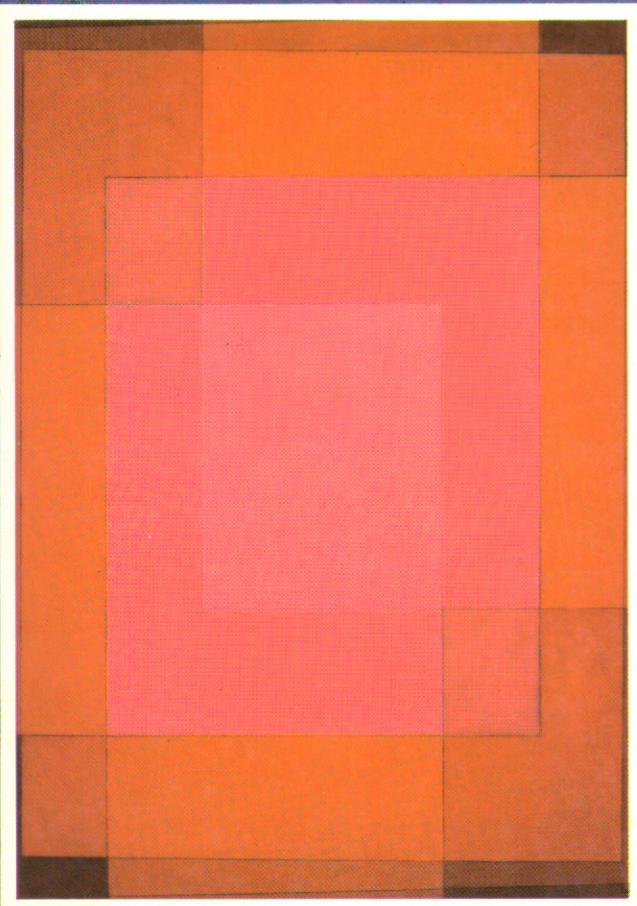


# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



50

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

50

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretora Financeira  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Phoenix e Dialética*

Capa (fundo)

*Detalhe da obra*  
*"100% Azul ou Quase",*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Binho's*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*

(NOVEMBRO - 1999)



*Arcangelo Ianelli*  
é o autor da obra  
reproduzida em destaque  
na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
Fone/fax (0XX11) 5084-4544

---

# SUMÁRIO

---

**Doutrina**

- Novas considerações acerca da retenção de percentual do valor da fatura de prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra - *Eduardo Rocha Dias* 7
- As contribuições sociais destinadas à “cobertura dos riscos ambientais do trabalho” e à “aposentadoria especial”: análise da suposta instituição de “nova fonte de custeio” para a seguridade social - *Fernando Osorio de Almeida Junior* 13
- Seguro de acidente do trabalho - SAT - evolução legislativa e aspectos de legalidade e constitucionalidade - *Gianílalo Germani* 26
- A fixação de alíquotas do IOF através de portarias do Ministro da Fazenda - *Gustavo Martini de Matos* 31
- Aproveitamento dos créditos excedentes do IPI - *João Luiz Coelho da Rocha* 40
- Do vício formal da Emenda nº 20/98 - *Marcos Joaquim Gonçalves Alves* 45
- A antecipação de tutela em face da Súmula 212/STJ - legalidade da compensação ou suspensão de exigibilidade do tributo - *Mauro Roberto Gomes de Mattos* 55
- Restituição de contribuição previdenciária indevidamente paga: critério a que se deve atender - *Nelson Monteiro Neto* 66
- Reflexões sobre o pagamento de impostos com títulos da dívida pública - *Osvaldo Capraro e Fábio Capraro* 70

**Pareceres**

- ICMS. Produtos destinados à exportação. Serviço de transporte. Não incidência. Inteligência do art. 3º, II, da LC 87/96 - *Hugo de Brito Machado* 76
- Crédito-prêmio IPI. Embargos à execução: ocorrência de preclusão da aplicação da Resolução CIEX nº 02/79. Juntada de documentos em fase de execução. Juros de mora: critérios de incidência - *Ives Gandra da Silva Martins e Paulo Lucena de Menezes* 89
- Cofins na Lei 9.718/98 - variações cambiais e regime de alíquota acrescida - *Marco Aurelio Greco* 110

## PARECERES

### ICMS. Produtos Destinados à Exportação. Serviço de Transporte. Não Incidência. Inteligência do art. 3º, II, da LC 87/96

*Hugo de Brito Machado*

- A Lei Complementar nº 87/96, para dar maior competitividade ao produto brasileiro no mercado internacional, ampliou a exoneração tributária nas exportações, isentando os bens não abrangidos pela imunidade, e os serviços de transporte de todos os bens destinados a exportação.
- Os elementos teleológico e sistemático, que o intérprete não pode desconsiderar, indicam claramente que a isenção abrange o serviço de transporte, ainda que o destino imediato das mercadorias ou produtos não seja o território estrangeiro. (LC 87/96, art. 3º, II).
- Tributar o transporte considerando que este, por qualquer razão, é efetuado em várias etapas, constitui flagrante violação ao princípio da isonomia, da equidade e do pacto federativo. (CF/88, arts. 1º, *caput*; 3º I, II e III; 4º, V; 5º, *caput*; 150, II e V; 151, I; 152 e 170, VII)

#### **Consulta**

*A empresas x e y, por seu ilustre Advogado, o Dr. ..., consultam-me a respeito da isenção do ICMS para os serviços de transporte de produtos agrícolas destinados a exportação, informando o seguinte:*

1. A primeira consulente, empresa x, possui filiais nos Estados do Mato Grosso, Rondônia, Paraná e Amazonas, e sua atividade precípua é a exportação de produtos agrícolas.
2. Os produtos agrícolas a serem exportados são adquiridos pela primeira consulente nos Estados de Mato Grosso e no interior de Rondônia, e são transportados por caminhões para Porto Velho - RO.
3. Em Porto Velho - RO, a segunda consulente, a empresa y, armazena esses produtos agrícolas para formação de lotes e posterior transporte fluvial até a cidade de Itacoatiara, no Estado do Amazonas.
4. Em Itacoatiara, a empresa y dispõe de um complexo para armazenagem de grãos, bem como de toda estrutura portuária onde é realizado o embarque para o exterior.
5. Por força de “termo de acordo para remessas para formação de lote para exportação”, firmado com o Estado do Mato Grosso, não são tributados por aquele Estado os serviços de transporte ali iniciados.
6. O Estado de Rondônia, porém, pretende cobrar o ICMS sobre o serviço de transporte, no que diz respeito: a) ao transporte



**Hugo de Brito  
Machado**  
é Professor Titular de  
Direito Tributário da  
Universidade Federal  
do Ceará, Juiz  
Aposentado do  
Tribunal Regional  
Federal da 5ª Região e  
Presidente do Instituto  
Cearense de Estudos  
Tributários - ICET.

rodoviário de produtos do interior de Rondônia até Porto Velho; e ainda, b) ao transporte fluvial que tem início em Porto Velho, com destino a Itacoatiara, no Amazonas, tanto dos produtos que vieram do interior de Rondônia, como daqueles oriundos de Mato Grosso.

7. Pedem, então, meu parecer sobre as seguintes questões:

a) É devido o ICMS sobre o serviço de transporte de produtos destinados à exportação?

b) A isenção abrange apenas o transporte de mercadorias e produtos exportados, do território brasileiro para alguma localidade no exterior, ou abrange o transporte de qualquer localidade do território nacional até o ponto onde são as mercadorias ou produtos saem do território nacional?

Examinei os documentos que me foram fornecidos, bem como a legislação e a jurisprudência aplicáveis ao caso, e passo a emitir o meu

## Parecer

### 1. A Isenção do ICMS

#### 1.1. Considerações preliminares

Sobre imunidades e isenções, escrevemos, em nosso *Aspectos Fundamentais do ICMS*:

"No que concerne ao ICMS, exemplo de imunidade é a norma que impede a incidência do imposto sobre as exportações de produtos industrializados. Já a norma, da Lei Complementar nº 87, que diz não incidir o imposto sobre operações e prestações que destinem ao exterior produtos primários, é típica isenção. Mesmo estando, como no caso estão, no mesmo dispositivo de lei, são normas de natureza diversa: uma, apenas repete o que está na Constituição, a dizer que o ICMS não incide na exportação de mercadorias, como tal entendidos, nesse contexto, os produtos industrializados, e a outra a incluir nesse regime jurídico 'inclusive produtos

primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços.' (Lei Complementar nº 87/96, art. 3º, inciso II) Distingue-se a isenção da imunidade porque a primeira está em norma infraconstitucional, enquanto a segunda está sempre na Constituição. No exemplo acima mencionado, tem-se que a primeira parte do dispositivo reproduz norma da Constituição ao afirmar a não incidência do ICMS sobre a exportação de mercadorias (desde que se trate de produtos industrializados), enquanto amplia aquela norma, que passa a abranger quaisquer mercadorias, mesmo aquelas qualificadas como produtos primários, ou industrializados semi-elaborados, e até os serviços. Na parte em que faz essa ampliação, deixa configurada uma isenção tributária.

A diferença entre isenção e imunidade decorre da posição hierárquica das normas que as definem. Ainda que a Constituição diga que tal fato é isento do imposto, na verdade não se trata de isenção, mas de imunidade. E mesmo que a lei viesse a definir certa situação como imune ao tributo, ter-se-ia, com certeza, caso de isenção, e não de imunidade.

Podemos dizer, em síntese, que:

a) *Isenção* é exceção feita pela lei à regra jurídica de tributação.  
b) *Não incidência* é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se configura a sua hipótese de incidência. Pode ser: pura e simples, se resulta da clara inociorência da hipótese de incidência da regra de tributação; ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária.

c) *Imunidade* é o obstáculo criado por uma norma da Constituição, que impede a incidência de lei ordinária de tributação."<sup>1</sup>

No direito positivo brasileiro a lei de tributação é, em regra, a lei ordinária da enti-

<sup>1</sup> Hugo de Brito Machado. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. Dialética, São Paulo, 1997, pp. 180 a 181.

dade dotada de competência tributária, e os institutos da imunidade e da isenção mostram-se com certa peculiaridade em virtude da espécie normativa que se coloca entre a Constituição Federal e a lei de tributação, vale dizer, a Lei Complementar.

Em se tratando do ICMS, como no presente caso, tem-se de considerar que a Constituição Federal atribuiu ao legislador complementar competência para “excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados” no dispositivo que estabelece a imunidade nas exportações.<sup>2</sup> É razoável entender-se, assim, que o legislador complementar ficou autorizado a ampliar a imunidade tributária, relativamente a esse imposto.

Adotando essa tese, concluirímos que as normas da Lei Complementar 87/96, excluídas do ICMS nas exportações, instituíram imunidade tributária. Para os que entenderem que a imunidade é apenas a exclusão do tributo decorrente, diretamente, de norma da Constituição, impõe-se a conclusão de que em nosso sistema jurídico existe uma figura peculiar de isenção, dita heterônoma, já albergada, aliás, pela Constituição pretérita, que autorizava a isenção, por lei complementar da União, de impostos estaduais e municipais.

Seja como for, tem-se de concluir que a “não incidência” criada pelo art. 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96 é de nível hierárquico superior ao em que atua a lei tributária estadual. Dúvida não pode haver, portanto, de que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 3º, II, impediu os Estados de tributarem as operações e prestações que destinem ao exterior produtos primários. Estabeleceu uma imunidade por extensão constitucionalmente autorizada, ou uma isenção heterônoma, complementando as disposições da Carta Magna, conforme preconiza o seu art. 155, § 2º, XII, “e”.

### *1.2. A finalidade da desoneração das exportações*

Não é de hoje a nossa luta contra os déficits da balança comercial. Por importar muito, e exportar pouco, o país tem agravada a sua situação econômica, e dificultado o desenvolvimento de empresas locais. São gerados empregos no estrangeiro, enquanto brasileiros restam desempregados. Empresas de outros países crescem, e no Brasil o números de concordatas aumenta a cada dia.

O tributo, excelente instrumento de intervenção na economia, desde muito tempo é usado pelos Governantes para intervir no comércio exterior. Há séculos os países impõem barreiras alfandegárias aos produtos importados, e oferecem toda sorte de incentivos às empresas nacionais que produzem para exportar.

Do ponto de vista da política fiscal, portanto, é fundamental que se graduem os tributos para onerar as importações, protegendo a indústria local, e desonrar as exportações, para que esta indústria protegida possa crescer e concorrer no mercado externo, pois, como já afirmamos a esse propósito,

“Tributar as exportações muitas vezes inviabiliza o mercado externo e termina por prejudicar o desenvolvimento econômico do país que adota tal prática.”<sup>3</sup>

Essa diretriz de política tributária foi explicitamente abraçada pelo Constituinte de 1988, que, em inúmeros dispositivos da Magna Carta preconiza o desenvolvimento da indústria nacional, e o estímulo às exportações.<sup>4</sup>

De fato, nada obstante tenha a Constituição outorgado aos Estados competência para instituírem o ICMS, imunizou desse imposto as exportações de produtos industrializados.<sup>5</sup> Facultou ainda à União - enquanto representante da República Federativa do Brasil no plano internacional, e na condição de responsável pelo controle do comércio exterior - a exclusão de outras operações e prestações

<sup>2</sup> Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “e”.

<sup>3</sup> Hugo de Brito Machado. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. Dialética, São Paulo, 1997, p. 201.

<sup>4</sup> Constituição Federal de 1988, artigos 3º II; 153, § 3º, III; 155, § 2º, X, “a” e XII, “e”.

<sup>5</sup> Constituição Federal de 1988, artigo 155, § 2º, X, “a”.

relacionadas à exportação do âmbito de incidência do ICMS<sup>6</sup>.

Foi exatamente para alcançar esse objetivo de política tributária, com fundamento nesse poder que lhe outorgou a Carta Magna, que o legislador complementar, ampliando o alcance da imunidade diretamente concedida pelo constituinte às exportações de produtos industrializados, excluiu da incidência do ICMS todas as operações e prestações que destinem ao exterior produtos primários e semi-elaborados. Prestações nas quais estão incluídos todos e quaisquer serviços tributáveis.

Seu propósito evidente é o de não “exportar ICMS”, tornando mais competitivo o produto nacional no mercado externo, incentivando a indústria nacional exportadora e, por conseguinte, favorecendo o ingresso de dólares no país.

Tal prática é adotada também em outros países, que devolvem ao turista o imposto pago pelas mercadorias lá adquiridas.<sup>7</sup> O *não exportar imposto*, aliás, é hoje uma diretriz adotada em todo o mundo.

### *1.3. Interpretação das normas jurídicas*

A interpretação de toda norma jurídica requer cuidados. A interpretação isolada, literal, é absolutamente insuficiente e muitas vezes leva a resultados inteiramente absurdos. Por isto mesmo temos ensinado:

“Na verdade, não se pode negar a valia que tem o significado das palavras na interpretação das leis, mas é evidente que não basta esse recurso, para que o intérprete possa esclarecer com segurança o verdadeiro sentido e o alcance exato da regra jurídica. Existem palavras com mais de um significado, todos absolutamente corretos do ponto de vista lingüístico. Existem palavras cujo significado *técnico* é inteiramente diverso do significado *vulgar*; e não se pode, aprioristicamente, afirmar que uma ou outra palavra tenha sido usada neste ou naquele sentido. Só

estes, além de outros argumentos, bastam para demonstrar a insuficiência desse método, quando utilizado isoladamente.”<sup>8</sup>

A rigor, a norma jurídica isolada sequer existe. Uma proposição normativa somente adquire o *status* de norma jurídica quando ingressa no sistema, adequando-se às demais normas integrantes deste.

Como ensina Alfredo Augusto Becker, “A lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa sem conteúdo jurídico ou como simples fenômeno histórico. A lei não é um pássaro que o legislador solta abrindo as portas do Congresso. A lei tributária não é um falcão real que do punho do Executivo alça vôo para ir à caça do ‘fato gerador’. A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial.

Estas ações e reações se processam tanto no plano vertical (interpretação histórica) quanto no plano horizontal (interpretação sistemática). Esta fenomenologia da regra jurídica é observada à luz do cânones hermenêutico da totalidade do sistema jurídico e que consiste em síntese: extrair a regra jurídica contida na lei, relacionando esta com as demais leis do sistema jurídico vigente (plano horizontal) e sistemas jurídicos antecedentes (plano vertical).

A regra jurídica embute-se no sistema jurídico e tal inserção não é sem consequências para o conteúdo da regra jurídica, nem sem consequências para o sistema jurídico. ‘Daí, quando se lê a lei, em verdade se tem na mente o sistema jurí-

<sup>6</sup> Constituição Federal de 1988, artigo 155, XII, “e”.

<sup>7</sup> Em inúmeros países da Europa, o IVA é devolvido ao turista, no aeroporto, mediante a apresentação do cartão de embarque, das mercadorias adquiridas e da nota de compra ao Fiscal competente.

<sup>8</sup> Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed., Malheiros, São Paulo, 1999, p. 81.

dico, em que ela entra, e se ler na história, no texto e na exposição sistemática. Os erros de expressão da lei são corrigidos facilmente porque o texto fica entre esses dois componentes do material para a fixação do verdadeiro sentido” (Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, Rio de Janeiro, vol. I, Prefácio, 1954, pp. XIII-XIV).<sup>9</sup>

No mesmo sentido é a lição de Luiz Fernando Coelho,

“A interpretação sistemática parte do princípio de que a legislação é um conjunto orgânico e que as leis têm seus lugares específicos, como se fossem órgãos de um organismo. Há leis que preponderam sobre outras e o reconhecimento dessa ordem hierárquica ajuda de modo extraordinário a que se dê a cada lei o seu significado dentro do conjunto. (Conforme ensina Teixeira de Freitas, ‘mudar a colocação da lei dentro do código significa muitas vezes mudar o sentido da lei’).”<sup>10</sup>

Além da compatibilidade da norma com o sistema, deve o intérprete estar atento para a finalidade da norma. Afinal, toda norma existe para atender a um propósito, resolvendo um conflito de interesses. Aplicar a norma em desatenção à sua finalidade é não aplicá-la, pois, como temos ensinado,

“... todo o Direito tende a um fim, tem uma finalidade, e esta finalidade deve ser considerada na interpretação, de sorte que o intérprete não extraia do texto um significado incompatível com o fim visado pelo legislador.”<sup>11</sup>

Mesmo a norma isentiva, que segundo o CTN deve ser interpretada literalmente, encarta-se em um sistema, e é editada em virtude de uma finalidade, não sendo admissível sua interpretação literal. Aliás, como escreveu Becker, a norma isolada sequer existe. Nenhuma norma jurídica, portanto, pode ser interpretada fora do sistema em que se encarta.

O que na verdade preconiza o Código Tributário Nacional, para as normas de isenção, é a interpretação *não ampliativa* da isenção, ou mais exatamente, o que o Código não admite é a integração, o suprimento de lacunas de sorte que hipóteses não alcançadas pela norma isentiva sejam, por integração analógica, excluídas da incidência da norma tributante.

Conforme já escrevemos, “De acordo com o art. 111 do CTN, ‘interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias’.

A isenção nada mais é que uma forma de exclusão do crédito tributário (CTN, art. 175, I), de sorte que o inciso II do mencionado art. 111 é dispensável, porque já contido no inciso I.

Interpretação literal significa interpretação segundo o significado gramatical, ou, melhor, etimológico, das palavras que integram o texto. Quer o Código que se atribua prevalência ao elemento gramatical das leis pertinentes à matéria tratada no art. 111, que é matéria excepcional. Realmente, a suspensão, como a exclusão do crédito tributário, e a dispensa do cumprimento de obrigações acessórias constituem exceções. A regra é o pagamento do tributo nos prazos legalmente fixados. A suspensão do crédito, ou, mais exatamente, a *suspensão da exigibilidade* do crédito tributário, constitui exceção. Também a regra é que todos paguem tributos segundo a capacidade contributiva de cada um. A isenção geralmente constitui exceção a essa regra. Finalmente, a regra é que todos cumpram suas obrigações tributárias acessórias. A dispensa desse cumprimento é excepcional.

O direito excepcional deve ser interpretado literalmente, e este princípio de her-

<sup>9</sup> Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3<sup>a</sup> ed., Lejus, São Paulo, 1998, pp. 115/116.

<sup>10</sup> Luiz Fernando Coelho. *Lógica Jurídica e Interpretação das Leis*. 2<sup>a</sup> ed., Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 229.

<sup>11</sup> Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*. 15<sup>a</sup> ed., Malheiros, São Paulo, 1999, p. 81.

menêutica justifica a regra do art. 111 do CTN, impondo a interpretação literal. Aliás, em absoluta consonância com o art. 111 está a regra do parágrafo único do art. 175, pela qual ‘a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequentes’.

Ocorre que o elemento literal, como por nós já várias vezes afirmado, é absolutamente insuficiente. Assim, a regra do art. 111 do Código Tributário Nacional há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem integração por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, ajustadas aos elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal. É inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do Código Tributário não admite outros métodos, ou elementos de interpretação, além do literal. O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizando isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermeneuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas.<sup>12</sup>

Ainda que assim não fosse, relativamente à norma de isenção pura e simples, norma que estabelece uma exceção à norma de tributação, no caso de que se cuida não se poderia adotar a interpretação literal. É que estamos diante de uma “não incidência” estabelecida pela Lei Complementar. Ou, como se disse, uma imunidade por extensão constitucionalmente autorizada, ou uma isenção heterônoma, estabelecida em norma hierarquicamente superior, que não pode,

por isso mesmo, ter o tratamento exegético de uma isenção concedida por lei ordinária estadual.

## 2. Os Serviços de Transporte na Exportação

### 2.1. O art. 3º, II

A Lei Complementar nº 87/96, proíbe aos Estados a tributação de quaisquer exportações, seja de bens ou de serviços, que devem chegar ao exterior sem o ônus do ICMS.

Assim é que estabelece:

“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.”.

### 2.2. A interpretação do Fisco

Segundo informam as consulentes, autoridades fazendárias no Estado de Rondônia entendem que o ICMS incide sobre a prestação de serviço de transporte que, embora atinente a bens destinados ao exterior, não termina em território estrangeiro.

Assim, pretendem tributar a parte do transporte dos bens destinados ao exterior, porquanto essa “parte”, assim entendem, não destina, por si mesma, o bem ao exterior, mas sim ao complexo portuário onde será feito o transbordo para o navio, que fará o trecho internacional do transporte.

No dizer das consulentes, a exigência do imposto, neste caso, teria fundamento na interpretação adotada pelo Supremo Tribunal Federal, em recente decisão que foi noticiada pela imprensa da seguinte forma:

“Imunidade de ICMS em Transportes

Serviços de transporte interestadual de produtos industrializados destinados à exportação não se valem da imunidade tributária prevista no art. 155, parágrafo 2º, X, a, da Constituição Federal.

Foi o que decidiu o STF ao acolher recurso extraordinário do Estado de Minas Gerais. A empresa de transportes em

<sup>12</sup> Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*, 15ª ed., Malheiros, São Paulo, 1999, pp. 88 e 89.

questão transportava produtos de Minas Gerais até porto situado em outro Estado onde seriam embarcados para o exterior. A decisão do STF reformula acórdão do TJ/MG que havia concordado com a possibilidade de imunidade de ICMS.

Ponderou o STF que não há lei complementar excluindo as prestações de serviços nas exportações para o exterior (CF, art. 155, par. 2º, XII, e) e que o acórdão recorrido negara vigência ao art. 155, par. 2º, IV, da CF (resolução do Senado Federal 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).

Dessa forma, a imunidade alcança apenas as operações de circulação de mercadorias, não sendo aplicável aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal."

Nos termos da publicação oficial, que ocorreu em agosto de 1999, o acórdão tem a seguinte ementa:

"Tributário. Serviço Utilizado no Transporte Interestadual ou Intermunicipal de Produtos Industrializados Destinados ao Exterior. Pretendida Não-Incidência do ICMS. Art. 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal.

Benefício restrito às operações de exportação de produtos industrializados, não abrangendo o serviço utilizado no transporte interestadual ou intermunicipal dos referidos bens.

Recurso não conhecido."

(Ac. un. da 1ª T do STF - Rel. Min. Ilmar Galvão - RE 196527/MG - Recete: Anearc Cargas Rodoviárias Ltda - Recdo: Estado de Minas Gerais - DJU 13/08/99 - Ata nº 22/1999 - edição extra, que circulou no dia 16/08/1999)

Individuosamente a Corte Maior, *data vénia*, não adotou a interpretação mais adequada aos fins da exoneração tributária de que se cuida, como adiante será demonstrado. Todavia, ainda que assim não fosse, o

julgado em questão já não se presta para orientar o intérprete. Apesar de ser recente aquele julgado, foi o mesmo proferido em Recurso Extraordinário distribuído no Supremo Tribunal ainda em 1995. O fato apreciado é, portanto, anterior à Lei Complementar 87/96.

A tese fazendária em referência, *data vénia*, é insustentável no plano doutrinário, porque repousa em equívocos, e com o advento da Lei Complementar 87/96 não será mais adotada pela Corte Maior.

### 3. Equívocos da Tese Fazendária

#### 3.1. Desprezo ao elemento teleológico

Um dos graves equívocos da tese fazendária, no caso de que se cuida, consiste no absoluto desprezo pelo elemento teleológico. A finalidade da exoneração tributária de que se cuida, repita-se, é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional. Tributando outras etapas do processo produtivo, ou o transporte até o porto, estiola-se a norma que pretendeu tornar o produto nacional competitivo.

Realmente, o transporte, pago pelo exportador, evidentemente integra o preço do bem exportado, e o ônus do ICMS sobre esse transporte se fosse admitido, teria o efeito equivalente ao do ICMS sobre a operação de venda desse bem a adquirente no exterior.

Tributar o transporte, portanto, é exatamente o mesmo que tributar a própria operação de exportação. Em ambos os casos a tributação viola o art. 3º, II, da Lei Complementar 87/96, que tem o fito de exonerar as exportações do ICMS.

Aliás, a própria Lei Complementar 87, em outros dispositivos,<sup>13</sup> deixa claro que não apenas a operação de exportação, mas também as operações anteriores, que *integram o processo de exportação*, não constituem fato gerador do imposto. Por isto mesmo já escrevemos:

"Mesmo na hipótese de saídas de mercadorias realizadas com o fim específico de exportação, e destinada a empresa comercial exportadora, armazém alfandegado

<sup>13</sup> Lei Complementar 87/96, art. 3º, parágrafo único, incisos I e II.

ou entreposto aduaneiro, pode ser considerada válida a norma isentiva, porque a razão da isenção é a mesma, vale dizer, estimular as exportações.”<sup>14</sup>

Na interpretação da norma de imunidade ou de isenção, como na interpretação das normas jurídicas em geral, devem ser considerados todos os elementos que nos fornece a hermenêutica, entre os quais destacam-se os elementos sistemático e teleológico. A consideração do elemento teleológico na interpretação das normas de exoneração tributária, aliás, conta com o decisivo apoio da jurisprudência, que tem preconizado o atendimento da finalidade das normas isentivas ou imunizantes, asseverando, por exemplo, que

“a imunidade do açúcar destinado à exportação, relativamente ao ICM, com base no art. 23, § 7º, da CF 1967/69, não alcança apenas o ato final, mas todo o processo de elaboração do produto, não podendo o Estado tributá-lo no ato de remessa para o Exterior, a pretexto de que está tributando apenas a venda da matéria prima.”<sup>15</sup>

### 3.2. Desprezo ao elemento sistemático

#### 3.2.1. Consideração de uma norma isolada

Em mais um equívoco incorre a tese fazendária ao desprezar o elemento sistemático, cuja consideração pelo intérprete não pode ser jamais afastada. Em qualquer hipótese, interpretar uma norma isoladamente é desconsiderar o sistema jurídico. Como ensina Becker, a norma isolada não existe. A própria Lei Complementar nº 87/96 só existe como *norma jurídica* em função de outras leis, e da Constituição, que determinam sua matéria, forma e procedimento de elaboração.

Para o jurista é da maior evidência que uma lei, isolada das demais normas do sistema, sequer existe. Ao entrar no ordenamento, a lei necessariamente se deforma, e

se faz adequada às outras normas do sistema jurídico. Seu significado não é aquele expresso por suas palavras apenas, mas sim aquele que lhe permite o ordenamento, para que não reste incompatível com este.

Para demonstrar que a interpretação literal pretendida é inaceitável, aliás, basta notar-se que seria inteiramente inútil a norma de isenção que tivesse apenas o efeito de excluir o imposto das prestações de serviços de transporte internacional, vale dizer, que se iniciam no Brasil e terminam no exterior, em face da própria norma constitucional atributiva da competência tributária. Realmente, a Constituição atribui competência aos Estados para tributarem serviços de transportes *intermunicipais e interestaduais*. Não podem ser tributados, pois, os serviços de transporte *internacionais*.

Neste sentido é a doutrina dos especialistas. Gomes de Matos, por exemplo, ensina:

... “Já a prestação de serviços de transporte internacional, partindo do Brasil para o exterior, ainda que haja transbordo dentro do território nacional, não se enquadra no campo de incidência do ICMS (CF, art. 155, inc. II) que só abrange as de natureza interestadual e intermunicipal.”<sup>16</sup>

O Mestre Carrazza também o diz, e de modo enfático:

“se a Constituição expressamente permite a tributação por via de ICMS quando o serviço transmunicipal começa no exterior e termina no Brasil, ‘a contrario sensu’ a veda quando o mesmo serviço começa no Brasil e termina no exterior.”<sup>17</sup>

É evidente, portanto, que não teria sentido uma norma expressamente excludente da tributação, para afastar o imposto somente daquelas operações que naturalmente, pela própria norma atributiva de competência, não podem ser por este alcançadas. Ademais, a própria Lei Complementar nº 87 possui dispositivos a evidenciarem que a operação albergada pela isenção não é somente

<sup>14</sup> Hugo de Brito Machado. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. Dialética, São Paulo, 1997, p. 206.

<sup>15</sup> Ac. un. do TRF 2º R - 1ª T - AMS 90.02.21899-0/RJ - em 1.12.91.

<sup>16</sup> Araldo Gomes de Matos. *ICMS - Comentários à LC 87/96*. Dialética, São Paulo, 1997, p. 42.

<sup>17</sup> Roque Antonio Carrazza, *ICMS*. 4ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p. 112.

aquela que destina diretamente ao exterior o produto exportado, mas sim aquelas operações que integram o processo de exportação, estabelecendo:

"Art. 3º ...

*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 alfandegário ou interposto aduaneiro."

A empresa *y* à qual a empresa *x* destina a soja produzida, nada mais é que a empresa referida pela LC 87/96, art. 3º, parágrafo único, II acima transcrito.

Está demonstrado, assim, que a tese fazendária despreza o elemento sistêmico, mesmo considerado o sistema em sua literalidade, porque pretende extrair o significado da norma de isenção considerando-a isoladamente. Mas não é só. Ela viola também o elemento sistêmico, porque ignora princípios fundamentais de nosso ordenamento jurídico, entre os quais o princípio da isonomia, e o princípio federativo, como a seguir será demonstrado.

### 3.2.2. O princípio da isonomia e o pacto federativo

Sabemos todos que a Carta Magna de nosso país consagra, como princípio fundamental de nosso ordenamento jurídico, a isonomia, e na organização do estado brasileiro adota o que se costuma denominar de pacto federativo. É fácil de se ver que a tese fazendária de que aqui se cuida viola um e o outro, de modo flagrante.

Com efeito, entender que isento é somente o transporte *porto - exterior* implica tratamento diferenciado entre contribuintes que se encontram na mesma situação econômica e estão praticando a mesma atividade, mas estariam discriminados em função do

Estado onde estivessem estabelecidos. Empresas exportadoras estabelecidas em cidades portuárias estariam inteiramente desoneradas do ICMS, enquanto aquelas situadas no interior do País seriam submetidas ao ICMS sobre os transportes que necessariamente teriam de contratar, dentro do território nacional, para exportar os seus produtos.

Diz a Constituição Federal, que *todos são iguais perante a lei*,<sup>18</sup> e veda, expressamente, à União, aos Estados, ao Distrito Federal, e aos Municípios,

"Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente..."<sup>19</sup>

A interpretação que finda por reconhecer a exoneração tributária em questão apenas para os contribuintes estabelecidos em cidades portuárias implica, a toda evidência, tratamento tributário mais gravoso às empresas situadas na Região Central do País.

Além de violar flagrantemente o princípio da isonomia, tanto em sua feição geral como em seu aspecto especificamente tributário, contraria, ainda, um dos objetivos fundamentais de nossa república, e agride o princípio federativo que preconiza tratamento igual para os diversos Estados.

Realmente, a Constituição Federal estabelece:

"Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

...

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais."

"Art. 4º. A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:

...

V - igualdade entre os Estados".

Privilegiando empresas situadas em cidades portuárias, em Estados litorâneos, não se está erradicando desigualdades regionais, mas incrementando tais desigualdades. Tampouco se estará dando tratamento igual

<sup>18</sup> Constituição Federal, art. 5º.

<sup>19</sup> Constituição Federal, art. 150, inciso II.

para os diversos Estados que integram a Federação, mas, muito ao contrário, estar-se-á privilegiando uns, em detrimento dos demais.

A vigente Constituição preconiza provisões destinadas a reduzir as desigualdades regionais, em vários de seus dispositivos (arts. 1º, *caput*; 3º II e III; 4º, V; 150, V; 151, I; 152 e 170, VII), de sorte que a interpretação pretendida pelas autoridades fazendárias do Estado de Rondônia, produzindo, como indiscutivelmente produz, efeito diametralmente oposto, vilipendia, claramente, todos esses artigos da Constituição Federal.

### 3.3. Unidade do serviço transporte

A tese dos ilustres representantes do Fisco de Rondônia incorre ainda em outra impropriedade, *data venia*. Considera, para fins de tributação, uma parte do serviço de transporte, realizada em seu território, como fato gerador do ICMS, como se essa “parte” pudesse ser considerada isolada do “todo”.

Vejamos o caminho que faz a soja exportada, do interior de Mato Grosso até o exterior:

- 1) Mato Grosso não possui limites com o oceano. Mister se faz, por conseguinte, que a soja seja transportada em caminhões até o porto.
- 2) Nesse caminho, faz-se necessária a travessia de um rio. Os caminhões, obviamente, não poderão fazê-lo. É indispensável a contratação de um barco. *O transporte, porém, é o mesmo, e continua a destinar produtos primários ao exterior.*
- 3) Do outro lado desse Rio, em Itacoatiara, a soja é armazenada e colocada em grandes navios, que a levarão até o País importador. Essa última fase do transporte, do mesmo modo, não pode ser feita nem pelos caminhões que o iniciaram, nem pelos barcos que fizeram a travessia do rio.

Verifica-se, portanto, que o transporte é um só, e desde o início destina bens ao exterior, nos termos do art. 3º, II, da Lei

Complementar nº 87/96. Nesse sentido é a lição do Mestre Carrazza:

“Também não incide ICMS quando o serviço de transporte internacional é efetuado por uma ou mais empresas, com transbordo. Explicamo-nos melhor.

Não raro, a empresa contratada realiza o serviço de transporte internacional por etapas. Do local de origem da mercadoria até a divisa com o país vizinho o transporte é feito com o mesmo veículo. Na fronteira a mercadoria é trasladada para um veículo apropriado e levada até o local de destino, no exterior.

...

Mesmo assim, a nosso ver, o ICMS não é devido. Por quê? Simplesmente porque há, na espécie, um único serviço de transporte. Apenas, sua execução se perfaz em etapas. Portanto, mesmo quando a mercadoria, para alcançar seu destino final no exterior, for transbordada, ainda que com o concurso de outra empresa, não há, na espécie, incidência de ICMS.”<sup>20</sup>

No mesmo sentido é lição autorizada de Soares de Mello:

“Convenço-me que o transbordo não constitui uma nova prestação de serviços, mas, em realidade, mera continuidade de prestação iniciada no país. Não se cogita, propriamente, de dois contratos de transporte, mas de um único apenas, quadrando-se à modalidade ‘sucessiva’, isto é, ‘quando a mercadoria, para alcançar o destino final necessitar ser transbordada em veículos da mesma modalidade de transporte’ (art. 8º, III, da Lei 6.288/75). Saliente-se que a regra do art. 155, § 2º, I, b, da CF-88 contém, de modo implícito e oblíquo, uma situação imunitória, vedando a incidência do ICMS nas prestações de serviços que não foram previstas (natureza internacional). A razão dessa diretriz é elementar, pois tem por finalidade desonrar as exportações nacionais, facilitando o acesso das empresas do país no mercado internacional.

<sup>20</sup> Roque Antonio Carrazza, *ICMS*, 4ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p. 113.

Esta, a natural finalidade da falta de previsão da incidência do ICMS nos serviços de transporte destinado ao exterior.

Considerando que a competência para legislar sobre o comércio exterior e interestadual é privativa da União (art. 22, VIII da CF-88), é irrelevante a prestação de serviços de transporte por uma, ou mais empresa, com efetivação (ou não) de transbordo, para fins de não-incidência do ICMS.<sup>21</sup>

Inteiramente desprovida de fundamento jurídico, como se vê, é a tese que pretendem abraçar as autoridades fazendárias do Estado de Rondônia, que já não conta com o amparo do precedente invocado, do Supremo Tribunal Federal, como se vai agora demonstrar.

### *3.4. Inaplicabilidade do precedente do STF*

A respeitável decisão da Corte Suprema, na qual se pretendem estribar as autoridades fazendárias, não autoriza a cobrança pretendida, posto que proferida em ação ajuizada antes do advento da Lei Complementar nº 87/96, tanto que no Supremo Tribunal Federal o processo foi distribuído em 1995.

A nosso ver, mesmo antes da Lei Complementar 87/96 a imunidade das exportações abrangia os serviços de transporte até o porto. Assim haveria de ser em face dos princípios jurídicos já aqui expostos. Seja como for, com o advento da referida lei complementar, qualquer dúvida a esse respeito ficou afastada.

Com efeito, ainda em 1996 escrevemos, em nosso *Aspectos Fundamentais do ICMS*:

“Controvérsia também foi instaurada a respeito da questão de saber se a imunidade das exportações abrangia, ou não, os serviços de transporte das mercadorias até o porto respectivo. Não obstante as decisões judiciais em sentido negativo,

penso que tais serviços estavam abrangidos pela imunidade; essa questão, entretanto, está superada em face da Lei Complementar nº 87/96, que na mesma norma em que reproduz o dispositivo imunizante, institui isenção abrangente de serviços.” - grifamos.<sup>22</sup>

A jurisprudência construída anteriormente à Lei Complementar 87/96 interpretou, desatenta aos princípios já aqui expostos e por isto mesmo sem o nosso aplauso, a imunidade conferida pelo art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal. Ocorre que a Lei Complementar nº 87 estabeleceu o adequado alcance do preceito imunizante ou, para quem o preferir, ampliou o alcance daquela imunidade, com fundamento no art. 155, XII, “e”<sup>23</sup>, da Constituição Federal, afastando da incidência do ICMS também os serviços.

Não é relevante para o caso, portanto, a imunidade do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, nem a interpretação que lhe deu o Supremo Tribunal Federal. O ICMS não incide, sendo indubiosamente descabida a tese do Fisco de Rondônia, em virtude de expresso dispositivo da Lei Complementar nº 87.

Vê-se, aliás, que o fundamento da decisão do Supremo Tribunal Federal, invocada pelas autoridades fazendárias do Estado de Rondônia, é a inexistência de “lei complementar excluindo as prestações de serviços nas exportações para o exterior (CF, art. 155, par. 2º, XII, e)”.

Tal fundamento hoje está superado. A lei complementar naquele julgado referida, inexistente à época da propositura da ação, atualmente existe. É exatamente a Lei Complementar nº 87/96. Tanto é assim que a própria jurisprudência dos tribunais administrativos de outros Estados acolhe a tese que defendemos, como se vê do seguinte julgado

<sup>20</sup> Roque Antonio Carrazza, *ICMS*. 4ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p. 113.

<sup>22</sup> Hugo de Brito Machado. *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 1ª ed., Dialética, São Paulo, 1997, pp. 201/202.

<sup>23</sup> O artigo 155, XII, “e”, da Constituição Federal de 1988, dispõe que:

“Cabe à Lei Complementar:

...

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a”.

do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo:

"Transporte Internacional - Subcontratação - O transbordo não constitui nova prestação de serviço - Negado provimento ao Pedido de Revisão da Fazenda."<sup>24</sup>

#### **4. Momento da Ocorrência do Fato Gerador**

É indevida a cobrança de ICMS sobre o serviço de transporte de bens destinados à exportação. Assim, nem se deveria cogitar de saber qual *seria* o Estado competente para exigir o ICMS. O Imposto, definitivamente, não é devido.

De todo modo, para responder às questões que me foram formuladas, passo a analisar o momento em que têm início a prestação do serviço, para sabermos em que Estado o ICMS *poderia* ser cobrado, se devido fosse.

##### *4.1. Regra geral*

Nos casos de prestação de serviço de transporte "executado no território nacional, seja interestadual ou intermunicipal, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento em que se inicia a prestação do serviço."<sup>25</sup> Assim, o ICMS *seria* devido pelas consulentes ao Estado onde tivesse início a prestação do serviço de transporte.

Leva controvérsia, porém, a questão de saber se, pelo fato de ser o transporte *multimodal*, há nova prestação, e, portanto, novo fato gerador, no momento em que a soja é transbordada dos caminhões para os barcos. Prevalecendo tal entendimento, *seria* o ICMS referente ao transporte fluvial devido ao Estado de Rondônia. Afirmamos que *seria* porque, em qualquer hipótese - vale ressaltar - o ICMS *não é devido* por força do art. 3º, II, da LC 87/96.

##### *4.2. Unidade do serviço*

A questão de saber onde teve início a prestação do serviço de transporte nem sem-

pre é de fácil solução. Sobre o assunto já escrevemos:

"... em muitas situações pode ser difícil determinar-se *onde começa* a prestação do serviço. Essa mesma dificuldade está presente também aqui, no concernente ao momento em que se torna devido o imposto."<sup>26</sup>

Com efeito. Em certos transportes, com várias escalas e conexões, é realmente difícil dizer onde começa a prestação do serviço.

No caso de produtos destinados ao exterior, em que é desde logo sabido o destino dos bens transportados, o serviço começo no momento em que estes saem do estabelecimento exportador, sendo irrelevante por quantos Estados tenha de passar.

Irrelevante também é eventual mudança na empresa transportadora, pois muitas vezes o transporte é dividido em etapas por questões técnicas, físicas ou econômicas. Na verdade há um único *serviço*. Pelo fato de haver um rio entre as filiais das consulentes e o porto de Itacoatiara, no Amazonas, seria impossível realizar o transporte em única etapa.

Irrelevante também é o fato de diferentes empresas realizarem as etapas do transporte, visto que cada etapa do transporte está intimamente ligada às demais.

Seja como for, o transporte, em todas as suas etapas, tem por fim levar ao exterior um produto. Trata-se de prestação de serviço que destina ao exterior produto primário, nos exatos termos do inciso II do art. 3º, da Lei Complementar nº 87/96<sup>27</sup>, e assim, temos de insistir neste ponto, é inequívoca a não-incidência do ICMS.

#### **5. Respostas às Questões Formuladas**

Com fundamento nas considerações acima expostas, passo a responder as questões que me foram formuladas:

<sup>24</sup> Boletim TIT 28.6.97, p. 5 - Revista Dialética de Direito Tributário, nº 24, p. 213.

<sup>25</sup> Lei Complementar 87/96, art. 12, inciso V.

<sup>26</sup> Hugo de Brito Machado. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. Dialética, São Paulo, 1997, p. 49.

<sup>27</sup> A Lei do ICMS do Estado de Rondônia - Lei nº 788/96, de 27.12.96, publicada no DOE 30.12.96, possui disposição idêntica.

a) É devido o ICMS sobre o frete do produto destinado à exportação?

*Não. O dispositivo do art. 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96 é claro. Não incide o ICMS sobre prestações que destinem ao exterior produtos primários.*

*Serviço de transporte da soja em grão, ainda que dividido em etapas, destina ao exterior produtos primários, nos exatos termos da LC 87/96, consubstanciando, assim, hipótese de imunidade por extensão, isenção heterônoma ou não incidência legalmente qualificada.*

b) Se devido o imposto, a que Estado competiria a sua cobrança, vez que o transporte é feito em diversas etapas?

*Não se pode considerar devido o imposto no caso de que se cuida, nem mesmo para*

*fins de argumentação, pois não podemos ignorar completamente o preceito do art. 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.*

*De todo modo, fazendo-se abstração daquele dispositivo legal, vejamos:*

*A cobrança compete ao Estado em que o transporte tem início. Iniciado em um Estado, ainda que feito o transbordo em outro Estado, o serviço é um só, e o imposto devido ao Estado em que teve início a prestação.*

*Assim, se devido o imposto fosse, caberia ao Estado do Mato Grosso a cobrança sobre todas as etapas do transporte da soja dali proveniente.*

*Ao Estado de Rondônia caberia apenas o ICMS referente ao transporte da soja proveniente de seu próprio território.*