

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC-SP

Cristiano Lemes Garcia

O ICMS na prestação do serviço de transporte
internacional

São Paulo
2019

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

PUC-SP

Cristiano Lemes Garcia

O ICMS na prestação do serviço de transporte
internacional

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,
como exigência parcial para obtenção do título de
Mestre em Direito, sob a orientação da Prof.^a Dr.^a.
Clarice von Oertzen de Araujo.

São Paulo

2019

Banca Examinadora

Agradeço a minha amada esposa Raquel, pelo incentivo de sempre perseguir meus sonhos e por sua dedicação nos momentos mais difíceis, que não foram poucos. Ao Pedro e a Manuela, filhos maravilhosos que me dão amor incondicional todos os dias, vocês são o sentido de tudo.

Autor: Cristiano Lemes Garcia.

Título: O ICMS na prestação do serviço de transporte internacional.

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo realizar a análise da obrigação tributária decorrente da prestação do serviço de transporte internacional, quando da incidência do ICMS – imposto de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, conforme dispõe o art. 155, II, que consubstancia seu regime jurídico constitucional na Carta de 1988. Foi dado especial enfoque na hipótese de incidência do ICMS na prestação do serviço de transporte internacional, enfrentando questões doutrinárias relativas à competência constitucional tributária, a diversidade dos tipos de transportes, bem como os termos e definições jurídicas empregadas no escopo internacional da prestação do serviço de transporte. O estudo foi realizado a partir do paradigma metodológico do constructivismo lógico-semântico, na busca da construção de um sentido para a norma tributária em estudo, tanto no campo semântico e como no sintático, sob a ótica: da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/1966, da Emendas Constitucionais nº 33/01 e nº 87/15, das Leis Complementares nº 24/75 (art. 34, §8º, CF/88) e nº 87/96, com suas alterações, das Resoluções do Senado nº 22/1989 e nº 95/1996, das Leis Ordinárias Estaduais, dos Regulamentos do ICMS, dos Decretos Estaduais e das ADIs nº 1.600 e nº 2.669. Como produtos desta pesquisa, estão identificados os elementos da regra-matriz de incidência tributária do ICMS nas prestações do serviço de transporte internacional, detalhando os critérios do antecedente e do consequente, identificando aspectos da incidência e suas peculiaridades, como: a delimitação das regras de competência; os tipos e modalidades de transportes internacionais sujeitos a regra de incidência do imposto; as regras de imunidades e não-incidência; as sujeições ativa e passiva; os critérios espacial e temporal; e, por fim o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Palavras-chave: ICMS. Serviço de Transporte. Internacional. Tributação.

Author: Cristiano Lemes Garcia.

Title: ICMS in the provision of the international transport service.

ABSTRACT

The objective of this study is to analyze the tax obligation arising from the provision of international transport service, when the ICMS taxes - goods movement tax and provision of interstate and inter-municipal transportation services and communications, although operations and services are started abroad, as provided in art. 155, II, which establishes its constitutional legal regime in the 1988 Charter. Special emphasis was given to the hypothesis of ICMS tax on the provision of international transportation services, dealing with doctrinal issues related to constitutional tax jurisdiction, diversity of types of transport, and such as the legal terms and definitions employed in the international scope of transport service provision. The study was carried out from the methodological paradigm of logical-semantic constructivism, in the search for the construction of a meaning for the tax norm under study, both in the semantic and in the syntactic field, from the perspective of: the Constitution of the Federative Republic of Brazil 1988, of the National Tax Code - Law No. 5.172 / 1966, of Constitutional Amendments No. 33/01 and No. 87/15, of Complementary Laws No. 24/75 (article 34, §8, CF / 88) in No. 87/96, as amended, of Senate Resolutions No. 22/1989 and No. 95/1996, State Ordinance Laws, ICMS Regulations, State Decrees and ADIs No. 1.600 and No. 2.669. As a result of this research, the elements of the ICMS tax incidence matrix in the international transportation services are identified, detailing the antecedent and consequent criteria, identifying aspects of the incidence and its peculiarities, such as: delimitation of the rules of competence; the types and modalities of international transport subject to the tax levy rule; the rules of immunity and non-incidence; active and passive subjection; the spatial and temporal criteria; and, finally, the quantitative criterion (basis of calculation and rate).

Keywords: ICMS. Transport service. International. Taxation.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	09
2 PREMISSAS DO ESTUDO	16
2.1 Direito como linguagem	16
2.2 Relevância da interpretação no estudo dos conceitos tributários	18
2.3 Fontes do Direito Tributário	23
2.4 Sistema e Princípios Constitucionais Tributários.....	26
2.5 Hipótese de incidência tributária	29
3 PRINCÍPIOS E NORMAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS	33
3.1 Competência tributária e o ICMS.....	33
3.2 Imunidade, não incidência, isenção no ICMS.....	38
3.3 Princípio da não cumulatividade no ICMS.....	46
3.4 Princípio da essencialidade no ICMS	47
3.5 Princípio da utilidade e da preponderância no ICMS	47
4 PECULIARIDADES DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL.....	50
4.1 Conceito de serviço de transporte/importação	53
4.2 Modalidades de importação de serviço.....	55
4.3 Diferença entre operação e prestação	55
4.4 O contrato de prestação do serviço de transporte	56
4.5 INCOTERMS e sua importância na estipulação dos contratos de transporte	66
4.6 Subcontratação, transbordo, redespacho.....	71
4.7 DRAWBACK.....	73
5 ELEMENTOS DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	74
5.1 Critério material.....	74
5.2 Critério espacial.....	79
5.3 Critério temporal.....	81
5.4 Critério subjetivo – sujeição ativa e passiva	83
5.5 Critério quantitativo – base de cálculo e alíquota	86
6 TRATADOS E CONVENÇÕES	91
6.1 A Convenção de Viena de 1980	91
6.2 A Convenção de Roma de 1980	95
7 JURISPRUDÊNCIA ATUALIZADA.....	99

8 CONCLUSÃO.....	103
REFERÊNCIAS.....	107

1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre a Prestação de Serviços de Transporte (ICMS-transportes), atualmente é da competência dos Estados e do Distrito Federal, possui sua origem no imposto federal sobre serviços de transporte (ISTR)¹. Kiyoshi Harada explica a natureza do ICM, quando este ainda era de competência da União:

Antes de mais nada, é preciso ter em mente o **caráter mercantil do imposto**, o que **coloca a salvo da tributação o transporte de carga própria**, como decidiu reiteradamente o STF à época em que o imposto sobre o serviço de transporte era de competência da União. **Não há razão para alterar aquele entendimento** consagrado pelo Supremo Tribunal Federal motivado pelo fato de que a competência impositiva foi deslocada para o âmbito dos Estados.² (grifos meus)

Nas lições de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli³, verifica-se que dentre as diversas competências outorgadas ao ICMS dentro das normas constitucionais encontra-se a que abrange a prestação de serviços de transporte, sendo que antes da promulgação da CRFB/88, este imposto estava sob a égide do Poder Federal.

Roque Antonio Carrazza⁴ aponta que há duas hipóteses excepcionais em que a União possuirá competência para criar o ICMS, seja na criação de Territórios Federais, bem como “na iminência ou no caso de guerra externa”, destacando que o ICMS, em regra, é um imposto que está inserido no feixe das regras de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal.

No mesmo sentido Flávio Galvão⁵, informa que o imposto sobre a prestação de serviços de transporte, conforme dispõe o artigo 155, inciso II, da Carta Magna, via de regra, será tributado pelos Estados-membros e Distrito Federal, impedindo que a União ou Municípios formulem hipóteses de incidência tributária em relação aos serviços de transporte de bens e pessoas, ressalvando, no entanto, a competência residual da União, descrita no art. 154, II, da Constituição Federal de 1988.

Com o objetivo metodológico e preliminar de limitarmos o feixe de incidência do ICMS às prestações de serviços de transporte internacionais, a fim de facilitar o objeto do

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 218.

² HARADA, Kiyoshi. *ICMS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 185.

³ LUNARDELLI, 2004, p. 112.

⁴ CARRAZZA, 2015, p. 37.

⁵ GALVÃO, 2010, p. 62.

presente estudo, é oportuno ressaltar que, como regra geral, trata-se de um tributo de competência estadual, aos quais cabe instituir impostos sobre: **“prestações de serviços de transporte (...), ainda que (...) as prestações se iniciem no exterior”**, conforme delineamento da norma de estrutura expressa no artigo 155, inciso II, da CRFB/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, **ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.**⁶ (grifos meus)

Pode-se inferir mais uma possibilidade jurídica de prestações de serviço de transporte internacional, só que todo ele prestado no exterior, conforme dispõe o artigo 155, inciso IX, alínea a, incorporado a CRFB/88, pela EC 33/2001:

IX - incidirá também:
a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o **serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.**⁷ (grifos meus)

O ICMS, como é comumente denominado, é um tributo não cumulativo, sendo que o valor pago em razão da prestação do serviço de transporte internacional, poderá ser creditado pelo contribuinte, para fins de compensação do imposto devido em operações futuras e que forem sujeitas a esse tributo.

Aroldo Gomes de Mattos, tratando da compensação do ICM, aborda o assunto da seguinte forma:

Embora corolários um do outro, são o crédito fiscal (direito subjetivo do contribuinte) e a obrigação tributária da qual decorre o crédito tributário constituível pela Fazenda Pública através do lançamento (art. 142 do CTN) duas categorias jurídicas distintas. Nesse sentido, professam Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, ao discursarem sobre o direito de abatimento (hoje, de compensação) do ICM e do IPI: **Obrigação tributária** e direito de abatimento constitucional são, pois, categorias distintas, correspondendo a

⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 4 jun. 2018.

⁷ BRASIL. *Constituição*.

direitos diversos, opostos e contrastantes, além de, reciprocamente, autônomos. Desencadeiam relações jurídicas diferentes e independentes, na quais credor e devedor se alternam: União e /ou Estado são credores (na primeira) e o contribuinte, na outra, e vice-versa no que tange à situação de devedores. Submetem-se, enfim, a princípios, critérios e regras de interpretação totalmente distintos.⁸ (grifos meus)

Há previsão de não-incidência do ICMS no texto constitucional magno, que trata das operações de exportação de mercadorias, com implicação direta nas prestações de serviços de transporte internacionais, conforme dispõe o artigo 155, inciso X, alínea a, incorporado a CRFB/88, pela EC 42/2003:

X - não incidirá:

a) sobre **operações que destinem mercadorias para o exterior**, nem sobre **serviços prestados a destinatários no exterior**, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.⁹ (grifos meus)

A função do ICMS é essencialmente fiscal e arrecadatória, representando até 90% de toda receita da maioria dos Estados-membros da Federação.

Na obra atualizada de Aliomar Baleeiro, cita Hans Kelsen sobre a distinção entre a União e a Federação, do que transcrevo o seguinte:

A teoria acima, que distingue a União-Federação (como ordem jurídica nacional, global e indivisa, superior às ordens jurídicas parciais), da União-Central (como descentralização parcial, em posição isonômica às ordens jurídicas dos Estados e Municípios), encontra formulação expressa em HANS KELSEN. (...) Para KELSEN, o que caracteriza o Estado descentralizado, ou Federal, territorialmente dividido, é que: ‘(...) a ordem jurídica nacional não contém somente normas centrais mas também locais. As normas centrais da ordem jurídica total ou nacional formam também uma ordem parcial, isto é a jurídico-central. Essas normas constituem uma comunidade jurídica central. A ordem jurídica central, que a comunidade jurídica central constitui, forma, ao lado das ordens jurídicas locais que constituem as autoridades jurídicas locais, a ordem jurídica total ou nacional, que constitui o Estado ou a comunidade jurídica total. A comunidade central assim como as locais são membros da comunidade total’.¹⁰

⁸ MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: comentários à legislação nacional*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 285.

⁹ BRASIL. Constituição.

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 457-8.

O Brasil é uma república federativa de direito, conforme estabelece a CRFB/88, razão pela qual os Estados-membros gozam de uma relativa autonomia, uns em relação aos outros, esta autonomia também se reflete no campo da fiscalidade, sendo seu maior exemplo a instituição do tributo ICMS. Em razão de não haver uma “norma nacional” única do ICMS, hipótese que já seria uma afronta ao Pacto Federativo, impõe a cada um dos 26 Estados e ao Distrito Federal que cada qual institua seu próprio ICMS, por meio de sua própria legislação infraconstitucional, como resultado do exercício obrigatório da competência constitucional a eles atribuída, o que dá origem a 27 regulamentações sobre o ICMS, cada qual com suas alíquotas e política tributária diferenciada.

Geraldo Ataliba aponta a diferença que distingue a Federação da União, conforme abaixo assinalado:

Explicitando o que está explícito na melhor doutrina, distinguimos a Pessoa Jurídica de Direito Público Interno (União) do Estado Federal, àquela reconhecendo paridade às unidades federadas, enquanto o Estado Federal sobre todos se põe eminente.¹¹

Para que o presente estudo atinja o objetivo pretendido, manteremos o foco apenas na hipótese inserta em uma das normas do art. 155, II, da CRFB/88, concernente à: “(...) prestações de serviços de transporte (...) ainda que as (...) prestações se iniciem no exterior”¹², ou seja, a **prestação do serviço de transporte internacional**, passando ao largo da análise das outras normas contidas neste dispositivo constitucional.

Neste contexto introdutório, destacam-se os relevantes estudos da incidência tributária do ICMS na prestação de serviços de transporte internacional, realizados por Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli¹³, em 2004 e por Flávio Galvão¹⁴, em 2010, que formularam os contornos das principais posições, premissas e correntes doutrinárias, que serviram como fundamento do presente estudo, em relação às quais majoritariamente nos alinhamos, e em pequenos pontos nos permitimos discordar, conforme ficará claro ao longo dos próximos capítulos.

¹¹ ATALIBA, Geraldo. *Leis nacionais e leis federais no regime constitucional brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 133.

¹² BRASIL. Constituição.

¹³ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. O ICMS e os serviços de transporte internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 109, out. 2004.

¹⁴ GALVÃO, Flávio. *ICMS sobre transportes*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

Para a definição do termo transporte internacional, adota-se o conceito apontado por Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli¹⁵, posição que aderimos integralmente, que é a contida na Convenção de Varsóvia, incorporada ao ordenamento Pátrio pelo Decreto nº 20.704, de 24 de novembro de 1931, do qual se transcreve o trecho correspondente as alíneas 2 e 3, do art. 1º, tais dispositivos foram emendados pelo Protocolo de Haia (Decreto nº 56.463, de 15 de junho de 1965), conforme abaixo assinalado:

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

3. Para os fins da presente Convenção, considera-se, **um só transporte**, ainda quando **executado, sucessivamente, por vários transportadores o que as partes ajustarem como uma única operação, seja num só contrato, seja numa série deles**; e **não perderá esse transporte o caráter de internacional** pelo fato de que um só contrato, ou uma série deles, devam ser executados integralmente no território de um mesmo Estado.¹⁶ (grifos meus)

A Constituição atribuiu competência tributária à União para criação de lei geral sobre o ICMS, ao qual se concretizou por meio da Lei Complementar 87/1996, chamada "Lei Kandir". A partir dessa lei geral cada estado institui seu ICMS e estipula sua alíquota interna e interestadual, as quais são regulamentadas via de decreto, o denominado "regulamento do ICMS" ou "RICMS", que nada mais é que uma consolidação de toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado, e que deve ser sancionada por decreto do governador.

Quanto à incidência do ICMS na prestação de serviço de transporte internacional, ainda, é possível apontar várias normas insertas na LC 87/1996, que serão analisadas oportunamente ao longo deste estudo, por hora destacam-se alguns trechos abaixo:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O **imposto incide** também:

¹⁵ LUNARDELLI, 2004, p. 116.

¹⁶ BRASIL. *Decreto nº 56.463, de 15 de junho de 1965*. Promulga o Protocolo de emenda da Convenção para a unificação de certas regras relativas ao transporte aéreo internacional. Brasília, DF: Presidência da República, [1965]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D56463.htm. Acesso em: 23 mai. 2018.

(...)

II - sobre **o serviço prestado no exterior** ou cuja **prestação se tenha iniciado no exterior**;

Art. 3º O imposto não incide sobre:

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

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

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

II - seja **destinatária de serviço prestado no exterior** ou cuja **prestação se tenha iniciado no exterior**;

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

VI - do **ato final do transporte** iniciado no exterior;

X - **do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior**.¹⁷
(grifos meus)

Todas as normas obedecem a uma hierarquia, do que se aproveita como exemplo da figura piramidal idealizada Kelsen, em que no topo está a Constituição Federal, seguida abaixo pela Lei Complementar, depois pela Lei Ordinária, até chegar no RICMS. Nenhuma dessas leis pode criar obrigações que não estejam contidas nas leis superiores a ela, haja vista que lei inferior retira seu fundamento de validade de lei superior, caso contrário seriam estas consideradas nulas de pleno direito.

Nas Institutas do Jurisconsulto Gaio, tratando de onde nascem as obrigações, cuja principal divisão é a que as distingue em duas espécies, porque toda obrigação nasce ou de um contrato ou de um delito: "Obligationes. Summa divisio in duas species deducitur: omnis enim obligatio vel ex contractu, nascitur vele x delicto....3.88"¹⁸.

Dado o acima exposto, este estudo tem por objeto o ICMS na prestação de serviço de transporte internacional, com base na análise do sistema de enunciados prescritivos vigentes no Brasil, nas Convenções e Tratados Internacionais, tendo como referencial teórico o direito como linguagem normativa, capaz de moldar um senso jurídico estruturado em uma lógica

¹⁷ BRASIL. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre 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, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 11 jun. 2018.

¹⁸ INSTITUTAS do Jurisconsulto Gaio. Tradução J. Cretella Júnior, Agnes Cretella. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. (RT - Textos Fundamentais, 9), p. 26-7.

semântica, na busca da verdade jurídica, como resultado da aproximação do objeto de estudo ao plano da realidade pela experiência, “nossa grande professora”, parafraseando Peirce.

Peirce: CP 5.51 Cross-Ref:

Em todos os trabalhos sobre pedagogia que já li - e foram muitos, grandes e pesados -, não me lembro de que alguém tenha defendido um sistema de ensino por meio de piadas práticas, em sua maioria cruéis. Isso, no entanto, descreve o método da **nossa grande professora experiência**. Ela diz, abra a boca e feche os olhos e eu lhe darei algo para torná-lo sábio: e então ela mantém sua promessa, e parece aceitar seu pagamento na diversão de nos atormentar.¹⁹ (grifos meus)

Serão estruturados argumentos jurídicos com base legal, apresentando generalidades do ICMS na prestação de serviço de transporte internacional, a análise detida da Regra-matriz de Incidência Tributária – RMIT, exposição da imunidade, não incidência e isenção, bem como apresentação de aspectos específicos de direito internacional privado, relacionados ao tema.

¹⁹ PEIRCE, Charles Sanders. *The Collected Papers of Charles Sanders Peirce*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 2017, p. 3736.

“In all the works on pedagogy that ever I read – and they have been many, big, and heavy – I don’t remember that any one has advocated a system of teaching by practical jokes, mostly cruel. That, however, describes the method of our great teacher, Experience. She says, open your mouth and shut your eyes and I’ll give you something to make you wise: and thereupon she keeps her promise, and seems to take her pay in the fun of tormenting us.”

2 PREMISSAS DO ESTUDO

2.1 Direito como linguagem

Para o Gabriel Ivo²⁰ cada sistema, tem as suas peculiaridades, que estão atreladas aos fins a que se propõem. O Direito é um sistema dinâmico, e seus elementos derivam da delegação de competência entre as disposições normativas que o compõem. Ao tratar dos sistemas nomoempíricos normativos, nos quais se insere o Direito, Marcelo Neves diz que “os sistemas nomoempíricos prescritivos (ou normativos) têm a função de direcionar a conduta humana em um determinado sentido, incluindo-se no “mundo” da práxis.

Assim, têm-se dois planos com o mesmo nome: (i) Direito como conjunto de normas; e (ii) Direito como asserções sobre o Direito tomado como conjunto de normas.

Portanto, os enunciados descritivos são vertidos em forma indicativa e visam formular e transmitir informações e conhecimentos.

Por outro lado, os enunciados prescritivos são imperativos, deônticos, e cumprem a missão primordial do Direito, que é dirigir, influenciar e modificar a conduta humana.

O Direito, objeto, que visa regular a conduta humana, só poderá fazê-lo por meio de uma comunicação, que exige uma linguagem, haja vista que a linguagem é a faculdade que tem o homem de comunicar-se por meio da fala, e, no caso a linguagem apta, é a prescritiva.

Ao regular a conduta, a linguagem do Direito tomado como objeto dirige-se ao mundo social. Às coisas da vida. Mas, para que possamos compreender as coisas da vida e a remissão que existe entre elas, temos a necessidade de uma linguagem para promover as relações.

Gabriel Ivo estabelece na “Incidência da Norma Jurídica – o cerco da linguagem” a distinção entre enunciado e norma, a linguagem construtora da norma jurídica, e a linguagem construtora do fato. Dois aspectos fundamentais para demonstrar a imprescindibilidade da linguagem na constituição do universo jurídico.

Os fatos, sejam eles jurídicos ou não, não prescindem de uma linguagem para que se coloquem em bases comunicacionais. Seria impossível apontar os fatos com os dedos, pois os eventos só se tornam fatos quando revestidos em linguagem. A linguagem é constitutiva dos fatos, antes dela temos eventos que escapam no tempo.

²⁰ IVO, Gabriel. *O Direito e a Inevitabilidade do cerco da linguagem*. In: *O Construtivismo Lógico-Semântico vol.1*. São Paulo: Editora Noeses, 2014.

Gabriel Ivo cita um excerto da obra de LOURIVAL VILANOVA, que diz que o conhecimento nunca é desinteressado: “O conhecimento sobre o direito não é desinteressado: é o com vistas à aplicabilidade. Por isso, na teoria mais abstrata, há potencialmente uma manipulação com fatos”.

A ciência que se coloca no lugar do objeto destrói o objeto. Daí o perigo que há em muitas afirmações da ciência. E na forma de construção do conhecimento e reprodução dele, tanto no plano do objeto, quanto no plano da ciência, metalinguagem, ocorre por meio inexorável da linguagem.

Para Hans Kelsen, “(...) a norma jurídica é dirigida a uma pessoa, não significa outra coisa senão que a norma estatui como devida a conduta de um ser humano ou de um determinado ou indeterminado número de pessoas, quer dizer, conduta humana, e nenhum outro acontecimento”.

Para Pontes de Miranda, “o homem diminui o arbitrário, o azar, o irregrado, a anomia da vida e das relações inter-humanas”.

Ao regular a conduta, não teria sentido o Direito coincidir com a realidade. Ao duplicá-la o Direito estaria construindo um sem-sentido deôntico. O Direito visa alterar a realidade, não repeti-la.

E, dessa forma, o Direito vai constituindo outra classe de realidade que sem ele seria impossível. O Direito, assim, se constitui num esquema para que possamos compreender como certos eventos ocorrem. Mas o Direito não regula apenas a conduta das pessoas nas suas relações intersubjetivas. Há outra conduta também objeto do Direito. A conduta de produzir normas a serem promovidas pelos órgãos competentes para produzir normas, que, por sua vez, são competentes em face de outras normas. Tudo isso para atingir o seu objetivo.

Linguagem é uma capacidade que tem o ser humano para comunicar-se com os seus semelhantes, o que ocorre por meio dos signos. O signo não é o objeto. Está no lugar do objeto, por isso tem status lógico de relação.

O Direito, além de se assentar na necessidade da linguagem social, cria, haja vista sua natureza prescritiva, outra linguagem. Para alterar a realidade, cria outra realidade por meio de nova camada linguística.

Em resumo, Gabriel Ivo afirma que é impossível não se comunicar.

Tudo que existe a nossa volta comunica-se o tempo todo. Todas as coisas que estão no mundo têm sentido para nós, o que nos obriga a afirmar que apreendemos as coisas por meio de uma linguagem, pois há sentido em tudo.

Sem comunicação não há Direito. A comunicação, por sua vez, impõe uma linguagem.

2.2 Relevância da interpretação no estudo dos conceitos tributários

Dentro das clássicas lições de Kelsen²¹, destacadas também por Roque Antonio Carrazza²², toda norma jurídica delimita uma moldura, que em seu interior comporta uma diversidade de interpretações, sendo que o exegeta escolhe uma destas significações por critérios meramente políticos e ideológicos.

Conforme é pacífico no STF, suprema corte constitucional do Brasil, o vernáculo contido na Constituição tem ora um desígnio comum, e ora possui um desígnio técnico. Quando o vocábulo constitucional possui um sentido técnico, bem definido, o hermenauta deverá permanecer adstrito, de forma vinculada e limitada a este significado, conforme leciona Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli²³, pois esta é a vontade manifesta pelo legislador originário, do que é possível aferir em trecho transcrito parcialmente da obra do autor, em que analisa a ementa contida no Recurso Extraordinário nº 166.772/RS, que tinha por objeto determinar qual a definição deveria ser adotada pelo legislador ordinário ao legislar sobre as contribuições que incidem na folha de pagamento de salários das empresas.

Constituição - Alcance Político - **Sentido dos Vocábulos** - Interpretação. **O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo direito.** Toda ciência pressupõe a adoção de escoreta linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, **no caso do direito, pela atuação dos pretórios.** (...) ²⁴ (grifos meus)

Misabel Abreu Machado Derzi, citada na obra de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli²⁵, expressa em seu magistério o que já é pacífico para a doutrina do direito, quanto

²¹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. *O ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

²³ LUNARDELLI, 2004, p. 107.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 166.772/RS*. Relator: Min. Marco Aurélio, 12 de maio de 1994. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28166772%2E%2E+OU+166772%2EACMS%2E%29&base=baseAcordados&url=http://tinyurl.com/hmhysj>. Acesso em: 26 mai. 2018.

²⁵ LUNARDELLI, 2004, p. 110.

à limitação vocabular na atribuição do sentido possível, pelo exercício da interpretação, reforçando o contido da decisão do Pretório Excelso, conforme abaixo assinalado:

Quando a Constituição usa um conceito, um instituto ou forma do Direito Privado, o nome empregado denota certo objeto, segundo a conotação que ele tem na ciência jurídica particular, da qual se origina. **A conotação completa que advém da ciência do Direito Privado é condição prévia de inteligibilidade e univocidade do discurso constitucional.** E se utiliza a Constituição desse sentido completo, extraído de certo ramo jurídico, **para assegurar a discriminação e delimitação de competência,** enfim o pacto federativo, **não é dado ao legislador infraconstitucional alterá-lo.** Permitir ao intérprete ou ao legislador ordinário interessado que alterasse o sentido e alcance desses institutos e conceitos constitucionalmente empregados, seria permitir que firmasse, sem licença da Constituição, novo pacto federativo, nova discriminação de competência. Sendo assim, o **art. 110 do CTN determina a cristalização da denotação e da conotação jurídicas daqueles institutos,** conceitos e formas, **vedando-se ao legislador tributário a alteração de sentido que é própria do Direito Privado.** O art. 110, implicitamente, somente dita o comando: obedeça à Constituição. (...) ²⁶ (grifos meus)

Código Tributário Nacional:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha.
(...)

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos:

- I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. ²⁷

Neste mesmo sentido, o STF decidiu invalidar inúmeras normas infraconstitucionais que violavam frontalmente o sentido dos termos prescritos no texto constitucional, particularmente naquilo que pertine questões de incidência tributária.

Nas lições de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli²⁸, recebe destaque uma relevante passagem proferida no voto do Exmo. Ministro Luiz Gallotti, constante do Recurso

²⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 492.

²⁷ BRASIL. *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. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 2 jul. 2018.

Extraordinário nº 71.758/GB²⁹, em que firma posição jurisprudencial no sentido de que a hipótese de incidência do tributo que não possua previsão constitucional afronta o ordenamento jurídico pátrio:

(...) É certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando e, **não, mudando-lhe o texto e, menos ainda, criando um imposto novo**, que a lei não criou. Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, **de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação**, de renda o que não é renda, RUIRIA todo o sistema tributário inscrito na Constituição. (grifos meus)

Roque Antonio Carrazza ressalta que as normas infraconstitucionais, principalmente as de natureza tributária, para que sejam mantidas válidas, devem “passar pelo crivo dos princípios constitucionais”. Desta, feita o contribuinte somente se sujeitaria à norma tributária, quando houver coerência desta com o conteúdo material inserto nos grandes princípios constitucionais. O autor cita em sua obra o voto do Exmo. Min. Celso de Mello, no julgamento do RE 346.084-PR, em que destaca a importância dos princípios na defesa dos direitos dos contribuintes, em face dos abusos cometidos pelo poder de tributar, abaixo transcrito:

A prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar não pode caracterizar-se como instrumento que, **arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais** venha a conduzir a destruição ou a comprometimento da própria ordem constitucional.

A necessidade de preservação da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal não se revela compatível com pretensões fiscais contestáveis do Poder Público, que, **divorciando-se dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna**, busca impor ao contribuinte um **estado de submissão tributária absolutamente inconveniente com os princípios que informa e condicionam**, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a ação das instâncias governamentais. (...)

Bem por isso, tenho enfatizado a importância de que o exercício do poder tributário, pelo Estado, **deve submeter-se, por inteiro, aos moldes jurídicos positivados no texto constitucional**, que institui, em favor dos contribuintes, **decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes**.

O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever irrevogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores –

²⁸ LUNARDELLI, 2004, p. 110.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 71.758/GB*. Relator: Min. Thompson Flores, 14 de junho de 1972. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14666759/recurso-extraordinario-re-71758-gb/inteiro-teor-103063876>. Acesso em: 12 jul. 2018

que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais e coletivos – introduz, de um lado, um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, de outro, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sempre tão estruturalmente desiguais, entre indivíduos e Poder.³⁰ (grifos meus)

Assim, fica evidente que a legislação infraconstitucional deve respeitar os claros limites estabelecidos na Carta Magna, a fim de ser apta e legítima para impor as exações tributárias, ressaltando que, dentre estes limites constitucionais está o estrito cumprimento dos limites conceituais insculpidos na própria Constituição Federal, consagrados pela doutrina ou, ainda, construídos pela jurisprudência dominante.

Conforme destacado por Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli³¹, o conteúdo normativo do art. 110 do Código Tributário Nacional é o instrumento positivo adequado para indicar aonde seria lícito buscar uma cognição do sentido possível de ser extraído do conteúdo das normas tributárias insertas na Constituição Federal, bem como, no ordenamento vigente, em particular quando tais normas são pertinentes a outros ramos de direito, como o direito civil, ou o direito internacional privado, dentre outros.

Conforme sedimentado pela doutrina majoritária e na jurisprudência dominante, extraído das lições de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli³², o art. 110 do CTN **proíbe expressamente** a alteração de definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, contidos na Constituição, por normas tributárias:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.³³

Conforme já decidido pela Suprema Corte Constitucional, no Recurso Extraordinário nº 94.580/RS – DJU, de 30.08.1984, na citação de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli³⁴:

Imposto de Transmissão de Imóveis. Alcance das regras dos arts. 23, inc. I, da Constituição Federal e 35 do Código Tributário Nacional. Usucapião. A ocupação qualificada e continuada que gera o usucapião não importa em transmissão da propriedade do bem. **À legislação tributária é vedada**

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. Até a Emenda Constitucional nº 95/2016, p. 62-3.

³¹ LUNARDELLI, 2004, p. 110.

³² LUNARDELLI, 2004, p. 110.

³³ BRASIL. Lei nº 5.172.

³⁴ LUNARDELLI, 2004, p. 109.

“alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado” (art. 110 do C.T.N.). Registro da sentença de usucapião sem pagamento do imposto de transmissão. Recurso provido, declarando-se inconstitucional a letra 'h', do inc. I, do art. 1., da Lei n. 5.384, de 27.12.66, do estado de Rio Grande do Sul.³⁵ (grifos meus)

Na atividade interpretativa e integrativa da legislação tributária há que ser considerada, sem sombra de dúvida, a dimensão econômica dos tributos. Contudo, há um limite lógico-semântico na construção do significado das normas, que deve ser observado pelo exegeta, dentro das possibilidades sintáticas de seu conteúdo. Dito conteúdo de significação possível, não deve ser transbordado por uma interpretação criativa, sob pena de corromper a própria unidade do ordenamento jurídico, que é edificado por termos jurídicos comuns aos operadores do direito.

Neste sentido, transcrevo importante lição de Hugo de Brito Machado, ao tratar da interpretação da legislação tributária:

Não há dúvida de que o **tributo é uma realidade econômica**. A relação tributária é de conteúdo econômico inegável. **Não se pode**, entretanto, afastar os **métodos de interpretação**, e os **meios de integração**, para buscar o sentido da regra jurídica só e exclusivamente tendo em vista os efeitos econômicos dos fatos envolvidos na relação de tributação. **Tal atitude implicaria negar o Direito**, afetando a segurança que o mesmo empresta às relações humanas na sociedade.³⁶ (grifos meus)

A liberdade absoluta de interpretação dos signos, retiraria por fim a função lógica da linguagem, transformando nossa realidade normativa e comunicativa em uma “Torre de Babel”, uma anarquia da significados e significações.

Do acima exposto, fica claro e irrefutável que as normas tributárias não possuem o condão de alterar as balizas de significação estabelecidas pelo próprio ordenamento, sejam aquelas insertas na Constituição Federal, sejam as contidas naqueles conceitos consagrados pelo direito privado e dominantes tanto na jurisprudência como na doutrina.

Restou evidente o papel da Carta Magna na defesa do direito dos contribuintes, quando não são respeitados os limites constitucionais ao poder de tributar, quando do

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 94.580/RS*. Relator: Min. Djaci Falcão, 30 de agosto de 1984. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28TRIBUT%C1RIO%29%2894580%2E%2E+OU+94580%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/yba5oklw>. Acesso em: 12 jul. 2018.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 119.

exercício da competência legislativa tributária infraconstitucional, em afronta direta aos princípios constitucionalmente estabelecidos.

2.3 Fontes do Direito Tributário

As fontes do direito tributário são os fatos ejetores, segundo Paulo de Barros Carvalho³⁷, posição que defendemos e que em breves linhas esclareceremos seus fundamentos.

Os fatos ejetores de normas são os órgãos habilitados pelo sistema mais a sua atividade. Tal movimentação dá origem a um fato, que é fonte do diploma legislado. Como exemplo temos que: “Não é suficiente a existência do Congresso Nacional, por exemplo, mas é necessário que ele siga o processo legislativo para editar a lei”.

Toda norma é introduzida por outra norma, que seria o veículo introdutor de normas. Portanto, há as normas introduzidas e as normas introdutoras.

Fontes são os acontecimentos do mundo social juridicizados por regras do sistema, credenciados a produzir normas jurídicas que introduzam outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas.

A ocorrência do fato é colhida pela enunciação. O enunciado é a própria norma.

Então, o sistema de normas é formado por normas introdutoras e normas introduzidas. Já o conjunto de fatos jurídicos são a enunciação, que é a fonte do direito posto. Um acontecimento da vida real enseja eficácia jurídica apenas se estiver previsto em norma válida do sistema.

O estudo das fontes do direito está voltado primordialmente para o exame dos fatos enquanto enunciação que fazem nascer regras jurídicas introdutoras, tudo por estar previsto em outras normas jurídicas.

O enunciado, produto da enunciação, é a norma introdutora.

A doutrina tradicional diz que as fontes são: Lei, jurisprudência, atos administrativos e costumes. Confunde, assim, regra jurídica com veículo introdutor. De fato, as regras emanam desses instrumentos, mas esses instrumentos emanam de outra coisa.

Fontes formais seriam as fórmulas que a ordem jurídica estipula para introduzir regras no sistema. Fontes materiais seriam os fatos da realidade social que produzem proposições prescritivas. As fontes materiais são os atos de enunciação, são fatos jurídicos.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* / Paulo de Barros Carvalho - 26ª. ed. - São Paulo: Saraiva, 2015.

As fontes materiais correspondem à teoria dos fatos jurídicos, que seria a teoria das fontes dogmáticas do direito. As fontes formais correspondem à teoria das normas jurídicas, já que diz respeito a sua validade (trata dos veículos introdutórios de outras normas jurídicas).

Já as fontes do direito positivo são fatos sociais juridicizados, pois previstos no antecedente de uma norma jurídica.

Já as fontes da ciência do direito são tudo aquilo que possa ser aproveitado para melhor compreender o direito, tomado como linguagem jurídica em que se verte. Como exemplo temos a: Semiologia, Semiótica, investigação sintática, semântica e pragmática.

A doutrina são as lições, ensinamentos, descrições explicativas do direito posto. Uma espécie de linguagem descritiva. Não é fonte do direito positivo, já que seu discurso não altera as prescrições do direito. Deve seguir uma metodologia rigorosa, caso contrário, é texto meramente informativo. Também não é fonte da ciência do direito, já que ela mesma se pretende científica.

O direito positivo brasileiro tem quatro sistemas: nacional, federal, estaduais, e municipais. O sistema nacional está na Constituição Federal e na legislação nacional. A Constituição Federal, na verdade, possui a Constituição Total e a Constituição da União.

“Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer nada senão em virtude de lei”. Lei, em sentido amplo, aqui, são os instrumentos primários de introdução de normas. Só as leis e estatutos jurídicos com vigor de lei são credenciados a introduzir normas.

Todos os demais estão condicionados a disposições legais, sendo instrumentos secundários ou derivados. Tal classificação vale para todos os quatro sistemas, e, por isso, para o direito tributário.

Como instrumentos primários temos:

a. Lei Constitucional – que abriga regras de estrutura, que prescrevem como se produzem normas. São sobrenormas, pois dizem o conteúdo ou a forma que a regra dever ter. Permite à União, Estados e Municípios instituírem tributos, mas também impõe seus limites, coloca os princípios, sempre resguardados os direitos individuais do cidadão. Não cria tributos, pois sua norma deve ser apenas de sobrenível.

b. Lei complementar – que necessita para sua aprovação um quórum qualificado. Maioria absoluta nas duas Casas (art. 59, CF). Instrumento de articulação de normas no sistema. Subordina os demais diplomas legais (Art. 59, CF). Como exemplo temos o CTN foi recebido com eficácia de lei complementar, devido a mutações na ordem anterior.

c. Lei ordinária – que pode ser editada tanto pela União, como por Estados e Municípios. Uma não tem supremacia sobre a outra. É a via mais apta a veicular regra-matriz

tributária. Não se pode delegar a normas inferiores as atribuições legais. Ou seja, ato infra-legal não pode completar o perfil jurídico da norma. (Mesmo que a CF delegue competência para o Executivo, ela só pode ser exercida nos termos da Lei.). Cabe a ela preceituar os deveres instrumentais ou formais (obrigações acessórias), pois estes implicam fazer ou deixar de fazer algo.

d. Lei delegada – aquela que é elaborada pelo Presidente da República, que deve solicitar delegação ao Congresso Nacional, que se manifestará mediante resolução especificando o conteúdo e os termos de seu exercício. Em votação única. Vedam-se emendas. Não pode ter objeto de matéria reservada à lei complementar, fato que, em matéria tributária, limita e muito a área de atuação.

e. Medidas provisórias - compensou a União pelo desaparecimento do Decreto-lei. Deve haver relevância e urgência para sua edição. São expedidas pelo Presidente da República. Irradiam de pronto os efeitos. Ao editá-la, submete-se à apreciação do Congresso Nacional. Os requisitos (relevância e urgência) devem existir simultaneamente. O Congresso poderá legislar no sentido de aprová-la ou rejeitá-la. Pode também ignorá-la ao não legislar por 120 dias. Após 45 dias da publicação, há sobrestamento, “tranca a pauta”. Prorrogação de vigência é diferente de reedição. A prorrogação é automática, verificados os pressupostos. Já a reedição depende do Poder Executivo e é vedada na mesma sessão legislativa.

Caso rejeitada ou ignorada a MP, Paulo de Barros Carvalho entende que não é necessário regramento das relações jurídicas resultantes da MP, enquanto vigente. Deve o prejudicado procurar o judiciário para reparação dos danos. Deve o Congresso disciplinar apenas o caso da aceitação da MP. O instrumento de deliberação é o decreto legislativo. Aprovado o projeto de conversão, transforma-se em lei ordinária.

Ressalta-se que a Medida Provisória não pode instituir ou majorar tributos, quer dizer, até pode, mas a lei de conversão deve ser publicada antes de encerrado o exercício financeiro, para vigor no próximo exercício. As exceções do parágrafo 2º do art. 62 (art. 153 I, II, IV e V) já são criados ou têm alíquota aumentada por simples decreto do Presidente da República.

O complexo normativo, não obstante o contido no art. 96 do CTN, é composto apenas por leis, decretos, atos expedidos por autoridade administrativa e decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição a que a lei atribua eficácia normativa (art. 100, I e II).

Tratados e convenções internacionais, bem como práticas reiteradas e convênios entre pessoas políticas não tem força jurídica vinculante. Portanto, não têm idoneidade para

modificar disposições tributárias, o tendo apenas os decretos legislativos que os ratificarem. O mesmo vale para os convênios, que deve ser apreciado pelas respectivas assembléias.

2.4 Sistema e Princípios Constitucionais Tributários

O conceito da palavra sistema é ambíguo. Paulo de Barros Carvalho³⁸ adota o significado de base do sistema como sendo o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, ter-se-á a noção fundamental de sistema.

Partindo do significado ora exposto, procurar-se examinar quais as possibilidades de uso que o idioma nos oferece para expressar a conjunção de elementos governados por uma ideia comum.

Para Paulo de Barros a classificação dos sistemas podem ser: reais; sistemas Nomológicos; proposicionais descritivos; nomoempíricos; e prescritivos.

A ciência do direito estuda o sistema nomoempírico do direito positivo, vendo-o como uma pirâmide que tem no ápice uma norma fundante, imaginária, que Kelsen chama de norma hipotética fundamental, cuja função consiste em legitimar a Lei Constitucional, outorgando-lhe validade sintática. As restantes normas do sistema distribuem-se em vários escalões hierárquicos, ficando nas bases da pirâmide regras individuais de máxima concretude. Concepção dessa ordem propicia uma análise estática do ordenamento jurídico – nomoestática – e uma análise dinâmica do funcionamento do sistema positivo – nomodinâmica.

Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” em diferentes ocasiões, sendo algumas delas:

- a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo;
- b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos;
- c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas;
- d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho - 26ª. ed.* - São Paulo: Saraiva, 2015.

Como princípios constitucionais tributários, podemos assinalar abaixo o:

a) Princípio da Estrita Legalidade

Art. 150, CF - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

O referido princípio também estabelece que a lei adventícia tem que trazer em seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e dos dados prescritores da relação obrigacional.

b) Princípio da Anterioridade

O diploma legislativo tem que ser publicado no tempo que antecede ao início do exercício financeiro em que se pretende efetuar a cobrança da exação criada ou aumentada.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

Como exceções a este princípio temos o: Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), IPI, IOF, imposto extraordinário, empréstimos compulsórios. Diversa também é a anterioridade das contribuições destinadas ao financiamento da SS, arroladas pelo art. 195 da CF, as quais podem ser exigidas depois de decorridos 90 dias da data de publicação que as houver instituído ou aumentado, independentemente de tratar-se de novo exercício financeiro.

c) Princípio da Anterioridade Nonagesimal/Noventena

Novo requisito que se cumula com o princípio da anterioridade.

Como exceções temos o: Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), IPI, IOF, imposto extraordinário, empréstimos compulsórios, contribuições da SS, IR, IPVA, IPTU.

d) Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

e) Princípio da Tipologia Tributária

No direito positivo brasileiro, o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo.

f) Princípio da Proibição de Tributo com Efeito de Confisco

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Não há ainda uma definição do qual alíquota significaria possuir efeito confiscatório.

g) Princípio da Capacidade Contributiva

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

h) Princípio da Vinculabilidade da Tributação

A atividade impositiva do Poder Público está toda ela regulada por prescrições jurídicas que lhe permitem exercer, concretamente, os direitos e deveres que a legislação tributária estabelece, desenvolvendo sua função administrativa mediante a expedição de atos discricionários e atos vinculados.

i) Princípio da Uniformidade Geográfica

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

j) Princípio da Não Discriminação Tributária, em Razão da Procedência ou do Destino dos Bens

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

k) Princípio da Territorialidade da Tributação

O poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou.

l) Princípio da Indelegabilidade da Competência Tributária

A faculdade de instituir tributos e sobre eles dispor, inaugurando a ordem jurídica, não pode ser delegada. Não há registro expresso na CF.

Art. 7º, CTN - A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

m) Princípio da Não Cumulatividade

Impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.

2.5 Hipótese de incidência tributária

Para Paulo de Barros Carvalho³⁹, deve necessariamente, haver nexos entre texto e contexto para que não seja retardada ou dificultada a devida recepção da mensagem enviada. Caso contrário, haverá um tumulto na comunicação, seja na comunicação com linguagem natural, seja com linguagem ordinária.

A consequência desse tumulto em ambas as linguagens, certamente trará sérios danos à mensagem científica, que pretende compor-se de tal forma que possa ostentar força o suficiente para descrever seu objeto. Por isso deve haver a identificação do elo que prende o enunciado científico ao sistema de que faz parte, sob pena de serem causados sérios transtornos no desenvolvimento do discurso.

Por isso ser tão importante a concepção do fenômeno jurídico, imprescindível à compreensão de proposições que serão produzidas acerca do direito tributário, denominado de sistemas de referências.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* / Paulo de Barros Carvalho - 26ª. ed. - São Paulo: Saraiva, 2015.

Ora, a ideia de sistema de referência toma posição dominadora em todo o conhecimento humano. Sem sistema de referência, o conhecimento é desconhecimento, nas palavras de Goffredo Telles Júnior, citado por Paulo de Barros.

Por isso que quando se afirma que algo é verdadeiro, faz-se mister que seja indicado o modelo dentro do qual a proposição se aloja, visto que será diferente a resposta dada, em função das premissas que desencadeiam o raciocínio.

É neste que sentido que, para isolar o direito, necessário um primeiro recorte no contínuo heterogêneo, como a realidade que recobre todo o espaço da vida social, provocando, assim, o aparecimento do descontínuo homogêneo.

De tal modo, o direito posto, enquanto conjunto de prescrições jurídicas, num determinado espaço territorial e num preciso intervalo de tempo, será tomado como objeto de cultura, criado pelo homem para organizar os comportamentos intersubjetivos, canalizando-os em direção aos valores que a sociedade quer ver realizados.

Paulo de Barros entende que esse bem cultural se manifesta em linguagem, com função prescritiva, ao passo que a ciência que o descreve também aparecerá como discurso linguístico, mas em função descritiva ou teórica. Linguagem objeto no direito posto. Metalinguagem na ciência do direito.

Adota-se, portanto, as seguintes premissas: sendo o direito posto um objeto cultural, haverá nele, necessariamente, a presença de valores; a adoção de método para explorar a linguagem; tomar a linguagem segundo o princípio da auto referência do discurso, na linha das teorias retóricas, o que implica ver a linguagem como não tendo outro fundamento além de si própria, não havendo elementos externos à linguagem que possam garantir sua consistência e legitimá-la.

Cumprida, ainda, a realização de mais um corte metodológico, isolando a fenomenologia da incidência tributária, realizando a decomposição lógico-semântica do aludido fenômeno, querendo saber como se dá a percussão da norma, construindo, então, uma teoria da incidência da norma jurídica.

Aproveita-se o ensejo para lembrar as palavras de Pontes de Miranda, segundo a qual não há diferença entre a teoria e a prática, mas aquilo que existe é o conhecimento do objeto: ou se conhece o objeto ou não se conhece o objeto. O jurista é o ponto de intersecção entre a teoria e a prática, para Lourival Vilanova. E isso só é possível mediante uma camada linguística intermediária que sirva como ligação entre teoria e prática.

Pois bem, quando se fala em incidência jurídico-tributária, pressupõe-se a linguagem do direito positivo projetando-se sobre o campo material de condutas intersubjetivas, para organizá-las deonticamente.

Devido à premissa da homogeneidade sintática das unidades do sistema, não há diferença entre a percussão de uma regra jurídica qualquer e a incidência da norma tributária, pois, e todas as unidades do sistema encontra-se a descrição de um fato que, ocorrido no plano da realidade físico-social, fará nascer uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos de direito, modalizada com um dos operadores deônticos: proibido, permitido ou obrigatório.

Paralelamente, utiliza-se, também, o princípio da heterogeneidade semântica, pois os conteúdos de significação das unidades normativas seriam necessariamente diversos.

Mantendo a lógica sobredita, na instancia normativa, tratando-se de regras gerais e abstratas, tem-se a previsão hipotética implicando a prescrição de um *vinculum juris*; no plano da realidade, um enunciado factual que se subsume à classe de hipótese e o surgimento de um liame com a especificação das pessoas e da conduta regulada, bem como o objeto dessa conduta.

Já nas normas individuais e concretas, o juízo mantém-se condicional e também hipotético, a despeito de o antecedente estar apontando para um acontecimento que já se consumara no tempo.

A hipótese de incidência é conceito contido na lei, já que busca a representação de um fato, que nada mais é do que um enunciado prescritivo legal, necessariamente abstrato, porquanto previsto na lei, como produto de uma formulação legislativa, que tem por objetivo a descrição de uma situação juridicamente relevante do ponto de vista tributário.

A chamada incidência jurídica se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção e de inclusão de classes; a segunda, de implicação.

Cumpre vislumbrar que a incidência não ocorrerá se na houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina, pois as normas não incidem por força própria. Em todos os momentos a presença humana é imprescindível, no ato de vontade de aplicação; o intérprete autêntico no sentido kelseniano. E no ato de conhecimento, de designação de sentido dos textos jurídicos, na construção das normas jurídicas; o interprete não autêntico de Kelsen.

Diante dessas meditações, verifica-se que a incidência não é automática e falível, como afirma Pontes de Miranda e Alfredo Augusto Becker, pois a percussão da norma pressupõe relato de linguagem própria: é a linguagem do direito constituindo a realidade

jurídica, pois, ali onde houver direito haverá sempre normas jurídicas, e onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem que lhes sirva de veículo de expressão.

A hipótese, nas ciências, é algo que os cientistas criam para explicar a realidade e depois partem para verificar sua veracidade. Embora o Direito também seja uma ciência, ele possui uma particularidade: suas normas são criadas por nós mesmos.

Daí conclui-se que temos a hipótese tributária que nada mais é que a norma em estado abstrato, mas ela não precisa ser provada, ela é. Será falsa ou verdadeira, na medida em que algo no tecido social se adequar a ela ou não; e mesmo em não se adequando a hipótese tributária ainda ficará válida, aguardando alguma ação que nela se subsuma.

Inserido no âmbito da competência tributária específica aos Estados e ao Distrito Federal, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação está delineado no inciso II do art. 155 da Constituição Federal do Brasil:

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre **prestações de serviços de transporte** interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as **operações e as prestações se iniciem no exterior**; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (grifos meus)

O ICMS incide sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores.

O imposto incide, na prestação do serviço de transporte, também, quando da entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

3 PRINCÍPIOS E NORMAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS

3.1 Competência Tributária e o ICMS

O ICM incidia sobre operações de circulação de mercadorias e não incidia sobre as operações envolvendo fornecimento de energia elétrica e de combustíveis.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, passou a incidir sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as **prestações de serviços** de comunicação e de **transporte intermunicipal e interestadual**, sendo de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Como regra geral de competência para instituir impostos, tem-se:

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

II - **operações** relativas à circulação de mercadorias e sobre **prestações** de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as **operações** e as **prestações** se iniciem no exterior.⁴⁰ (grifos meus)

Como exceção de competência para instituir impostos, tem-se:

Art. 147 - Competem à **União, em Território Federal**, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

(...)

Art. 154 - A **União** poderá instituir:

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, **compreendidos ou não em sua competência tributária**, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.⁴¹ (grifos meus)

O ICMS engloba três hipóteses de incidências possíveis, com características distintas entre elas, quais sejam:

- o Imposto relativo à circulação de mercadorias;
- o Imposto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- o Imposto sobre prestações de serviços de comunicação.

⁴⁰ BRASIL. Constituição.

⁴¹ BRASIL. Constituição.

a) quanto à incidência do ICMS na prestação do serviço de transporte na operação de importação, cabe ressaltar a redação original do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição:

Incide sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como **sobre serviço prestado no exterior**, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário a mercadoria ou do serviço.⁴² (grifos meus)

b) na redação pós EC 33/2001, ampliou seu raio de incidência:

Incide sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, **ainda que não seja contribuinte habitual do imposto**, qualquer que seja a sua finalidade, assim como **sobre o serviço prestado no exterior**, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.⁴³ (grifos meus)

A prestação do serviço de transporte nas operações de importação, é dizer o mesmo que o “**serviço prestado a partir exterior**”, pois se inicia com o transporte de bens e mercadorias, a partir de um ponto no exterior (origem), até a efetiva entrada no território nacional brasileiro (destino), especificamente considerada, nos diversos estabelecimentos alfandegários da Receita Federal do Brasil.

André Parmo Folloni, informa que o ICMS perdeu sua característica mercantil, com base na EC 33/2001:

Com a edição da Emenda Constitucional n. 33/2001, a importação de qualquer bem é operação que sofre incidência de ICMS. **Perdeu** o imposto, ao menos no que se relaciona com a importação, **sua característica mercantil**.⁴⁴ (grifos meus)

⁴² BRASIL. Constituição.

⁴³ BRASIL. *Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001*. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2001]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm. Acesso em: 14 mai. 2018.

⁴⁴ FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 138.

Segundo pontua Roque Antonio Carrazza⁴⁵, as pessoas políticas são dotadas de uma diversidade de competências, dentre as quais a competência de criar tributos, que nada mais é do que a capacidade de editar leis, normas em abstrato. O autor ressalta que a competência originária, retira seu fundamento de validade da própria Carta Magna.

Clélio Chiesa⁴⁶ expõe as posições adotadas pela doutrina majoritária, formuladas com base na exegese do conteúdo normativo expresso no art. 146 da Carta Capital, conforme abaixo assinalado:

Portanto, formaram-se duas correntes bem definidas: a dicotômica e a tricotômica. A primeira defende a tese de que o papel das normas gerais de direito tributário consiste em dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Já a corrente tricotômica defende a ideia de que a lei complementar prevista no art. 146 da Constituição Federal tem a tríplice função de dispor sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Para Paulo de Barros Carvalho⁴⁷, a lei complementar quando estabelece as “normas gerais em matéria de legislação tributária” possui uma dualidade de fins: (i) dirimir conflitos de competência em matéria tributária entre os entes políticos; e (ii) limitar o poder de tributar.

A título de exemplo de aplicação prática acerca do princípio da limitação do poder de tributar no âmbito do ICMS, verifica-se o julgado do STF, na ADI nº 1.600⁴⁸, sob a relatoria do Min. Sydney Sanches, que por maioria de votos, declarou a inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros intermunicipal, interestadual, internacional, e de transporte aéreo internacional de cargas, limitando assim o exercício da competência tributária por parte dos Estados-membros e do Distrito Federal.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. Até a Emenda Constitucional nº 95/2016, p. 596.

⁴⁶ CHIESA, Clélio. *ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior: inovações introduzidas pela EC 33/2001*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 150 a 151.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 399 a 401.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.600/UF*. Relator: Min. Sydney Sanches, 26 de novembro de 2001. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/775889/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1600-uf>. Acesso em: 23 mai. 2018.

Aires F. Barreto, aborda o tema da “intributabilidade dos serviços de transporte internacional”, em posição contrária a defendida neste trabalho, nos termos abaixo assinalados:

(...) Em outras palavras, o DF e os Estados não podem criar ICMS (a) sobre serviços de transporte estritamente municipal nem (b) sobre serviços de transporte internacional. É que por óbvio, esses serviços não são nem intermunicipais nem interestaduais.⁴⁹

(...) Em suma, temos por certo ser inconstitucional a exigência de ICMS sobre serviços de transporte internacional, inclusive, por óbvio, a feita sobre os serviços de navegação internacional.⁵⁰

Todavia, os outros tipos de transporte não foram englobados pelo julgado do STF, tendo em vista o Poder Judiciário encontrar-se limitado pelos pedidos na ADI. Com base no precedente criado pelo julgamento da ADI nº 1.600, outras demandas já foram ajuizadas, destacando-se as ADIs nº 2.669 e nº 2.779.

Kiyoshi Harada aborda de forma precisa o voto do Min. Relator Nelson Jobim, que aponta para a identidade de fundamentação entre as ADI nº 1.600 e a ADI nº 2.669, conforme abaixo assinalado:

O Ministro Relator Nelson Jobim, em percutiente voto, demonstrou a identidade de fundamentação com a ADI 1.600 pertinente ao serviço de transporte aéreo internacional e interestadual, no que foi acompanhado pelos Ministros Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski. Abriu divergência o Ministro Marco Aurélio julgando improcedente a ação, seguido pelos demais Ministros sem maiores discussões, resultando em **4 votos pela procedência** da ação direta inconstitucional e **5 votos pela improcedência** da ação. Muito embora tenham afirmado que o **transporte rodoviário é diferente do transporte aéreo**, não há dúvida que **estamos diante de decisões conflitantes** que se devem à mudança de composição do Supremo Tribunal Federal. Sustentamos a falta de densidade jurídica da Lei Complementar 87/96 para possibilitar a tributação pelo ICMS, tanto do transporte aéreo intermunicipal e interestadual como do transporte rodoviário intermunicipal e interestadual. (...) No nosso entender, **essa apertada decisão por 4 x 5 votos merece revisão pelo Plenário da Corte Suprema em sua composição completa.**⁵¹ (grifos meus)

⁴⁹ BARRETO, Aires Fernandino. *ICMS: intributabilidade dos serviços de transporte internacional*. Repertório de Jurisprudência IOB:Tributário, Constitucional e Administrativo, n.12, p.306, jun. 2000.

⁵⁰ BARRETO, Aires Fernandino. *ICMS: intributabilidade dos serviços de transporte internacional*. Repertório de Jurisprudência IOB:Tributário, Constitucional e Administrativo, n.12, p.307, jun. 2000.

⁵¹ HARADA, 2017, p. 188.

Extrai-se lição basilar da doutrina de Paulo de Barros Carvalho⁵², que exprime a complexidade do sistema que regula a gama dos focos ejetores de norma existentes para o ICMS, comparando o mecanismo de introdução de tratados e convenções internacionais no ordenamento jurídico pátrio, em contraponto com as disfunções de competência legislativa dos convênios SEFAZ, conforme abaixo assinalado:

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, mais conhecido pela sigla ICMS, foi outorgado à competência dos Estados e do Distrito Federal, consoante com o artigo 155, II, da Lei Suprema. Dessa maneira, considerando o feixe de normas constitucionais que disciplinam a matéria, veremos que a uniformidade de sua implantação jurídica, em todo território brasileiro, com a adoção de medidas harmonizadoras que permitem a sistematização da cobrança, aliadas a outros expedientes assecuratórios do regular intercâmbio entre os sujeitos tributantes, tudo isso nos leva a concluir pelo indissociável **caráter nacional do gravame**. Tais aspectos exprimem feição peculiar à chamada competência legislativa do ICMS. (...)

Outro tanto ocorre no plano internacional com os acordos entre nações. Nós sabemos que o Presidente da República pode celebrar tratados ou convenções internacionais e, no entanto, esses tratados dependem do *referendum* legislativo, ato próprio do nosso Parlamento, que o ratifica, aprovando-o. Como o convênio teria esta força? Eis uma questão a ser refletida e que a legislação, como está hoje, não nos dá resposta adequada.

Nas lições de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli⁵³, ao analisar a norma inserta na Constituição Federal que dispõe sobre as regras da competência tributária dos Estados-membros, defende que a Carta Magna prevê a incidência do ICMS quando da **prestação do serviço** de transporte, mediante a celebração do respectivo contrato, pressuposto de sua existência, **não incidindo sobre a mera atividade de transporte**.

Conforme citado por Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli⁵⁴, o STF no RE nº 101.339-7/SP, em decisão por unanimidade, consagrou o voto sob a relatoria do Min. Moreira Alves, que delineou, calcado nas normas de direito civil, o real objeto e alcance do ISTR quando de sua incidência na *“prestação de serviços de transporte”*, conforme trecho transcrito abaixo:

(...) E é insuscetível dessa eiva, não só porque, em direito, o sentido normal da **expressão serviço é a atividade que se realiza para terceiro, e não a si**

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 261 a 264.

⁵³ LUNARDELLI, 2004, p. 113.

⁵⁴ LUNARDELLI, 2004, p. 111.

próprio, como também porque o imposto em causa **não é devido sobre o transporte**, que é sempre uma **atividade de conteúdo econômico, mas sobre o serviço de transporte**, a significar que não é qualquer transporte que se dá margem a ele, mas, sim, **aquele que caracteriza um serviço**, o que implica, sem dúvida alguma, **restrição à atividade de transportar que tem sempre conteúdo econômico**, seja realizada para o próprio transportador ou para terceiro; e essa restrição é, exatamente, a de que o transporte se realize em favor de terceiros.⁵⁵ (grifos meus)

Destaco, alguns pressupostos relevantes: seja o da necessidade de interpretar dentro da doutrina de moldura kelseniana de conceitos e definições estabelecidas nas regras de direito civil e contidos na CRFB/88; seja do respeito aos limites constitucionais ao poder de tributar estabelecidos nas normas de competência estadual e distrital para tributação do ICMS, em **conformidade com a jurisprudência firmada pelo STF**, ou seja, com base na **efetiva utilidade na prestação do serviço de transporte**.

3.2 Imunidade, não incidência e isenção no ICMS

O caráter político das imunidades tributárias, salienta a condição de verdadeiras limitações constitucionais às competências tributárias, consubstanciando hipóteses de não incidência juridicamente qualificadas no Texto Supremo.

O sistema jurídico positivo é formado de regras de conduta e de regras de estrutura, também denominadas de produção, que assumem importância para a configuração do direito posto, e entre elas é que vamos encontrar os preceitos de imunidade.

As manifestações normativas que exprimem as imunidades tributárias se incluem no subdomínio das sobrenormas que colaboram para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político. Além disso, salientamos que o espaço frequentado por tais normas é o patamar hierárquico da Constituição Federal.

Paulo de Barros Carvalho⁵⁶ recortou o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que pode exibi-la como: *“a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a*

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 101.339/SP*. Relator: Min. Moreira Alves. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28101339%2EENUME%2E+OU+101339%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ybyofnc5>. Acesso em: 16 jul. 2018.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho - 26ª. ed.* - São Paulo: Saraiva, 2015.

incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”.

Paulo de Barros⁵⁷ expõe a seguinte proposição:

a) É uma classe finita e imediatamente determinável

As imunidades tributárias são somente aquelas explicitadas na Carta Magna, compondo um grupo de elementos que, a qualquer momento, pode ser determinado nas suas várias unidades.

b) de normas jurídicas

Com aludir que as imunidades são normas jurídicas, estaremos afastando a ideia de imiscuirmos no seu conceito a infinidade de vedações tácitas, originadas pela lembrança do princípio ontológico mediante o qual o que não estiver permitido estará proibido, aplicável à disciplina do direito público.

c) contidas no texto da Constituição da República

Tão somente aquelas que irromperem do próprio texto da Lei Fundamental, entretanto, guardarão a fisionomia jurídica de normas de imunidade.

d) e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno

É imperioso que o núcleo deontico do comando constitucional denuncie uma proibição inequívoca, dirigida aos legisladores infraconstitucionais e tolhendo-os no que tange à emissão de regras jurídicas instituidoras de tributos.

f) para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas

O impedimento se refere apenas à instituição de tributos, com o que se evita sejam aquelas situações oneradas por via desse instrumento jurídico-impositivo.

Para que fique delineado integralmente o perfil do instituto, cabe observar a necessidade premente de que a situação esteja tipificada, de tal arte que nenhum outro expediente seja preciso para sua perfeita identificação no mundo factual.

No final das contas, seja no caso de imunidade ou na hipótese de isenção, inexiste o dever prestacional tributário, aspecto que justifica o paralelismo entre as instituições.

São proposições normativas de tal modo diferentes na composição do ordenamento positivo que pouquíssimas são as regiões de contato. Poderíamos sublinhar três sinais

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho* - 26ª. ed. - São Paulo: Saraiva, 2015.

comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura. E tratarem de matéria tributária. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais, atuando em instante que antecede ao momento da percussão tributária.

Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Opera como redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo.

Como exemplo, faremos uma abordagem mais pertinente ao tema, iniciando com a previsão constitucional do fenômeno jurídico da não incidência e da isenção no ICMS, conforme abaixo assinalado:

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

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

II - **a isenção ou não-incidência**, salvo determinação em contrário da legislação:

a) **não implicará crédito** para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a **anulação do crédito** relativo às operações anteriores.⁵⁸
(grifos meus)

Imunidade

Como exemplo de regra imunizante tem-se o art. 150, VI, "d", em que se é livro, jornal, periódico ou o papel destinado a sua impressão, neste caso nenhum ente político possui a competência de instituir lei prevendo a cobrança do imposto, neste caso. Ou seja, a imunidade deve ser objetiva, para efetivamente afastar a incidência tributária sobre o fato gerador de prestar serviço de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que inicie no exterior.

Caso haja um benefício eventual para a OPERAÇÃO (mercadoria), este não se estende de forma automática para a PRESTAÇÃO (serviço de transporte prestado por terceiro), isto só ocorre mediante a existência de previsão legal.

Destinatário ou Remetente realiza o transporte da mercadoria ou bem em **veículo de sua propriedade (ou por ele utilizado em regime de arrendamento ou locação)**, configurando o “TRANSPORTE DE CARGA PRÓPRIA”, não ocorrendo, portanto, o fato gerador de prestação de serviço de transporte.

Na Constituição Federal está expressa a vedação de instituição de tributos que incidam sobre o patrimônio, renda ou serviços dos seguintes entes:

⁵⁸ BRASIL. Constituição.

- a) Pessoas políticas e empresas públicas que prestam serviço público (imunidade recíproca);
- b) Autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- c) Partidos políticos;
- d) Instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

No entanto, o Fisco defende argumentos opostos a dita imunidade, são eles:

- a) a hipótese de imunidade não se aplica ao ICMS, pois ele é um imposto que grava o consumo de bens e não o patrimônio ou a renda;
- b) a não-tributação dessas operações pode gerar problemas a livre concorrência.

Imunidade recíproca

Prevalece a tese de que o instituto da imunidade recíproca não se aplica aos impostos chamados indiretos (como o IPI e o ICMS), nas hipóteses em que o Poder Público está na posição de adquirente dos bens ou tomador dos serviços, pois, nesse caso, não é o contribuinte direto imposto:

A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, do Diploma Maior, a impedir a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de pessoas jurídicas de direito público – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – está umbilicalmente ligada ao contribuinte de direito não alcançando o contribuinte de fato.⁵⁹

Porém, quando das operações de importação o ente público passa a ser contribuinte de direito:

A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a da Constituição aplica-se às operações de importação de bens realizadas por municípios, quando o ente público for o importador do bem (identidade entre o "contribuinte de direito" e o "contribuinte de fato"). Compete ao ente tributante provar que as operações de importação desoneradas estão influenciando negativamente no mercado, a ponto de violar o art. 170 da Constituição. Impossibilidade de presumir risco à livre-iniciativa e à concorrência. Agravo regimental ao qual se nega provimento.⁶⁰

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 600.480/RS*. Relator: Min. Marco Aurélio, 25 de junho de 2013. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23954255/agreg-no-recurso-extraordinario-re-600480-rs-stf/inteiro-teor-111847052>. Acesso em: 19 jul. 2018.

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo de Instrumento nº 518.405/RS*. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 4 de abril de 2010. Disponível em:

Instituições de educação e de assistência social

Cabe destacar que o STF tem assumido uma tendência que a imunidade tributária é aplicável nos impostos, como o ICMS, bem como nas aquisições de bens e mercadorias no mercado interno, desde que os bens adquiridos passem a integrar o patrimônio das entidades beneficentes (AI 535922 AgR/RS), não se aplica essa tese na distinção que concomitante realiza entre contribuinte “de fato” e “de direito”.

Haja vista que não é possível:

Invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.⁶¹

Benefícios fiscais

As decisões que versem acerca de concessão e da revogação de isenções (além dos demais benefícios fiscais), em relação ao ICMS tem que ser adotadas em conjunto entre os Estados e o DF, conforme previsto em lei complementar. De acordo com o disposto na Lei Complementar nº 24/75, em que a concessão de benefícios sempre dependerá da decisão unânime dos Estados e do DF e a para sua revogação, há necessidade de aprovação de quatro quintos dos representantes presentes.

Na obra atualizada de Aliomar Baleeiro, há trecho que trata da concessão das isenções heterônomas pela União nas operações de exportação, abaixo:

Após a Emenda Constitucional n. 42/2003, que transformou **a isenção legal do ICMS nas operações de exportação em verdadeira imunidade**, a licença prevista para as **isenções heterônomas** da União restringe-se às exportações de serviços, sujeitas à incidência do ISSQN.⁶² (grifos meus)

<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9086752/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-518405-rs>. Acesso em: 19 jul. 2018.

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 203.755/ES*. Relator: Min. Carlos Velloso, 17 de setembro de 1996. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/743509/recurso-extraordinario-re-203755-es>. Acesso em: 19 jul. 2018.

⁶² BALEEIRO, 2010, p. 454.

Na obra atualizada de Aliomar Baleeiro, trata-se da autonomia dos Estados-membros em face dos atos e convenções internacionais celebrados pela União, abaixo:

Se, no plano interno, a forma federal de Estado traz, como consequência, o fenômeno das isenções conveniais, cria ainda, no plano externo, a questão da autonomia dos Estados-membros frente a atos e convenções internacionais, firmados pela União. Para a formação de um mercado comum entre os Estados da América Latina (como o Mercosul) e para acordos internacionais sobre bitributação, interessa discutir as implicações que o federalismo acarreta.⁶³ (grifos meus)

Cabe salientar a necessidade de observância dos limites estabelecidos pela LC 160/17 e do Convênio 190/17, que definiram os critérios para convalidação de benefícios fiscais concedidos sem autorização do CONFAZ.

Não incidência

Nas operações que visam destinar mercadorias para o exterior, **nem sempre sobre serviços prestados a destinatários no exterior**, está assegurada a **manutenção** e o **aproveitamento** do montante do **imposto cobrado nas operações e prestações anteriores**:

Art. 3º O imposto **não incide** sobre:

(...)

Parágrafo único. **Equipara-se às operações** de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.⁶⁴

Art. 170. A **ordem econômica**, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IV - **livre concorrência**;⁶⁵

(...) o **transporte** realizado em vista à exportação do produto industrializado não passa de atividade-meio, que, levando ao fim colimado, **é absorvida pela imunidade**.⁶⁶

⁶³ BALEEIRO, 2010, p. 454.

⁶⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 87.

⁶⁵ BRASIL. Constituição.

⁶⁶ CARRAZZA, 2015, p. 596.

É pacífico o entendimento de ambas as Turmas desta Corte no sentido de que a **imunidade tributária** prevista no artigo 155, § 2º, X, "a" da Constituição Federal, excludente da incidência do ICMS às operações que destinem ao exterior produtos industrializados, **não é aplicável às prestações de serviço de transporte interestadual de produtos industrializados destinados à exportação**. Agravo regimental desprovido.⁶⁷

Aroldo Gomes de Mattos⁶⁸, tratando do transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior destaca, conforme transcrito abaixo:

(...) O art. 3º, II da Lei Complementar 87/96, dispôs eu **não incide ICMS sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias**, de modo que está acobertado pela isenção tributária o transporte interestadual dessas mercadorias. Sob o aspecto teleológico, a finalidade da exoneração tributária é **tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional. Se o transporte pago pelo exportador integra o preço do bem exportado**, tributar o transporte no território nacional **equivale a tributar a própria operação de exportação**, o contraria o expósito da Lei Complementar 87/96 e da própria Constituição Federal. Interpretação em sentido diverso implincaria **ofensa aos princípios da isonomia e do pacto federativo**, na medida em que se privilegiariam empresas que se situam em cidades portuárias e tratar-se-iam de forma desigual os diversos Estados que integram a Federação.⁶⁹ (grifos meus)

Roque Antonio Carrazza⁷⁰ destaca quatro fundamentos essenciais para justificar a não incidência do ICMS, nas operações de importação:

- a) da inconstitucionalidade de se criar novo imposto por constituinte derivado;
- b) que a importação por particular sem caráter de habitualidade não teria caráter mercantil;
- c) que haveria bitributação em face de que o novo ICMS, constituindo uma espécie de um adicional estadual:

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 340.855/MG*. Relator: Min. Ellen Gracie, 03 de setembro de 2002. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28TRANSPORTE+IMUNIDADE+EXPORTA%C7%C3O%29%28340855%2ENUMER%2E+OU+340855%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ybz24vvq>. Acesso em: 19 jul. 2018.

⁶⁸ MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: comentários à legislação nacional*. São Paulo: Dialética, 2006., p. 129.

⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 613.785/RO*. Relator: Min. Eliana Calmon, 25 de junho de 2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=ICMS+EXTERIOR&processo=613785&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 5 mai. 2018.

⁷⁰ *Ibid.*, p. 98-9.

IId – Na verdade, a Emenda Constitucional 33/2001 abriu espaço, neste particular, a um adicional estadual do imposto sobre a importação (que incide quando da entrada no País de qualquer produto estrangeiro, independentemente de ser ou não mercadoria e de o importador ser ou não comerciante) (...) ⁷¹

d) da violação do princípio da não-cumulatividade.

Isenção

No tocante a norma isentiva Paulo de Barros Carvalho ⁷², leciona:

O que o **preceito da isenção** faz é **subtrair** parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (ii) pela hipótese: i.1) atingindo o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) **mutilando o critério material, pela subtração do complemento**; i.3) indo contra o critério espacial; 1.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo, pela alíquota.

Neste mesmo sentido, mesmo que o artigo 175, inciso I, do CTN, estabeleça que a isenção excluirá o crédito tributário, havendo a previsão expressa de isenção, o crédito tributário nem ao menos poderá ser constituído.

Para Paulo de Barros Carvalho ⁷³ é **insustentável** uma teoria da isenção com base na dispensa do pagamento de um determinado tributo devido, em razão de que a referida teoria acabaria por admitir o surgimento da obrigação tributária e, em seguida, a possibilidade de desoneração do obrigado, por força da percussão de norma isentiva.

Cabe destacar a importância de observar a legislação da Unidade Federada do destinatário, que poderá tratar sobre o assunto de maneira mais abrangente. No Estado de São Paulo, por exemplo, o artigo 264 do RICMS/SP - Decreto nº 45.490/2000, acrescentou nas hipóteses de inaplicabilidade do regime de substituição tributária, a saída, promovida por estabelecimento responsável pela retenção do imposto, de mercadoria destinada a:

a) integração ou consumo em processo de industrialização;

⁷¹ Ibid., p. 98-9.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 449-50.

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 449-50.

- b) estabelecimento paulista, quando a operação subsequente estiver amparada por isenção ou não-incidência;
- c) estabelecimento ao qual for atribuída, por regime especial, a condição de sujeito passivo por substituição tributária.

3.3 Princípio da não cumulatividade no ICMS

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 pelo mesmo ou por outro Estado.

Kiyoshi Harada, destaca um trecho relevante do voto do Min. Celso Mello, na ADI 1600-8, conforme abaixo transcrito:

Com efeito, e como bem demonstrou, em substancioso voto, o eminente Ministro Nelson Jobim, as estruturas e as regras que compõem o diploma legislativo em questão, bem assim o sistema instituído em nosso País, em tema de transporte aéreo de passageiros e de transporte aéreo internacional de cargas, **frustam a aplicabilidade do postulado constitucional da não cumulatividade do ICMS – ante a ausência de qualquer mecanismo de creditamento ou de compensação do valor desse imposto** – tornam inviável, notadamente em função das peculiaridades que caracterizam o serviço de transporte aéreo de passageiros, a própria incidência da alíquota pertinente a esse tributo, considerada a impossibilidade de qualificar-se, aquele em cujo o nome é extraído o bilhete de passagem, como consumidor final, ou não, e como contribuinte, ou não do ICMS (...) ⁷⁴ (grifos meus)

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 **recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal** ou de comunicação.

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

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

I - **será não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou **prestação de serviços** com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. ⁷⁵ (grifos meus)

⁷⁴ HARADA, 2017, p. 187.

⁷⁵ BRASIL. Constituição.

Não dá direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

3.4 Princípio da essencialidade no ICMS

O ICMS atende ainda ao princípio da seletividade, pois o ônus do imposto é diferente em razão da essencialidade do produto. Isso faz com que as alíquotas sejam variáveis, podendo chegar a zero, normalmente aplicada a produtos essenciais, bem como pode alcançar até 25%, em alguns casos.

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

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

III - **poderá ser seletivo, em função da essencialidade** das mercadorias e dos **serviços**.⁷⁶ (grifos meus)

3.5 Princípio da utilidade e da preponderância no ICMS

O ICMS tem delineado o conceito de serviço, com base no **critério semântico da utilidade**, conforme se depreende no RE nº 651.703/PR, consagrado no voto sob a relatoria do Min. Luiz Fux, em que destaca que o artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza que **não se restringem às típicas obrigações de fazer**, já que o raciocínio adverso poderia conduzir à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrastaria com a **maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição**, a qual inevitavelmente levaria à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN, conforme trecho transcrito abaixo:

20. A classificação (**obrigação de dar e obrigação de fazer**) escapa à *ratio* que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de **captar todas as atividades empresariais** cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no

⁷⁶ BRASIL. Constituição.

mercado. 21. Sob este ângulo, o **conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil**, mas **relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem**, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.⁷⁷ (grifos meus)

Cabe destaque a análise de Flávio Galvão⁷⁸, que trata da **teoria da preponderância**, defendendo que a dita preponderância não pode ser aplicada somente com base em uma suposta supremacia do critério econômico, em detrimento do critério material descrito na hipótese de incidência tributária, abordando o exemplo da atividade logística, conforme abaixo assinalado:

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

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

Roque Antonio Carrazza esclarece aspectos relevantes acerca da **prestação de serviço e sua relação de utilidade**, destacando que o ICMS deve necessariamente incidir sobre o fato material, conforme abaixo transcrito:

1ª – Lembramos, de caminho e às rápidas, que o **serviço de transporte** intermunicipal, como, de resto, todo e qualquer serviço, pressupõe ação humana apta a **resultar numa utilidade para outra pessoa**. Assim por meio deste ICMS só **há de se tributar a efetiva prestação do serviço de transporte** intermunicipal ou interestadual e, **não, a relação jurídica (contrato)** que a ela subjaz (isto é, **que se instaura entre o prestador e o tomador do serviço**). Com tal assertiva, queremos significar, que o imposto **deve necessariamente incidir sobre o fato material da prestação da utilidade em tela**. Efim, este ICMS **grava o fato jurídico da prestação do serviço de transporte** intermunicipal ou interestadual.⁷⁹ (grifos meus)

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão do Recurso Extraordinário nº 651.703/PR*. Relator: Min. Luiz Fux, 29 de setembro de 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28651703%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zjvu8q7>. Acesso em: 19 jul. 2018.

⁷⁸ GALVÃO, Flávio. *ICMS sobre transportes*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 83 e 84.

⁷⁹ CARRAZZA, 2015, p. 225.

Considerando a abalizada jurisprudência da Suprema Corte, bem como o estudo da doutrina acima referenciada, que nós concordamos, é possível afirmar que a norma de incidência tributária do **ICMS na prestação do serviço de transporte internacional**, não estará somente apta a produzir efeitos quando fundada no conteúdo descrito nos **contratos de prestação do serviço**, delineados pelos **conceitos do direito civil**, mas também pela possibilidade de **ampliar seu conteúdo semântico** expreso na Constituição Federal, conforme jurisprudência do STF, sob o prisma da **utilidade na prestação do serviço em favor de terceiros**, bem como na **teoria da preponderância**.

4 PECULIARIDADES DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL

Na obra atualizada de Aliomar Baleeiro, citando Sacha Calmon que trata de aspectos determinantes da validade e da extensão dos tratados internacionais em matéria tributária, os quais constituem premissas essenciais ao presente estudo, conforme abaixo assinalado:

Para certa corrente doutrinária os **tratados, atos e convenções internacionais**, uma vez **referendados** pelo Poder Legislativo da **União**, **não apenas revogam e modificam a legislação interna federal, mas também a estadual, obrigando a Estados Federados e Municípios** pois,

- a) A Constituição reconhece o tratado como fonte de direitos;
- b) O tratado, assinado pelo Presidente ou Ministro, plenipotenciário e referendado pelo Congresso, empenha a vontade de todos os brasileiros, independente do Estado em que residam;
- c) O CTN assegura a prevalência do tratado sobre as legislações da União, dos Estados e Municípios;
- d) A **proibição de isenção heterônoma** é restrição à competência tributária exonerativa da União como ordem jurídica parcial e não como Pessoa Jurídica de Direito Público Externo;
- e) O interesse nacional sobreleva os interesses estaduais e municipais internos e orienta a exegese dos tratados;
- f) A competência da União para celebrar tratados em nome e no interesse da República Federativa do Brasil **não fere a teoria do federalismo**, se é que existe, ante as diversidades históricas das federações, nem arranha o federalismo arrumado na Constituição do Brasil de 1988;
- g) **O Federalismo brasileiro é concentracionário.**⁸⁰ (grifos meus)

Nas lições do civilista Gustavo Tepedino⁸¹, como regra jurídica basilar e afeta a prestação do serviço de transporte internacional é fundamental, preliminarmente, expor o que dispõe o art. 732, do CC/2002, bem como alguns de seus apontamentos que destacam pontos de prevalência dos tratados em relação à legislação interna, conforme transcrito abaixo:

Art. 732. Aos **contratos de transporte**, em geral, são aplicáveis, quando couber, desde que não contrariem as disposições deste Código, os preceitos constantes da legislação especial e de **tratados e convenções internacionais**.⁸²

(...) Da mesma forma, a codificação de 2002 não elide, no que for compatível com os seus ditames, a aplicabilidade dos tratados e convenções

⁸⁰ BALEEIRO, 2010, p. 454.

⁸¹ TEPEDINO, Gustavo. BARBOZA, Heloisa Helena. MORAES, Maria Celina Bodin. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República – vol. II / Gustavo Tepedino, Heloisa Helena Barboza, Maria Celina Bodin de Moraes*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 522 a 527.

⁸² BRASIL. Lei nº 10.406.

internacionais, como é o caso da Convenção de Varsóvia, de 12 de outubro de 1929 (ratificada pelo Brasil pelo Decreto nº 20.704 de 24 de novembro de 1931 e modificada pelo Protocolo de Haia, de 1955, bem como pelos Protocolos da Guatemala de 1971 e de Montreal de 1975), relativa ao transporte aéreo e do Código de Aeronáutica. Este, segundo entendimento predominante, restringe-se ao transporte em território nacional, ao contrário daquela convenção, que se aplica aos voos internacionais (José Gabriel Assis de Almeida, *Jurisprudência Brasileira*, pp. 5-5).

(...) Nesta esteira, a Convenção de Varsóvia, eis que ratificada pelo Brasil, preponderaria sobre a legislação interna, revogando, da mesma forma, os dispositivos que lhe forem incompatíveis (Luis Camargo Pinto de Carvalho, *O Código do Consumidor*, p. 48).

Nos termos de entendimento majoritário, contudo, deve prevalecer, no campo do transporte nacional, o princípio constitucional de defesa do consumidor (CF, art. 5º, XXXII, e art. 170, V), o que afasta a aplicabilidade dos artigos do Código Brasileiro de Aeronáutica, que preveem, em nível infraconstitucional, limites ao dever de indenizar oriundo da relação de consumo (Eduardo Arruda Alvim e Flávio Cheim Jorge, *A Responsabilidade Civil*, p. 131).

Além do acima exposto, que possui uma ótica civilista e consumerista, pode-se aferir pela ótica tributarista que a limitação ao poder de tributar, decorrente da aplicação de tratados e convenções, está relacionada à aplicação do **princípio da reciprocidade**, conforme expresso no Acórdão do STF, na ADI nº 1.600, bem como da alegada **complexidade em se individualizar o sujeito passivo** da prestação do serviço de transporte aéreo internacional, qual seja o destinatário da prestação, que deveria buscar a vinculação do sujeito ativo da relação jurídico-tributária com base no domicílio ou sede do contribuinte, o que tornaria o sistema de arrecadação inviável por sua reconhecida complexidade.

Noutro giro, pela análise de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli⁸³, a partir da norma descrita no art. 732, do CC/2002, bem como no conceito expresso na Convenção de Varsóvia, há possibilidade de buscar uma definição do que seria o **contrato de transporte internacional**, como sendo “**aquele que percorre na sua execução um trajeto entre nações distintas**”. Em legislação especial, referida no CC/2002, e na já mencionada Lei nº 9.611/98, o autor destacou um trecho que define o transporte internacional da seguinte forma:

Art 2º (...)

Parágrafo único. O Transporte Multimodal de Cargas é:

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

II - internacional, quando o ponto de embarque ou de destino estiver situado fora do território nacional.⁸⁴

⁸³ LUNARDELLI, 2004, p. 116.

⁸⁴ BRASIL. Lei nº 9.611.

Na obra atualizada de Aliomar Baleeiro, é abordada algumas decisões do STF que resumem seu posicionamento acerca dos acordos internacionais de comércio, conforme abaixo assinalado:

3. se, no entanto, o **acordo internacional de comércio**, firmado pela União, assegurar o **tratamento isonômico tributário interno** aos produtos, bens, mercadorias e **serviços estrangeiros que adentrem o País** (como no caso do Acordo Geral de Tarifas de Comércio – GATT), os **Estados e Municípios** serão indiretamente atingidos e **ficarão obrigados a observar as normas internacionais** como reiteradamente já decidiu o Supremo Tribunal Federal. Observe-se que a **União não concede diretamente a isenção ou o benefício relativo ao tributo estadual ou municipal** e mais, fica à discricionariedade de cada Ente estatal conceder ou não o favor ao bem ou produto nacional. Na verdade, **impõe-se a norma internacional específica de tratamento igualitário** e *status* de nação mais favorecida.⁸⁵⁻⁸⁶ (grifos meus)

Na Lei 13.665/2018, que alterou a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, privilegia o critério do *lex loci contractus*. Quanto a forma e a substância, aplica-se, portanto, a lei brasileira para as obrigações constituídas no Brasil, conforme expresso no art. 9º, da LINDB:

Art. 9º Para qualificar e reger as obrigações, aplicar-se-á a **lei do país em que se constituírem**.

§ 1º Destinando-se a obrigação a ser executada no Brasil e dependendo de forma essencial, será esta observada, admitidas as peculiaridades da lei estrangeira quanto aos requisitos extrínsecos do ato.

§ 2º A **obrigação resultante do contrato** reputa-se constituída no lugar em que **residir o proponente**.⁸⁷ (grifos meus)

Como conclusão parcial acerca da questão conceitual, é possível afirmar que a prestação do serviço de transporte internacional é objeto do contrato, com conceito e definição delimitados por leis e tratados, conforme exposto acima, adicionando a condição impositiva de que os pontos de embarque e desembarque estejam localizados em nações distintas.

⁸⁵ BALEEIRO, 2010, p. 460-1.

⁸⁶ Ver jurisprudências mencionadas por Baleeiro nessa passagem: RE nº 229.096, de 16 ago. 2007, AI nº 223.336-AgR de 21 out. 2008, RE nº 385.311-AgR de 12 ago. 2008 e RE nº 258.759-AgR de 23 ago. 2008.

⁸⁷ BRASIL. *Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942*. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Brasília, DF: Presidência da República, [1942]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657compilado.htm. Acesso em: 21 jun. 2018.

4.1 Conceito de serviço de transporte/importação

O conceito de “prestação de serviço de transporte”, pode ser expresso como um serviço de transporte, **contratado** por um sujeito de direito, mediante **contrato oneroso**, com evidente utilidade, que resulta num transporte intermunicipal ou interestadual de bens ou pessoas, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, com base no disposto no art. 155, II, da CF/88.

Como exemplo, na tributação pela prestação de serviços de transporte, nas operações de comércio internacional, Germán Orón e Modesto Fabra destacam:

Portanto, o transporte de importações estará sujeito ao IVA na Espanha, como um custo acessório para a importação e fará parte da liquidação do IVA correspondente à importação das mercadorias, no momento do desembarço aduaneiro das mercadorias.

O preço do transporte, incluindo o valor aduaneiro, corresponde ao ponto de entrada das mercadorias no território aduaneiro, independentemente do regime aduaneiro aplicado.

(...)

Os serviços estão isentos quando estiverem diretamente relacionados com as exportações de bens para fora do território da Comunidade. Os serviços isentos incluem o transporte de mercadorias e outros serviços, tais como: a) carga, descarga e conservação; b) custódia, armazenamento e embalagem; c) aluguel de meios de transporte, contêineres e materiais para proteção de outros bens similares.⁸⁸ (grifos meus)

Na área do direito comercial o conceito, pode ser tido como um contrato oneroso, em que uma pessoa ou empresa se obriga a transportar, de um local para outro, pessoas ou coisas animadas ou inanimadas, por via terrestre, aquaviária, ferroviária ou aérea. O contrato é

⁸⁸ MORATAL, Géman Orón; VALLS, Modesto J. Fabra. *Tributación por la prestación de servicios de transporte*. In: SANZ, Fernando Martínez J.; PUETZ, Achim. *Manual de derecho de transporte*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 644.

“Por tanto, **el transporte de las importaciones va a estar sujeto a IVA** en España, como gasto accesorio a la importación y formará parte de la liquidación del IVA correspondiente a la importación de las mercancías, en el **momento de despachar las mercancías en aduanas**.

El precio del transporte incluido el valor de aduana es el **correspondiente hasta el punto de entrada de las mercancías en territorio aduanero** con independencia del régimen aduanero que se aplique.(...)

Están exentas las prestaciones de servicios cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad. Entre los servicios exentos se incluyen los transportes de los bienes y otros servicios como: a) carga, descarga y conservación; b) custodia, almacenaje y embalaje; c) alquiler de los medios de transporte, contenedores y materiales de protección de las mercancías y d) otros análogos.”

celebrado entre o transportador e a pessoa que vai ser transportada (viajante ou passageiro) ou quem entrega o objeto (remetente ou expedidor). O destinatário, ou consignatário, pessoa física ou jurídica, para quem a mercadoria ou bem deve ser expedido, não é tido como contratante, embora, em algumas situações, tenha alguns direitos e deveres perante o transportador.

Em ensinamento de Paulo de Barros Carvalho⁸⁹, no tocante a prestação de serviço que pode ser tributada pelo ICMS, leciona que transportar é conduzir mercadorias, bens, documentos, cargas ou passageiros, de um canto para outro, seja por via terrestre, área ou hidroviária.

Entre as formas de transporte indicadas pela legislação federal (Lei nº 6.288/75), incluem-se as seguintes modalidades:

- a. **modal** – quando a mercadoria é transportada utilizando-se apenas um meio de transporte;
- b. **segmentado** – quando se utilizam veículos diferentes e serão contratados separadamente os vários serviços e os diferentes transportadores que terão a seu cargo a condução de mercadoria do ponto de expedição até o destino final;
- c. **sucessivo** – quando a mercadoria, para alcançar o destino final, necessita ser transportada para prosseguimento em veículo da mesma modalidade de transporte;
- d. **intermodal** – quando a mercadoria é transportada utilizando-se duas ou mais modalidades de transporte (art. 8ª da supramencionada Lei).

Com relação à prestação efetiva do serviço, a fim de que ocorra a incidência, com base nas legislações estaduais, dentro dos parâmetros postos pela Lei Complementar nº 87/96, que têm definido como fato gerador do ICMS a saída da mercadoria do estabelecimento comercial. Além disso, a própria LC 87/96 confirma no artigo 2º, § 2º, que a ocorrência do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Com relação a existência de matéria controversa envolvendo a possibilidade de considerar o fato gerador o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos, do mesmo contribuinte, o STJ editou Súmula cujo teor é o seguinte: Súmula 166 - “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 775.

A decisão proferida pelo STF na ADIN 1.660 foi direcionada unicamente, para o transporte aeroviário, porém pode ser tida como um precedente fundamental para aplicação nas demais modalidades de transporte de passageiros, já que a falta de previsão legal na LC 87/96, pode ensejar a aplicação em qualquer modal. Em trecho do voto do Min. Nelson Jobim, na ação direta de inconstitucionalidade, supramencionada, é possível identificar o entendimento da Suprema Corte: “Observo que essa conclusão se aplica não só ao transporte aéreo de passageiros, como também ao transporte terrestre de passageiros.”

4.2 Modalidades de importação de serviço

Modalidade de importação:

- a) “**importação direta**” - o importador executa a operação de aquisição do bem ou da mercadoria para o seu uso ou revenda;
- b) “**importação por conta e ordem de terceiros**” - o importador executa a operação utilizando os recursos do adquirente;
- c) “**importação por encomenda**” - o importador executa a operação utilizando recursos próprios, com a vista a uma venda futura para o encomendante.

4.3 Diferença de operação e prestação

Para o saudoso tributarista e doutrinador Aliomar Baleeiro, a operação é: “todo negócio jurídico que transfere a mercadoria desde o produtor até o consumidor final”.⁹⁰

De modo diverso, entende Salvador Cândido Brandão Junior⁹¹, o termo “**prestação de serviço**” não fica adstrito ao contrato, nem tampouco ao resultado da operação (atividade), aderindo a posição da doutrina majoritária dominante, a expressão “**prestação**” é o núcleo do próprio critério material da hipótese de incidência tributária.

As **operações** estão relacionadas intrinsecamente com as **mercadorias**, enquanto as **prestações**, estão relacionadas com os **serviços**.

⁹⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 375.

⁹¹ BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Da não incidência do ISS sobre a cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n° 195, dez 2011, p. 143.

O termo "mercadoria", como leciona Eduardo Sabbag: "é a coisa que se constitui objeto de uma venda. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação, uma vez que é coisa móvel com aptidão ao comércio".⁹²

Todavia, o ICMS não é incidente sobre mercadorias, mas sim sobre as **operações de circulação de mercadorias**. A palavra "circulação" tem a finalidade de evidenciar que é a **mudança de titularidade**, efetivada pela celebração de um contrato, em um negócio jurídico oneroso, que gera o contexto adequado à incidência do ICMS.

Reforçando esta ideia, leciona Barreto que: "é serviço a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial."⁹³

Na busca de criar uma delimitação de um campo de incidência do ICMS, para com o do ISS, ensina o mesmo autor que:

Diante de operação mercantil a coisa é objeto do contrato; **sua entrega é a própria finalidade da operação**. No caso de **prestação de serviço** a coisa é simples meio para a realização de um fim. A finalidade não é mais o fornecer ou entregar uma coisa, mas, diversamente, **prestar um serviço**, para o qual o emprego ou aplicação de coisas (materiais) é mero meio.⁹⁴

Neste sentido, a doutrina adota uma tese para aplicação de uma distinção clássica, que leva em conta se o negócio jurídico celebrado é aperfeiçoado por uma obrigação de dar ou uma obrigação de fazer. Esta delimitação tem como pressuposto que, se a obrigação for de dar, o fato gerador encontra-se no campo de incidência do ICMS, em contrapartida se o negócio jurídico for configurado por uma obrigação de fazer, além de estar prevista na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003, o fato gerador se subsume ao campo de incidência do ISS.

4.4 O contrato de prestação do serviço de transporte

A prestação de serviço objeto de avença contratual é regulada no ordenamento jurídico pátrio, conforme descrito no art. 597, do CC/2002, que dispõe:

⁹² SABAAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 942.

⁹³ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS: atividade-meio e serviço-fim*. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 5, fev. 1996, p. 78.

⁹⁴ BARRETO, 1996, p. 78.

“Art. 597. A retribuição pagar-se-á depois de prestado o serviço, se, por convenção, ou costume, não houver de ser adiantada, ou paga em prestações.”⁹⁵

Nas lições do civilista Gustavo Tepedino⁹⁶, a contraprestação se dá após sua execução, como regra, mas que pode haver estipulação em contrário de acordo com as peculiaridades do negócio jurídico, conforme se verifica no trecho abaixo:

A retribuição do serviço prestado é geralmente paga após o seu cumprimento, salvo se houver sido estipulado o contrário ou decorrer das circunstâncias do negócio. A regra, portanto, é o pagamento após a prestação dos serviços. Mas essa regra tem um caráter supletivo, na medida em que nada impede que as partes contratuais estabeleçam, por meio de sua manifestação de vontade, a antecipação do pagamento ou o pagamento em prestações. Na maioria das vezes, por força do costume, se paga metade do preço antes de prestado o serviço, ficando o restante para o momento do serviço pronto e acabado. (...)

A regra contratual descrita no dispositivo acima, está fundada no preceito de que o contrato pressupõe um sinalagma, bem como que seja bilateral, composto de pelo menos dois sujeitos de direito, conforme suas cláusulas são estipuladas as obrigações e definidos os direitos das partes contratantes, as quais serão exigíveis mediante o cumprimento, ou penalizadas mediante o descumprimento do pactuado, ensejando o pagamento de indenizações, multas ou outras penalidades admitidas pelo direito pátrio.

No tocante ao contrato de prestação de serviço de transporte, a exceção se torna a regra. O “transportador” cobra o frete ou a passagem antecipadamente, isso é a prática comum, seja nos modais aéreo, marítimo e terrestre, basta verificarmos o caso de importação de produtos pela *internet*, em que o valor do frete já vem estipulado e expresso na fatura para pagamento, compondo o preço total da importação.

Pertine destacar, que a mercadoria deve possuir um elemento intrínseco (**bem móvel**) e um elemento extrínseco (**necessidade de ser objeto de uma atividade mercantil, de venda ou revenda**). No caso da prestação do serviço de transporte, nas operações de importação há equiparação dos conceitos de **bem** - *lato sensu* e **mercadoria** - *stricto sensu*.

⁹⁵ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 3 mai. 2018.

⁹⁶ TEPEDINO, Gustavo. BARBOZA, Heloisa Helena. MORAES, Maria Celina Bodin. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República – vol. II / Gustavo Tepedino, Heloisa Helena Barboza, Maria Celina Bodin de Moraes*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 327.

Outro exemplo é o transporte marítimo, em que o embarque e transporte só se inicia com a “carta ao portador” devidamente emitida e garantida por uma instituição financeira, equiparada a um título de crédito. Podemos também ter como exemplo as passagens aéreas que são adquiridas e pagas, as vezes, com meses de antecedência, a fim de que as companhias aéreas possam preencher os espaços das aeronaves com o máximo de aproveitamento, em conformidade com as regras pertinentes a aviação civil. Como prova cabal do acima exposto, verificam-se as disposições sobre reembolso em caso de rescisão e não embarque, expressas no art. 740 e §§, do CC/2002.

Na contratação da prestação de serviço de transporte internacional, não é diferente, o frete ou a passagem correspondente ao pagamento da contraprestação pela execução do transporte é cobrada e paga antecipadamente, por meio de um documento denominado conhecimento de carregamento e embarque (art. 744, do CC/2002), bem como pela emissão de bilhetes ou passagens (art. 738, do CC/2002).

Nos comentários do civilista Gustavo Tepedino⁹⁷, é possível extrair importantes conceitos acerca do contrato de transporte e suas características, que saiu do antigo Código de Comércio e migrou para o Código Civil, conforme transcrito nos trechos abaixo:

Seção I

Disposições Gerais

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

(...) O **contrato de transporte** é aquele pelo qual uma pessoa se obriga, em troca de uma contraprestação, a receber pessoas ou coisas, animadas ou inanimadas, e levá-las até o lugar de destino, com segurança, presteza e conforto, por meio terrestre, marítimo ou aéreo (Caio Mário da Silva Pereira, *Instituições*, p. 327; Gian Franco Campobasso, *Diritto commerciale*, p. 49).

Figuram como partes, de um lado, o transportador ou condutor, o qual pode ser pessoa natural ou jurídica, e, do outro, a pessoa que vai ser transportada (passageiro ou viajante), ou aquela que entrega o objeto (expedidor). **O destinatário ou consignatário, a quem se expede a mercadoria, não figura como parte no contrato de transporte**, porém lhe assistem direitos contra o transportador (Caio Mário da Silva Pereira, *Instituições*, p. 327; Alberto Trabucchi, *Instituzioni*, p. 797; Orlando Gomes, *Contratos*, p. 307). (grifos meus)

⁹⁷ TEPEDINO, Gustavo. BARBOZA, Heloisa Helena. MORAES, Maria Celina Bodin. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República – vol. II / Gustavo Tepedino, Heloisa Helena Barboza, Maria Celina Bodin de Moraes*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 517.

Portanto, das lições de Tepedino podemos extrair uma conclusão parcial e contundente que o **destinatário ou consignatário não faz parte do contrato de transporte**, o que nos leva a dicção de que a RMIT do ICMS na prestação dos serviços de transporte internacional, ao fixar a sujeição passiva do tributo no destinatário do serviço, acaba por **dissociar a norma de incidência tributária da relação civilista e comercial estipulada no negócio jurídico, expressa no contrato**.

Não obstante ser esta a conclusão com base no ordenamento jurídico, até a presente data, pertine destacar que um novo Código Comercial encontra-se tramitando no Congresso Nacional, em que são dedicados mais de 200 (duzentos) artigos somente para a prestação do transporte marítimo, além de capítulos destinados a regulamentação do comércio eletrônico, ambos inovações legislativas que impactam diretamente no tema da presente dissertação.

Para Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli⁹⁸, o adimplemento da condição resolutiva descrita na cláusula do contrato de prestação de serviço de transporte é *conditio sine qua non*, para a ocorrência do critério material da norma tributária, constitui o próprio fato gerador descrito no ICMS. Portanto, não havendo a entrega da pessoa ou da coisa, no local anteriormente estipulado, conforme descrito no contrato de prestação do serviço de transporte, não será possível admitir que foi concluída a obrigação assumida, nem tampouco o implemento da condição estipulada, ambas ensejando a responsabilidade do transportador (art. 750, do CC/2002), perante o contratante, que pode ser um remetente ou um tomador do serviço.

Argos Campos Ribeiro Simões, citando Roque Antonio Carrazza ao abordar sua visão acerca do tema do destinatário na incidência do ICMS-importação, conforme abaixo transcrito:

Roque Antonio Carrazza, apesar de afirmar o acerto da LC 87/96 ao estabelecer que **‘(...) o ICMS-importação é devido ao Estado onde se dá a ‘entrada física’ da mercadoria’**, ainda que ‘temporária’, destaca que nos casos em que importador, **destinatário físico** e repartição aduaneira estejam situados em diferentes unidades da federação, **‘(...) o ICMS é devido à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde estiver o estabelecimento do importador.’** Para o professor, a CF/88 estaria mandando considerar **‘(...) para fins de tributação por via de ICMS (...) a localização do estabelecimento que promoveu a importação do bem.’**⁹⁹ (grifos meus)

⁹⁸ LUNARDELLI, 2004, p. 114.

⁹⁹ SIMÕES, 2014, p. 229-30.

Neste ponto, discordamos do acima exposto, pois há que se considerar como sujeito ativo do ICMS-importação e do ICMS incidente na prestação de serviço de transporte internacional, o Estado-membro ou o Distrito Federal do domicílio ou sede do **destinatário do serviço**, que não necessariamente coincidirá com o estabelecimento importador, como no caso da importação por conta e ordem de terceiro¹⁰⁰, ou como da mais conhecida estipulação em favor de terceiro, conforme expresso no art. 436, do CC/2002:

Art. 436. O que **estipula em favor de terceiro** pode exigir o cumprimento da obrigação. Parágrafo único. Ao terceiro, em favor de quem se estipulou a obrigação, também é permitido exigi-la, ficando, todavia, sujeito às condições e normas do contrato, se a ele anuir, e o estipulante não o inovar nos termos do art. 438.

Na análise de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli¹⁰¹, considerando o contexto da execução da prestação do serviço de transporte estipulado em contrato, a entrega da pessoa ou da coisa, no lugar e hora combinado, é condição resolutiva do instrumento de contrato, que vincula o transportador ao cumprimento da obrigação assumida, para fazer *jus* ao pagamento do preço correspondente. A prestação do serviço de transporte somente se implementa, quando efetivada a entrega da pessoa ou da coisa no destino. No caso de não ocorrer a entrega, não haverá prestação de serviço, restando somente um pacto, consubstanciado pelo contrato.

Quanto à prestação de serviços de transporte nas operações de importação, leciona Luciano Garcia Miguel¹⁰², que a Constituição Federal dispõe sobre a incidência do ICMS, mesmo que as prestações deem início no exterior. O ICMS na prestação do serviço de

¹⁰⁰ A **importação por conta e ordem de terceiros** é um serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, a **liberação aduaneira na importação** de mercadorias adquiridas por outra empresa – a **adquirente**. Nesta situação, o adquirente possui o fornecedor e já selecionou a mercadoria a ser importada, e a importadora (**comumente chamada de trading pelo mercado**) irá proceder o conjunto de etapas necessárias para que esta importação aconteça no menor tempo possível e dentro do custo previsto. A **trading na importação** irá se preocupar com a análise administrativa, tributária, contratar a logística, cuidar dos documentos necessários e proceder com a liberação alfandegária, com o seu despachante aduaneiro de costume, e entregar a mercadoria no local indicado pelo adquirente. (grifos meus) Pesquisa realizada, em Set 2018 no site: <https://www.comexblog.com.br/importacao/a-importacao-por-conta-e-ordem-de-terceiros/>

¹⁰¹ LUNARDELLI, 2004, p. 114.

¹⁰² MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas operações de importação*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 126.

transporte, contudo, possui algumas dificuldades operacionais e jurídicas, que efetivem sua implementação, em razão da alegada **inconstitucionalidade de sua exigência**, por exemplo, na prestação de serviços de transportes aéreos internacionais de cargas, pelas empresas aéreas nacionais, enquanto sobrevierem os convênios de isenção para empresas estrangeiras (ADI nº 1.600).

Kiyoshi Harada¹⁰³, destaca um trecho relevante do voto do Min. Sydney Sanches, na ADI nº 1.600, na qual era relator, sobre a inconstitucionalidade da exibilidade do ICMS no transporte aéreo de passageiros:

Constitucional. Tributário. Lei Complementar 87/96. ICMS e sua instituição. Arts. 150, II; 155, § 2º, VII, 'a', e inciso VIII, CF. **Conceitos de passageiro e de destinatário do serviço.** Fato gerador. Ocorrência. Alíquotas para operações interestaduais e para as operações internas. **Inaplicabilidade da fórmula constitucional** de partição de receita do ICMS entre os Estados. Omissão quanto a elementos necessários à instituição do ICMS sobre navegação aérea. Operações de tráfego aéreo internacional. Transporte aéreo internacional de cargas. Tributação das empresas nacionais. **Quanto às empresas estrangeiras, valem os acordos internacionais. Reciprocidade.** Viagens nacional ou internacional. Diferença de tratamento. Ausência de normas de solução de conflitos de competência entre as unidades federadas. Âmbito de aplicação do art. 151, CF é o das relações das entidades federadas entre si. **Não tem por objeto a união quando esta se apresenta na ordem externa. Não incidência sobre a prestação de serviços de transporte aéreo**, de passageiros – intermunicipal, interestadual e internacional. Inconstitucionalidade da exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, enquanto persistirem os convênios de isenção de empresas estrangeiras. Ação julgada, parcialmente procedente.¹⁰⁴ (grifos meus)

Rosario Espinosa Calabuig, tratando das normas de resolução de conflitos expressas no Regulamento Roma I, cita:

Na ausência de regulamentações materiais uniformes aplicáveis, os regulamentos conflitantes de cada Estado entrarão em jogo. Assim, dentro do Regulamento do Conselho da UE (CE) n.º 593/2008 de 17.6.2008 sobre a lei aplicável às obrigações contratuais (Roma I), que também estabelece uma regra específica será aplicável para contratos de transporte (art.5), tanto mercadorias (parágrafo 1), quanto passageiros (parágrafo 2).
(...)

¹⁰³ HARADA, 2017, p. 186.

¹⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.600/UF*. Relator: Min. Sydney Sanches, 26 de novembro de 2001. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/775889/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1600-uf>. Acesso em: 23 mai. 2018.

A regra do art. 5.1. É aplicável na ausência de autonomia, expressa ou implícita (artigo 3º), que codifica critérios de conexão principais na regulação dos contratos internacionais e é especialmente relevante no transporte marítimo de mercadorias.

(...)

Sem dúvida alguma, é no domínio do transporte marítimo de mercadorias, aonde a autonomia se torna uma extensão e originalidade não comparável com outros setores de recrutamento internacional. Surpreende, assim a riqueza e variedade de cláusulas que estão incluídas nos conhecimentos de embarque e outros documentos, apesar destes, paradoxalmente, serem altamente padronizados e são fruto, mais do que uma imposição unilateral das empresas de navegação, mas um verdadeiro acordo de vontades.¹⁰⁵

Kiyoshi Harada¹⁰⁶ comenta que, em relação ao transporte rodoviário de passageiros, a posição do STF foi pela improcedência da possibilidade de isenção do ICMS, conforme se verifica na ementa do julgamento da ADI nº 2.669, abaixo transcrita:

ICMS. Transporte terrestre. Lei Complementar n.º 87/96. Constitucionalidade. **Mostra-se harmônica com a Constituição Federal a incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte terrestre.**¹⁰⁷ (grifos meus)

Portanto, *a priori*, não poderia ser aplicado o disposto no art. 12, VI, da LC 87/96¹⁰⁸: “considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento (...) **do ato final** do transporte iniciado no exterior” – RC 255/2011 da SEFAZ/SP.

¹⁰⁵ MOTA, Carlos Esplugues. et. al. *Derecho del comercio internacional*. 5. ed. Valencia: Tirant, 2012, p. 351.

“En ausencia de normativa material uniforme aplicable entrará en juego la normativa conflictual de cada Estado. Así, en el interior de la UE resultará aplicable el Reglamento (CE) nº 593/2008, de 17-6-2008, sobre Ley aplicable a las Obligaciones contractuales (Roma I) que, además, consagra una regla específica para los contratos de transporte (art.5), tanto de mercancías (párrafo 1), como de pasajeros (párrafo 2).

(...)

La regla del art. 5.1. se aplicará en **ausencia de autonomía de la voluntad**, expresa o tácita (art.3), que se consagra como criterio de conexión principal en la regulación de los contratos internacionales y que cobra una especial relevancia en el transporte marítimo de mercancías.

(...)

Sin duda alguna, es en el ámbito del transporte marítimo de mercancías **donde la autonomía de la voluntad adquiere una extensión y originalidad no comparable con otros sectores de la contratación internacional**. Sorprende, así, la riqueza y variedad de cláusulas que se incluyen en los **conocimientos de embarque** y otros documentos, a pesar de que éstos, paradójicamente, **están fuertemente estandarizados y son fruto más de una imposición unilateral de las compañías navieras, que de una verdadera confrontación de voluntades.**”

¹⁰⁶ HARADA, 2017, p. 188.

¹⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.669/UF*. Relator: Min. Nelson Jobim, 5 de fevereiro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630079>. Acesso em: 15 mai. 2018.

¹⁰⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 87.

Prosseguindo na abordagem dos principais aspectos do presente estudo, cabe destacar, nas linhas que seguem, alguns doutrinadores clássicos e seus irretocáveis conceitos e lições, que servirão de arcabouço, para facilitar a elucidação do objeto em tela.

Aires F. Barreto¹⁰⁹, em análise do ISS, afirma que o serviço só é tributado, se presente o esforço humano, além de possuir conteúdo econômico. Pois, somente existindo a dimensão econômica do fato, como ocorrência concreta, pode ensejar o indício da externalização da capacidade contributiva.

Na lição de Paulo de Barros Carvalho¹¹⁰ a atividade do prestador ocorre em razão de uma "**obrigação de fazer**", componente que indica a prestação de serviços, quando há celebração de negócio jurídico, em que ambas as partes se obrigaram a executar certa atividade, mediante contrapartida remunerada. No entanto, Paulo de Barros Carvalho¹¹¹ informa que, o ISS incide, em razão de uma **obrigação de fazer** algo, que até o momento presente não existe, **portanto, não pode ser exigível**, na hipótese de uma mera entrega de bens e mercadorias que já existem, e apenas serão transportadas, como no caso da **prestação do serviço de transporte**, das operações de importação.

Pontes de Miranda, define e conceitua obrigação, da seguinte forma: "a **relação jurídica** entre duas (ou mais) pessoas, de que decorre a uma delas, ao devedor, ou a algumas, pode ser exigida, pela outra, creditor, ou outras **prestação**."¹¹² (grifos meus)

Não se pode deixar de destacar, como já aduzido anteriormente, o conteúdo que o artigo 110 do Código Tributário Nacional preceitua, da vedação da lei tributária alterar o conteúdo e o alcance de conceitos de direito privado, para a definição de competências tributárias.

Ademais, conforme o teor do artigo 1º, § 2º, da Lei Complementar 116/2003, quando determinado serviço seja previsto em sua lista, sem a expressa ressalva de incidência do ICMS sobre o fornecimento de mercadorias interligado com sua prestação, será devido unicamente o ISS.

Adiante, serão detalhadas as normas que dispõe acerca da possibilidade da prestação do serviço de transporte por múltiplos transportistas ao longo do trajeto estipulado

¹⁰⁹ BARRETO, Aires F.. ISS na Constituição e na lei / Aires F. Barreto. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009., p. 301.

¹¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 794.

¹¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 795.

¹¹² MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. Tomo XXII, p. 12.

contratualmente, entre o contratante (tomador ou remetente), e o contratado (transportador original).

Nos comentários de Gustavo Tepedino¹¹³, acerca do conteúdo normativo expresso no art. 756 do CC/2002, é possível alcançar o sentido das especificidades do denominado transporte cumulativo, conforme abaixo transcrito:

Art. 756. No caso de transporte cumulativo, todos os transportadores respondem solidariamente pelo dano causado perante o remetente, ressalvada a apuração final da responsabilidade entre eles, de modo que o ressarcimento recaia, por inteiro, ou proporcionalmente, naquele ou naqueles em cujo percurso houver ocorrido o dano.¹¹⁴

(...) O contrato de **transporte cumulativo** (v. comentário ao art. 733) é aquele em cuja conclusão e execução sucessiva participa mais de uma empresa de transporte, de modo que as **empresas participantes cooperam no transporte, numa cadeia ininterrupta**, embora para o expedidor o ajuste figure como se houvesse um único transportador (Carvalho de Mendonça, *Tratado*, p. 548).

É frequente nas hipóteses em que o transportador não tem meios próprios para fazer chegar a mercadoria ao ponto de destino, recorrendo, assim, aos serviços de outros transportadores. Em virtude da **unidade do contrato, o conhecimento de frete será um só**, não havendo necessidade de mencionar os diversos transportadores que sucedem o contratante primitivo (Fran Martins, *Contratos e Obrigações Comerciais*, p. 234).
(grifos meus)

Nas conclusões de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli¹¹⁵, quando a totalidade de transportadores estiverem envolvidos na responsabilização, torna-se claro que eles estarão submetidos ao que foi estipulado contratualmente no negócio jurídico, celebrado entre o contratante (tomador ou remetente) e o contratado (transportador original), do que se verifica que todos passam a compor o respectivo contrato. Neste sentido o CC/2002 reforça o alcance da **responsabilidade solidária** que, conforme descrito no art. 264, impõe a todos os transportadores envolvidos no cumprimento das obrigações, a condição de devedores solidários junto com o transportador original que assina o contrato, conforme trecho abaixo transcrito:

¹¹³ TEPEDINO, Gustavo. BARBOZA, Heloisa Helena. MORAES, Maria Celina Bodin. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República – vol. II / Gustavo Tepedino, Heloisa Helena Barboza, Maria Celina Bodin de Moraes*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 558.

¹¹⁴ BRASIL. Lei nº 10.406.

¹¹⁵ LUNARDELLI, 2004, p. 113.

“Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”.¹¹⁶

Como conclusão parcial temos que, a luz do Código Civil, a responsabilidade solidária se impõe, neste caso, a todos os transportadores envolvidos na prestação dos serviços de transporte, vinculada a mesma obrigação contratual celebrada entre o transportador original e o contratante (tomador ou remetente), aspecto que tem o condão de converter todos os envolvidos na execução da prestação em devedores comuns do contratante.

Depreende-se das lições de Orlando Gomes¹¹⁷, ao tratar de aspectos atinentes a obrigação solidária:

Contra a solução de Keller e Ribentropp insurgiram-se Ascoli e Eisele, os quais demonstram a inexistência da distinção no Direito romano clássico, atribuindo-a a interpolações dos compiladores do *Corpus Juris*, como consequência da extinção do efeito liberatório da *litis contestatio*. A liberação passou a ser efeito da *perceptio*, isto é, do **pagamento efetivo**. Mas, pela mesma razão, entendeu-se que se tratava de **obrigação única**, defendendo alguns civilistas modernos a tese de que ‘a natureza intrínseca da **solidariedade é dada pela unidade da obrigação**, que se apresenta como **vínculo único**. (grifos meus)

Extraí-se da análise de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli¹¹⁸ que, mesmo havendo a possibilidade do uso da via do direito de regresso, entre os transportistas, ora responsáveis solidários, isso não gera um fundamento capaz de justificar que existam múltiplas e distintas obrigações entre eles. A **obrigação é una**, indivisível, com base no preceito da solidariedade. No mesmo sentido, é possível retirar o fundamento jurídico do já exposto, com base no CC/2002, também com fulcro na Lei Federal nº 9.611/1998, que regulamenta o conhecido **transporte multimodal de cargas**, conforme transcrito abaixo:

Art 2º - Transporte Multimodal de Cargas é aquele que, regido por um único contrato, utiliza duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino, e é executado sob a responsabilidade única de um Operador de Transporte Multimodal.¹¹⁹

¹¹⁶ BRASIL, loc. cit.

¹¹⁷ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 78.

¹¹⁸ LUNARDELLI, 2004, p. 113.

¹¹⁹ BRASIL. *Lei nº 9.611, de 19 de fevereiro de 1998*. Dispõe sobre o Transporte Multimodal de Cargas e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1998]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9611.htm. Acesso em: 11 jun. 2018.

Em conclusão parcial sobre a temática do contrato de prestação dos serviços de transporte internacional, sob a ótica prevalente do direito civil/comercial e dos clássicos doutrinadores acima referenciados, é possível afirmar que:

- O sujeito passivo da relação jurídica tributária, qual seja, o **destinatário** da prestação do serviço de transporte, quando da incidência do ICMS, **normalmente não é parte do contrato de transporte**, apesar de poder pleitear direitos em relação a ele.

- Restou claro, também, que o **pagamento pela prestação** do serviço de transporte, como regra, não ocorre após a prestação do serviço, mas sim anteriormente, ou no momento da contratação.

- Foi esclarecida a questão de que a **obrigação é una e indivisível** na prestação dos serviços de transporte, bem como da **relação de solidariedade** entre os transportistas, seja no **transporte cumulativo** (subcontratação ou redespacho), ou **multimodal**.

4.5 INCOTERMS e sua importância na estipulação dos contratos de transporte

O avanço do comércio internacional ao longo dos anos impôs regras para sua regulamentação sistêmica, tendo como respaldo o Direito Empresarial Internacional, a fim de permitir maior segurança jurídica nas relações contratuais: na compra e venda de produtos, direito de câmbio, investimentos, financeiro, portuário, aduaneiro, tributário, transferência de tecnologia, além de tudo aquilo que implique no estabelecimento dos deveres e das obrigações das partes contratantes, conforme ensina Caparroz¹²⁰:

“não se pode deixar de considerar as dificuldades linguísticas inerentes ao processo de negociação, pois a mera tradução de certos termos e cláusulas nem sempre corresponde aos reais conceitos jurídicos por eles veiculados, de acordo com as possíveis variações existentes nas legislações de cada um dos países.” (grifos meus)

Assim, a implementação e padronização de cláusulas contratuais, de aceitação universal, oferecem as partes contratantes um elevado grau de especificação e de segurança jurídica das relações intersubjetivas, permitindo reduzir grande parte do esforço negocial dispendido pelas partes, com base na adoção das cláusulas INCOTERMS de natureza

¹²⁰ CAPARROZ, Roberto, Comércio Internacional e Legislação Aduaneira Esquematizado. 4 ed. Saraiva, 2017.

comercial (preço, quantidade e qualidade das mercadorias, condições de pagamento, garantia, etc.).

Muitos dos exportadores e importadores têm dúvidas quanto a qual INCOTERM utilizar em determinada situação confundindo-se na hora de escolher o que melhor se adequa para tal situação.

Cabe, portanto conhecer de forma clara e objetiva todos os INCOTERMS, que implicaram na definição do alcance das responsabilidades e obrigações, tanto do exportador como do importador, bem como facilitam a compreensão e esclarecimento quanto as vantagens e desvantagens para o exportador e o importador, dependendo da negociação a ser feita.

Carlos Esplugues Mota, tratando da compra e venda internacional de mercadorias, na Convenção de Viena de 1980 internacionais, explica a importância dos INCOTERMS 2010, sua origem, significado e natureza:

Os INCOTERMS são apresentados como um conjunto de siglas que, universalmente, concebem claramente o significado dos principais termos utilizados em contratos para a venda internacional de mercadorias: não em transporte ou seguro, como às vezes é erroneamente declarado.¹²¹

Carlos Esplugues Mota, tratando dos termos válidos para qualquer tipo ou modo de transporte, cita:

Esta primeira categoria inclui, como mencionado acima, 7 INCOTERMS diferentes: EXW, FCA, CPT, CIP, DAT, DAP e DDP. Esses sete termos coincidem no fato de **poderem ser usados com qualquer tipo ou meio de transporte**. No entanto, para o resto, eles mostram diferenças notáveis entre si em relação ao volume de obrigações que eles incorporam para o vendedor e para o comprador.¹²² (grifos meus)

¹²¹ MOTA, 2012, p. 219.

“Los INCOTERMS se presentan como un conjunto de acrónimos que, de forma universal, concetan con claridad el significado de los principales términos utilizados en los contratos de compraventa internacional de mercaderías: **no en los de transporte o seguros, como equívocamente se afirma en ocasiones.**”

¹²² Ibid., p. 222.

“Esta primera categoría incluye, como se ha apuntado anteriormente, 7 diferentes **INCOTERMS: EXW, FCA, CPT, CIP, DAT, DAP y DDP**. Estos siete términos coinciden en el **hecho de ser susceptibles de ser utilizados con todo tipo o modo de transporte**. Sin embargo, por lo demás, presentan notables **diferencias entre sí en lo relativo al volumen de obligaciones** que incorporan para el vendedor y para el comprador.”

EXW – em fábrica – inclui o lugar da entrega designado, em que o vendedor apenas – verifica, marca e embala – a mercadoria, não está obrigado a embarcar as mercadorias.

FCA – junto ao transportador – inclui o lugar da entrega designado, possui um incremento de obrigações ao vendedor, em relação ao EXW. Neste caso, a mercadoria entregue já deverá estar devidamente verificada, embalada e identificada, bem como já despachada para a exportação, sendo que todos estes custos correrão por conta do vendedor.

CPT – transporte pago até – inclui o lugar de destino designado, o vendedor estará obrigado a colocar a disposição do transportador, contratado pelo próprio vendedor, no local combinado e na data ou no prazo estipulado, já devidamente despachada na aduana para exportação, bem como devidamente comprovada, embalada e identificada.

CIP – transporte e seguro pagos até – inclui o lugar de destino designado, atribui ao vendedor as mesmas obrigações básicas do CPT, com o incremento que deverá contratar, por sua própria conta e conforme acordado no contrato, um seguro.

DAT – entrega no terminal – inclui o terminal designado no porto ou lugar de destino, foi incluído na edição de 2010 dos INCOTERMS, neste caso o vendedor fornecerá as mercadorias, devidamente comprovada, embalada e identificada, por sua conta, já devidamente livre para exportação, quando for necessário, com a fatura comercial ou qualquer outra prova de conformidade que o contrato exija. Devendo, ainda, fornecer ao comprador, as custas do vendedor, um documento que permita àquele realizar a recepção das mercadorias nos termos da Convenção:

O vendedor deve contratar, a seu custo, o transporte da mercadoria até o terminal designado no porto ou local de destino acordado. Se um terminal específico não for acordado, ou a prática não o determinar, o vendedor pode escolher o terminal no porto de destino acordado que melhor lhe convier (A 3a). Em qualquer caso, a mercadoria é tida como entregue quando é descarregada pelo vendedor do meio de transporte na chegada, colocando-o então à disposição do comprador no terminal designado no porto ou local de destino acordado, na data ou dentro do período acordado (A4).¹²³

DAP – entrega em lugar – inclui o lugar de destino designado, foi incluído na edição de 2010 dos INCOTERMS, em quase toda descrição das obrigações do vendedor é igual a

¹²³ MOTA, 2012, p. 234-5.

“El vendedor debe contratar a sus expensas el transporte de la mercancía hasta la terminal designada en el puerto o lugar de destino acordado. Si no se acuerda una terminal específica, o no lo determina la práctica, el **vendedor puede elegir la terminal en el puerto de destino** acordado que mejor le convenga (A 3a). En todo caso, la mercancía se entiende entregada cuando es **descargada por el vendedor de los medios de transporte de llegada poniéndola entonces a disposición del comprador en la terminal designada en el puerto o lugar de destino acordado**, en la fecha o dentro del plazo pactado (A4).”

DAT, com o incremento de que deverá auxiliar, a pedido, risco e despesas do comprador, a obtenção de determinados documentos e informações que possam dele requerer:

É também da responsabilidade do vendedor contratar, a expensas suas, o transporte das mercadorias para o local de destino designado ou para o ponto acordado, se existir, no local de destino designado. Se não houver acordo sobre um ponto específico ou se a prática não o determinar, o vendedor poderá escolher o ponto no local designado de destino que melhor lhe convier. Em contrapartida, o vendedor não tem nenhuma obrigação em relação ao contrato de seguro, exceto para oferecer ao comprador, a pedido, risco e despesa do mesmo, as informações necessárias para obter o seguro (A3).¹²⁴

DDP – entrega com direitos pagos – inclui o lugar de destino designado, é o último dos INCOTERMS que podem ser utilizados por todos os tipos de transportes, inclusive o multimodal. Se o EXW é o mais favorável para o vendedor, o DDP é o mais favorável para o comprador. Além do previsto de igual forma na DAP, destaca-se abaixo alguns detalhes relevantes:

O vendedor deve obter, por sua conta e risco, quaisquer licenças de exportação e importação e outras autorizações oficiais que possam ser necessárias, e realizar, quando pertinente, todas as formalidades aduaneiras necessárias para a exportação da mercadoria, para transitar por qualquer país e pela sua importação (A2).

O vendedor cumprirá sua obrigação de entrega, ao colocar as mercadorias à disposição do comprador no meio de transporte de chegada - não baixado - no ponto acordado, se houver, no local designado de destino, na data ou dentro do prazo acordado para entrega (A4).

O vendedor também é obrigado a contratar, por sua conta e risco, o transporte das mercadorias para o local de destino acordado ou para o ponto acordado, se houver, no local de destino designado. Se o ponto não é especificado neste lugar, ou se nada foi dito na prática, será o que o vendedor indicar (A3a).¹²⁵

¹²⁴ MOTA, 2012, p. 234-7.

“Corresponde al vendedor, además, contratar a sus propias expensas el transporte de la mercancía hasta el lugar de destino designado o hasta el punto acordado, si lo hay, en el lugar de destino designado. Si no hay acuerdo sobre un punto específico o si no lo determina la práctica, podrá el vendedor elegir el punto en el lugar de destino designado que mejor le convenga. Por contra, el vendedor carece de cualquier obligación en relación con el contrato de seguro, salvo la de ofrecer al comprador, a petición, riesgo y expensas de éste, la información necesaria para obtener el seguro (A3).”

¹²⁵ Ibid., p. 239.

“El vendedor ha de obtener, a su próprio riesgo y expensas, cualesquiera licencias de exportación e importación y otra autorización oficial que sean necesarios, y llevar a cabo, cuando sea pertinente, todos los trámites aduaneros requeridos para la exportación de la mercancía, para su tránsito por cualquier país y para su importación (A2).”

Carlos Esplugues Mota, tratando dos termos válidos para o transporte marítimo e das vias navegáveis interiores, cita:

Considerando a nova classificação dos INCOTERMS, nesta segunda seção estão incluídos quatro termos, já conhecidos de edições anteriores: FAS, FOB, CFR e CIF. Alguns desses termos, amplamente utilizados na prática diária, vem com seu conteúdo alterado.¹²⁶

FAS – junto ao costado do navio – inclui o porto de embarque designado, este termo é especificamente desenhado para o transporte marítimo por vias interiores, ressalta-se aspecto relevante:

O vendedor também deve fornecer ao comprador a fatura comercial de acordo com o contrato de venda e qualquer outro tipo de conformidade que possa ser exigido pelo contrato (A1). Além disso, deve dar ao comprador, por conta e risco deste último, uma notificação suficiente da entrega das mercadorias em conformidade com A4 ou o fato de o navio não ter retomado no dentro do mesmo prazo acordado (A7), e fornecer - a expensas do comprador - a prova usual de entrega das mercadorias, de acordo com A4 (A8)..¹²⁷

FOB¹²⁸ – junto dentro do navio - inclui o porto de embarque designado, foi modificado na versão dos INCOTERMS de 2010, passando a ser considerada entregue a mercadoria quando esta é efetivamente embarcada no navio.

El vendedor cumplirá con su obligación de entrega, cuando ponga la mercancía a disposición del comprador en los medios de transporte de llegada –no descargados- en el punto acordado, si lo hay, en el lugar de destino designado, en la fecha o dentro del plazo acordado para la entrega (A4).

El vendedor queda igualmente obligado a contratar, a su cuenta y riesgo, el transporte de las mercancías al lugar de destino convenido o hasta el punto acordado, si lo hay, en dicho lugar de destino designado. Si no se especifica un punto dentro de este lugar, o nada dice la práctica, se estará a lo que señale el vendedor (A3a)."

¹²⁶ Ibid., p. 241.

"Atendiendo a la nueva clasificación de los **INCOTERMS**, dentro de este segundo apartado se incluyen cuatro términos, ya conocidos de ediciones anteriores: **FAS, FOB, CFR y CIF**. Algunos de estos términos, muy usados en la práctica diaria, ven sin embargo alterado su contenido."

¹²⁷ MOTA, 2012, p. 242.

"El vendedor debe igualmente suministrar al comprador la factura comercial de conformidad con el contrato de compraventa y cualquier otro tipo de conformidad que pueda exigir el contrato (A1). Amén de ello, ha de dar al comprador –a riesgo y expensas de éste último– aviso suficiente de la entrega de la mercancía de acuerdo con A4 o del hecho de que el buque no se ha hecho cargo de la misma dentro del plazo acordado (A7), y proporcionarle –a expensas del comprador– prueba usual de la entrega de las mercancías conforme a A4 (A8)."

¹²⁸ Ibid., p. 244-5.

CFR¹²⁹ – custo e frete - inclui o porto de destino designado, o vendedor está obrigado a contratar o transporte das mercadorias do ponto de entrega acordado, até o porto de destino designado, bem como será responsável por todos os custos de armazenagem, embarque, desembarque, e outros até o momento da entrega de acordo como (A4) e de acordo com o contrato de transporte.

CIF¹³⁰ - custo, seguro e frete - inclui o porto de destino designado, basicamente o INCOTERM CIF incorpora, praticamente, as mesmas obrigações do vendedor na CFR, adicionando a obrigação de contratar o seguro.

4.6 Subcontratação, transbordo, redespacho

Para o entendimento pleno da complexidade do tema ora abordado, há necessidade da especificação de alguns termos e conceitos largamente empregados na prestação do serviço de transporte internacional, conforme abaixo assinalado:

- a) **“COST, INSURANCE and FREIGHT” - CIF** (Custo, Seguro e Frete), frete por conta do remetente, (incluído no preço da mercadoria)
- b) **“FREE ON BOARD” – FOB** (Livre a Bordo), frete por conta do destinatário. Cláusula FOB altera sujeição passiva? Artigo 123 do CTN
- c) **SUBCONTRATAÇÃO** (transporta do início ao fim):
 - **subcontratante:** emite CTRC e anota em “Observações”;
 - **subcontratada:** utiliza seu veículo; não precisa emitir CTRC.
- d) **TRANSBORDO** - do início ao fim, passa a carga de um caminhão para outro, em veículo da mesma empresa (anotar no CTRC); e não implicará em novo fato gerador.
- e) **REDESPACHO** - caminhões de empresas diferentes:
 - **transportadora “A”** - Emite CRTTC pelo trecho todo e se credita do CTTC de “B”;
 - **transportadora “B”** - Emite CTTC pelo trecho que realizar, envia 1ª via para “A”.

Para análise de questão prática, a fim de facilitar a assimilação e reforçar a importância dos preceitos acima expostos. Quando uma Empresa de transporte internacional, contratada para trazer documentos do exterior, subcontrata empresa brasileira para que efetive o transporte da entrada do documento em território nacional até o destinatário local.

Tal operação pode ser desmembrada para fins de tributação pelo ICMS?

¹²⁹ Ibid., p. 246-7.

¹³⁰ Ibid., p. 248-51.

Se positiva a resposta, qual seria o sujeito passivo da relação tributária?

Conclui-se que a **prestação do serviço de transporte internacional** é atividade-fim, enquanto a entrega do bem a destinatário localizado em território nacional é atividade-meio, imprescindível à concretização da citada atividade fim. Trata-se de prestação completamente vinculada ao fim perseguido, qual seja, o transporte internacional. Em consequência, sendo o alvo de tributação por via de ICMS apenas a prestação de serviço de transporte estritamente nacional (entre Estados ou Municípios), aquele serviço de transporte realizado em território nacional, mas, com o escopo de cumprir contrato de transporte internacional, fica fora do âmbito de incidência do citado imposto, por tratar-se de atividade-meio relativamente a um serviço não passível de imposição pelo ICMS.¹³¹

O ICMS presta-se a cobrar tributos estritamente na prestação de serviços entre Estados ou entre Municípios. Logo, em se tratando de transporte internacional que não permite desmembramento, não há incidência do ICMS.

Nesse caso, o transporte efetuado dentro do território nacional inclui-se, indissolúvelmente, no transporte internacional, não podendo ser considerado isoladamente, para fins de tributação pelo ICMS. Não teria fundamento, juridicamente, pretender desmembrar as várias atividades-meio necessárias à prestação em tela, como se fossem serviços de transporte 'parciais', pois o transporte praticado pela empresa contratada é mera 'fase' indispensável à consecução do contrato de transporte internacional.¹³²

Manifestação da Fazenda de São Paulo:

O transporte de natureza internacional – ainda que parte do percurso seja feita em território nacional (normalmente entre o local de saída da mercadoria e a divisa com o país vizinho) – não é fato alcançado pela incidência do imposto; essa execução não admite a forma mista do contrato de transporte, pois, sendo ele único, assim como o veículo transportador, cujo itinerário liga dois pontos extremados em países diferentes, é serviço de natureza internacional que extrapola o limite de incidência definido no texto legal; a circunstância de que uma parte da execução esteja compreendida na hipótese de incidência é acidental, pois todo o percurso é o que caracteriza o transporte internacional.¹³³

Esse caso é conhecido pelo nome de TRANSBORDO, cuja característica não é a de uma nova prestação de serviço, mas de simples continuidade de prestação de serviço

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 780.

¹³² *Ibid.*, p. 780-1.

¹³³ Consulta nº 113/90, de 24 out. 1990, *Boletim Tributário* 448, série A, apud CARVALHO, 2015, p. 781.

internacional. Não há, portanto, dois contratos de transporte, mas apenas um, da espécie intermodal, em que a carga é transportada em todo o percurso utilizando duas ou mais modalidades de transporte, abrangidas por um único contrato de transporte.

Os documentos fiscais da prestação do serviço de transporte são, para:

- a) **carga** – conhecimento de embarque;
- b) **passageiros** – bilhete de passagem;
- c) **pessoas, por turismo ou fretamento** – Nota Fiscal de serviço de transporte.

4.7 Drawback

O *Drawback* é um incentivo para a exportação que visa permitir a importação de insumos (matérias-primas, materiais secundários, embalagens e partes utilizadas na fabricação do produto) sem a necessidade do pagamento de tributos, desde que os mesmos sejam destinados para compor a fabricação de produtos industrializados para a exportação.

Assim, é possível importar matéria prima ou componentes, sem o pagamento de tributos, industrializá-lo, desde que destinado para a exportação. O regime do *Drawback* pode ser aplicado sob nas modalidades de suspensão e isenção.

- **Convênio ICMS 27/90 (*Drawback*), ocorre conforme ciclo abaixo detalhado:**

- 1º) Importação de Mercadoria (Isenção do ICMS);
- 2º) Utilização da mercadoria importada como insumo do processo industrial;
- 3º) Exportação de mercadoria resultante do processo de industrialização (não incidência do ICMS);
- 4º) Remessa ao Exterior.

A **suspensão** é utilizada quando o insumo da importação é destinado ao processo de industrialização, para posteriormente ser exportado. Cabe salientar que a suspensão deve ser solicitada antes da ocorrência da importação, da produção ou da exportação do produto industrializado, no qual tenham sido aplicados os insumos importados, bem como estes deverão compor o produto final.

Já a **isenção** é utilizada quando a importação dos insumos destinar-se para repor a quantidade que equivaler àquela importada, que fora empregada na produção do bem exportado. Esta modalidade de *drawback*, será adotada para repor o estoque de insumos utilizados na produção de bens já exportados. Assim, a isenção ocorre após a importação regular de insumos, após a fabricação de seu produto e após a exportação do calçado.

5 ELEMENTOS DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Efetuando o devido corte metodológico, pretende-se analisar a Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS na prestação do serviço de transporte internacional, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, bem como nas operações de importação, que consubstanciará a fórmula simplificadora do objeto em estudo.

5.1 Critério material

Como critério material partimos do entendimento de Flávio Galvão, qual seja: a prestação do serviço de transporte internacional, que pode ter iniciado no exterior; ou ter sido prestado integralmente no exterior, a tomador do serviço domiciliado ou sediado no Brasil¹³⁴.

Com base no prescrito pelo direito positivo, sua materialidade está expressa e contida na prestação do serviço de transporte, que tenha iniciado no exterior, conforme disposto no Art. 155, §2º, IX, a, da CF/88 e Art. 2º, §1º, II, da LC 87/96, bem como no art. 155, II da CF/88, que traz as materialidades, definição por atributos e as propriedades do ICMS, conforme abaixo assinalado:

Imposto sobre operações relativas a circulação de Mercadorias e sobre **prestações de serviços de transporte** interestadual e intermunicipal e de comunicação, **ainda que** as operações e **as prestações tenham início no exterior**.¹³⁵ (grifos meus)

André Parmo Folloni, citando Roque Antonio Carraza tratam da construção do critério material da hipótese de incidência, abaixo:

Quanto à **incidência sobre serviços de transporte** interestadual ou intermunicipal, faz-se necessário que se trate de uma **prestação de serviços**, isto é, de um **negócio jurídico comercial**, seja qual for o objeto transportado ou seu veículo, inclusive courier. **Prestar tais serviços é o critério material** da hipótese de incidência tributária desse ICMS.¹³⁶ (grifos meus)

¹³⁴ GALVÃO, 2010, p. 141.

¹³⁵ BRASIL. Constituição.

¹³⁶ FOLLONI, 2005, p. 138.

Circulação

Para que haja a prestação do serviço de transporte, é necessária que a circulação seja sempre física, há um bem a ser transportado de um ponto A (origem), até um ponto B, ambos determinados no contrato de transporte internacional.

Nesta circulação, contida na prestação do serviço de transporte, ocorre a **transferência/aquisição de titularidade**, para o transportador, prevista contratualmente e a termo, que pode alcançar as três amplitudes abaixo, seguindo as práticas comerciais em vigor:

- a) propriedade - Uso, Gozo e Disponibilidade (Compra e Venda);
- b) disponibilidade - Agir como dono (consignação);
- c) posse – Uso.

Bem (gênero) - Mercadoria (espécie)

Apesar das diferenças conceituais de mercadoria, como objeto de mercancia, e de bem móvel como objeto da prestação do serviço, não há distinção relevante a ser considerada quando a questão é a prestação do serviço de transporte, pelo que adota-se, usualmente a nomenclatura “Bem”, por ser mais abrangente.

Serviço

Esforço humano com benefício e utilidade de outrem, segundo Humberto Ávila¹³⁷.

Prestação de Serviço

Esforço de pessoas, desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial.

Neste caso temos: o Prestador do Serviço (Transportadora), o Tomador do Serviço (Contratante-Remetente) e o Receptor (Destinatário).

¹³⁷ ÀVILA, Humberto. *Veiculação de material publicitário em páginas na internet. Exame da competência para instituição do imposto sobre serviços de comunicação. Ausência de prestação de serviços de comunicação*. RDDT, n. 173. São Paulo: Dialética, 2010, p. 159.

A prestação com “início” no exterior, é, portanto, a prestação de serviços que começa no exterior e se encerra na chegada ao Brasil (Destinatário), fato que caracteriza a execução do transporte internacional.

Neste sentido, leciona Roque Antonio Carrazza que “se a Constituição expressamente permite a tributação por via de ICMS quando o serviço transmunicipal começa no exterior e termina no Brasil, a contrário sensu a veda quando o mesmo serviço começa no Brasil e termina no exterior.”¹³⁸

Fato gerador

Segundo lição de Luciano Garcia Miguel o ICMS “não incide sobre serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, mas sobre as ‘prestações’ desses serviços.”¹³⁹

Só ocorre o fato gerador “**prestação de serviço de transporte**” quando um TERCEIRO, diferente do Remetente ou do Destinatário da mercadoria é contratado para transportá-la.

“**Súmula 577 STF** - Na importação de mercadorias do exterior, o **fato gerador** do imposto de circulação de mercadorias **ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador**”.¹⁴⁰ (grifos meus)

Superação da Súmula 577 do Supremo Tribunal Federal após a CF/1988:

Ementa: Agravo de Instrumento - ICMS - Mercadorias importadas - Fato gerador - Desembaraço aduaneiro - CF, art. 155, § 2º, IX, 'a' - Recurso improvido. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em tema de importação, reconhece que o **fato gerador pertinente ao ICMS concretiza-se no momento da entrada, no Brasil, da mercadoria importada**, revelando-se legítima a cobrança desse imposto estadual, quando da **efetivação do ato de desembaraço aduaneiro**. Precedentes. - A Súmula 577/STF - considerada a norma inscrita no art. 155, § 2º, IX, 'a', da Carta Federal - não mais se aplica às importações de mercadoria realizadas a partir da vigência da Constituição de 1988. Precedentes.¹⁴¹ (grifos meus)

¹³⁸ CARRAZZA, 2015, p. 232.

¹³⁹ MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas operações de importação*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 126.

¹⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 577*. Brasília, DF: Superior Tribunal Federal, [1977]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1616>. Acesso em: 21 jul. 2018.

¹⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo de Instrumento nº 299.800*. Relator: Min. Celso de Mello, 18 de junho de 2002. Disponível em:

A definição dos respectivos fatos geradores é matéria de Lei Complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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.¹⁴² (grifos meus)

Parte da doutrina, alinhada com a jurisprudência do STJ (Súmula 166) informam que é necessária à transmissão de titularidade da mercadoria para que ocorra o fato gerador do ICMS.

Argos Campos Ribeiro Simões, citando Paulo de Barros Carvalho acerca do tema do destinatário busca dar sentido a este termo, conforme abaixo assinalado:

Paulo de Barros Carvalho, partindo da premissa de que o destinatário deve ser ‘(...) o adquirente, importador, **aquele a quem a mercadoria estrangeira foi juridicamente remetida**, sob pena de a interpretação ser conflitante com outros dispositivos constitucionais’ conclui tanto (i) pela **irrelevância do local do desembarço aduaneiro**, pois não interessaria o local físico da entrada da mercadoria no território nacional, como, também, (ii) seria **irrelevante o local do estabelecimento onde se realize o ingresso físico da mercadoria importada**, no caso da importação ter sido feita para terceiros.

Assim, o professor entende que, para quaisquer situações de importação, inclusive na importação realizada para terceiros, o **termo destinatário da Lei Maior deve ser sempre o jurídico**, primeiramente porque a tributação recairia sobre o negócio jurídico da importação e, em segundo lugar, **porque as circulações físicas seriam irrelevantes para fins tributários**. O trânsito físico da mercadoria por estado não autorizaria mudanças na designação do sujeito ativo do ICMS-importação.

Destaca, ainda, Paulo de Barros Carvalho que **haveria um equívoco** do legislador complementar ao determinar a **sujeição ativa com base na ‘entrada física’ de bens ou mercadorias importados**, pois tanto a CF/88 como o próprio caput do artigo 11 da LC 87/96 **prescrevem como determinante o local da operação**. A **materialidade constitucional** não seria sobre meras entradas de mercadoria, mas sim sobre **operações de importação**.

O professor em parecer não publicado, destaca jurisprudência do STF em favor de sua tese. Cita o RE 268.586/SP, o RE 299.079/RJ e o RE-AgR 396.859/RJ, todos no mesmo sentido.¹⁴³ (grifos meus)

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1616>. Acesso em: 21 jul. 2018.

¹⁴² BRASIL. Constituição.

¹⁴³ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS importação proposta de reclassificação e suas aplicações*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 228-9.

Neste aspecto o transportador em determinados tipos de contratos de transporte possuirá a titularidade provisória sobre os bens e mercadorias, sob sua responsabilidade. Fato que instiga, mais ainda, a pesquisa sobre o tema.

Sobre a entrada, no território do estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, **cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.**

Considera-se, ainda, ocorrido o fato gerador, **do ICMS de serviços de transporte**, conforme previsão legal dos atos normativos editados pelos Estados-membros, quando descrevem o capítulo da incidência, no momento:

- a) da **transmissão à terceiro de mercadoria** depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- b) da **transmissão de propriedade de mercadoria**, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- c) do **início da prestação de serviços** de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- d) **do ato final do transporte iniciado no exterior**;
- e) **do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços**:
 - não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
- f) do **desembaraço aduaneiro** de mercadorias ou bens importados do exterior;
- g) do **recebimento**, pelo destinatário, de **serviço prestado no exterior**;
- h) da **aquisição** em licitação pública de mercadorias ou **bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados**;
- i) da **entrada no território** do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
- j) da **utilização**, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Na hipótese do serviço ser prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, o fato gerador do imposto é considerado ocorrido, quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

Após o desembaraço aduaneiro, a entrega de mercadoria ou bem importados do exterior, pelo depositário, deverá ser autorizada no momento desembaraço, pelo órgão fiscal responsável, que somente será efetivada, mediante a apresentação do comprovante de recolhimento do imposto, no ato do despacho aduaneiro, como regra.

5.2 Critério espacial

O critério espacial na prestação do serviço de transporte, cuja prestação tenha iniciado no exterior, será:

- a) onde tenha início à prestação (Ex.: hipótese dos países pertencentes ao GATT);
- b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) do **estabelecimento ou do domicílio do destinatário do serviço** na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do §3º do art. 13 do LC 87/96, abrangendo os serviços prestados ou iniciados no Exterior;
- d) **“o fato jurídico tributário irá ocorrer em locais específicos, correspondentes às repartições aduaneiras onde serão desembaraçadas as mercadorias importadas (que corresponde ao critério temporal da RMIT...)”**¹⁴⁴

Para Flávio Galvão, o critério espacial será definido pelo Estado-membro ou o Distrito Federal em que se encontra domiciliado ou sediado o tomador do serviço de transporte internacional¹⁴⁵.

André Parmo Folloni, citando Roque Antonio Carraza trata de aspecto do critério espacial da hipótese de incidência, abaixo:

Já o ICMS que incide sobre transporte interestadual ou intermunicipal incide onde houver a prestação, dentro do âmbito territorial de validade da lei do Estado no qual se dá o início do serviço (LC n. 87/96, art. 12, V). **Se o início**

¹⁴⁴ MIGUEL, 2013, p. 132.

¹⁴⁵ GALVÃO, 2010, p. 147.

da operação se dá no exterior, incide a lei do Estado destinatário.¹⁴⁶
(grifos meus)

Nas lições de Alberto Xavier, o critério espacial é um elemento de conexão, que o legislador complementar utilizará para fixar o local do fato gerador, conforme abaixo transcrito:

“É o instituto pelo qual o legislador **determina o ‘local’** de certo evento da vida previsto para um ordenamento tributário, gerando-se os efeitos jurídicos para esse evento pela aplicação de tal ordenamento.”¹⁴⁷

Quanto à autonomia dos estabelecimentos, cabe destacar, o contido na LC 87/96:

Art. 11 - § 3º Para efeito desta Lei Complementar, **estabelecimento é o local**, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

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

II - é **autônomo** cada estabelecimento do mesmo titular;

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

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

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

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (V. SUM 166 STJ).¹⁴⁸ (grifos meus)

André Parmo Folloni, citando Roque Antonio Carraza trata de aspecto do critério da sujeição ativa da hipótese de incidência do ICMS nas prestações dos serviços de transporte internacional, abaixo: "Se, por outro lado, **o serviço começa no exterior**, o imposto é devido ao **Estado no qual está localizado o estabelecimento de destino**, sendo aquele o sujeito ativo da relação jurídica tributária"¹⁴⁹ (grifos meus)

Segundo a Instrução Normativa RFB nº 1854, de 04 de dezembro de 2018, (Publicada no DOU de 07/12/2018, seção 1, página 85), entendemos que há possibilidade de um **Critério Espacial virtual - SISCOMEX**, diverso dos acima descritos, conforme abaixo assinalado:

¹⁴⁶ FOLLONI, 2005, p. 141.

¹⁴⁷ XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal I*. Lisboa: Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1981, p. 253.

¹⁴⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 87.

¹⁴⁹ FOLLONI, 2005, p. 144.

“Art. 2º (...)

§ 1º A **descarga direta para outros veículos ou armazenamento em recinto não alfandegado** deverá ser comunicada ao titular da unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) que jurisdiciona o **local da descarga mediante preenchimento do formulário de Comunicação de Descarga Direta de Granel constante do Anexo Único**, com antecedência mínima de 2 (dois) dias úteis contados da data da descarga, acompanhada:

(...)

§ 3º O responsável pelo local alfandegado de descarga deverá **informar a presença de carga no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) após a formalização da entrada do veículo transportador.**”

(NR)

Art. 3º A entrega das mercadorias objeto de descarga direta e seu uso pelo importador, antes do desembaraço aduaneiro, serão automaticamente autorizados mediante a vinculação à **DI do dossiê eletrônico**, que deverá conter:

I – (...)

II - **formulário de Comunicação de Descarga Direta** de Granel constante no Anexo Único com o **atesto de recebimento pela unidade da RFB com jurisdição sobre o local de descarga;**

(...)

VII – **comprovante de pagamento ou exoneração do Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), salvo nos casos em que o pagamento ou a exoneração ocorrer no módulo Pagamento Centralizado do Portal Único de Comércio Exterior.**¹⁵⁰ (grifos meus)

5.3 Critério temporal

No entendimento de Flávio Galvão, o critério temporal será definido no momento do ato final do transporte realizado pelo tomador contratante do serviço, quando iniciado no exterior; ou no caso do transporte ser integralmente realizado no exterior, o serviço tiver sido integralmente realizado pelo prestador contratado¹⁵¹;

Discordando, temos o entendimento que sua temporalidade poderá ser consumada em três momentos, seja: no ato final do transporte, no desembaraço aduaneiro (**Critério Espacial virtual – SISCOMEX**) e no recebimento do serviço, conforme disposto no art. 12, incisos VI, IX e X da LC 87/96, que retira seu fundamento no art. 146, III, a, da CF/88.

¹⁵⁰ BRASIL. RECEITA FEDERAL. *Instrução normativa RFB nº 1854, de 4 de dezembro de 2018*. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 29 de junho de 2011, que estabelece procedimentos especiais de controle na importação ou na exportação, e a Instrução Normativa RFB nº 1.282, de 16 de julho de 2012, que dispõe sobre a descarga direta e o despacho aduaneiro de importação de mercadoria transportada a granel. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97079>. Acesso em: 15 jun. 2018.

¹⁵¹ GALVÃO, 2010, p. 200.

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto **no momento**: (...)
 VI - **do ato final do transporte** iniciado no exterior; (...)
 IX – **do desembaraço aduaneiro** de mercadorias ou bens importados do exterior; (...)
 X - **do recebimento**, pelo destinatário, **de serviço** prestado no exterior.¹⁵²
 (grifos meus)

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)
 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; (...) ¹⁵³ (grifos meus)

Por oportuno, cabe registrar posicionamento de parte da doutrina que defende, na prática, **como critério temporal o momento do registro da Declaração de Importação (DI), que ocorre antes da execução do embarque e transporte, propriamente dito, aspecto que caracteriza a virtualização deste critério da RMIT**, levando a reforçar a conclusão que o critério espacial, **como acima afirmado**, é um espaço virtualizado na rede mundial de computadores materializado durante o acesso ao SISCOMEX, ou ainda considerá-lo como o território nacional, aonde se verificariam os efeitos do registro, ou preferencialmente, ser considerado fictamente que há incidência sobre fato ocorrido em ambiente virtual.

André Parmo Folloni, abordado aspecto controvertido do critério temporal da hipótese de incidência, descrito no art. 12, § 3º, da LC 87/96 abaixo:

Assim, se o bem for entregue antes do desembaraço, o **critério temporal**, de acordo com a lei, será o **momento da entrega**. Mas, logo em seguida a lei prescreve que, para haver a entrega, **o pagamento do imposto já deverá ter ocorrido**. Novamente aqui, se a entrega ocorre depois do pagamento, não é possível considerá-la como momento da incidência da norma, da qual surge justamente a obrigação de pagar. Insista-se, **não há como imaginar possa a norma incidir depois do cumprimento da obrigação que é devida** justamente em razão de sua incidência, que logicamente só pode ser anterior.¹⁵⁴ (grifos meus)

¹⁵² BRASIL. Lei Complementar nº 87.

¹⁵³ BRASIL. Constituição.

¹⁵⁴ FOLLONI, 2005, p. 139.

5.4 Critério subjetivo - sujeição ativa e passiva

Para Flávio Galvão, o critério pessoal pode ser definido como sendo o: *sujeito ativo*: Estado-membro ou Distrito Federal; e o *sujeito passivo*: o tomador/destinatário do serviço de transporte internacional, que esteja sediado ou domiciliado no Brasil¹⁵⁵.

Em nosso entender o sujeito ativo nos casos prestação do serviço de transporte internacional, será o Estado onde estiver situado o **domicílio ou estabelecimento do destinatário**, não importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu em um Estado diverso, **ou em ambiente virtual**.

André Parmo Folloni, citando Roque Antonio Carraza e José Eduardo Soares de Melo trata de aspecto do critério da sujeição ativa da hipótese de incidência do ICMS na importação, abaixo:

Em regra, o ICMS é devido ao Estado no qual ingressa o produto. Contudo, em havendo importação por sujeito passivo localizado em um Estado da Federação, mas ingresso do produto em outro Estado, surge a dúvida. É necessário que se defina qual o Estado que tem a capacidade de arrecadar o tributo. (...) De acordo com a lição de Roque Antonio Carrazza, **sujeito ativo é o Estado onde estiver localizado o estabelecimento do importador**: 'pouco importa se o desembaraço aduaneiro deu-se noutro Estado. O desembaraço aduaneiro, no caso, é apenas meio através do qual a importação se deu. O que a Constituição manda considerar, para fins de tributação por via de ICMS é a **localização do estabelecimento que promoveu a importação do bem**.' Ao que acrescentamos, também, **o domicílio do importador pessoa física**. No mesmo sentido José Eduardo Soares de Melo: '... a titularidade do imposto (sujeito ativo da relação jurídico-fiscal) não cabe singelamente ao Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo, isto é, aquele que juridicamente promoveu o ingresso dos bens estrangeiros no país, e para onde se destinam'. Temos, dessarte, **como sujeito ativo, o Estado no qual está localizado o importador do bem**.¹⁵⁶ (grifos meus)

André Parmo Folloni, destaca aspecto relevante da possibilidade de existir um critério pessoal excepcionalmente contido na hipótese de incidência, citando Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza, abaixo:

Por isso, necessário, também, que **aquele que faz a operação seja um comerciante, um industrial ou um produtor**. Em razão disso, Paulo de Barros Carvalho, em texto não publicado, chegou mesmo a sustentar haver, excepcionalmente, **um critério pessoal na hipótese de incidência do**

¹⁵⁵ GALVÃO, 2010, p. 144-6.

¹⁵⁶ FOLLONI, 2005, p. 143.

ICMS, uma vez que apenas se o evento descrito na hipótese fosse realizado por aquelas pessoas haveria fato jurídico tributário. Surgiria aqui uma exceção, que não infirmaria a regra. Para o ICMS (ou ICM, à época da tese de livre docência de Paulo de Barros Carvalho), **um critério pessoal na hipótese normativa: o evento a ser praticado, representado pelo verbo e seu complemento, pressupunha um comerciante, nunca qualquer pessoa.**¹⁵⁷ (grifos meus)

Argos Campos Ribeiro Simões, citando jurisprudência do STF acerca da questão de que a sujeição ativa seja do Estado-membro em que esteja situado o denominado **“destinatário jurídico” do ICMS**, em oposição a tese do destinatário físico, com base no RE 405.457/SP¹⁵⁸ de relatoria do Min. Joaquim Barbosa, conforme transcrito trecho abaixo:

Reputo que tanto o **desembaraço aduaneiro** quanto a **ausência de circulação** da mercadoria no território do estado onde **está localizado o importador** são irrelevantes para o desate da questão posta ao crivo da Corte. O que se indaga é **quem foi o importador**, pessoa efetivamente responsável pelo negócio jurídico que subsidiou a operação que trouxe os produtos ao território nacional. Assim, a **entrada física dos bens em estabelecimento da pessoa jurídica ou física não é critério decisivo na identificação do sujeito ativo**, ao contrário do que sugerido pelo acórdão recorrido.¹⁵⁹ (grifos meus)

O Sujeito passivo será toda pessoa física ou jurídica destinatária, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, de prestação de serviço de transporte que tenha se iniciado no exterior (Art. 155, §2º, XII, a, da CF/88, com a redação dada pela EC 33/2001 e o Art. 4º caput e parágrafo único, II da LC 87/96).

Art.4 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.**

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.**¹⁶⁰ (grifos meus)

¹⁵⁷ FOLLONI, 2005, p. 138.

¹⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 405.457/SP*. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 4 de dezembro de 2009. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7171601/recurso-extraordinario-re-405457-sp>. Acesso em: 18 jun. 2018.

¹⁵⁹ SIMÕES, 2014, p. 230-1.

¹⁶⁰ BRASIL. Constituição.

Argos Campos Ribeiro Simões esclarece aspectos relevantes acerca do termo destinatário, largamente empregado nas normas de incidência do ICMS, conforme abaixo transcrito:

Em prosseguimento, a equivocidade semântica do termo destinatário nos remete a **duas significações possíveis**: a do **destinatário físico** e final da mercadoria importada e a do **destinatário não físico**, pois o importador pode não receber diretamente o produto importado, podendo determinar o seu **envio direto da repartição aduaneira para seu destino final**.

Se o importador e o adquirente físico da mercadoria estiverem no mesmo estado, não haverá dúvidas de quem deve ser o sujeito ativo do ICMS-importação: será o ente político onde ambos estiverem estabelecidos.

Porém, se estiverem situados em estados diferentes, haverá dúvidas quanto à sujeição ativa.

Na sequência dinâmica de positivação do ICMS-importação, lei complementar, **para os efeitos de cobrança do imposto, deve indicar o local das operações**, como prescrito pelo artigo 155, § 2º, XII, d, (...) ¹⁶¹ (grifos meus)

Geraldo Ataliba define a sujeição passiva como aquela “(...) que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência”. ¹⁶²

Paulo de Barros Carvalho ¹⁶³ explica que o sujeito que ocupa o polo passivo da relação jurídica tributária obrigacional, denominado contribuinte, é o sujeito do verbo do critério material expresso na RMIT. **Os demais contribuintes colocados no polo passivo da relação jurídica indireta com a materialidade da exação, são denominados responsáveis.**

Para definir a Sujeição Passiva (Sp) é possível adotar como referência os critérios estabelecidos pelo STF:

- a) se a importação for por “conta própria”: o Sp é o importador;
- b) se a importação for por “conta e ordem de terceiro”: o Sp é o adquirente;
- c) se a importação for por “encomenda”: o Sp é o importador.

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

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**; ¹⁶⁴ (grifos meus)

¹⁶¹ SIMÕES, 2014, p. 226-7.

¹⁶² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 77.

¹⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

¹⁶⁴ BRASIL, loc. cit.

Para determinar a sujeição ativa na CF/88, seu Art. 155, §2º, XII, informa que cabe à lei complementar fixar, para fins de cobrança, **definir o estabelecimento responsável**, bem como o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das **prestações dos serviços**.

Aroldo Gomes de Mattos, tratando do momento da cobrança do imposto, cita:

Posteriormente, em julgamento disputadíssimo, por seis votos contra cinco, o STF passou a decidir dessa mesma forma:

‘Na entrada de mercadoria importada do exterior, o fato gerador do ICMS ocorre **no recebimento dessa mercadoria pelo importador**, sendo legítima a **cobrança do imposto por ocasião do desembarço aduaneiro**. A disciplina vigente ao tempo da CF/67 – sintetizada na Súmula 577 do STF (‘Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do ICM ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador’) – **não mais prevalece em face do disposto no art. 155, § 2º, IX, da CF**. Não foi, portanto, recebido pela CF/88 o art. 1º, II, do DL 406/68.’

Muito se discutiu, também, acerca de quando se deveria efetuar o pagamento do ICMS nessa hipótese, se por ocasião do **desembarço aduaneiro por guia especial** ou se através da apuração de débitos e créditos na escrita fiscal. A questão agora está definitivamente resolvida: **é após o desembarço** e quando do **recebimento pelo importador** da mercadoria oriunda o estrangeiro, por **guia própria**, como prescrito no inc. XIII, parágrafo 2º, do art. 12.¹⁶⁵⁻¹⁶⁶ (grifos meus)

O STF possui jurisprudência firmada que o sujeito passivo é o estabelecimento destinatário da mercadoria, leia-se o estabelecimento importador, e o sujeito passivo o Estado onde estiver domiciliado ou estabelecido o **destinatário da mercadoria**.

5.5 Critério quantitativo – base de cálculo e alíquota

Flávio Galvão estabelece que o critério quantitativo se divide em: *base de cálculo*: valor do frete ou da passagem, com base no preço dos serviços contratados entre o tomador/destinatário da prestação do serviço de transporte internacional e o transportador contratado (prestador de direito)¹⁶⁷; *alíquota*: aquela fixada pelo legislador ordinário de cada Estado-membro e do Distrito Federal para o imposto, variando dentro dos padrões mínimos e máximos estabelecidos pelo Senado, a depender da identificação (pessoa física ou jurídica) e da localização (Estado-membro) em que o tomador/destinatário do serviço de transporte

¹⁶⁵ MATTOS, 2006, p. 233.

¹⁶⁶ Ver jurisprudência mencionada por Mattos nessa passagem: Recurso Extraordinário nº 193.817/RJ, de 23 out. 96.

¹⁶⁷ GALVÃO, 2010, p. 174.

internacional estiver sediado ou domiciliado, conforme noticiou o Presidente da República, via Advogado-Geral da União, transcrito no voto de relatoria do Min. Nelson Jobim, proferido no Acórdão da ADI nº 2.669-1 DF, fl.436: “c) na prestação de serviço de transporte que se inicia no exterior, aplica-se a alíquota interna (embora o STF tenha decidido sobre a importação de mercadorias, e não sobre transporte – RE 172.282-7-SP, DJU 20.11.98, p.11).”¹⁶⁸

A base de cálculo dimensiona o aspecto material da hipótese de incidência tributária. Nas lições de Aires Barreto: “serve não só para medir o fato imponible - tanto quanto a hipótese de incidência - a modalidade do tributo.”¹⁶⁹

Portanto, a hipótese de incidência e a base de cálculo servem para distinção dos tributos, determinando o verdadeiro critério material das hipóteses de incidência, para Paulo de Barros Carvalho.¹⁷⁰

A base de cálculo constitui o único critério objetivo e jurídico útil na investigação da natureza jurídica do tributo. Desta forma, haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributo, quantas diferentes bases de cálculo existirem, nas lições de Alfredo Augusto Becker¹⁷¹.

Uma vez descaracterizada a base de cálculo, estará descaracterizado, também, o próprio tributo. Havendo descompasso entre a hipótese de incidência e a base e cálculo, significa que o tributo não foi bem instituído, assim não poderia ser validamente exigido.

A CRFB/88 determina que a base e cálculo do ICMS deve guardar **referibilidade** com a operação mercantil ou prestação de serviço realizada, sob pena de desvirtuamento do tributo e dar causa de inconstitucionalidade do mesmo.

Têm-se que a base de cálculo do ICMS tem referibilidade com o valor total da operação:

- a) **operações mercantis** - “valor de que decorrer a saída da mercadoria”;
- b) **prestações de serviço de transporte** - Intermunicipal e Interestadual ou de comunicações – “preço do serviço prestado”

¹⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.669/DF*. Relator: Min. Nelson Jobim, 5 de fevereiro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630079>. Acesso em: 15 mai. 2018

¹⁶⁹ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 362.

¹⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 345-6.

¹⁷¹ BECKER, 1963 apud CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 368.

Entendemos, portanto que o critério quantitativo é determinado pela base de cálculo nos casos da prestação do serviço de transporte internacional, como sendo o valor total da prestação do serviço de transporte internacional (somatório do frete, pedágio e taxas), constante do contrato celebrado entre as partes, mais os encargos relacionados à sua utilização, conforme disposto na alínea b, inciso IX e alínea i, inciso XII, ambos do §2º, art. 155, da CF/88 e no art. 13, incisos V, VI, VII e VIII da LC 87/96.

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

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

IX - incidirá também: (...)

b) **sobre o valor total da operação**, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

XII - cabe à lei complementar: (...)

i) **fixar a base de cálculo**, de modo que o **montante do imposto a inteiro**, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.¹⁷² (grifos meus)

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

V - na hipótese do **inciso IX do art. 12**, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.

VI - na hipótese do **inciso X do art. 12**, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do **inciso XI do art. 12**, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do **inciso XII do art. 12**, o valor da operação de que decorrer a entrada.¹⁷³ (grifos meus)

Quanto às alíquotas aplicáveis ao aludido imposto é, na grande maioria dos Entes Estatais, fixada no patamar de 18% (dezoito por cento) em operações internas e interestaduais cujo destinatário não seja contribuinte do imposto e de 12% (doze por cento) em operações interestaduais efetuadas entre contribuintes (comerciantes, atacadistas, revendedores), observando-se sempre a garantia constitucional da não-cumulatividade.

Kiyoshi Harada afirma que na incidência do ICMS na prestação do serviço de transporte de passageiros, não há espaço para aplicação da alíquota interestadual “nas

¹⁷² BRASIL. Constituição.

¹⁷³ BRASIL. Lei Complementar nº 87.

operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado”, pois passageiros não podem ser equiparados a bens e serviços que tenham como destinatário consumidor final, conforme abaixo assinalado:

(...) os **Estados vêm aplicando a alíquota interna** nos transportes terrestres interestaduais e intermunicipais **fazendo vista grossa às alíquotas de 7% a 12% fixadas pelo Senado Federal** nos termos do art. 155, § 2º, IV da CF, e impossibilitando o tomador pessoa jurídica de creditar-se do ICMS cobrado nas operações anteriores, vulnerando o princípio da não cumulatividade previsto no inciso I, do § 2º, do art. 155 da CF.¹⁷⁴ (grifos meus)

O Critério quantitativo das Alíquotas do ICMS nos casos da prestação do serviço de transporte, nas operações de importação, pode ser estudado e definido mediante a análise do art. 155, §2º da CRFB/88, com redação dada pela EC 87/2015:

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

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

IV – Resolução do Senado, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as **alíquotas aplicáveis às operações e prestações** interestaduais e de **exportação**;

V – É facultado ao Senado Federal:

a) Estabelecer **alíquotas mínimas** nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) Fixar **alíquotas máximas** nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta por dois terços de seus membros;

VI – Salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as **alíquotas internas**, nas operações relativas à circulação de mercadoria e nas **prestações de serviços**, não poderão ser inferiores às previstas para as operações **interestaduais**;

VII - nas operações e **prestações** que destinem bens e **serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto**, localizado em outro Estado, adotar-se-á a **alíquota interestadual** e caberá ao **Estado de localização do destinatário** o imposto correspondente à **diferença entre a alíquota interna** do Estado destinatário e a **alíquota interestadual**;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à **diferença entre a alíquota interna e a interestadual** de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao **destinatário**, quando este **for contribuinte** do imposto

b) ao **remetente**, quando o **destinatário não for contribuinte** do imposto.¹⁷⁵ (grifos meus)

¹⁷⁴ HARADA, 2017, p. 188.

¹⁷⁵ BRASIL. Constituição.

Nas operações de importação e nos serviços prestados no exterior, geralmente, os Estados fixam as alíquotas entre 18% ou 17%. Nas prestações de serviços de transporte internas e, também, **nas iniciadas no exterior**, fixam a **alíquota de 12%** como regra geral.

a) resolução do Senado Federal nº 95, de 13.12.96 - D.O.U. de 16.12.96, fixou a alíquota de 4% (quatro por cento) na prestação de transporte aéreo interestadual de passageiros, carga e mala postal, com efeitos a partir de 01.01.97;

b) resolução SF 13/2012:

- alíquota de 4%, aplicada nas operações interestaduais com bens importados do exterior que, após o desembaraço aduaneiro: que não tenham sido submetidos a processo de industrialização; ou, ainda que submetidos a processo de industrialização, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de Importação superior a 40%;

- alíquota de 7% ou 12%, será aplicada nas operações interestaduais com bens e mercadorias que: tenham conteúdo de importação menor que 40%; e são importados, mas se enquadrem nas exceções previstas na Resolução.

6 TRATADOS E CONVENÇÕES

Preliminarmente, no plano normativo constitucional expresso na Carta Magna de 1988, destaca-se:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 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**. (grifos meus)

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

VIII - celebrar **tratados, convenções e atos internacionais**, sujeitos a referendo do Congresso Nacional; (grifos meus)

Noutro plano normativo, com *status* de Lei Complementar, pertine ressaltar os seguintes dispositivos normativos encartados do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), que preveem os “tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna”, daí decorre a razão da importância de seu estudo, conforme abaixo assinalado:

Art. 96. A expressão "**legislação tributária**" compreende as leis, **os tratados e as convenções internacionais**, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (grifos meus)

(...)

Art. 98. Os **tratados e as convenções internacionais** revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. (grifos meus)

6.1 A Convenção de Viena de 1980

Tratando-se de comércio internacional, não é de hoje que o contrato de compra e venda é o mais frequente dentre todos celebrados no contexto internacional. Por conta disso, a Comissão das Nações Unidas para o Direito do Comércio Internacional, também conhecida como UNCITRAL, celebrou, na data de 11 de abril de 1980, a Convenção de Viena de 1980.

Na obra atualizada de Aliomar Baleeiro, em análise do art. 98 do CTN sobre o princípio da especialidade, cita Geraldo Ataliba e Aires Barreto, do que transcrevo o seguinte trecho:

Analisam o art. 98 do Código Tributário Nacional, por outro prisma, GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO. Explicam eles que o princípio de que a lei posterior derroga a anterior cede lugar a outro, ou seja, leis especiais não são revogadas por leis gerais. Daí o sentido próprio do art. 98. Assim:

‘Os **acordos internacionais tributários são leis internas** que descrevem as hipóteses de incidência dos tributos diversos. São especiais porque prescrevem: a) regulações diferentes, peculiares e específicas, para b) situações especiais discriminadas para alguns, enquanto as leis tributárias contém a.1) regras gerais ou específicas para b.1) todas as situações gerais ou específicas que descrevem. (...) Em resumo, por tratar-se de leis especiais – no confronto com a lei que cria o tributo – **o acordo ou o tratado internacional prevalece sobre essa, não podendo ser revogados** (“leis especiais não são revogadas pela geral”). Assim, a prevalência das normas dos tratados não provêm de sua índole internacional nem de uma superioridade extrassistemática do direito internacional: essa prevalência decorre direta e simplesmente das regras de nosso ordenamento jurídico (cf. **Acordo Brasil-Itália de navegação aérea. Aspectos tributários**. Relatório. Concluem GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO:

‘O conteúdo material dos atos internacionais passa a integrar o direito interno brasileiro, pela promulgação dos decretos legislativos que os aprovam. Esses são **materialmente leis internas**, que revogam a legislação existente. Só o congresso tem competência constitucional para editar leis nacionais e federais. Não pode legislar sobre matérias reservadas aos Estados e Municípios. Exatamente por isso não pode emitir decretos legislativos válidos nessas matérias. Disso decorre que **a eficácia dos tratados sobre a integração econômica será prejudicada sempre que envolva sua competência**. Dado o caráter de **supraconstitucionalidade do princípio federal**, nem mesmo emenda constitucional pode reduzir as atribuições dos Estados Federados (op. cit. p. 23).¹⁷⁶ (grifos meus)

O escopo básico deste Convênio Internacional é buscar padronizar as normas sobre a compra e venda internacional de mercadorias. Desta feita, assim fazendo, evita-se que os operadores do comércio internacional se deparem com a pluralidade de ordenamentos jurídicos nacionais de direito internacional privado dos Estados, cada um dotado de uma solução diferenciada.

Florisbal de Souza Del’ Olmo, tratando das obrigações no direito internacional privado:

¹⁷⁶ BALEEIRO, 2010, p. 458-9.

O próprio **lugar do cumprimento ou da execução do contrato**, o mais adotado pode apresentar incertezas. Contudo, observe-se inicialmente a principal virtude do critério do lugar da execução do contrato: estar a *lex loci executionis* materialmente conectada com os interesses das partes. Com efeito, há uma tendência secular do DIPr em localizar as relações jurídicas pelo elemento que manifestam exteriormente ou, também dito, materialmente: daí a preponderância, por exemplo, do estatuto real ou *forum rei sitae*, em relação as bens, ou da *lex loci delicti*, em relação aos atos ilícitos. (...) Batiffol refere uma decisão da Corte Federal suíça, datada de 10 de junho de 1952, na qual foi estabelecida como lei aplicável ao **contrato aquela do local da execução da prestação característica da obrigação**, a fim de solucionar o impasse ocasionado pela diversidade de leis passíveis de aplicação, em virtude da *lex loci executionis*.¹⁷⁷ (grifos meus)

Este texto, apesar de ser específico no tocante a mercadorias, não as define com precisão. Todavia, utiliza-se de alguns parâmetros que facilitam e auxiliam nesta tarefa. Em primeiro lugar, fala-se em bens móveis corporais, tangíveis, excluindo-se assim, aspectos vinculados a propriedade intelectual, por exemplo.

Os artigos 30/53, especificam as obrigações do comprador e do vendedor. O caráter internacional do contrato, segundo seus dispositivos, repousa sobre o princípio da territorialidade, haja vista que a internacionalidade está baseada no fato dos contratantes terem residência em países distintos, porém, ambos signatários. Na hipótese de uma das partes, possuir mais de um estabelecimento, prega-se que será utilizado aquele que contenha um vínculo mais estreito com a transação comercial.

Mas e se a residência de uma das partes estiver situada num país que não seja signatário da Convenção? Ela será aplicável desde que as normas indicativas deste Estado remitam a lei de uma nação que é parte do mesmo.

Necessário ressaltar que não são todas as compras e vendas internacionais de mercadorias que são abrangidas pelo texto internacional. Como exemplo, cita-se algumas matérias previstas no artigo 2º, como as compras e vendas para uso pessoal, familiar, de títulos mobiliários, de embarcações, aeronaves, dentre outros. Esplugues Motta, destaca as matérias cobertas pela convenção, destarte, nos explica que:

O Convênio não regula todos os aspectos do contrato de compra e venda internacional de mercadorias. Com dizem seus arts. 4 e 5, aplica-se, exclusivamente: a) a formação do contrato de compra e venda; b) os direitos e obrigações do vendedor e do comprador derivados do mesmo e, consequentemente; c) as consequências derivadas do descumprimento de tais obrigações. Isso significa que fora o âmbito de aplicação do Convênio ficam

¹⁷⁷ DEL'OLMO, Florisbal de Souza. *Curso de direito internacional privado*. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 156-7.

questões relevantes, como a capacidade de trabalhar dos contratantes e os efeitos do contrato sobre a propriedade das mercadorias vendidas.¹⁷⁸⁻¹⁷⁹ (tradução nossa)

Em relação a natureza das normas vinculadas a Convenção e, consequentemente, ao direito aplicável aos contratos de compra e venda de mercadorias, eis que destacar a presença do princípio da autonomia da vontade, como se nota através da redação do artigo 6º, vejamos: “Las partes podrán excluir la aplicación de la presente Convención o, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 12, establecer excepciones a cualquiera de sus disposiciones o modificar sus efectos.”¹⁸⁰

Através deste dispositivo, as partes podem eleger a lei que seja mais adequada ao interesse das mesmas na transação internacional. O legislador, ao mesmo tempo em que buscou unificar a compra e venda internacional, preservou o princípio da autonomia da vontade. Esplugues Motta, discorrendo sobre este princípio, faz o seguinte comentário:

Este objetivo, todavia, se articula com o reconhecimento da liberdade que acompanha as partes no âmbito do comercio internacional. Reflexo direto deste princípio é a subordinação da aplicação do Convênio de Viena a vontade das partes, sendo esta direta ou indireta.¹⁸¹⁻¹⁸² (tradução nossa)

Como única exceção a este princípio, tem-se o disposto no artigo 12, vale dizer, a obrigatoriedade de se celebrar um contrato por escrito, quando assim exigir o corpo normativo interno de algum Estado Signatário que, nunca é demais ressaltar, tenha feito esta ressalva no momento da ratificação do Tratado. Eis sua redação:

Não se aplicará nenhuma disposição do artigo 11, do artigo 29, nem da Parte II da presente Convenção que permita que a celebração, a modificação ou a

¹⁷⁸ PIMENTEL, Luis Otávio; MOTA, Carlos Espluges; BARRAL, Welber (org). *Direito internacional privado: união europeia e mercosul*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2007, p. 15.

¹⁷⁹ Redação original: "El Convenio no regula todos los aspectos del contrato de compraventa internacional de mercaderías. Como dicen sus arts. 4 y 5 gobierna, exclusivamente: a) La formación del contrato de compraventa; b) los derechos y obligaciones del vendedor y del comprador derivados del mismo y, consecuentemente; c) las consecuencias derivadas del incumplimiento de dichas obligaciones. Ello significa que fuera del ámbito de aplicación del Convenio quedan cuestiones tan relevantes como, la capacidad de obrar de los contratantes y los efectos del contrato sobre la propiedad de las mercancías vendidas."

¹⁸⁰ NACIONES UNIDAS, 2011.

¹⁸¹ PIMENTEL; MOTA; BARRAL, 2007, p. 16.

¹⁸² Redação original: "Este objetivo, sin embargo, se combina con el reconocimiento de la libertad que acompaña a las partes en el ámbito del comercio internacional. Reflejo directo de este principio, es la subordinación de la aplicación del Convenio de Viena a la voluntad de las partes, ya sea ésta directa o indirecta."

extinção por mútuo acordo do contrato de compra e venda ou da oferta, a aceitação o qualquer outra manifestação de intenção se faça por um procedimento que não seja por escrito, no caso de qualquer das partes tenham seus estabelecimento num Estado Contratante que haja feito uma declaração fundamentada no artigo 96 da presente Convenção. As partes não poderão estabelecer exceções a este artigo nem modificar seus efeitos.¹⁸³⁻¹⁸⁴ (tradução nossa)

Desta feita, tal princípio somente não será utilizável quando houver esta exigência. Caso contrário encontrar-se-á mais uma Convenção que venha a viabilizar cada vez mais as negociações internacionais através da adoção da autonomia da vontade.

6.2 A Convenção de Roma de 1980

Atenta às mutações ocorridas no cenário do comércio internacional, os países Europeus, por conta própria, celebraram, na data de 19 de junho de 1980, a Convenção de Roma sobre o direito aplicável às obrigações contratuais.

Rosario Espinosa Calabuig, tratando das normas de resolução de conflitos expressas no Regulamento Roma I, cita:

Na ausência de regulamentações materiais uniformes aplicáveis, os regulamentos conflitantes de cada Estado entrarão em jogo. Assim, dentro do Regulamento do Conselho da UE (CE) n.º 593/2008 de 17.6.2008 sobre a lei aplicável às obrigações contratuais (Roma I), que também estabelece uma regra específica será aplicável para contratos de transporte (art.5), tanto mercadorias (parágrafo 1), quanto passageiros (parágrafo 2). (...) A regra da art. 5.1. É aplicável na ausência de autonomia, expressa ou implícitas (artigo 3º), que codifica critérios de conexão principais na regulação dos contratos internacionais e é especialmente relevante no transporte marítimo de mercadorias, onde a autonomia se torna uma extensão e originalidade não é comparável com outros setores de recrutamento internacional. Supreende, assim a riqueza e a variedade de cláusulas que estão incluídas nos conhecimentos de embarque e outros documentos, apesar destas,

¹⁸³ NACIONES UNIDAS. COMISIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA EL DERECHO MERCANTIL INTERNACIONAL. *Convención de las Naciones Unidas sobre los contratos de compraventa internacional de mercaderías*. Nueva York: Naciones Unidas, 2011. Disponível em: <http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/sales/cisg/CISG-s.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2018.

¹⁸⁴ Redação original: "No se aplicará ninguna disposición del artículo 11, del artículo 29 ni de la Parte II de la presente Convención que permita que la celebración, la modificación o la extinción por mutuo acuerdo del contrato de compraventa o la oferta, la aceptación o cualquier otra manifestación de intención se hagan por un procedimiento que no sea por escrito, en el caso de que cualquiera de las partes tenga su establecimiento en un Estado Contratante que haya hecho una declaración con arreglo al artículo 96 de la presente Convención. Las partes no podrán establecer excepciones a este artículo ni modificar sus efectos."

paradoxalmente, serem altamente padronizados e fruto mais do que uma imposição unilateral das empresas de navegação, um verdadeiro acordo de vontades.¹⁸⁵

Como parte do processo de unificação jurídica da União Europeia, tal Convênio Internacional tem, como objetivo básico, no mesmo sentido da Convenção de Viena de 1980 e do México de 1994 (esta, por sua vez, com um texto mais restrito no que tange às matérias abordadas), de padronizar a legislação no tocante aos contratos internacionais, buscando-se, assim, dar uma maior estabilidade e segurança jurídica às relações comerciais.

Convém lembrar que esta convenção adota, como um dos princípios basilares da sua estrutura normativa, a autonomia da vontade. Por conta disso, o artigo 3º prega nos seus quatro incisos que:

O contrato rege-se pela lei escolhida pelas partes. Esta escolha deve ser expressa ou resultar de modo inequívoco das disposições do contrato ou das circunstâncias da causa. Mediante esta escolha, as partes podem designar a lei aplicável à totalidade ou apenas a uma parte do contrato.

(...)

Em qualquer momento, as partes podem acordar em sujeitar o contrato a uma lei diferente da que anteriormente o regulava, quer por força de uma escolha anterior nos termos do presente artigo, quer por força de outras disposições da presente Convenção. Qualquer modificação, quanto à determinação da lei aplicável, ocorrida posteriormente à celebração do contrato, não afeta a validade formal do contrato, na aceção do disposto no artigo 9º, nem prejudica os direitos de terceiros.

(...)

A escolha pelas partes de uma lei estrangeira, acompanhada ou não da escolha de um tribunal estrangeiro, não pode, sempre que todos os outros elementos da situação se localizem num único país no momento dessa escolha, prejudicar a aplicação das disposições não derogáveis por acordo,

¹⁸⁵ MOTA, 2012, p. 351.

“En ausencia de normativa material uniforme aplicable entrará en juego la normativa conflictual de cada Estado. Así, en el interior de la UE resultará aplicable el Reglamento (CE) nº 593/2008, de 17-6-2008, sobre Ley aplicable a las Obligaciones contractuales (Roma I) que, además, consagra una regla específica para los contratos de transporte (art.5), tanto de mercancías (párrafo 1), como de pasajeros (párrafo 2).

(...)

La regla del art. 5.1. se aplicará en **ausencia de autonomía de la voluntad**, expresa o tácita (art.3), que se consagra como criterio de conexión principal en la regulación de los contratos internacionales y que cobra una especial relevancia en el transporte marítimo de mercancías.

(...)

Sin duda alguna, es en el ámbito del transporte marítimo de mercancías **donde la autonomía de la voluntad adquiere una extensión y originalidad no comparable con otros sectores de la contratación internacional**. Sorprende, así, la riqueza y variedad de cláusulas que se incluyen en los **conocimientos de embarque** y otros documentos, a pesar de que éstos, paradójicamente, **están fuertemente estandarizados y son fruto más de una imposición unilateral de las compañías navieras, que de una verdadera confrontación de voluntades.**”

nos termos da lei desse país, e que a seguir se denominam por «disposições imperativas».

(...)

A existência e a validade do consentimento das partes, quanto à escolha da lei aplicável, são reguladas pelo disposto nos artigos 8º, 9º e 11.¹⁸⁶

A autonomia da vontade no plano desta Convenção apresenta sob um duplo aspecto, a saber, o material e o conflitual. No plano material, encontramos os contratos onde as partes podem proporcionar o conteúdo principal do acordo através dos contratos tipos e da *lex mercatoria*. De outro lado, no plano conflitual, a autonomia da vontade se apresenta através da indicação de uma Lei estatal, seja de Direito Internacional Privado, seja por regulamentos arbitrais ou de Convenções Internacionais.

No plano conflitual, a *lex mercatoria* somente poderá ser utilizada por meio da autonomia da vontade, se, porventura, a legislação estatal assim o permitir. Isto porque sua adoção não tem caráter absoluto, convém lembrar que o Convênio de Roma estipula inúmeras exceções para adoção da liberdade de escolha das regras de direito, equidade, princípios gerais do direito ou costumes e práticas comerciais.

Poderá ainda ser aplicada na forma direta ou indireta. No primeiro caso, a legislação estatal atua de forma complementar, ao passo que, no segundo, ela serve não só como complemento, mas também, só permite a utilização da *lex mercatoria* se esta não entrar em conflito com normas imperativas da *lex contractus*.

A respeito das normas materiais imperativas, há que se ressaltar um importante papel desempenhado por elas no sentido de limitar a utilização da *lex mercatoria*, com o propósito de se evitar fraudes legislativas. Isabel Reig Fabado, discorrendo sobre tais normas, anota que:

Uma vez mais, decidida a questão da lei aplicável aos contratos, deve-se ter em conta a existência de determinadas normas que devam ser tomadas em consideração e aplicadas, independentemente de qual seja a Lei estatal aplicada ao fundo do mesmo... Assim, pois, estas normas tratam de amparar uma série de valores e interesses do ordenamento jurídico de referência, que, em matéria de contratos, se traduzem na garantia do equilíbrio de posições na proteção da parte fraca (trabalhadores ou consumidores), assim como atenção aos fins que a política social e econômica de um Estado, que, em

¹⁸⁶ COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPEIA. Convenção sobre a lei aplicável às obrigações contratuais aberta e assinada em Roma em 19 de junho de 1980. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*. v. 3, n. 266, p. 36-54. 9 out. 1980. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:41980A0934&from=PT>. Acesso em: 24 ago. 2018.

matéria contratual, aparecem vinculadas a salvaguarda do modelo de mercado histórico ou política exterior.¹⁸⁷⁻¹⁸⁸ (tradução nossa)

Outras questões muito relevantes, referem-se à possibilidade das partes escolherem o direito aplicável, dentro do contexto conhecido como fracionamento, várias leis no mesmo contrato.

Assim, por exemplo, as partes poderão regulamentar as cláusulas de *hardship* ou força maior por um corpo normativo e, por outro lado, as obrigações de preço e pagamento, por outro. Nesta mesma linha, um fato que merece comentários, nos termos do item 2 do artigo 3º é no tocante ao momento da escolha da legislação aplicável, vale dizer, as partes poderão escolher a legislação aplicável, antes, durante ou depois da celebração do contrato principal.

Verificar-se-á ainda, a possibilidade de escolha da legislação aplicável pode ocorrer na via judicial. Se, por acaso, as partes não elegerem o direito aplicável, o órgão judicante irá, depois de uma profunda análise do contexto da situação, elegê-lo conforme o sistema normativo que contenha um vínculo mais estreito com o caso concreto.

Por fim, necessário lembrar, que a Convenção de Roma, dentre inúmeros assuntos que não serão tratados nestes breves comentários para não fugir a temática do presente trabalho, foi além da Convenção Interamericana de Direito Aplicável aos Contratos Internacionais de 1994, pois, em seu artigo 5º, abordou temas como a proteção aos consumidores de forma paralela e limitativa da autonomia da vontade.

¹⁸⁷ FABADO, Isabel Reig. La ley aplicable en los contratos internacionales en el ambito de la Unión Europea. In: PIMENTEL; MOTA; BARRAL, 2007, p. 61.

¹⁸⁸ Redação original: "Una vez decidida la cuestión de la ley aplicable al contrato debe tenerse en cuenta la existencia de determinadas normas que deben, bien aplicarse, bien ser tomadas en consideración, con independencia de cuál sea esa ley estatal aplicable al fondo del mismo...Así, pues, estas normas tratan de amparar, entre otros, una serie de valores e intereses del ordenamiento jurídico de referencia, que, en materia de contratos, se traducen en la garantía del equilibrio de posiciones o en la protección de la parte débil (trabajadores o consumidores), así como la atención a los fines de la política social y económica de un Estado, que, en materia contractual, aparecen vinculados a la salvaguarda del modelo de mercado patrimonio histórico, o política exterior."

7 JURISPRUDÊNCIA ATUALIZADA

Destacam-se, sobre o tema em estudo, as súmulas mais relevantes dos dois tribunais superiores, STF e STJ:

Súmulas do Supremo Tribunal Federal

“Súmula 536. São objetivamente imunes ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias os produtos industrializados, em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar.”¹⁸⁹

“Súmula 660. Até a vigência da EC 33/2001, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não contribuinte do imposto.”¹⁹⁰

“Súmula 661. Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.”¹⁹¹

Súmula do Superior Tribunal de Justiça

“Súmula 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”¹⁹²

Destacam-se, alguns Acórdãos do STF e STJ, com relevância para o presente trabalho:

¹⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 536*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1969]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2286>. Acesso em: 22 mai. 2018.

¹⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 660*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2003]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1638>. Acesso em: 22 mai. 2018.

¹⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 661*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2003]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1640>. Acesso em: 22 mai. 2018.

¹⁹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 166*. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [1996]. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 22 mai. 2018.

STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 439.796 PR (STF)

Data de publicação: 14/03/2014

Ementa: Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. PESSOA QUE NÃO SE DEDICA AO COMÉRCIO OU À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL.

“NÃO CONTRIBUINTE”. VIGÊNCIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001. POSSIBILIDADE. REQUISITO DE VALIDADE. FLUXO DE POSITIVAÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO. 1. Há competência constitucional para **estender a incidência do ICMS à operação de importação** de bem destinado a pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio **ou à prestação de serviços, após a vigência da EC 33 /2001**. 2. A incidência do **ICMS sobre operação de importação** de bem não viola, em princípio, a regra da vedação à cumulatividade (art. 155, § 2º, I da Constituição), pois se não houver acumulação da carga tributária, nada haveria a ser compensado. 3. Divergência entre as expressões “bem” e “mercadoria” (arts. 155, II e 155, § 2, IX, a da Constituição). **É constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparadas pela importação**. A operação de importação não descaracteriza, tão-somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria. Em sentido semelhante, **a circunstância de o destinatário do bem não ser contribuinte habitual do tributo também não afeta a caracterização da operação de circulação de mercadoria**. Ademais, a exoneração das operações de importação pode desequilibrar as relações pertinentes às operações internas com o mesmo tipo de bem, de modo a afetar os princípios da isonomia e da livre concorrência. CONDIÇÕES CONSTITUCIONAIS PARA TRIBUTAÇÃO 4. Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2º, i da Constituição). A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114 /2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária...

Encontrado em: R (1ªT). (ICMS, "LEASING") RE 206069 (TP). (REGIME JURÍDICO DE TRIBUTAÇÃO) ADI 3105 (TP). Número¹⁹³

STF - AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO AI 653.654 RS (STF)

Data de publicação: 07/10/2010

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. 1. Segundo orientação firmada por esta Corte, o sujeito ativo do **ICMS** incidente sobre operações de importação de mercadorias é o estado (ou o Distrito Federal) em que **localizado o destinatário jurídico do bem**. 2. Destinatário jurídico não se limita ao estabelecimento em que houve a entrada física do bem. Necessidade de interpretação do contexto fático-

¹⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 439.796/PR*. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 6 de novembro de 2013. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25136159/recurso-extraordinario-re-439796-pr-stf/inteiro-teor-124551311?ref=juris-tabs>. Acesso em: 18 jul. 2018.

legal. 3. **Existentes duas operações distintas, ambas tributadas (a primeira de entrada do bem estrangeiro em território nacional, a segunda de remessa interestadual)**, descabe, sem indicação precisa de elementos comprobatórios de fraude, dolo ou simulação, descabe modificar a conclusão a que chegou o Tribunal de origem. Agravo regimental ao qual se nega provimento.¹⁹⁴

STF - AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO AI 589.942 RJ (STF)

Data de publicação: 21/10/2010

Ementa: EMENTA Agravo regimental no agravo de instrumento. Isenção de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre **Prestação de Serviços de Transporte**

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. **ICMS**. Importação de produto proveniente de país signatário do GATT. Legislação infraconstitucional. Ofensa reflexa. Reexame de fatos e provas. Impossibilidade. Precedentes. 1. Pacífico o entendimento desta Corte no sentido de que a controvérsia referente à isenção de **ICMS**, relativa à importação de produto proveniente de país signatário do GATT, requer o exame da legislação infraconstitucional e dos fatos e provas dos autos, o que é inadmissível em recurso extraordinário. 2. Agravo regimental não provido, com aplicação da multa prevista no artigo 557, § 2º, do Código de Processo Civil.¹⁹⁵

STF - RE 299.079, Rel. Min. Ayres Britto, Primeira Turma, DJ 16.6.2006

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ALÍNEA A DO INCISO IX DO § 2º DO ART. 155 DA MAGNA CARTA. ESTABELECIMENTO JURÍDICO DO IMPORTADOR. O sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea a do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta de Outubro); pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso extraordinário desprovido”.¹⁹⁶

STF - RE 396.859-AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 10.12.2004)

¹⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ag. Reg. no Agravo de Instrumento nº 653.654/RS*. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 14 de setembro de 2010. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16548319/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-653654-rs>. Acesso em: 18 jul. 2018.

¹⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ag. Reg. no Agravo de Instrumento nº 589.942/RJ*. Relator: Min. Dias Toffi, 17 de agosto de 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28589942%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y8avtr2g>. Acesso em: 18 jul. 2018.

¹⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 299079 RJ*. Relator: Min. Carlos Britto, 30 de junho de 2004. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/767915/recurso-extraordinario-re-299079-rj>. Acesso em: 18 jul. 2018.

“O ICMS incidente na importação de mercadoria é devido ao Estado onde estiver localizado o destinatário jurídico do bem, isto é, o estabelecimento importador: precedente (RE 299.079, Carlos Britto, Inf/STF 354)”.¹⁹⁷

STJ - AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL AREsp 710804 DF 2015/0111549-3

Data de publicação: 30/06/2015

“Decisão: inconstitucionalidade da exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas... incidiu sobre o serviço de transporte aéreo de passageiro, ao responder o quesito 6 formulado”¹⁹⁸

ADIN 1600-B, D.J.U. de 20/06/2003

NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO, DE PASSAGEIROS – INTERMUNICIPAL, INTERESTADUAL E INTERNACIONAL.

“Inconstitucionalidade da exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, enquanto persistirem os convênios de isenção de empresas estrangeiras.”¹⁹⁹

¹⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 396.859/RJ*. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 26 de outubro de 2004. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14740444/agregno-recurso-extraordinario-re-396859-rj/inteiro-teor-103125944?ref=juris-tabs>. Acesso em: 18 jul. 2018.

¹⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo em Recurso Especial nº 710.804/DF (2015/0111549-3)*. Relator: Min. Herman Benjamin, 30 de junho de 2015. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/204214405/agravo-em-recurso-especial-aresp-710804-df-2015-0111549-3/decisao-monocratica-204214416?ref=juris-tabs>. Acesso em: 18 jul. 2018.

¹⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.600 UF*. Relator: Min. Sydney Sanches, 26 de novembro de 2001. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/775889/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1600-uf>. Acesso em: 23 mai. 2018.

8 CONCLUSÃO

Em conformidade com as premissas metodológicas adotadas na presente dissertação, foram abordados aspectos conceituais e estruturais da Regra-matriz de Incidência Tributária da prestação dos serviços de transporte internacional, bem como das noções específicas das normas de conexão com aplicação no âmbito do direito do comércio internacional, buscando a contextualização com a jurisprudência consolidada pelos tribunais de superposição acerca do tema.

Ao longo da sistematização pragmática do estudo, com base na busca da experiência prática colada na realidade, foi adotada uma ótica do objeto a partir do sistema constitucional tributário brasileiro, o que possibilitou realizar a interpretação constructivista lógico-semântica, para dissecar cada critério que compõe a RMIT do ICMS na prestação do serviço de transporte internacional, tendo como ponto de partida o disposto no artigo 155, inciso II, da CRFB/88, com as conclusões abaixo listadas:

- a) A constitucionalidade da incidência do ICMS sobre a prestação dos serviços de transporte internacional “proveniente do exterior”, uma vez que estão presentes os princípios e normas que determinam a aplicação da extraterritorialidade tributária, que admitem a tributação de fatos/prestações iniciadas no exterior e finalizadas no território nacional, ou integralmente realizadas no exterior;
- b) A Constituição Federal brasileira outorgou competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o ICMS na prestação dos serviços de transporte internacional, já que há, em caráter excepcional, e taxativo, a previsão de tributação que poderá incidir sobre a manifestação de riqueza e a capacidade contributiva ocorridas fora do País (Imposto de Importação; Imposto sobre a Renda; ICMS; ITCMD; CIDE; PIS e COFINS-Importação);
- c) É possível tributar pelo ICMS as prestações de serviços (negócios jurídicos) que estão dispostos no Sistema Normativo Constitucional Tributário, que tenham como início ou a integralidade da prestação o exterior, bem como definindo o contribuinte legal o destinatário do serviço;
- d) A definição dos critérios espacial e temporal no ambiente virtual do SISCOMEX, o que possibilitou a equalização dos planos pragmático e normativo, evidenciando a

segurança jurídica necessária às relações jurídico-tributárias que se estabelecem entre os Fiscos Estaduais e Distrital, para com os contribuintes;

e) Foram detalhados os elementos que compõe a regra-matriz de incidência tributária com base em conceitos jurídicos obtidos por meio da interpretação da norma jurídica tributária, tanto em relação ao antecedente a ao consequente, que determinam o caminho de posituação da relação jurídica-obrigacional tributária que, em última análise, serve de supedâneo justificador do poder-dever do Estado-membro (Sujeito ativo) cobrar tributos;

f) A conduta vinculada a prestação dos serviços de transporte internacional é um conceito de direito privado, “obrigação de fazer”, onerosa, sinalagmática e contratual, que como “prestação” constitui-se em um bem imaterial, que visa transportar de um ponto para outro, de diferentes nações, pessoas ou bens móveis. No entanto, destaca-se que há possibilidade de ampliação do seu conteúdo semântico, em razão da **utilidade** e da **teoria da preponderância**, conforme verificado na jurisprudência consolidada do STF;

g) São dois os conceitos de direito tributário que compõe a definição e determinam o alcance das normas impositivas do ICMS que incidirá sobre a prestação dos serviços de transporte internacionais: a) a qualificação do sujeito passivo da obrigação tributária como o **destinatário** dos serviços com base no disposto na CRFB/88; e b) o critério temporal e espacial da ocorrência da incidência tributária em ambiente virtual do SISCOMEX, com o preenchimento e protocolo da Declaração de Importação – DI;

h) No caso da prestação dos serviços de transporte internacional, tomado por destinatário domiciliado ou sediado no território brasileiro, estará configurada a sujeição passiva tributária, cabendo o imposto ao Estado-membro ou DF (Sujeito Ativo) do domicílio ou sede, excluído do campo de incidência o prestador de fato. A CRFB/88 possui previsão normativa que direciona a sujeição passiva da prestação dos serviços de transporte internacional de bens e serviços à incidência do ICMS, para o destinatário do serviço, não há possibilidade de alteração desta regra por meio de Lei Ordinária, nem por meio de Lei Complementar;

i) A Convenção de Varsóvia incorporada ao direito Pátrio, por meio do Decreto nº 20.704, de 24.11.1931, com a redação dada pelo Protocolo de Haia (Decreto nº 56.463, de 15 de junho de 1965, define que o transporte internacional será caracterizado pelo traspasse da fronteira por meio de transporte entre dois países

signatários da Convenção. Do que derivam três possibilidades lógicas de prestação de transporte internacional: a) inicia no Brasil e finaliza no exterior; b) inicia no exterior e termina no Brasil; e c) integralmente no exterior;

- j) Somente haverá a efetiva tributação dos serviços e transporte internacional iniciados no exterior e finalizados no Brasil, ou na integralidade no exterior, com a sujeição passiva deslocada do transportador para o destinatário/tomador do serviço de transporte, seja por meios marítimos, terrestres ou multimodais, já que há isenção dos transportes aéreos, reconhecida pelo STF na ADIn 1.600, pelos motivos nela aduzidos. Nos trechos iniciados no Brasil para o exterior (Exportação – vide Art. 3º, inciso II, da LC nº 87/96), ainda que ocorra o REDESPACHO, haja vista que o redespacho não descaracteriza o transporte internacional, nestes casos haverá uma não incidência qualificada como imunidade tributária, com fulcro no artigo 155, inciso X, alínea “a”, da CRFB/88, bem como quando o destinatário do serviço de transporte internacional estiver sediado fora do Brasil (Vide as Respostas de Consulta nº 113/90 e nº 513/02, da Secretaria de Fazenda de SP que tratam do tema);
- k) A base de cálculo da prestação de serviço de transporte será o valor do frete (podendo ser acrescido de taxa de pedágio), com fulcro na CRFB/88;
- l) Quanto à questão da Base de Cálculo “por dentro” e da Substituição Tributária “para frente”, bem como das implicações afetas ao tema da incidência do ICMS na prestação dos serviços de transporte internacional, foi reforçada a posição que ambas são práticas inconstitucionais;
- m) A competência para a instituição do ICMS – prestação dos serviços de transporte internacional, é dos Estados-membros e do Distrito Federal, com fulcro no artigo 155, inciso II, da CRFB/88.

Pontuo, que a busca de avançar com o estudo do ICMS na prestação do serviço de transporte internacional, permitiu não só finalizar a presente obra, que materializa o resultado do esforço empreendido na pesquisa, mas também possibilitou percorrer o caminho na busca do saber, este muito mais relevante e engrandecedor do que a própria obra em si mesma.

Concluindo, verifica-se que: o crescente processo de globalização; a consolidação e fortalecimento dos grandes blocos econômicos; a complexidade dos sistemas normativos internacionais, com suas regras de conexão; e a preponderância crescente do comércio

eletrônico pela *internet*, impulsionam as empresas para uma necessidade premente da busca da eficiência e eficácia de seus processos produtivos de riqueza.

Contudo, não é possível alcançar a excelência almejada neste complexo e caótico cenário, em constante evolução e ampliação, sem o domínio amplo das normas tributárias e seus impactos na formação do preço (plano da realidade). Faz-se necessária, portanto, a adaptação permanente a estes novos contextos de significação, por meio do constructivismo lógico-semântico e do pragmatismo.

REFERÊNCIAS

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. *Análise da tributação na importação e na exportação de bens e serviços*. 8. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2016.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

ATALIBA, Geraldo. *Leis nacionais e leis federais no regime constitucional brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Gléber. *ICM e IPI: direito de crédito: produção de marcadoras isentas ou sujeitas à alíquota zero*. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 12, n. 46, p. 73-89, 1988.

ÀVILA, Humberto. *Veiculação de material publicitário em páginas na internet. Exame da competência para instituição do imposto sobre serviços de comunicação. Ausência de prestação de serviços de comunicação*. RDDT, n. 173. São Paulo: Dialética, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

BARRETO, Aires F.. *ISS na Constituição e na lei / Aires F. Barreto*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARRETO, Aires Fernandino. *ICMS: intrIBUTABILIDADE dos serviços de transporte internacional*. Repertório de Jurisprudência IOB:Tributário, Constitucional e Administrativo, n.12, p.306-305, jun. 2000.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS: atividade-meio e serviço-fim*. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 5, fev. 1996.

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Da não incidência do ISS sobre a cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 195, 2011.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 4 jun. 2018.

BRASIL. *Decreto nº 20.704, de 24 de novembro de 1931*. Promulga a Convenção de Varsóvia, para a unificação de certas regras relativas ao transporte aéreo internacional. Brasília, DF: Presidência da República, [1931]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D20704.htm. Acesso em: 17 jul. 2018.

BRASIL. *Decreto nº 56.463, de 15 de junho de 1965*. Promulga o Protocolo de emenda da Convenção para a unificação de certas regras relativas ao transporte aéreo internacional. Brasília, DF: Presidência da República, [1965]. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D56463.htm. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. *Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942*. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Brasília, DF: Presidência da República, [1942]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657compilado.htm. Acesso em: 21 jun. 2018.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993*. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Brasília, DF: Congresso Nacional, [1993]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm. Acesso em: 5 jul. 2018.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001*. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2001]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm. Acesso em: 14 mai. 2018.

BRASIL. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre 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, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 11 jun. 2018.

BRASIL. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/10406.htm. Acesso em: 3 mai. 2018.

BRASIL. *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. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 2 jul. 2018.

BRASIL. *Lei nº 9.611, de 19 de fevereiro de 1998*. Dispõe sobre o Transporte Multimodal de Cargas e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1998]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9611.htm. Acesso em: 11 jun. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Convênio SINIEF nº 06, de 21 de fevereiro de 1989*. Institui os documentos fiscais que especifica e dá outras providências. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, [1989]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cvsinief_006_89. Acesso em: 17 jul. 2018.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. *Instrução normativa RFB nº 1854, de 4 de dezembro de 2018*. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 29 de junho de 2011, que estabelece procedimentos especiais de controle na importação ou na exportação, e a Instrução Normativa RFB nº 1.282, de 16 de julho de 2012, que dispõe sobre a descarga direta e o despacho aduaneiro de importação de mercadoria transportada a granel. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97079>. Acesso em: 15 jun. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 241.674/SC*. Relator: Min. Garcia Vieira, 16 de março de 2000. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=ICMS&processo=241674&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 12 jun. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 613.785/RO*. Relator: Min. Eliana Calmon, 25 de junho de 2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=ICMS+EXTERIOR&processo=613785&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 5 mai. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 166*. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [1996]. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 22 mai. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.600/UF*. Relator: Min. Sydney Sanches, 26 de novembro de 2001. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/775889/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1600-uf>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.669/DF*. Relator: Min. Nelson Jobim, 5 de fevereiro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630079>. Acesso em: 15 mai. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.089/DF*. Relator: Min. Francisco Rezec. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14701828/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1089-df/inteiro-teor-103094148>. Acesso em: 15 mai. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão da Medida Cautelar nº 2.010/DF*. Relator: Min. Celso de Mello, 30 de setembro de 1999. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/738683/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-2010-df>. Acesso em: 17 mai. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão do Recurso Extraordinário nº 651.703/PR*. Relator: Min. Luiz Fux, 29 de setembro de 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28651703%2ENUM%2E+OU+651703%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zjvu8q7>. Acesso em: 19 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ag. Reg. no Agravo de Instrumento nº 589.942/RJ*. Relator: Min. Dias Tofoli, 17 de agosto de 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28589942%2ENUM%2E+OU+589942%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y8avtr2g>. Acesso em: 18 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ag. Reg. no Agravo de Instrumento nº 653.654/RS*. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 14 de setembro de 2010. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16548319/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-653654-rs>. Acesso em: 18 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 396.859/RJ*. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 26 de outubro de 2004. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14740444/agregno-recurso-extraordinario-re-396859-rj/inteiro-teor-103125944?ref=juris-tabs>. Acesso em: 18 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo de Instrumento nº 299.800*. Relator: Min. Celso de Mello, 18 de junho de 2002. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1616>. Acesso em: 21 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo de Instrumento nº 518.405/RS*. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 4 de abril de 2010. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9086752/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-518405-rs>. Acesso em: 19 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo em Recurso Especial nº 710.804/DF (2015/0111549-3)*. Relator: Min. Herman Benjamin, 30 de junho de 2015. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/204214405/agravo-em-recurso-especial-aresp-710804-df-2015-0111549-3/decisao-monocratica-204214416?ref=juris-tabs>. Acesso em: 18 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Emb. Div. no Recurso Extraordinário nº 69.483 EDv/SP*. Relator: Min. Bilac Pinto, 30 de setembro de 1970. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28TRIBUT%C1RIO%29%2869483%2E+OU+69483%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y8hzsxd7>. Acesso em: 22 jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 101.339/SP*. Relator: Min. Moreira Alves. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28101339%2E+OU+101339%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ybyofnc5>. Acesso em: 16 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 116.121/SP*. Relator: Min. Octavio Gallotti. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>. Acesso em: 18 jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 166.772/RS*. Relator: Min. Marco Aurélio, 12 de maio de 1994. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28166772%2E+OU+166772%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hmhyjsj>. Acesso em: 26 mai. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 203.755/ES*. Relator: Min. Carlos Velloso, 17 de setembro de 1996. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/743509/recurso-extraordinario-re-203755-es>. Acesso em: 19 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 255.111/SP*. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/774221/recurso-extraordinario-re-255111-sp>. Acesso em: 26 mai. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 266.602/MG*. Relator: Min. Ellen Gracie, 14 de setembro de 2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28SUBSTITUI%C7%C3O%29%28266602%2ENUME%2E+OU+266602%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/yblmf9cy>. Acesso em: 26 mai. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 340.855/MG*. Relator: Min. Ellen Gracie, 03 de setembro de 2002. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28TRANSPORTE+I+MUNIDADE+EXPORTA%C7%C3O%29%28340855%2ENUME%2E+OU+340855%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ybz24vvq>. Acesso em: 19 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 405.457/SP*. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 4 de dezembro de 2009. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7171601/recurso-extraordinario-re-405457-sp>. Acesso em: 18 jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 439.796/PR*. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 6 de novembro de 2013. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25136159/recurso-extraordinario-re-439796-pr-stf/inteiro-teor-124551311?ref=juris-tabs>. Acesso em: 18 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 582.461/SP*. Relator: Min. Gilmar Mendes, 18 de agosto de 2011. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20626887/recurso-extraordinario-re-582461-sp-stf>. Acesso em: 18 jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 593.849 ED-segundos/MG*. Relator: Min. Edson Fachin, 8 de novembro de 2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28593849%2ENUME%2E+OU+593849%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zzbz424>. Acesso em: 17 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 600.480/RS*. Relator: Min. Marco Aurélio, 25 de junho de 2013. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23954255/agreg-no-recurso-extraordinario-re-600480-rs-stf/inteiro-teor-111847052>. Acesso em: 19 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 71.758/GB*. Relator: Min. Thompson Flores, 14 de junho de 1972. Disponível em:

<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14666759/recurso-extraordinario-re-71758-gb/inteiro-teor-103063876>. Acesso em: 12 jul, 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 94.580/RS*. Relator: Min. Djaci Falcão, 30 de agosto de 1984. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28TRIBUT%C1RIO%29%2894580%29%2E+OU+94580%2EACMS%2E%29&base=baseAcordados&url=http://tinyurl.com/yba5oklw>. Acesso em: 12 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 536*. São objetivamente imunes ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias os produtos industrializados, em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1969]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2286>. Acesso em: 22 mai. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 577*. Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador. Brasília, DF: Superior Tribunal Federal, [1977]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1616>. Acesso em: 21 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 660*. Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não contribuinte do imposto. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2003]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1638>. Acesso em: 22 mai. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 661*. Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2003]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1640>. Acesso em: 22 mai. 2018.

CAPARROZ, Roberto. *Comércio Internacional e Legislação Aduaneira Esquematizado*. 4 ed. Saraiva, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. Até a Emenda Constitucional nº 95/2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 33, p. 142-66, jun. 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CHIESA, Clélio. *ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior: inovações introduzidas pela EC 33/2001*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Da inexigibilidade de ICMS no transporte rodoviário intermunicipal, interestadual e internacional de passageiros*. Revista Dialética de Direito Tributário, n.136, p.103-121, jan. 2007.

COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPÉIA. Convenção sobre a lei aplicável às obrigações contratuais aberta e assinada em Roma em 19 de junho de 1980. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*. v. 3, n. 266, p. 36-54. 9 out. 1980. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:41980A0934&from=PT>. Acesso em: 24 ago. 2018.

COSTA, Alcides Jorge. *A Resolução nº 13/2012 do Senado Federal e seus Problemas*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, 17º volume. São Paulo: Dialética, 2013.

DEL'OLMO, Florisbal de Souza. *Curso de direito internacional privado*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

FIORENTINO, Marcelo Fróes Del. *Da não-incidência do 'ICMS-importação' em relação ao 'arrendamento mercantil' internacional de aeronave realizado por empresa nacional de transporte aéreo de passageiros*. Revista Dialética de Direito Tributário, n.135, p.29-37, dez. 2006.

FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005. GAIUS, *Institutas do Jurisconsulto Gaio*. Tradução J. Cretella Júnior, Agnes Cretella. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. (RT - Textos Fundamentais, 9).

GALVÃO, Flávio. *ICMS sobre transportes*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

HARADA, Kiyoshi. *ICMS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2017.

IVO, Gabriel. *O Direito e a Inevitabilidade do cerco da linguagem*. In: *O Construtivismo Lógico-Semântico vol.1*. São Paulo: Editora Noeses, 2014.

JESUS, Rafael da Rocha Guazelli de. *Inconstitucionalidade da cobrança do ICMS no serviço de transporte rodoviário interestadual, intermunicipal e internacional de passageiros*. Revista Bonijuris, v.20, n.539, p.15-19, 2008.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LOZEKAM, Ivo Ricardo. *O transporte rodoviário internacional de cargas e o aproveitamento de créditos de ICMS desta atividade por se tratar de exportação de serviços*. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v.16, n.102, p. 31-36, mar./abr. 2015.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *O ICMS e os serviços de transporte internacional*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 109, out. 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Fran. *Contratos e obrigações comerciais*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: comentários à legislação nacional*. São Paulo: Dialética, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 13. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: teoria e prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas operações de importação*. São Paulo: Noeses, 2013.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. Tomo XXII.

MORATAL, Géman Orón; VALLS, Modesto J. Fabra. *Tributación por la prestación de servicios de transporte*. In: SANZ, Fernando Martínez J.; PUETZ, Achim. *Manual de derecho de transporte*. Madrid: Marcial Pons, 2010.

MOTA, Carlos Esplugues. et. al. *Derecho del comercio internacional*. 5. ed. Valencia: Tirant, 2012.

NACIONES UNIDAS. COMISIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA EL DERECHO MERCANTIL INTERNACIONAL. *Convención de las Naciones Unidas sobre los contratos de compraventa internacional de mercaderías*. Nueva York: Naciones Unidas, 2011. Disponível em: <http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/sales/cisg/CISG-s.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2018.

PEIRCE, Charles Sanders. *The Collected Papers of Charles Sanders Peirce*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 2017.

PIMENTEL, Luis Otávio; MOTA, Carlos Esplugues; BARRAL, Welber (org). *Direito internacional privado: união européia e mercosul*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2007.

SABAAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS importação proposta de reclassificação e suas aplicações*. São Paulo: Noeses, 2014.

TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República – vol. II / Gustavo Tepedino, Heloisa Helena Barboza, Maria Celina Bodin de Moraes*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Heleno Taveira. *ICMS sobre transporte marítimo e os contratos de fretamento por tempo (time charter party)*. In: *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, v. 5, p. 909-941. 2008.

TORRES, Heleno Taveira. *Regime tributário do transporte marítimo no Brasil*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.81, p.36-55, jun. 2002.

XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal I*. Lisboa: Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1981.

XAVIER, Cláudio Otávio. *ICMS - Serviço de transporte rodoviário de carga internacional - direito do aproveitamento dos créditos sobre entradas de mercadorias ou insumos*. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre , v.16, n.102, p. 37-39, mar./abr. 2015.