais disposições os mesmos ônus e as mesmas vantagens – situações idênticas – e, reciprocamente, distinguir, na repartição de encargos e benefícios, as situações que sejam entre si distintas, de sorte a aquinhoá-las ou gravá-las em proposição às suas diversidades.<sup>256</sup>

Deve-se atentar que as empresa aéreas nacionais somente estão sujeitas ao recolhimento e pagamento de ICMS quando operam dentro do território nacional, ou seja, em prestações de serviços de transporte aéreo interestadual e intermunicipal. Assim, com base no princípio da isonomia, as empresa nacionais que executam transporte aéreo dentro do território brasileiro, por estarem em situação equivalente, devem ser tratadas de forma uniforme pela lei.

No entanto, quando as empresas aéreas nacionais atuam no transporte internacional, assim como as empresas aéreas estrangeiras, não estão sujeitas ao recolhimento e pagamento do ICMS, pois o tratado internacional tem por fundamento a reciprocidade, isto é, o mesmo tratamento que é conferido à empresa aérea estrangeira também é dado às empresas aéreas nacionais. As empresas aéreas

---

<sup>255</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 05 set. 2013.

<sup>256</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 29.

estrangeiras somente atuam no transporte internacional, ainda que façam escalas dentro do território nacional, o que não modifica a natureza do transporte. De fato, a Constituição Federal de 1988, no artigo 155, inciso X, alínea “a”, coloca a prestação de serviços de transporte a destinatário no exterior como imune à cobrança do ICMS, conforme dispõe:

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

[...]

X – Não incidirá:

a) sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; [...].<sup>257</sup>

Portanto, quando a prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros e de carga se iniciar no Brasil com destino a outro país, não haverá incidência de ICMS, haja vista que os serviços prestados a destinatário no exterior estão protegidos pela imunidade prevista na Carta Magna.

Apesar de todo o exposto, concorda-se que a Lei Complementar nº 87/1996 não disciplinou adequadamente a matéria no que diz respeito ao caráter não cumulativo do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de transporte aéreo de passageiros, haja vista que tal modalidade de transporte tem por aspecto principal o fato de o tomador de serviço geralmente ser pessoa física e figurar como consumidor final não contribuinte do imposto.

Desse modo, a empresa aérea, ao transportar passageiros de um Estado a outro, executará uma única prestação, e terá ônus de recolher o ICMS com alíquota interna de 12% sobre o preço do serviço a favor da unidade da Federação onde se dá o início da prestação, não havendo prestação subsequente, ou mesmo antecedente, com incidência do ICMS, cujo valor do imposto possa ser usado como crédito para abater o débito devido.

Outro aspecto relevante a considerar é que da análise comparativa das

---

<sup>257</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 05 set. 2013.

legislações estaduais ao dispor sobre o crédito de ICMS em relação ao transporte, resta evidenciado que elas não guardam uniformidade na definição das mercadorias cujo montante pago em ICMS poderá ser utilizado como crédito pelas empresas prestadoras de serviços de transporte para abater do valor do imposto estadual devido.

Enquanto que alguns Estados (Maranhão, São Paulo) permitem apenas apropriação do crédito do imposto nas operações tributadas na aquisição de combustíveis; outros Estados, como Paraná e Minas Gerais, de forma mais ampla autorizam, a compensação do ICMS referente às compras tributadas de uma diversidade de mercadorias, como combustíveis, pneus, peças de reposição, etc.

Pelo visto, é imprescindível haver um instrumento normativo, de âmbito nacional, a estabelecer regras de comando que possibilitem a existência de uniformização entre os Estados, ao disciplinar sobre serviço de transporte, para que não ocorra desigualdade de tratamento entre os contribuintes do ICMS no Brasil. Nesse aspecto, a Lei Complementar n.87/1996 se revelou omissa.

Assim, o Poder Legislativo Nacional, acostumado a abordar e disciplinar matéria concernente às operações de circulação de mercadorias, não atentou para as especificidades da prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros, no que tange à aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS.

Frisa-se, por derradeiro, que, apesar de o Supremo Tribunal Federal ter adotado posicionamento pela inconstitucionalidade da cobrança de ICMS sobre a prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros, nada impede que o Congresso Nacional faça alterações imprescindíveis e suficientes na Lei Complementar nº 87/1996, que permita aos Estados e Distrito Federal, novamente, realizarem a cobrança do ICMS incidente sobre transporte aéreo de passageiros, sem ferir, dessa vez, os postulados constitucionais.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Carta Magna de 1988, ao tratar sobre tópicos tributários, emprega termos e dispõe sobre institutos jurídicos tributários que ela própria não define. Assim, a lei complementar tem como função primordial completar o texto constitucional, estabelecendo disposições de âmbito nacional necessárias para a compreensão e aplicação das normas constitucionais.

Inobstante, a Lei Complementar nº 87/1996, que dispõe sobre o regime jurídico do ICMS, foi declarada inconstitucional pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, na ADI nº 1.600-8, que decidiu pela não incidência de ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros, intermunicipal e interestadual e internacional.

Como visto, a decisão da Corte Suprema se baseia no entendimento de que a Lei Complementar nº 87/1996 seja inapta ou inconsistente para estabelecer a definição e alcance das normas constitucionais nos seguintes aspectos: a) impossibilidade de empresa contribuinte do imposto se creditar pelo fato do bilhete ser emitido em nome de pessoa física; b) dificuldade de aplicação de alíquota interna e interestadual por não haver definição do destinatário consumidor final; c) indefinição do fato gerador do aludido imposto; e d) a imposição de tributação interna às empresas aéreas brasileiras, enquanto as empresa estrangeiras são isentas da tributação local.

Contudo, como se procurou demonstrar, não há incoerência da Lei Complementar nº 87/1996 ter estabelecido a alíquota interna em relação ao transporte aéreo de passageiros, posto que a própria Constituição Federal de 1988 já impõe tal alíquota quando o destinatário da prestação de serviço não é contribuinte do imposto, o que justifica, nesse caso, a emissão do bilhete de passagem em nome de pessoa física.

De outro modo, quando a prestação de serviço de transporte de passageiros tem por destino o consumidor final, sendo contribuinte do imposto localizado em outro Estado, a Constituição Federal de 1988 estabelece a alíquota interestadual. Assim, o fato de o destinatário final ser contribuinte do imposto

pertencerá ao Estado destinatário o diferencial de alíquota, ou seja, a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, impossibilitando assim que haja conflito entre os Estados na arrecadação do ICMS.

Assim, é de concluir que, na prestação de serviço de transporte interestadual de passageiro com destino a contribuinte do imposto, deverá o prestador de serviço emitir o bilhete de passagem, não em nome de pessoa física, mas em nome da empresa ou tomador de serviço.

No que concerne à prestação de serviço de transporte aéreo internacional, como já explicitado em linhas anteriores, tanto as empresas aéreas brasileiras como as estrangeiras por determinação constitucional não estão sujeitas à tributação, seja pelo fato da aplicação do instituto da imunidade ou pelo fato de a nossa Carta Maior de 1998 transferir a responsabilidade pelo pagamento do ICMS das empresas transportadoras, para a pessoa do destinatário tomador de serviço de transporte.

Logo, a argumentação de que as empresas aéreas brasileiras estão submetidas à tributação de ICMS nas prestações internas, enquanto as empresas aéreas estrangeiras não se submetem à tributação local, não faz sentido, pois tanto as empresas estrangeiras como as empresas nacionais, quando operam no âmbito internacional, estão desoneradas do referido imposto.

Portanto, não há como colocar o transporte aéreo internacional em situação equivalente ao transporte intermunicipal e interestadual, nos quais a ocorrência do fato gerador do ICMS se dá no início da prestação, com previsão no artigo 12, inciso V, da Lei Complementar nº 87/1996.

Apesar de tudo, não há como deixar de concordar que a Lei Complementar nº 87/1996 não disciplinou adequadamente a matéria no que diz respeito ao caráter não cumulativo do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de transporte aéreo de passageiros, uma vez que tal prestação tem por principal característica o fato de o tomador de serviço ser uma pessoa física que figura como consumidor final não contribuinte do ICMS. Trata-se de uma prestação única, em que o tomador do serviço é consumidor final.

Como exemplificado, se determinada empresa aérea realizar transporte interestadual de passageiros, terá a responsabilidade de recolher e pagar o ICMS com a aplicação da alíquota máxima de 12% sobre preço do serviço a favor da unidade da Federação onde se dá o início da prestação, não havendo prestação subsequente, ou mesmo antecedente, com incidência do ICMS, cujo valor do imposto possa ser usado como crédito para abater o débito devido.

O Congresso Nacional, ao instituir a Lei Complementar nº 87/1996, foi omissivo em relação ao transporte aéreo de passageiros, uma vez que não criou mecanismos de compensação do ICMS que permitam a aplicação prática do princípio da não cumulatividade previsto na Carta Magna de 1988.

Assim, o Poder Legislativo Nacional, habituado a disciplinar matéria atinente às operações de circulação de mercadorias, não atentou para as particularidades da prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros.

Foi anotado, também, que as leis estaduais têm autorizado as empresas transportadoras a se creditarem do montante pago de ICMS referente às compras de combustíveis e outros produtos para abater o imposto incidente sobre o frete. No entanto, da análise comparativa das legislações dos Estados, resta evidenciado que elas não guardam uniformidade na definição das mercadorias cujo montante pago em ICMS poderá ser utilizado como crédito pelas empresas prestadoras de serviços de transporte para abater do valor do imposto estadual devido.

Enquanto alguns Estados admitem apenas apropriação do crédito do imposto nas operações tributadas na aquisição de combustíveis, outros, de forma mais ampla, autorizam a compensação do ICMS referente às compras tributadas de uma diversidade de mercadorias, como combustíveis, pneus, peças de reposição, etc.

Entretanto, visando a uma ampla aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade, entende-se ser necessário que a lei complementar estabeleça critérios uniformes que assegurem às empresas aéreas o direito de creditar-se dos impostos anteriormente cobrados nas aquisições de peças, combustível e outros produtos para os aviões das empresas que realizam a prestação de serviço de transporte de passageiros, pois se constata que alguns Estados garantem tal direito



de crédito, mas não com os mesmos parâmetros. Nesse aspecto, a lei complementar é omissa.

Por fim, a decisão de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1.600-8 não impede que o Poder Legislativo Nacional, cumprindo os preceitos constitucionais, realize alterações nos dispositivos da Lei Complementar nº 87/1996 que possibilitem aos entes da Federação cobrar o ICMS sobre o referido transporte, uma vez que o ICMS representa a maior fonte de arrecadação de tributos dos Estados e Distrito Federal, e com a impossibilidade da cobrança do ICMS no transporte aéreo de passageiros imposto STF, isto representou para os entes federativos expressiva perda de recursos aos cofres públicos, resultando em menos serviços prestados à coletividade.

## REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da Definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BOBBIO, Norberto. **Teoria das Normas Jurídicas**. Trad. Fernando Pavan Batista e Ariani Bueno Sudantti. Bauru: Edipro, 2001.

BRASIL. **Código Civil**. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Convênio de ICMS 106/96**. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1996/CV106\\_96.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1996/CV106_96.htm)>.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1089**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266654>>.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1600-8**. Disponível em: <<http://redir.stf.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1997.

CARDOSO, Anderson Trautmann. **Não-Cumulatividade do ICMS**: dimensão normativa e eficácia. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CASTRO JÚNIOR, Osvaldo Agripino de. **Introdução à História do Direito**. Florianópolis: IBRADD, CESUSC, 2001.

COSTA, Eliud José Pinto da. **A norma jurídica e as isenções tributárias**. 2. ed. São Luís: Aquarela, 2010.

\_\_\_\_\_. **Competência Tributária**. São Luís: Aquarela, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço**. Serviços de Transportes: ISS e ICMS. São Paulo: Cenofisco, 2010.

FERREIRA FILHO, Roberval Rocha. **Direito Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2007.

FROSSARD, Dermeval. **ICMS Genérico**. 3. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2011.

GALVÃO, Flávio. **ICMS Transportes**. São Paulo: Quarter Latin, 2010.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**: teoria geral das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2004. 2.v.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HOLTHE, Leo Van. **Direito Constitucional**. 3. ed. Salvador: JusPodivm, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito Constitucional**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2008.

\_\_\_\_\_. **Direito Constitucional**. 5. ed. Salvador: JusPodivm, 2009.

KALUME, Célio Lopes. **ICMS Didático**. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Batista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

\_\_\_\_\_. **Teoria pura do direito**. Trad. João Batista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

KOCH, Deonísio. **Manual de ICMS: comentários a Lei Complementar 87/96**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Lei Complementária Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARANHÃO. **Lei 7.799 de 19 de dezembro de 2002**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=2087>>.

\_\_\_\_\_. **Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=95>>.

MELO, José Eduardo. **ICMS Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Conet. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MINAS GERAIS. **Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais**. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf)>.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MOTA FILHO, Sylvio Clemente da. **Direito Constitucional: teoria, jurisprudência**. 16. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

PARANÁ. **Regulamento de ICMS do Estado de Paraná**. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201206080.pdf>>.

PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: teoria e prática. 12. ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2011.

RAMOS, Paulo Roberto Barbosa. **O Controle concentrado de Constitucionalidade das Leis no Brasil**: Filosofia e dimensões jurídico-políticas. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.

RICARDO, Alexandre. **Direito Tributário esquematizado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Método, 2009.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. São Paulo: Premier Máxima, 2006.

SILVA, Renata Elaine. **Jurisprudência e Dogmática do Supremo Tribunal Federal em Controle de Constitucionalidade**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, Roberto Camargo da. **Não Cumulatividade Constitucional do ICMS**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2011.

VAZ, Anderson Rosa. **Introdução do Direito**. Curitiba: Juruá, 2009.

VELOSO, Zeno. **Controle Jurisdicional de Constitucionalidade**. Belém: Cejup, 1999.

ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria Geral do Estado**. Trad. Karin Praefke-Aires Coutinho. Coordenação J. J. Gomes Canotilho. 12. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.