

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

ANTONIO DORA DA VEIGA

ASPECTOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS-TRANSPORTE

**SÃO PAULO
2014**

ANTONIO DORA DA VEIGA

ASPECTOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS-TRANSPORTE

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação 'Lato Sensu' em Direito Tributário da PUC-SP/COGEAE como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Daniela de Andrade Braghetta.

**SÃO PAULO
2014**

ANTONIO DORA DA VEIGA

ASPECTOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS-TRANSPORTE

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação 'Lato Sensu' em Direito Tributário da PUC-SP/COGEAE como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Daniela de Andrade Braghetta.

Aprovação____/____/____

EXAMINADORES:

Dedico este trabalho ao meu pai, Nilo, que no seu afã por conhecimento, de maneira peculiar, despertou em mim a incessante curiosidade pelas descobertas da ciência; e à minha mãe, Helenice, que com seu carinho incondicional nunca me deixou esmorecer com os percalços da vida.

AGRADECIMENTOS

À Deus, por me manter firme em minhas convicções morais e éticas, mesmo diante das adversidades decorrentes das vicissitudes do cotidiano;

À Cristiane, minha namorada, amiga e conselheira, por ter sido compreensiva e me incentivado na busca pela excelência de performance nesta empreitada;

Ao Alex, meu braço direito e principalmente amigo, que durante todo o curso, na busca pelas obras indicadas para a realização dos seminários, sempre solicito à minhas necessidades acadêmicas, visitou diversas e relevantes bibliotecas desta cidade. Enfim, sem sua ajuda, jamais conseguiria o intento de realizar conceituada especialização com a atenção e comprometimento necessários;

Ao Daniel, meu amigo e sócio, por ter sido grande parceiro nesta empreitada, compartilhando comigo das mesmas dificuldades, como noites mal dormidas, principalmente as de quarta para quinta-feira, sempre no intuito de responder a contento às questões dos seminários, assim como nas discussões polêmicas, sempre elucidativas, travadas após as aulas;

Ao Gustavo, outrora patrão, hoje sócio e amigo, por ter sido compreensivo nos momentos em que minha atenção estava voltada para os assuntos do curso de especialização, bem como por sempre ter acreditado que nosso crescimento profissional também está ligado ao aperfeiçoamento cultural e acadêmico;

Às colegas dos bancos acadêmicos desta Especialização, Aline e Valquíria, por terem externado companheirismo e conseqüentemente deixado em mim um grande sentimento de amizade;

À professora Dr^a. Daniela de Andrade Braghetta, por ter me dado à honra de tê-la como minha orientadora, destacando, por conseguinte, a atenção e paciência que sempre teve comigo, não apenas no período de elaboração da Monografia, mas também durante os debates em sala de aula;

À Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, por ter me proporcionado, com as aulas ministradas por vários dos mais renomados juristas do País, a imensa satisfação de aprender e entender as nuances do Direito Tributário;

A sociedade, que se ordena de maneira tal que o querer entrelaçante da lei coincida com o querer dos indivíduos e dos grupos, é uma sociedade justa. (Rudolf Stammler)

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo não apenas compilar, mas também analisar, ainda que de maneira bastante sucinta, alguns aspectos que envolvem a aplicação do princípio da não-cumulatividade sobre o ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

É evidente que antes de adentrarmos as peculiaridades que envolvem a não cumulatividade das hipóteses que abarcam o ICMS-transportes, estudaremos o imposto em si, observando, sempre, tanto seu aspecto semântico quanto sintático, procurando abstrair a real significação dos termos empregados nos enunciados prescritivos, bem como analisar os critérios que compõem a hipótese e o consequente da norma padrão de incidência tributária.

Não apenas por ser objeto do presente estudo, mas também por ser parte indissociável do ICMS, em regra, imposto plurifásico, a não-cumulatividade também será explorada, de modo que permita destacar sua natureza de plena garantia constitucional, consubstanciada no artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, onde o contribuinte tem o direito de compensar o crédito decorrente do ICMS pago nas operações ou prestações anteriores com o devido nas operações ou prestações seguintes; não se olvidando das exceções estabelecidas pela Constituição Federal, *ex vi*, do artigo 155, § 2º, II, que veda ou determina o estorno dos créditos nas hipóteses de isenção ou não incidência do tributo.

Assim, nestas breves linhas de explanação sobre os aspectos da não-cumulatividade no ICMS incidente na prestação de serviços de transporte, será possível notar que a despeito da Constituição Federal garantir de forma plena a aplicabilidade deste princípio, excetuando-se somente as hipóteses de isenção e não incidência e, ainda assim, permitindo que o legislador ordinário disponha de maneira diversa; inúmeras são as legislações hierarquicamente inferiores, tais como a Lei Complementar 87/96 e a Lei Paulista nº. 6.374/89, que contém enunciados prescritivos restritivos, senão totalmente obstativos, ao exercício do direito à não-cumulatividade pelos contribuintes do ICMS, mas que por serem válidas e eficazes, produzirão seus regulares efeitos até que outra norma as modifiquem ou as revoguem do sistema.

Palavras-Chave: ICMS. Serviço de Transporte. Não-Cumulatividade. Vedação e Estorno de Crédito.

ABSTRACT

The present work has the purpose not only build, but also to analyze, even that very briefly, some aspects that involve the application of the principle of non-accumulation on the ICMS on the provision of interstate and intermunicipal transportation services.

It is evident that before we enter the peculiarities involving non-cumulative hypothesis that span the ICMS-transport, we study the tax itself, watching, always, both as its semantic syntactic aspect, trying to abstract the real meaning of the terms used in prescriptive statements as well as examine the criteria that make up the hypothesis and the consequence of the default rule of tax incidence.

Not only because it is the object of this study , but also for being an integral part of the ICMS, as a rule, plurifásico tax, non-cumulative also be explored, so that its nature be seconded full constitutional guarantee embodied in Article 155, § 2º, I, of the Constitution, where the taxpayer has the right to offset the tax credit for ICMS paid on transactions or previous installments due in subsequent operations or services; are not forgetting the exceptions established by the Constitution, *ex vi*, the Article 155, § 2º, II, or determines which prohibits the reversal of credit in case of exemption or non-taxation.

Thus, in these brief lines of explanation about the aspects of non-cumulative ICMS in the provision of transport services, you can notice that despite the Federal Constitution guarantees the full the applicability of this principle, excepting only the hypotheses exemption and no effect and still allowing the ordinary legislator available differently; numerous are the hierarchically inferior laws, such as the Complementary Law 87/96 and Law Paulista nº. 6.374/89, which contains restrictive prescriptive statements, but totally obstativos, the exercise of the right to non-cumulative ICMS taxpayers, but to be valid and effective, regular produce their effects until another standard to modify or revoke the system.

Keywords: ICMS. Shuttle Service. Non-Cumulative. Sealing and Reversal of Credit.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	O ICMS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE.....	10
2.1	A regra-matriz de incidência tributária do ICMS-transporte.....	12
2.2	Aspectos de delimitação do núcleo da hipótese de incidência do ICMS-transporte	21
2.2.1	<i>Hipótese de subcontratação</i>	21
2.2.2	<i>A prestação de serviços de transporte internacional.</i>	24
2.2.3	<i>Locação de veículos com motorista</i>	28
2.2.4	<i>Prestação de serviços, por autônomo, de transporte interestadual de mercadorias alienadas sob cláusula FOB a destinatário de outro Estado</i>	31
3	O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS	33
3.1	A incidência como elemento bastante ao nascimento do direito ao crédito	35
3.2	Das restrições do direito ao crédito e a lei complementar 87/96	37
3.2.1	<i>Estorno de crédito nos incentivos fiscais</i>	41
3.3	Da regra matriz de incidência da não-cumulatividade.....	47
4	ASPECTOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS-TRANSPORTE	50
4.1	A não-cumulatividade do ICMS na prestação de serviços de transporte por empresas subcontratadas (insumos).....	50
4.2	Da vedação de crédito aos prestadores de serviços de transporte subcontratados na aquisição de insumos	53
4.3	Do crédito decorrente do ICMS incidente sobre insumos utilizados na prestação de serviços de transporte por empresas subcontratadas	54
4.4	Operação interestadual não tributada e o estorno de crédito da prestação de serviço de transporte	55
4.5	A manutenção do crédito dos insumos na prestação de serviços de transporte destinada ao exterior	57
4.6	Estorno ou vedação de crédito na aquisição de combustível por prestador de serviços de transporte.....	60
4.7	O creditamento de ICMS derivado da prestação de serviços de transporte por empresa optante do simples nacional (LC 123/2006).....	62
5	CONCLUSÃO	65
6	BIBLIOGRAFIA	69

1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) é de fato o tributo de maior relevância econômica e social, gerando expressivas receitas aos cofres públicos, principalmente aos Estados e Distrito Federal, que são os entes da Federação competentes para instituir e cobrar referido imposto, consoante estabelecido no artigo 155, II, da Carta Magna.

Por se tratar de imposto plurifásico, visto que, em regra, incide em todas as fases da cadeia de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte ou de comunicação, o ICMS é também, não-cumulativo, pois, por imposição constitucional (artigo 155, § 2º, I) o imposto *cobrado* nas operações ou prestações anteriores será compensado com o imposto devido nas operações ou prestações subsequentes.

De toda forma, é importante frisar, que a não-cumulatividade é princípio que impõe uma sistemática de arrecadação que visa desonerar a atividade de produção ou prestação, fazendo com que o ônus da exação seja suportado somente pelo consumidor final e, ainda assim, por um valor praticável no mercado, que permita a livre concorrência entre as empresas independentemente da ordem em que figurar no ciclo de produção.

Partindo desta premissa, quando falamos na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, estamos nos referindo a uma atividade econômica imprescindível à locomoção de pessoas e bens, enfim, à circulação de riquezas, principalmente pelo fato do Brasil ser um país de dimensão continental, o que enseja vultosa arrecadação de ICMS em favor das Unidades da Federação.

Sendo assim, sem a pretensão de defender tese, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal merece especial atenção não apenas no tocante às peculiaridades que envolvem sua materialidade e seu campo de incidência, mas principalmente pelos aspectos relacionados à plena aplicação da não-cumulatividade.

2 O ICMS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE

A Constituição Federal ao estabelecer as diretrizes para a instituição de tributos outorgou aos Estados-membros e ao Distrito Federal competência para criação de imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, permanecendo com os municípios a competência para tributar os serviços de transporte dentro de seus respectivos limites territoriais.

O artigo 155, inciso II, da Lei Maior, assim dispõe:

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

(...)

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

Em que pese a presença de outras hipóteses de tributação por meio do ICMS, nos interessa fixarmos somente no campo de incidência da prestação de serviços de transporte (ICMS-transporte) para, logo mais, nos debruçarmos sobre os critérios de creditamento a serem observados pelos contribuintes deste ramo de atividade.

Sendo assim, para o contexto em que é empregada, a expressão prestação de serviços pode ser definida como o esforço humano capaz de produzir alguma utilidade para terceiros com conteúdo econômico, excluindo-se os serviços públicos e os prestados em caráter de subordinação haja vista aqueles se submeterem ao regime de direito público cuja remuneração se dá por intermédio de taxa; e estes terem natureza trabalhista e, portanto, serem prestados de forma habitual, sob comando absoluto do empregador e tendo como contraprestação o recebimento de salário.

É certo que tais serviços haverão de ser tributados pelos entes estatais competentes quando se tratar de negócio ou profissão, colocados à disposição de terceiros.

Neste sentido, o magistério do mestre Roque Antonio Carrazza¹:

Salientamos, por fim, que para estar inserta no campo tributável dos Estados e do Distrito Federal, a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal precisa ser posta, à guisa de negócio ou profissão, à disposição de terceiros (com a contraprestação destes). Pouco importa se o serviço está posto à disposição de todos os interessados (vg. passageiros de ônibus) ou venha contratado por uma pessoa (física ou jurídica), que definirá trajeto, remuneração, tipo de

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo. Malheiros. 2012. p. 208.

veículo a ser utilizado pela empresa prestadora de serviço etc. Em ambos os casos o ICMS poderá ser exigido.

Significa dizer que o ICMS-transporte somente incidirá em situações que delineiam operações com mensuração econômica, não podendo subsumir-se às hipóteses de autosserviço, serviços filantrópicos ou o de mera cortesia, pois não se tratam de prestação de serviços na estrita acepção do termo.

Para o professor Marcelo Viana Salomão isso é decorrência direta da imposição de nossa Carta Magna quanto ao Princípio da Capacidade Contributiva, o qual estabelece que só poderão ser tributadas situações dotadas de conteúdo econômico.²

Há de se destacar que a Constituição de 1988, contém a expressão “prestação de serviços” em seu artigo 155, inciso II para designar uma relação jurídica de natureza privada que dá ensejo ao nascimento de uma relação jurídica tributária. Daí se infere que as normas de natureza tributária incidirão sobre diversas relações jurídicas privadas e é por este motivo que não pode o legislador ordinário, ao seu alvedrio, alterar conceitos e definições de direito privado expressamente destacados na Carta Magna, justamente para não dar azo a interpretações extensivas às normas que estabelecem ou majoram obrigação tributária.

O artigo 110, do Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172/66) prescreve que *“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.”*

Flávio Alberto Gonçalves Galvão³ afirma que ao delimitar os tributos de cada ente federativo, a Constituição de 1988 tomou por certo o critério de conformação ao seu texto de qualquer possibilidade de definição do arquétipo da hipótese de incidência do que sejam prestação de serviços tributáveis ora pelo Estado-membro e pelo Distrito Federal ora pelos Municípios.

² SALOMÃO, Marcelo Viana. *O ICMS sobre a prestação de serviços*. In. Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. 1ª ed. 2ª tiragem. Rio de Janeiro. Forense. 2005. p.744.

³ GALVÃO, Flávio Alberto Gonçalves. *O regime jurídico do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal na Constituição Federal de 1988*. Tese de Doutorado apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2007. p. 93.

Neste passo, é bem oportuna a brilhante definição de Aires Fernandino Barreto⁴ sobre prestação de serviço:

É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros.

Diante disso, é evidente que o núcleo da hipótese de incidência não poderá jamais ser o negócio jurídico, consubstanciado no contrato de prestação de serviços. Aqui ainda não temos o fato desencadeador do vínculo obrigacional tributário. É sim, a efetiva prestação do serviço de transporte transmunicipal que se subsume ao suposto da norma, ensejando, por conseguinte, o nascimento da obrigação tributária.

Outrossim, o serviço pode ser prestado por qualquer espécie de veículo: aéreo, terrestre ou fluvial, não tendo relevância se o prestador é proprietário ou subcontratado para a execução de seu objeto.

O imposto abrange qualquer deslocamento, seja de pessoas ou coisas de qualquer natureza, inclusive líquidos, gasosos, valores, semoventes, etc., necessitando somente que o serviço de transporte intermunicipal e interestadual seja objeto de contrato autônomo.

Para melhor compreensão e aprofundamento do campo de incidência do ICMS-transporte adotaremos o critério da Regra-Matriz de Incidência Tributária, utilizado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho para definir a hipótese de incidência deste imposto.

2.1 A regra-matriz de incidência tributária do ICMS-transporte

Antes de delinear os critérios é bom frisar que a composição de todos os elementos da regra matriz de incidência tributária deverá nortear-se pelos limites constitucionais estabelecidos para a criação do imposto, sob pena de afronta à Lei Maior.

Conquanto, temos que norma-padrão de incidência tributária é composta pelo antecedente e consequente que formam o juízo hipotético condicional e os elementos que o integram são: critério material, critério espacial, critério temporal, critério pessoal e critério quantitativo, sendo os três primeiros localizados no antecedente, enquanto os dois últimos critérios compõem o consequente, estabelecendo, desta forma, um plano sintático da norma.

⁴ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. Dialética. 3ª edição. São Paulo. 2009. p. 29.

Assim, a norma-padrão do ICMS-transporte, em seu antecedente, esta configurada da seguinte maneira:

a) Critério Material: consubstancia-se na prestação de serviços de transporte que ultrapasse os limites territoriais do município. Neste sentido, é certo que a transposição dos limites de um Estado para outro configura ultrapassagem de fronteiras entre dois municípios.

Sobre o critério material da hipótese de incidência do ICMS-transporte, o professor Paulo de Barros Carvalho⁵ assevera:

...o critério material da hipótese que se apresenta com o verbo “prestar” e o complemento “serviço de transporte intermunicipal e interestadual”, o que sugere, de pronto, que não envolve outras condutas senão o comportamento do prestador, consubstanciado na iniciativa de desenvolver ação em favor de outro sujeito de direito, com conteúdo econômico, e da qual resulte o transporte intermunicipal ou interestadual de bens ou de pessoas. Exclui-se, por inadmissível, o autosserviço ou o serviço prestado a si mesmo, pela reflexividade que lhe é própria e que acarreta a inexistência de caráter econômico na atividade desenvolvida.

Porquanto, como dito linhas acima, a prestação de serviços de transporte deve ser entendida como o empenho de esforço de uma pessoa, o prestador de serviço, em prol de outra pessoa, o tomador, perfazendo desta maneira uma relação jurídica de direito privado, excluindo-se, por evidente, as prestações de caráter trabalhista e as prestações de natureza pública, isto porque no primeiro caso, a prestação de serviços é habitual e está sob comando absoluto do empregador que remunera o empregado mediante salário; enquanto na segunda hipótese a remuneração do serviço se dá pelo pagamento de taxa.

Também não pode ser considerado prestação de serviços, o autosserviço, a mera cortesia, a filantropia, vez que nessas situações falta conteúdo econômico e, por conseguinte, não podem ser tidas por prestação de serviços na estrita acepção do termo.

Nesta senda, o mestre José Eduardo Soares de Melo⁶ leciona:

“É evidente que só se pode cogitar de “prestação de serviço” quando existem duas (ou mais) pessoas (físicas ou jurídicas) nas qualidades de prestador e tomador (ou usuário) dos serviços, sendo uma heresia pensar-se em “serviço consigo mesmo”, como aliás, já foi pontificado pelo antigo TFR ao decretar a inconstitucionalidade do extinto ISTR (Imposto sobre Serviços de Transporte Rodoviário previsto no artigo 3º, III, do Decreto –lei nº. 1.438/75, com redação do Decreto-lei nº. 1.582/76, em transporte de carga própria (Arguição de Inconstitucionalidade em MS nº 89.825-RS – Rel. Min Carlos Velloso – *Revista de Direito Administrativo* vol. 151, pp. 49/79).

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5ª ed. São Paulo. Noeses. 2013. p. 756.

⁶ MELO, José Eduardo Soares. *ICMS: teoria e prática*. 12ª ed. São Paulo. Dialética. 2012. p. 134-135.

Assim, incabível ICMS no transporte pelo próprio contribuinte, tendo por objeto meras transferências a seus estabelecimentos.

(...)

Em diversas ocasiões, a Consultoria Tributária manifestou-se no sentido de que “não há incidência do ICMS uma vez que não ocorre uma efetiva execução de serviço de transporte, pois ninguém presta serviço a si próprio”, e, de modo mais explícito

‘como adquirente ou como vendedor, quando o próprio consulente realizar o transporte da mercadoria correspondente à operação efetuada, não estará configurada a prestação de serviço, e, por consequência, não há que se falar em documento fiscal de frete, tampouco em crédito’

(...)”

Acrescente-se a isso o fato de o transporte abranger deslocamentos de pessoas e quaisquer objetos, podendo ser realizado por quaisquer espécies de veículos, inclusive os de tração animal.

Dando embasamento a esta afirmação, o professor Roque Antonio Carrazza esclarece:

Por outro lado, o imposto abrange tanto o deslocamento de pessoas, como o de “qualquer objeto (sólido, líquido, gasoso ou simplesmente de conteúdo de energia). Alcança, pois (ou pode alcançar), os transportes de passageiros, de cargas, de valores, de mercadorias etc., bastando que o serviço seja objeto de contratação autonomamente considerada.

Ademais, este serviço pode ser prestado por qualquer tipo de veículo: automóvel, caminhonete, caminhão, barco, avião, trem e assim avante. Quando dizemos qualquer tipo de veículo, não estamos nos olvidando mesmo dos oleodutos, dos vários tipos de encanamentos (*pipelines*), das esteiras rolantes, dos *containers*, dos veículos movidos à tração animal etc.⁷

Como se pode notar é admitido como meio de transporte qualquer espécie de veículo, sem exceção, até mesmo os oleodutos e esteiras rolantes.

b) Critério Espacial: entende-se por critério espacial da norma-padrão do ICMS-transporte qualquer local onde o serviço é realizado, delimitado pelo âmbito de validade territorial da lei tributária do ICMS emanado pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal.

Claro que tal situação parece bastante evidente se levado a efeito apenas a prestação de serviços de transporte que ultrapasse a fronteira entre municípios situados na circunscrição de um único Estado-membro, de tal maneira que a lei irradiará seus efeitos nos limites de seu território. No entanto, há situações em que o aspecto eficaz da lei de determinado Estado-membro também alcançará operações encerradas após suas divisas territoriais com outros Estados. E neste caso, o âmbito de validade territorial da lei terá como pressuposto o critério

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo. Malheiros. 2012. p. 207.

temporal, isto é, o momento em que a operação se inicia e, sendo assim, terá eficácia a lei do local onde se iniciou a prestação de serviço.

Marcelo Viana Salomão destaca que “no tangente ao aspecto espacial, também há que se atentar ao fato de que, muito embora o fato imponible obrigatoriamente ultrapasse limites territoriais de Municípios e Estados, o ente competente para exigí-lo será sempre um Estado, ou o Distrito Federal. Isto é, se o serviço consubstanciar um transporte de computadores, por exemplo, de uma cidade para outra pertencente ao mesmo Estado, a competência para cobrar o ICMS devido será do Estado onde estiverem localizados os Municípios. Já nos casos em que ocorrer o transpasse do território estadual, competente para a exigência do imposto será o Estado onde se tiver iniciado a prestação de serviço. Assim, iniciado um serviço em determinado Estado, tendo o veículo transportador atravessado três fronteiras estaduais para chegar ao Município onde se localiza o destinatário do serviço, temos que a competência para exigir o ICMS será daquele primeiro Estado, no qual teve início a descrita prestação.”⁸

Enfim, consoante lições do professor Paulo de Barros Carvalho, “exações do estilo IPI ou ICMS apresentam pequena participação elaborativa, no que tange ao fato condicionante de espaço. Seja qual for o lugar em que o fato ocorra dentro da latitude eficaz da norma, dão-se por propagados seus legítimos efeitos, não havendo falar-se em pontos particularmente determinados, ou de sub-regiões zelosamente delineadas. O Critério espacial coincide, nessas hipóteses, com o âmbito de vigência territorial da lei.”⁹

Outrossim, infere-se que o critério espacial da norma-padrão de incidência do ICMS-transporte pode se dar em qualquer lugar do território nacional, dependendo do momento em que a prestação de serviços é iniciada, de maneira que este átimo delimitará a legislação de qual Estado ou, se ainda, do Distrito Federal, irradiará seus efeitos.

c) Critério Temporal: a norma-padrão estabelece o início da prestação de serviços como átimo do fato imponible para os casos que sucederem no território nacional. Conquanto, no que concerne às hipóteses de prestação de serviços iniciadas no exterior, tem-se por acontecido o fato gerador no momento da concretização dos serviços em território brasileiro.

⁸ SALOMÃO, Marcelo Viana. *O ICMS sobre a prestação de serviços*. In. Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. 1ª ed. 2ª tiragem. Rio de Janeiro. Forense. 2005. p. 748.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo. Saraiva. 2011. p. 328.

Dando supedâneo à definição do critério temporal, o eminente tributarista Roque Antonio Carrazza é incisivo ao afirmar:

O fato impositivo do tributo ocorre no momento em que é executado o serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou, nas condições acima, internacional.¹⁰

Na mesma diretriz, aduz o mestre Paulo de Barros Carvalho:

O critério temporal está fixado no átimo da entrega do serviço executado. De nada adiantaria o desenvolvimento do trabalho, sem que fosse direcionado ao seu destinatário, sendo-lhe entregue. Óbvio está que na hipótese de serviço encomendado por um sujeito, mas entregue a outro, que o aceita, este último será o destinatário, constituindo-se a prestação. Restaria ao primeiro reivindicar os danos porventura ocorridos ou formular nova encomenda. Para os fins da regra-matriz, aconteceu a incidência e nasceu a obrigação tributária.¹¹

A Lei Complementar nº. 87/96, cumprindo seu mister de complementar a Carta Magna, delineia em seu artigo 12, o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS-transporte:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
(...)
V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
(...)
X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
(...)”

Desta feita, é possível observar que a lei complementar estabelece como critério temporal da obrigação tributária, nos casos de transporte intermunicipal e interestadual de pessoas ou cargas, o início da prestação de serviços de transporte quando ocorrido em território nacional, bem como designa para os serviços iniciados no exterior o momento em que estes são finalizados, isto é, concluídos no Brasil, ou ainda, como literalmente redigido no inciso X, do recebimento, pelo destinatário, do serviço prestado no exterior.

Cumprido destacar que a prestação de serviços não está vinculada à sua fruição, a sua utilidade ou ao seu cumprimento integral, pois isso é matéria de direito civil. Para o direito tributário, iniciada a prestação de serviço, tal fato se subsume à hipótese prevista no antecedente da norma, exceto nos casos de prestações iniciadas no exterior onde a incidência se dá com a finalização do serviço de transporte em território nacional.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo. Malheiros. 2012. p. 211.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5ª ed. São Paulo. Noeses. 2013. p. 757.

Finalizadas as definições dos critérios contidos no antecedente da Regra-Matriz de Incidência Tributária, passemos agora à análise dos aspectos insertos no consequente do ICMS-transporte.

d) Critério Pessoal: constituído pelas pessoas que compõem a relação jurídica tributária, tem por sujeito ativo os Estados e o Distrito Federal, enquanto o sujeito passivo é o prestador de serviços de transporte.

Com efeito, novamente passo a utilizar dos ensinamentos ministrados pelo eminente jurista, Paulo de Barros Carvalho, sobre o critério pessoal da norma-padrão de ICMS-transporte:

No consequente, temos o critério pessoal, que permite identificar como sujeito ativo os Estados ou o Distrito Federal e, como sujeito passivo, o transportador, desde que a prestação de serviços seja efetuada de um para outro Estado ou para o Distrito Federal ou do Distrito Federal para outro Estado ou de um Município para outro estando situados dentro de uma mesma unidade federativa.¹²

A situação se apresenta com bastante clareza, não se olvidando apenas que o sujeito passivo, ou seja, prestador de serviços de transporte, necessariamente exerça sua atividade deslocando pessoas ou bens de um município para outro, seja na própria unidade federativa ou de uma unidade para outra ou, ainda, para o Distrito Federal, posto que se a atividade de transportar se der dentro do próprio município, o transportador não será sujeito passivo da obrigação tributária atinente ao ICMS-transporte, e sim, do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) de competência municipal.

e) Critério Quantitativo: composto pela base de cálculo e pela alíquota, o aspecto quantitativo do imposto analisado é que definirá o montante da obrigação tributária. A *base de cálculo*, elemento dimensionador da materialidade da hipótese de incidência tributária, é o valor da prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e além de determinar o valor da exação quando aplicada em conjunto com a alíquota, também tem o condão de confirmar, infirmar e afirmar a natureza jurídica do tributo.

Cabe tecer algumas considerações a respeito da base de cálculo, visto que em conjunto com o núcleo da hipótese, isto é, o critério material, constitui o mais importante elemento da regra matriz de incidência tributária, podendo-se até dizer que ocupa posição ligeiramente

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5ª ed. São Paulo. Noeses. 2013. p.757.

superior ao próprio aspecto material, posto que dela é possível averiguar a verdadeira face do tributo, encontrar sua natureza jurídica, ainda que o núcleo da hipótese diga de modo diverso.

Por isso diz-se que a base de cálculo é capaz de confirmar, afirmar ou infirmar o verdadeiro critério material presente no suposto da norma. É o que nos ensina Paulo de Barros Carvalho¹³:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

Observe que o eminente professor assevera a importância da base de cálculo como forma da aferição da materialidade da hipótese de incidência do tributo, chamando a atenção do interprete para que este sempre a compare a base de cálculo com o núcleo contido no descritivo da norma-padrão.

Retornando ao cerne da questão, a base de cálculo, frise-se, é o valor da prestação de serviços de transportes, devendo em tese, ser excluído qualquer outro, sob pena de afronta à Carta Política de 1988.

Reza o artigo 69, do Código Tributário Nacional:

Art. 69. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

No mesmo sentido a Lei Complementar nº. 87/96, dispõe em seu artigo 13, inciso III:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:
(...)
III – na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço.
(...)

Roque Antonio Carrazza assim define a questão:

“..., acrescentamos que a base de cálculo deste tributo só pode ser o preço do serviço de transporte de passageiros (valor da passagem) ou de cargas (valor do frete). É o que, aliás, vem estatuído no artigo 24, VII, da Lei paulista 6374/1989 e no art. 69 do CTN (“ a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”).

Obviamente, o preço do serviço é o deveras praticado, ou seja, abstraídos outros valores, inclusive, o do pedágio.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo. Saraiva. 2011. p.400.

Positivamente, a ideia de que a base de cálculo do ICMS deve ser integrada pelo valor do pedágio extrapola os limites constitucionais, ferindo a regra-matriz do tributo, que, deste modo, passa a incidir sobre grandezas estranhas a materialidade de sua hipótese de incidência. Dito de outro modo, desvirtua o arquétipo constitucional deste tributo, levando, por via transversa, à criação de um outro, diverso daquele cuja competência da Carta suprema reservou aos Estados-membros e ao Distrito Federal.”¹⁴

Outrossim, em brilhante trabalho elaborado em sua dissertação de mestrado, Flávio Alberto Gonçalves Galvão conclui que “a base de cálculo do ICMS na prestação de serviços de transporte, conforme interpretação lógico-jurídica do texto da Constituição, a confirmar a materialidade da conduta do sujeito passivo em relação ao negócio jurídico de transportar pessoas e bens de um ponto a outro no território nacional, só poderá ser o valor cobrado entre o tomador e o prestador, ou seja, o frete no transporte de cargas e a passagem no transporte de passageiros.”¹⁵

No mais, como já destacado *ut supra* pelo professor Roque Antonio Carrazza a Lei Paulista (Lei nº. 6.374/1989), em seu artigo 24, inciso VIII, ratifica o preço da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal como critério de quantificação da norma-padrão de incidência tributária do ICMS-transporte.

Enfim, a despeito da base de cálculo do imposto em referência não estar expressa na Constituição, não é dado ao legislador infraconstitucional manipular indiscriminadamente os fatos do mundo fenomênico, de tal maneira que somente o valor do frete ou da passagem poderá ser objeto de exação do ICMS-transporte.

Já no que concerne à *alíquota*, genericamente é prudente destacar que congregada à base de cálculo, designa o montante do crédito tributário. É matéria que também se submete à reserva de lei.

Porquanto, a alíquota do ICMS-transportes pode ter percentuais diversos se se tratar de operação interna ou externa, isto é, quanto ao primeiro caso, quando a prestação se suceder entre municípios situados dentro da mesma unidade federativa; no que tange ao segundo caso, a externa, quando se der entre municípios que extrapolem as divisas dos Estados-membros ou do Distrito Federal.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo. Malheiros. 2012. p. 220.

¹⁵ GALVÃO, Flávio Alberto Gonçalves. *O regime jurídico do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal na Constituição Federal de 1988*. Tese de Doutorado apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2007. P. 192.

A *Lex Legum* não estabelece alíquota para o ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, uma vez que se trata de parte integrante do critério quantitativo constante no prescritivo da norma-padrão que é de exclusiva competência das Unidades da Federação. Entretanto, estabelece critérios para aplicação das alíquotas no ICMS-transporte, consoante se infere do artigo 155, § 2º, incisos V, VI, VII e VIII.

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

(...)

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

(...)

V - é facultado ao Senado Federal:

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

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

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

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

Como se pode notar, as resoluções do Senado Federal possuem papel fundamental na determinação dos percentuais máximos e mínimos das alíquotas incidentes sobre a prestação de serviços de transporte transmunicipal.

Por fim, o professor Roque Antonio Carrazza¹⁶ destaca:

A alíquota deste ICMS, como já demonstramos, só pode ser um percentual sobre o preço dos serviços de transporte intermunicipal ou interestadual de passageiros, cargas, bens, mercadorias e valores.

A legislação paulista (Lei paulista 6.374/1989, art. 34, caput, com alterações da Lei 10.619/2000, arts. 1º, XVIII, e 2º, IV, e §§ 1º, 4 e 4º; Lei 6556/1989, art. 1º; Lei 10.477/1999, art. 1º; Resoluções do Senado Federal 22, de 19.5.1989, e 95, de 13.12.1996) estabeleceu que este percentual é: a) nas prestações internas, de 18%; b) nas prestações interestaduais que destinarem serviços a contribuintes localizados nos Estados da Região Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo, de 7%; c) nas prestações interestaduais que destinarem serviços a contribuintes localizados nos Estados das regiões Sul e Sudeste, de 12%; d) nas prestações que destinarem serviços ao exterior, de 13%; e) nas prestações que tiverem se iniciado no exterior, de 12%; e f) nas prestações que destinarem serviço a pessoa não contribuinte, localizada em outro Estado, de 12%.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo. Malheiros. 2012. p. 222-223.

Com efeito, a adoção de determinada alíquota depende de quem será o destinatário ou adquirente dos serviços, contribuinte ou não, e também da localização geográfica da Unidade da Federação do destinatário adquirente do serviço de transporte intermunicipal ou interestadual.

2.2 Aspectos de delimitação do núcleo da hipótese de incidência do ICMS-transporte

Feitas as devidas considerações no tocante à regra-matriz de incidência tributária do ICMS incidente sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas ou bens, destacando, principalmente, o plano sintático da norma, a qual permite pôr em evidência seus elementos constitutivos para que se possa compreender melhor a exação e, assim, possibilitando minuciosa análise de compatibilidade entre a norma e o sistema que a integra, passemos agora a verificação de algumas situações que melhor delineiam a delimitação do núcleo da hipótese de incidência do ICMS-transporte.

2.2.1 Hipótese de subcontratação

Na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal também é praxe a prática da subcontratação de terceiros pelo prestador originariamente contratado, de acordo com sua conveniência, para a consecução de sua atividade; podendo realizá-la diretamente, com a utilização de meios próprios ou, indiretamente, por intermédio do subcontratado.

A prestação de serviço de transporte por meio de empresas subcontratadas em nada altera sua subsunção ao imposto tratado no inciso II, do artigo 155, da Constituição Federal, uma vez que referida exação incidirá sobre o total da prestação de serviços contratados, não importando para a lei os aspectos operacionais adotados pelo prestador inicialmente contratado.

Outrossim, vale observar o preconizado nos artigos 4º e 205, do Regulamento do ICMS paulista, Decreto nº. 45.490/2000:

Artigo 4º - Para efeito de aplicação da legislação do imposto, considera-se (Convênio SINIEF-6/89, art. 17, § 6º, na redação do Convênio ICMS-125/89, cláusula primeira, I, e Convênio AE-17/72, cláusula primeira, parágrafo único):

(...)

II - em relação à prestação de serviço de transporte (Ajuste SINIEF-2/08, cláusula primeira, I): (Redação dada ao inciso pelo Decreto 53.159, de 23-06-2008; DOE 24-06-2008; Efeitos a partir de 02-06-2008)

(...)

e) subcontratação de serviço de transporte, aquela firmada na origem da prestação do serviço, por opção do prestador de serviço de transporte em não realizar o serviço por meio próprio;

Artigo 205 - Tratando-se de subcontratação de serviço de transporte, como definida no inciso II do artigo 4º, a prestação será acobertada pelo conhecimento de transporte emitido pelo transportador contratante, observado o seguinte (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Convênio SINIEF-6/89, art. 17, § 3º, na redação do Ajuste SINIEF-14/89, cláusula primeira, VI, e § 7º, na redação do Ajuste SINIEF-15/89, cláusula primeira, III):

I - no campo "Observações" desse documento fiscal ou, sendo o caso, do Manifesto de Carga previsto no artigo 167, deverá ser anotada a expressão "Transporte Subcontratado com..., proprietário do veículo marca ..., placa nº ..., UF ..";

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

Porquanto, o normativo acima deixa bastante evidente que para efeito de tributação do ICMS, a subcontratação não modifica seu campo de incidência, apenas fixa a responsabilidade tributária do subcontratante que também deverá cumprir algumas obrigações acessórias específicas no caso de optar por prestar serviços com transportadores subcontratados.

A propósito, observe a Lei nº 6.374/89 do Estado de São Paulo:

Artigo 8º - São sujeitos passivos por substituição, no que se refere ao imposto devido pelas operações ou prestações com mercadorias e serviços adiante nominados: (Redação dada pela Lei 9.176/95, de 02-10-1995; DOE 03-10-1995)

(...)

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

Com efeito, em breve análise da legislação de regência, é fácil notar que apesar de haver prestações de serviços intermediárias praticadas pelas subcontratadas, porém, em nome da subcontratante, restou fixada a responsabilidade por substituição da subcontratante que foi quem pactuou com o tomador dos serviços. E, por disposição de lei, quando a subcontratada realiza os serviços, o faz em nome da subcontratante, mantendo, desta forma, indissociável a prestação de serviços de transporte inicialmente contratada, incidindo o imposto sobre o total da operação em favor do Estado-membro onde a prestação se iniciou.

Diversamente da figura da subcontratação, onde o prestador opta desde o início pela utilização de serviços de terceiro, existe a figura do redespacho que consiste na prestação de serviços até uma determinada localidade e, a partir de então, o prestador originário contrata outro ou outros transportadores até cumprir a totalidade da obrigação assumida com o tomador.

No redespacho, a incidência do ICMS poderá ocorrer de duas maneiras, ou seja, será única a incidência se a prestação dos serviços acontecer somente no território de um Estado-membro; ou sucederá diversas incidências, em respeito ao pacto federativo, se a prestação ultrapassar as fronteiras de outras Unidades Federadas, destinando-se cada qual ao Estado onde se deu início as demais prestações de serviços.

Para melhor compreensão, é de grande valia a lição de Roque Antonio Carrazza:

Por fim, no redespacho (fretamento a outros transportadores, diversos do contratado pelo tomador, para que realizem o transporte até uma dada parte do serviço contratado), igualmente haverá uma única incidência de ICMS, quando a prestação do serviço de transporte intermunicipal se der no território de uma única Unidade Federada. É que, aí, continua existindo uma única prestação, tributável, por meio de ICMS, uma única vez, na Unidade Federada de origem.

Quando, porém, a prestação for interestadual, haverá, em homenagem ao princípio federativo, tantas incidências de ICMS-transporte, quantas forem as Unidades Federadas percorridas, sempre observado, evidentemente, o princípio da não cumulatividade. (...)

De fato, solução diversa, neste caso, implicaria ofensa ao pacto federativo, na medida em que prejudicaria a arrecadação das pessoas políticas (estados-membros e/ou Distrito Federal) envolvidas no redespacho.¹⁷

Porquanto, infere-se que assim como na subcontratação, o redespacho da prestação de serviços de transporte transmunicipal enseja a irradiação de incidência única do imposto em comento, exceto quando realizado em etapas que tenham início em mais de uma Unidade Federada, as quais terão direito ao recebimento da exação pelo serviço principiado em seu território. Contudo, não se pode olvidar que nesses casos deve ser observado o Princípio da Não-Cumulatividade que será oportunamente abordado.

No mais, não se pode confundir nenhuma dessas formas de prestação de serviços de transporte com o transbordo, pois este significa que o prestador transfere pessoas ou bens para outro veículo de sua propriedade, de acordo com sua conveniência ou logística, com o escopo de cumprir a obrigação pactuada, chegando, ainda que em etapas, ao local de destino.

Neste sentido, prescreve o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (Decreto nº. 45.490/2000), em seu artigo 36, § 3º, itens 2 e 3:

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

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo. Malheiros. 2012. p. 219.

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

Veja que a legislação de regência do Estado de São Paulo deixa bem claro os requisitos que denotam o transbordo, destacando que sua ocorrência não caracteriza nova prestação de serviços capaz e ensejar nova cobrança de ICMS-transporte.

2.2.2 *A prestação de serviços de transporte internacional*

Interessante notar que Constituição Federal inseriu no ICMS, assim como no Imposto de Renda, características de extraterritorialidade, permitindo que incida sobre a prestação de serviços além das fronteiras do território nacional.

O artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a” da Carta Política de 1988 estabelece:

IX - incidirá também:

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

(...)

A norma constitucional estabelece como núcleo do critério material a prestação de serviços realizada no exterior, bem como define o sujeito passivo da obrigação tributária, designando o destinatário da mercadoria com domicílio ou estabelecimento situado em um dos Estados da Federação ou no Distrito Federal, sendo um deles, consequentemente, o sujeito ativo.

Conquanto, tendo em vista que não é permitido ao interprete ou legislador alterar as definições e conceitos de direito privado, consoante prescritivo do artigo 110, do Código Tributário Nacional, e considerando que o direito privado define prestação de serviços de transporte, exigindo, como aspecto indissociável, a conclusão do serviço, é certo que na hipótese tratada neste tópico o cumprimento da obrigação deverá se efetivar no exterior.

Sendo assim, impende asseverar que a prestação de serviços de transporte internacional poderá ser vista sob três vertentes, sendo uma nos casos em que a prestação tem início em solo brasileiro e se encerra em território estrangeiro; outra quando o serviço

prestado tem início e conclusão no exterior e, ainda, na hipótese de a prestação de serviços principiar no exterior e findar em solo nacional.

Neste sentido, corrobora o artigo 2º, § 1º, inciso II, da Lei Complementar nº. 87/96 consigna:

Art. 2º (...)

§ 1º O imposto incide também:

I - (...)

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

De qualquer forma, a questão se atina ao núcleo do critério material da hipótese de incidência, qual seja a prestação de serviços de transporte no exterior, consoante apregoadado pela Carta Política de 1988, em seu artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, de tal maneira que a prestação iniciada no exterior e concluída no Brasil, também tida por operação de transporte internacional, não está inserida na norma constitucional.

Com efeito, o magistério do eminente tributarista, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, a respeito do dispositivo constitucional *ut supra* onde vislumbra a existência de duas normas competenciais:

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

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

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

a.1) uma que versa sobre o serviço de transporte iniciado e finalizado (prestado) no exterior; e a.2) outra que se refere ao serviço de transporte iniciado no território nacional e finalizado (prestado) no exterior.¹⁸

Contudo, em que pese a prestação de serviços de transporte iniciada no exterior e finalizada no Brasil, não se subsumir à hipótese contida na alínea “a”, do inciso IX, § 2º, do artigo 155, da *Lex Legum*, ou seja, de *prestação de serviços no exterior*, pois para isso

¹⁸ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *O ICMS e os Serviços de Transporte Internacional*. In. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 109. São Paulo. 2004. p. 116.

necessitaria ser concluído no exterior e, diversamente, é finalizado em território nacional, sua exação pelo ICMS é autorizada pela Constituição Federal no inciso II, do dispositivo destacado.

E nesses casos, a Lei determina que a sujeição passiva recaia sobre o destinatário dos serviços, consoante artigo 4º, parágrafo único, inciso II, da Lei Complementar 87/96.

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou 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:

I – (...)

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

Vamos supor que uma pessoa física ou jurídica queira transportar bens da cidade de Medellin, na Colômbia, para Campinas onde está sua sede. Nesta situação a obrigação tributária seria do próprio destinatário que também é o tomador do serviço, como se pode notar da simples leitura do inciso II, do normativo acima, não obrigando, como de praxe, o transportador.

É certo que a aplicação deste regime jurídico é destinada a todas as espécies de transporte, exceto no que tange ao transporte aéreo internacional de cargas e passageiros, em virtude da declaração de inconstitucionalidade da exação, proferida pela Corte constitucional através da Adin 1.600, sob o fundamento de conflito de interesses entre Unidades Federadas, ante a ausência de regramento na LC 87/96, notadamente nos casos em que há escala em determinado local diverso do Estado-membro de destino, bem como pela necessidade de isonomia de tratamento entre as empresas nacionais e estrangeiras, vez que estas são beneficiadas pela isenção do imposto outorgada mediante tratados internacionais, de tal forma que haveria desequilíbrio se a exação incidisse somente na prestação de serviços das empresas nacionais.

De um modo geral a sujeição passiva na prestação de serviços de transporte internacional recai sobre o destinatário que tiver estabelecimento ou domicílio situado no Brasil e não sobre o prestador que executa a operação como ordinariamente acontece.

Retomando o aspecto material, sem, contudo, deixar de lado os efeitos decorrentes do critério pessoal da hipótese de incidência, vale destacar agora a exação do imposto no tocante à prestação de serviços praticada exclusivamente no exterior onde a tributação ficará a cargo do destinatário do serviço e desde que este tenha estabelecimento ou domicílio em território nacional.

Porém, é necessário lembrar que a prestação de serviços de transporte a destinatário no exterior, não comporta incidência do ICMS haja vista a imunidade outorgada pela alínea “a”, inciso X, do artigo 155, da Carta Magna.

Referida imunidade também abarca a prestação de serviço de transporte doméstico contratado por tomador destinatário no Brasil para a entrega de mercadorias até o porto ou aeroporto objetivando sua exportação. Aqui a imunidade se estende à prestação de serviços de transporte por conta da exportação das mercadorias, permitindo que toda a operação seja imune.

A propósito a Lei Complementar 87/96 regula esta situação:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I – (...)

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

O dispositivo de lei é bastante claro, deixando evidente a desoneração de qualquer operação que tenha por escopo a exportação de bens ou serviços, ainda que a prestação se de em território nacional, em favor de destinatário aqui domiciliado e mesmo que seja fracionada com a utilização de diversos veículos e prestadores.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, também não incidirá o ICMS sobre o transporte de livros, jornais e periódicos, posto que a imunidade destes objetos, prevista no artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal, carrega consigo efeitos implícitos que afastam todos os custos atinentes à circulação destes bens.

Há também o caso de o tomador destinatário, domiciliado no Brasil, contratar a prestação de serviços de transporte de transportador também aqui sediado, para levar bens ou pessoas ao exterior. Por tratar-se de transporte internacional e não ser uma das hipóteses de exceção a permitir a exação, além dos transportes interestadual e intermunicipal, previstas na

Constituição Federal, infere-se que referida prestação de serviços não está apta a sofrer incidência do ICMS por inexistência de tal hipótese.

Dando suporte a esta linha de raciocínio, Roque Antonio Carrazza¹⁹ assevera que a Constituição, ao definir a regra matriz deste ICMS, fez alusão, apenas, às prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual. Não às prestações de serviço de transporte internacional.

Enfim, o critério material do antecedente da Regra-Matriz do ICMS-transporte, não comporta a exação do transporte internacional de bens ou pessoas, salvo as exceções delineadas na própria Carta Maior, cosoante prescrito no artigo 155, § 2º, II e IX, “a”.

2.2.3 *Locação de veículos com motorista*

É cediço que a prestação de serviços de transporte pode ser realizada mediante qualquer espécie de veículo, seja automotor, de tração animal, aéreo, terrestre, aquaviário, etc, sendo que o objeto a ser transportado poderá se constituir de bens ou pessoas.

Também é certo que toda atividade humana capaz de gerar riqueza ou que expresse conteúdo econômico é passível de ser tributada. Desta forma, a prestação de serviços de transporte, dependendo de sua natureza, poderá, conforme o caso, se municipal ou transmunicipal, sofrer a incidência de dois impostos distintos, quais sejam, ISS ou ICMS.

Após traçar esta premissa, cabe agora analisar, ainda que de maneira perfunctória, uma situação bastante curiosa, isto é, as hipóteses de locação de veículos com motorista, procurando, assim, desvendar quais impostos incidem nesta atividade.

Na locação de veículos com motorista a locatária é quem define o trajeto, se num âmbito de um ou diversos municípios, a espécie de veículo a ser utilizado, qual motorista e por quanto tempo ficará à sua disposição. Aparentemente, diante da hipótese aventada, tem-se a incidência do ISS quando o veículo locado trafega em território de apenas um Município; ou do ICMS, quando ultrapassa divisas municipais ou estaduais, tudo isso, segundo o ponto de vista dos entes tributantes.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo. Malheiros. 2012. p. 217.

Entretanto, como dito linhas atrás, o legislador ou o interprete não pode alterar conceitos, definições técnicas e institutos de direito privado com o objetivo de criar ou tornar mais abrangente as hipóteses de incidência tributária, não só pela vedação expressa do artigo 110, do Código Tributário Nacional, como também pela necessidade de obediência a tipicidade fechada, inerente à matéria tributária.

Porquanto, considerando que no direito privado se encontra a definição do que vem a ser *serviços de transporte*, precisamente o artigo 730, do Código Civil reza que *pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar de um lugar para outro, pessoas ou coisas*.

Disso, infere-se que o prestador de serviços de transporte se obriga a transportar pessoas ou coisas, por seus próprios meios, mantendo em regra controle exclusivo da atividade.

A locação de veículo com motorista outorga ao locatário, ainda que temporariamente, a posse direta do veículo, autorizando, desta feita, total controle sobre o meio de transporte, inclusive devendo responsabilizar-se por seu abastecimento. O motorista, parte integrante da locação, diversamente do transportador, não pode se recusar a conduzir o veículo.

Em oportuna observação, Igor Mauler Santiago e Frederico Menezes Breyner²⁰ aduzem:

...o motorista acaso fornecido pela locadora deve seguir todas as ordens do locatário, sem controle sobre o itinerário, os horários e as pessoas a transportar e – o que é extremamente importante – sem poder recusar-se a atuar quando demandado, faculdade que o prestador de transporte (salvo o transporte público de passageiros) sempre detém.

Na mesma linha de raciocínio, Bernardo Ribeiro de Moraes esclarece:

4.º) O locador de veículos (automóveis, barcos, aviões, etc.) apenas entrega o veículo ao locatário para que este guie ou conserve o veículo em seu poder durante certo período de tempo. Essa locação pode ser feita com ou sem condutor, fato que não desnatura o contrato (o essencial é que o objeto do contrato não seja o transporte).²¹

²⁰ SANTIAGO, Igor Mauler. BREYNER, Frederico Menezes. *Locação de Veículos com Motoristas: Não-caracterização de Serviço de Transporte para efeito de ICMS e ISS*. In. Revista Dialética de Direito Tributário, nº. 168. São Paulo. 2009. p. 68.

²¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. 1ª ed. 3ª Tiragem. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1984. p. 372.

Conquanto, o contrato de transporte se constitui na obrigação do transportador conduzir de um local para outro, coisas ou pessoas, por certo número de viagens e mediante quantia previamente estabelecida.

É no dizer do juscivilista, Caio Mário da Silva Pereira²²:

O contrato de transporte é aquele pelo qual alguém mediante retribuição se obriga a receber pessoas ou coisas (animadas ou inanimadas) e levá-las até o lugar do destino, com segurança, prestação e conforto (Código Civil, art. 730) O contrato celebra-se entre o transportador ou condutor e a pessoa que vai ser transportada (passageiro ou viajante), ou a pessoa que entrega o objeto (expedidor ou remetente).

A propósito, nossos Tribunais destacam bem as diferenças entre frete e locação de veículo:

ISS – CONTRATO DE LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL. MOTORISTAS CEDIDOS PELA LOCADORA. Não Desnatura o contrato de locação a circunstância da empresa locadora por à disposição da locatária manobristas para o melhor aproveitamento dos veículos cedidos.

(...)

O fato, porém, de se haverem postos motoristas à disposição da locatária não descaracteriza a essência do contrato. Tanto os caminhões quanto seus motoristas ficam, a teor do contrato, ao dispor da locatária, que os pode utilizar como lhe aprouver, respeitados os limites da avença. Não me parece, assim, duvidoso que a locatária se invista em tais casos no uso e gozo dos bens.

A espécie evoca a hipótese frequente de locação de automóvel, quando a empresa coloca, ao dispor do cliente, um motorista que conduz o carro segundo a orientação do locatário. À vista do objeto principal de tais avenças, não se nega sua natureza de locação. (...) (STF, 2ª Turma, rel. Ministro Francisco Rezek, RE 107.363/SP)

...

ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ISSQN - CONTRATOS DE TRANSPORTE E DE LOCAÇÃO - LOCAÇÃO ARMADA OU "TIME CHARTER" - ADMISSIBILIDADE E CARACTERIZAÇÃO - OBSERVÂNCIA AOS LIMITES DO PODER DE TRIBUTAR. No contrato de transporte ou fretamento, em que se dá o veículo a frete, há a constituição de uma mera obrigação de fazer, ou seja, o transporte por um número de viagens ajustado (ponto a ponto), um prazo certo e mediante quantia determinada, ou seja, frete. Por outro lado, o contrato de aluguel se caracteriza na cessão de posse imediata do veículo, através de contrato de locação e mediante o recebimento do aluguel. Pode o locador ceder o uso do veículo a outrem, por certo tempo, já devidamente armado e equipado. Nesse caso, se o locador se submete às condições baixadas pelo locatário quanto ao cumprimento de horários estabelecidos e ao controle de presença e permanência dos empregados em serviço, à alteração unilateral pelo locatário dos horários da prestação dos serviços, bem como da escola a ser atendida e, ainda, obedece às rotas apresentadas pelo locatário, o serviço do motorista constitui mero acessório ao contrato principal de locação de coisa, qual a do ônibus, caracterizando o contrato de locação "time charter". "É imperiosa a imposição de limites ao poder de tributar. E a observância dos conceitos jurídicos constitui um desses limites." "Somente o legislador poderá atribuir efeitos tributários distintos, alterando o alcance e o conteúdo dos institutos e conceitos do Direito Privado, se inexistir obstáculo na Constituição. Não o intérprete e aplicador da lei". (...) (TJMG, 1ª Câmara Cível, Des. Rel. Gouvêa Rios, Apelação nº. 1.0024.02.802542-7/001)

²² PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil (Contratos)*. Vol. III. 16ª ed. Rio de Janeiro. Forense. 2012. p. 289.

De efeito, não há como confundir a prestação de serviços de transporte com a locação de veículos, pois a locação de veículos exige o pacto formal, assim como o locatário deve ter a posse direta do veículo, como se lhe pertencesse, ainda que a condução seja feita por motorista da locadora, vez que elemento acessório da locação; diversamente, no caso do fretamento, não se exige a formal contratação e o veículo é conduzido por seu proprietário ou por motorista que preste o serviço em seu nome.

Outra característica importante, que diferencia a locação de veículos do transporte, é a forma de remuneração haja vista que para a locadora o preço a receber depende do número de veículos e quantidade de motoristas a ser empregado pelo contratante, não dependendo para isso da efetiva utilização do objeto contratado; no transporte o pagamento se dá pelo trecho e pela tarefa a ser cumprida. Acresça-se a tudo isso o fato de a locadora não poder dispor dos veículos e motoristas para outra função, a não ser aquelas predeterminadas em contrato estabelecido com o locatário; bem como a necessidade do combustível ser custeado por este.

Portanto, observadas as distinções dos institutos e atividades, conclui-se que por não se tratar de prestação de serviços de transporte, a locação de veículos, ainda que com motorista, não é fato que se subsuma a hipótese de incidência do ICMS e também do ISS.

2.2.4 Prestação de serviços, por autônomo, de transporte interestadual de mercadorias alienadas sob cláusula FOB a destinatário de outro Estado

Antes de tecer considerações sobre os efeitos tributários decorrentes desta modalidade de operação, vale lembrar que a compra e venda de mercadorias, mediante contrato com cláusula FOB (*free on board*) se dá quando a mercadoria adquirida pelo comprador deve ser retirada no estabelecimento do alienante, isto é, o vendedor simplesmente põe a mercadoria à disposição para retirada, cabendo ao comprador assumir todos os encargos decorrentes do transporte.

Neste caso, aduz José Soares de Melo²³, que a venda reputa-se perfeita e acabada mediante o pagamento do preço e entrega da mercadoria posta na fábrica, ou no estabelecimento do vendedor, exaurindo-se todas as suas responsabilidades, inclusive a pertinente ao ICMS, mediante lançamento na nota fiscal.

²³ MELO, José Eduardo Soares. *ICMS: teoria e prática*. 12ª ed. São Paulo. Dialética. 2012. p. 141.

Note-se que temos dois negócios jurídicos específicos: o de compra e venda de mercadorias e o de prestação de serviços de transporte.

Visando, de alguma forma atribuir responsabilidade pelo recolhimento do tributo, as operações desta natureza são reguladas pelo Convênio ICMS, nº. 25/90 que assim reza:

(...)

Cláusula segunda. Na Prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido poderá ser atribuída:

I - ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural. (Nova redação dada ao inciso I da cláusula segunda pelo Conv. ICMS 132/10, efeitos a partir de 01.11.10.)

(...)

Conquanto os entes tributantes tenham estabelecido regra no intuito de viabilizar a arrecadação do ICMS oriundo do serviço de transporte de autônomos ou empresas de outra Unidade Federada não inserta no cadastro de contribuintes do Estado-membro onde tem início a prestação de serviço, atribuindo, desta maneira, responsabilidade ao alienante ou remetente da mercadoria, na hipótese de venda realizada com cláusula FOB o adquirente é também remetente e destinatário da mercadoria, ou seja, é o tomador de serviços. E nesta circunstância não há como designar responsabilidade ao vendedor que nenhum vínculo possui com o prestador do serviço de transporte.

Também não há razão de pensar que a entrega de mercadoria ao transportador torna o alienante remetente do objeto vendido e muito menos que o deixará na porta do estabelecimento do comprador, afinal de contas a característica da operação mercantil praticada nestes termos não coaduna com esta hipótese.

Como a cláusula FOB representa legítima condição mercantil e está devidamente sedimentada entre os institutos de direito privado, possuindo conceito e definição técnica, não pode o legislador ou intérprete com o fito arrecadatório tentar desconstituir ou desfigurar o instituto, não apenas pela vedação imposta pelo artigo 110, do Código Tributário Nacional, mas também pelo próprio sistema jurídico tributário que estabelece a tipicidade fechada, principalmente para a criação e majoração de tributos.

Para encerrar este assunto, vale reiterar da impossibilidade de transferir a responsabilidade pelo pagamento do tributo ao vendedor, posto que não mantém nenhuma relação jurídica com o transportador e tampouco com o adquirente em relação à prestação de serviço de transporte.

3 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS

O Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS está consagrado em nosso ordenamento jurídico, especificamente no artigo 155, § 2º, inciso I da Carta Magna que assim dispõe:

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;

Tal princípio se apresenta com a máxima importância em nosso sistema tributário, pois visa evitar o pernicioso efeito “cascata” nas atividades econômicas, onerando de maneira sobreposta todas as etapas da cadeia de circulação até chegar ao consumidor final, evitando, por conseguinte, distorções na formação dos preços das operações e consequente interferência na competitividade empresarial.

De um modo mais objetivo, podemos afirmar que a não cumulatividade é a compensação do imposto devido em relação à determinada operação ou prestação de serviço realizada por um contribuinte com a quantia cobrada nas prestações de serviços ou operações de circulação de mercadorias anteriores, por qualquer Unidade Federada, inclusive o Distrito Federal.

Conquanto, a não cumulatividade no ICMS tem por escopo torná-lo um tributo que efetivamente incida sobre o consumo, onde o consumidor final é quem deverá suportar o encargo da exação. Mas também é importante observar que sua aplicação trata-se de técnica de arrecadação de grande eficácia contra sonegação ou fraudes, visto que seu sistema de conta fiscal (crédito-débito) atribui a cada contribuinte, em cada etapa de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte transmunicipal, o dever de realizar os cálculos e pagar o montante devido, se houver. Tal procedimento também permite a antecipação de receitas pelo Estado-membro.

A realização do preceptivo da não cumulatividade não é uma opção do legislador ou dos órgãos de arrecadação do Estado, é norma de natureza imperativa, portanto deve ser observada sem restrições, sob pena de violação à Constituição Federal.

Para José Eduardo Soares de Melo²⁴ a cláusula da não cumulatividade “*é autêntica obrigação a ser cumprida tanto pelo poder público, como pelo contribuinte.*”

²⁴ MELO, José Eduardo Soares. *ICMS: teoria e prática*. 12ª ed. São Paulo. Dialética. 2012. p. 295.

Deste modo, não tem a Fazenda Pública a faculdade de permitir ou não ao contribuinte creditar-se do ICMS cobrado nas operações anteriores e tampouco pode criar qualquer espécie de embaraço, pois as vedações estão muito bem delineadas na Carta Constitucional, assim como é imperioso que o contribuinte faça valer o seu direito ao crédito, vez que d'outro modo afetará negativamente a sistemática estabelecida pelo próprio texto constitucional.

Selando o aspecto da imperatividade do princípio da não cumulatividade, o insigne tributarista arremata:

A inteligência da norma constitucional permite firmar a tranquila diretriz de que o crédito não pode constituir uma mera faculdade outorgada ao contribuinte, traduzida em um procedimento discricionário. Como o débito deve ser exigido, lançado e liquidado, o mesmo ocorre com o crédito, sem o que o princípio resultaria ineficaz, frustrando-se a dicção constitucional.²⁵

Vale frisar que sem a realização da não cumulatividade em sua completude, estaríamos diante de imposto diverso do ICMS preceituado na Carta Maior, pois como dito alhures se trata de sistemática inerente à própria natureza da exação em comento que sendo plurifásica exige o creditamento para não onerar o preço final.

Neste sentido, Daniela Cristina Ismael Floriano²⁶ afirma que mesmo não compondo a regra matriz de incidência tributária do ICMS, a não cumulatividade perfaz elemento necessário para sua configuração constitucional, posto que seria impossível cogitar-se da existência de um ICMS cumulativo, exceto, é claro, nas hipóteses constitucionalmente delimitadas, sob pena de estar diante de um tributo totalmente diverso do ICMS.

É cediço que o ICMS é imposto não cumulativo e esta garantia esta prevista na Constituição Federal, sendo atribuída a todos os contribuintes de forma ampla e irrestrita, excetuando-se as hipóteses de isenção e não incidência, previstas na alínea “a”, do inciso II, do § 2º, do artigo 155, do Estatuto Supremo.

Aliás, mesmo nas hipóteses de vedação ou estorno de créditos de ICMS, a Carta Magna abre espaço para o legislador infraconstitucional dispor de maneira contrária, autorizando, mediante lei, o creditamento do imposto cobrado nas operações ou prestações de serviços anteriores e a implicação de crédito para as subsequentes.

²⁵ Ibid. p. 296.

²⁶ FLORIANO, Daniela Cristina Ismael. *O direito ao crédito e a não cumulatividade do ICMS*. Dissertação de Mestrado apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2011. p 48.

Entretanto, talvez por interpretação equivocada do texto constitucional, o legislador derivado tem editado sucessivas leis com dispositivos restritivos, quando não, completamente obstativos do direito ao crédito de ICMS.

Em realidade, a Constituição Federal no inciso XII, § 2º, do artigo 155, autoriza a edição de leis para regular a não cumulatividade no aspecto procedimental da compensação, dispondo sobre a forma e periodicidade para confrontar débito e crédito. Mesmo diante de enorme esforço de interpretação não vemos qualquer possibilidade de encontrar alguma permissão para que o legislador infraconstitucional crie óbices ao creditamento e sua compensação.

Neste aspecto, a Constituição Federal é exaustiva, pois a norma que disciplina a não cumulatividade é de eficácia plena, portanto autoaplicável. Não necessita de nenhuma regulamentação advinda do legislador infraconstitucional para que torne efetiva a aplicabilidade do direito ao crédito e a sua compensação.

3.1 A incidência como elemento bastante ao nascimento do direito ao crédito

A Carta Maior ao garantir a plena aplicação da *não-cumulatividade* estabelece que o abatimento do tributo deve se dar com o montante *cobrado* nas operações ou prestações anteriores.

Entretanto, a expressão montante *cobrado* é equívoca e se interpretada literalmente, fora do contexto jurídico, certamente prejudicará a finalidade proposta pela Constituição Federal, pois *cobrado* quer dizer exigido e arrecadado e o adquirente da mercadoria ou o tomador na prestação de serviço não possui controle sobre tal fato.

Deveras, o aspecto teleológico da expressão imposto *cobrado* deve ser entendido como imposto *incidido*.

Na lição de José Eduardo Soares de Melo²⁷:

Na análise do direito de abater, há que se ter em conta o sentido da expressão “montante cobrado” que não pode ser interpretado literalmente, porque a efetiva cobrança (arrecadação) escapa ao conhecimento do adquirente das mercadorias ou do tomador dos serviços.

²⁷ MELO, José Eduardo Soares. *ICMS: teoria e prática*. 12ª ed. São Paulo. Dialética. 2012. p. 299.

Considerando os diversos motivos pelos quais um contribuinte deixa de recolher o ICMS (esquecimento, falta de suporte financeiro, questionamento), ou o Fisco de lançá-lo (no prazo decadencial de cinco anos), entende-se que a prévia “cobrança” (ou a liquidação do tributo) não constitui pressuposto essencial do direito ao crédito.

A compreensão da norma pauta-se no sentido da existência de uma anterior operação, ou prestação, sendo de todo irrelevante exigir-se ato de cobrança, ou prova da extinção da obrigação, mesmo porque o prazo legal para a realização de tais atos pode ser maior do que o período para fruição normal do crédito fiscal.

E quando se fala em incidir, queremos nos referir à materialização do direito em linguagem competente, isto é, por intermédio de procedimento legalmente estabelecido. Isto não quer dizer que somente a emissão de nota fiscal é capaz de fazer surgir o direito de crédito. O que devemos ter em mente é que utilizando a linguagem das provas, transformando-se a mera hipótese prevista no antecedente da norma em fato jurídico, é perfeitamente possível creditar-se do imposto *cobrado* em operações anteriores considerando a escrita fiscal e outros documentos que porventura possam ter consignadas operações de entrada e saída de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.

O Estado de São Paulo, por intermédio da Lei nº. 6374/89, em seu artigo 36, § 3º, limita o alcance da expressão “cobrado”, nos seguintes termos:

§ 3º - Mediante ato da autoridade competente da Secretaria da Fazenda, poderá ser vedado o lançamento do crédito, ainda que destacado em documento fiscal, quando, em desacordo com a legislação a que estiverem sujeitos todos os Estados e o Distrito Federal, for concedido por qualquer deles benefício de que resulte exoneração ou devolução do tributo, total ou parcial, direta ou indiretamente, condicionada ou incondicionada.

Não resta a menor dúvida de que o dispositivo acima não coaduna com o preceptivo constitucional, sendo, por consequência, inconstitucional, assim como também é o artigo 59, §2º, do RICMS/SP que dispõe no mesmo sentido. Já foi dito que não cabe ao legislador infraconstitucional, de qualquer esfera de Poder, criar óbices ao creditamento do ICMS incidido na operação anterior, ainda que tal procedimento tenha o fito de fazer prevalecer a regra constitucional que determina a edição de convênio autorizador da concessão de benefícios, consoante estabelecido no artigo 155, §2º, inciso XII, “g”, da *Lex Legum*, abaixo colacionado:

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

No entanto, por mais que a concessão de benefícios por um Estado-membro sem a deliberação dos demais Estados vá de encontro aos ditames constitucionais, não é lícito criar restrições ao creditamento do ICMS, visto que o contribuinte agraciado com o benefício fiscal agiu dentro de um preceito normativo válido e eficaz, sendo certo que o adquirente da mercadoria ou prestação de serviços não pode ser tolhido de seu direito líquido e certo de compensação integral dos valores de entrada.

Muito oportuno o magistério de Roque Antonio Carraza²⁸:

Todavia, é igualmente certo que, tendo amparo em documentos formalmente em ordem, quem adquire mercadorias (ou contrata serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação) em outras Unidades Federadas, não pode ter negado direito ao crédito de ICMS, pela pessoa política que se julgue prejudicada. Esta, ao invés de transformar seu contribuinte em controlador da regularidade do crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria adquirida em outra Unidade Federada (ou fruição de serviço de transporte transmunicipal ou de comunicação, contratado em outra Unidade Federada), deve recorrer, nos termos do artigo 102, I, “a”, da Lei Maior ao STF, para, mediante ação direta de inconstitucionalidade, anular tais benefícios, que estimulam a indesejável “guerra fiscal”.

Disto infere-se que é assegurada ao contribuinte a compensação do ICMS incidido nas operações anteriores com o montante devido, ainda que o tributo não tenha sido efetivamente recolhido e independente de benefícios fiscais, tais como, crédito presumido, autorizados pelos Estados.

Enfim, vale frisar que somente à Corte Constitucional cabe declarar a inconstitucionalidade da norma contrária aos preceitos da Constituição Federal, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade.

3.2 Das restrições do direito ao crédito e a lei complementar 87/96

O Princípio da Não Cumulatividade, notadamente no que concerne ao ICMS, está muito bem delineado na Carta Magna, de tal modo que pode ser plenamente aplicado, sem quaisquer restrições, exceto no que tange àquelas expressamente estabelecidas no texto constitucional, *ex vi*, do artigo 155, § 2º, II, “a” e “b”, consoante abaixo transcrito:

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;

²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo. Malheiros. 2012. p. 406-407.

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

É de meridiana clareza a norma restritiva. Nela se observa que somente as hipóteses de isenção ou não-incidência são passíveis de obstruir o direito ao crédito para compensação com eventual débito relativo às operações ou prestações seguintes, assim como a glosa de crédito das anteriores.

Neste aspecto, é importante destacar que a observância do Princípio da Não-Cumulatividade, como preconizado pela Constituição Federal, é de tamanha magnitude que a origem dos créditos não tem qualquer relevância, isto é, os créditos não precisam advir da mesma mercadoria que será colocada no comércio ou do serviço que está prestando.

Para melhor elucidar, vale destacar brilhante lição do professor Roque Antonio Carrazza²⁹:

Reafirmamos que o direito à compensação está presente independentemente da origem dos créditos de ICMS. Melhor dizendo, o *princípio da não cumulatividade* não vincula os créditos relativos às etapas anteriores aos débitos gerados por operações ou serviços da mesma natureza. Pode-se, assim, por exemplo, utilizar créditos de ICMS provenientes do imposto incidente sobre o serviço de transporte intermunicipal para compensar, no todo ou em parte, o tributo devido pela operação mercantil posteriormente realizada.

O Princípio da Não-Cumulatividade permite ao contribuinte que o pagamento do imposto seja realizado parte em espécie e parte em créditos. Nada impede, porém, que a totalidade do pagamento da obrigação se dê na forma de créditos. Para tanto, basta que a quantidade de créditos a compensar seja equivalente ou superior ao montante de imposto devido à Fazenda Pública do Estado-membro.

De qualquer sorte, em que pese às exceções ao direito irradiado pelo Princípio da Não-Cumulatividade serem bem delimitadas na Carta Política de 1988, quais sejam, a isenção e a não incidência, a Lei Complementar 87/96, em alguns de seus dispositivos, a pretexto de disciplinar o regime de compensação do imposto na forma prevista no artigo 155, §2º, XII, “c”, da Lei Maior, acabou criando, em realidade, restrições ao direito do contribuinte creditar-se do imposto pago nas operações anteriores, destoando completamente das hipóteses acima destacadas, únicas capazes de impedir o exercício desta garantia constitucional.

Ao agirem assim, os legisladores complementares, deixaram de observar que a edição de ato normativo de tamanha relevância, tem, neste caso, o desiderato único de fixar

²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo. Malheiros. 2012. p. 425.

elementos bastantes para operacionalizar o regime de compensação dos valores envolvidos, tais como os documentos a serem utilizados, a periodicidade, transferência de créditos, alocação a estabelecimentos, etc.

Outrossim, vale trazer à baila alguns enunciados prescritivos da Lei Complementar 87/96, que denotam restrições mais significativas no tocante ao direito aos créditos oriundos do ICMS:

Art. 20...

§ 1º Não dão 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.

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

(...)

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

(...)

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

(...)

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

(...)

Art. 33

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

b) quando consumida no processo de industrialização;

Veja que a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 20, §1º, veda o creditamento de entrada de mercadorias ou prestação de serviços alheios às atividades do adquirente; estabelece restrições relacionadas à entrada destinada ao ativo permanente, fracionando o direito ao crédito na proporção de 1/48 mês, observando-se, ainda, que a alienação de tal bem antes de decorrido o lapso de quatro anos, impedem que aludidos créditos continuem a ser

abatidos e, enfim, o cancelamento de saldo de créditos após o quadragésimo oitavo mês, *ex vi*, § 5º, I, V e VII.

O enunciado do artigo 21, I e II, determina a glosa de créditos se a mercadoria entrada ou serviço tomado pelo adquirente for destinado à finalidade alheia às suas atividades, bem como nos casos de deterioração, perda e extravio de mercadorias.

Com efeito, também é possível notar que a legislação infraconstitucional impõe óbices através de exigências formais relacionadas à validade da documentação e prazos para a escrituração dos créditos e, também, condicionando o aproveitamento de créditos oriundos de mercadorias destinadas ao uso ou consumo ao transcurso de absurdo lapso temporal, conforme artigos 23 *caput* e 33, inciso I, do mesmo diploma normativo.

A despeito de tais limitações e vedações à ampla aplicabilidade do Princípio da Não-Cumulatividade ser totalmente contrárias aos ditames impostos pela própria Constituição Federal, o certo é que aludida norma de natureza infraconstitucional e complementar é válida e eficaz, posto que foi produzida por agente competente e com a observância dos procedimentos formais necessários, incluindo a publicidade do ato.

Sendo válida e eficaz, a norma produz seus regulares efeitos e deve ser aplicada ainda que contrária ao Texto Maior, a não ser que seja *ab rogada* por outra norma de mesma natureza ou advinda do Poder Judiciário em controle concentrado.

Acerca do assunto, com a propriedade que lhe é inerente, o jurisconsulto Paulo de Barros Carvalho³⁰ assevera:

As normas jurídicas, proposições prescritivas que são, têm sua valência própria. Delas não se pode dizer que sejam verdadeiras ou falsas, valores imanescentes às proposições descritivas da Ciência do Direito, mas as normas jurídicas serão sempre *válidas* ou *inválidas*, com referência a um determinado sistema “S”. E ser norma válida quer significar que mantém relação de pertinencialidade com o sistema “S”, ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim.

A validade não é, portanto, atributo que qualifica a norma jurídica, tendo *status* de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema de direito posto, de tal sorte que ao dizermos que u’ a norma “N” é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema “S”.

A ponência de normas em um dado sistema serve para introduzir novas regras de conduta para os cidadãos, como também modificar as que existem ou até para expulsar outras normas, cessando-lhes a juridicidade. Uma regra, enquanto não abrogada por outra, continua pertencente ao sistema e, como tal, reveste-se de

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo. Saraiva. 2011. p.113-115.

validade. A despeito de tais esclarecimentos, continua pertinente a afirmação segundo a qual u'a norma só tem sua validade retirada através de outra norma que o determine.

(...)

É intuitivo crer que a validade se confunde com existência, de sorte que afirmar que u' a norma existe, implica reconhecer sua validade, em face de determinado sistema jurídico. Do que se pode inferir: ou a norma existe, está no sistema e é, portanto, válida, ou não existe como norma jurídica. Sempre que o juiz deixa de aplicar u'a norma, por entendê-la inconstitucional, opinando por outra para ele mais adequada às diretrizes do ordenamento, nem por isso a regra preterida passa a inexistir, permanecendo válida e pronta para ser aplicada em outra oportunidade.

Ressalte-se, por oportuno, que não se quer afirmar que a aplicação da legislação infraconstitucional restritiva de direito à compensação comporta plena higidez. Muito pelo contrário, é indubitável que contraria o sistema jurídico vigente, que todos sabem, hierarquicamente, deve ser norteado pelos preceitos contidos na *Lex Legum*.

Apenas queremos lembrar que independentemente de seus vícios, a norma insculpida na Lei Complementar 87/96 ou em Leis emanadas pelos Estados-membros ou pelo Distrito Federal, produzem seus efeitos jurídicos de maneira plena e eficaz até que outra norma se sobreponha, retirando-lhe do sistema.

3.2.1 Estorno de crédito nos incentivos fiscais

O estorno de créditos nas hipóteses de incentivos fiscais outorgados por Unidades Federadas diversas está previsto na Lei Complementar 24/75 que dispõe sobre as desonerações oriundas de isenções, concessões de crédito presumido, devolução direta ou indireta do tributo, etc, que de toda forma resulte em diminuição ou extinção do ônus tributário.

Reza o artigo 1º, do referido diploma:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

De efeito, referida norma estabelece a necessidade de convênio entre os Estados-membros e Distrito Federal para outorgarem aos contribuintes benefícios fiscais de toda a natureza, de sorte que a concessão unilateral de benefício acarreta o estorno de créditos dele decorrente.

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

De maneira geral, as Unidades Federadas têm embasado a glosa de créditos decorrentes de benefícios concedidos unilateralmente ante na inobservância do próprio regramento constitucional, previsto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, o qual exige a regulamentação de tais concessões por intermédio de Convênios celebrados entre Estados e Distrito Federal.

Novamente vale destacar que a Constituição Federal apenas prevê o estorno ou vedação de créditos nos casos de isenção e não-incidência, não se olvidando que ainda assim, é dada a possibilidade dos Estados ou Distrito Federal disporem de maneira diversa, *ex vi* do artigo 155, § 2º, II, segunda parte.

José Eduardo Soares de Melo³¹ afirma que “*o adquirente das mercadorias situado em outra unidade federativa, tendo amparo documental contendo todos os elementos do negócio mercantil, não tem a obrigação de pesquisar a respeito da situação tributária do vendedor das mercadorias, indagando sobre concessão de incentivos, e eventual medida judicial que tenha sido interposta para suspender sua eficácia, etc.*”

O contribuinte não pode ter tolhido seu direito ao crédito sob circunstância que impõe dever de vigilância e que não lhe compete e tampouco pode ser atribuído, considerando, de toda forma, que a legislação que abarca os negócios do alienante é válida e eficaz, podendo, portanto, ser aplicada.

Outro aspecto bastante relevante está voltado a regularidade do contribuinte, conforme se observa no artigo 23, da Lei Complementar 87/96 que veda a compensação de créditos oriundos de documentos considerados pela Fazenda Pública inidôneos.

³¹ MELO, José Eduardo Soares. *ICMS: teoria e prática*. 12ª ed. São Paulo. Dialética. 2012. p. 306.

O que de fato deve ser levado a efeito é se a operação ou prestação de serviços está sendo praticada por contribuintes regularmente inscritos nos cadastros da repartição competente.

A situação de inidoneidade do contribuinte deve, antes que se estorne ou vede o direito ao creditamento do ICMS, ter plena publicidade de eventual bloqueio de inscrição, visto que o adquirente não pode ser prejudicado sem ter conhecimento da irregularidade obstativa do crédito.

Neste diapasão, vale trazer à colação, lição ministrada por Celso Antonio Bandeira de Mello³²:

Ao travarem relação jurídica com ressonância fiscal os contratantes tem o dever de exibirem, um ao outro, suas Fichas de Inscrição de Contribuinte (FIC). Daí resulta participarem ambos, de uma dupla situação jurídica, em reciprocidade, a saber: a) posição *passiva*, em relação ao outro, quanto ao dever de exigir documento; b) posição *ativa* em relação ao outro, quanto ao poder de exigir a exibição dele. Conforme esteja em uma ou outra dentre as duas posições jurídicas que devem ocupar reciprocamente, suas situações ante o fisco são distintas. Ou seja a) *Quem exhibe* (isto é, enquanto nesta posição) assume perante o Fisco a responsabilidade pelo que exibiu, pois a outra parte nada mais pode fazer senão consultar e conferir formalmente o documento que lhe é apresentado, nisto ficando esgotado seu dever;

b) *Quem recebe as informações* (isto é, enquanto nesta posição) assume perante o Fisco a responsabilidade de *transmitir com fidelidade* os dados que consultou no FIC, validade e operatividade dele. Desde que o documento apresentado possua a correta exteriorização do FIC, consistente dos elementos que deve ter, só lhe assiste aceitá-lo. Sua posição é meramente de quem exige da outra parte documento que a norma jurídica prevê. Sua função não é a de um investigador, nem a de um fiscal da Receita, nem a de um detetive, mas de um comerciante que deve, perante o Fisco, colher os dados que outrem está obrigado a lhe fornecer.

Porquanto, resta latente que a publicidade da medida resta absolutamente necessária. Assim, o contribuinte tomando os mínimos cuidados exigidos, capazes de denotar sua boa-fé, não pode ver seu direito de creditar-se do imposto cobrado em operações anteriores limitado ou até suprimido.

Seguindo esta diretriz o Colendo Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou por intermédio de julgamento de recurso representativo de controvérsia, nos termos do artigo 543-C, do CPC, Resp nº. 1.148.444-MG, nos seguintes termos:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE).

³² MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Ilícito Tributário: notas frias*. Revista de Direito Tributário nº. 62. São Paulo. Malheiros. 1993. p. 26.

NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS.
ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp

246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu, ao alienante)

(...)

4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

(...)

Também é oportuno lembrar outras circunstâncias de suma relevância no que tange a aplicabilidade do Princípio da Não-Cumulatividade. Neste passo, é importante frisar que a destinação dada às mercadorias adquiridas ou prestação de serviços tomados, como as destinadas ao uso, consumo e ativo permanente, não podem afetar o direito de creditamento do contribuinte, assim como também é inaceitável criar restrições ligadas ao vínculo entre as atividades negociais, sejam de operações de mercadorias ou prestações de serviços, posto que a relação a ser considerada para efeito de creditamento e posterior direito à compensação é relativa à operações ou prestações sucessivas, não à operações ou prestações da mesma mercadoria ou serviço.

Claro que mesmo diante de evidente inconstitucionalidade, tais vedações tem sido constante e indistintamente perpetradas, de tal sorte, como dito alhures, o atributo da norma

somente poderá ser conhecido e proclamado pelo Judiciário, não cabendo descumprir tais vedações sem o amparo judicial necessário, ou ainda, até que aludidos regramentos infraconstitucionais sejam postos fora do sistema.

3.2.1.1 Diferimento

Outro ponto que também deve ser abordado, ainda que de forma sucinta, são as operações tributadas por ICMS através de técnica de exigibilidade postergadas para momento futuro ao da ocorrência do fato gerador a qual se imputa a responsabilidade para terceiro. Isto é o diferimento. Utilizado principalmente em operações de circulação de mercadoria de menor grandeza, comumente praticadas por contribuintes com pouca estrutura organizacional, com o escopo de simplificar o procedimento de controle e arrecadação do tributo.

Estabelecida sua definição. Vale indagar se o diferimento se trata de uma forma de benefício fiscal ou uma simples técnica de arrecadação?

Parece-nos que se trata apenas de técnica de arrecadação, visto que a obrigação tributária não foi posta a margem do adimplemento.

Claro que existem situações peculiares que dão ao diferimento contornos de isenção ou não-incidência, como na hipótese da operação futura relativa a mercadoria adquirida sob o regime de diferimento não se suceder por algum motivo, *vg*, extravio ou avaria. Neste caso teríamos tido, em tese, o acontecimento de um fato que se subsume a hipótese da norma, não tendo, porém, produção de efeitos, ante a postergação do pagamento para negócio futuro que não ocorreu e jamais ocorrerá.

Enfim, no que tange ao diferimento, entendemos que para se ter direito ao crédito é necessário observar duas circunstâncias de cunho temporal: a) se na hipótese de determinada operação diferida o contribuinte receber mercadoria sem destaque do imposto na nota fiscal, não terá direito a se creditar dos valores. A operação anterior vista de maneira isolada, não era tributada; b) já no caso de adquirir bens que posteriormente serão alienados em operação diferida, o direito de crédito parece ser inegável.

Em todo o caso, nestas hipóteses, o Supremo Tribunal Federal tem se posicionado no sentido da vedação ao creditamento, consoante acórdão proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 325.623/MT:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO AO ADQUIRENTE. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE. 1. O regime de diferimento, ao substituir o sujeito passivo da obrigação tributária, com o adiamento do recolhimento do imposto, em nada ofende o princípio da não-cumulatividade (RE 112.098, DJ 14.02.92, e RE 102.354, DJ 23.11.84). 2. O princípio da não-cumulatividade do ICMS consiste em impedir que, nas diversas fases da circulação econômica de uma mercadoria, o valor do imposto seja maior que o percentual correspondente à sua alíquota prevista na legislação. O contribuinte deve compensar o tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, incidindo a tributação somente sobre valor adicional ao preço. 3. Na hipótese dos autos, a saída da produção dos agravantes não é tributada pelo ICMS, pois sua incidência é diferida para a próxima etapa do ciclo econômico. Se nada é recolhido na venda da mercadoria, não há que se falar em efeito cumulativo. 4. O atacadista ou industrial, ao comprar a produção dos agravantes, não recolhe o ICMS, portanto não escritura qualquer crédito desse imposto. Se a entrada da mercadoria não é tributada, não há créditos a compensar na saída. 5. Impertinente a invocação do princípio da não-cumulatividade para permitir a transferência dos créditos de ICMS, referente à compra de insumos e maquinário, para os compradores da produção agrícola, sob o regime de diferimento. 6. Agravo regimental improvido.

Sem ser pretensioso, ousa afirmar que o entendimento esposado pela Corte Suprema não apresenta simetria com o instituto do diferimento e consequentemente com a Constituição Federal, haja vista tratar-se de técnica de arrecadação e, ressalte-se, não benefício fiscal, postergadora do momento do cumprimento da obrigação para operação futura a ser adimplida por terceiro substituto, sendo este o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional.

Queremos dizer, com isso, que houve incidência da norma ao fato, tendo apenas sido alterado o instante do recolhimento da exação. E sabe-se que para a aplicação da regra da não-cumulatividade basta ocorrer a incidência da norma-padrão do ICMS; esta é a única exigência posta na Carta Política de 1988 para o pleno exercício do Princípio da Não-Cumulatividade.

3.2.1.2 Hipóteses de operações tributadas na forma do simples nacional

Temos aqui uma situação que também implica em limitações ao Princípio da Não-Cumulatividade, em que pese de já haver explanado em várias passagens a inconstitucionalidade que estas restrições a compensação do imposto acarreta.

A Lei Complementar nº 123/2006, entre outros assuntos, institui o estatuto nacional da microempresa e empresa de pequeno porte, regulando, por conseguinte, a forma de tributação e repartição de receitas entre os entes federativos.

Reza seu artigo 1º caput e inciso I:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno

porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

Observe que referido estatuto também impõe vedações e restrições no que concerne à não cumulatividade, consoante se infere da leitura dos artigos 23 e 24 que assim dispõem:

Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

§ 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.

(...)

Art. 24. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal.

Com efeito, os enunciados restritivos de direito ao crédito decorrente das operações que incidem ICMS, ora destacados, estão embasados no artigo 146, III, “d”; e não no artigo 155, § 2º, XII, “c”, ambos do Texto Maior.

Ressalte-se que o fundamento de validade da norma em questão apenas restou destacado para demonstrar que independentemente de fazer ou não referência expressa ao Princípio da Não-Cumulatividade, este sempre e em qualquer circunstância, exceto nas previstas pela própria Constituição Federal, deverá ser rigorosamente observado, sob pena de ocasionar colapso na própria sistemática do ICMS. Porém, sabemos que as normas restritivas são, de rigor, aplicáveis, haja vista serem válidas e eficazes.

3.3 Da regra matriz de incidência da não-cumulatividade

Antes de analisar a norma de incidência da não-cumulatividade sob o aspecto sintático, vale consignar que o professor Paulo de Barros Carvalho, criador da tese da regra-matriz de incidência tributária, entende que somente as normas instituidoras de tributos são aptas ao estudo mediante utilização desta metodologia.

No entanto, ao nos deixar seduzir pela excepcional e instigante teoria, pedimos licença ao grande mestre para utilizá-la em norma jurídica de outro jaez, diversa daquela para a qual foi criada, por entendermos ser bastante didático e aplicável no aspecto estrutural de qualquer norma, seja de que natureza for.

Portanto, para melhor compreensão da não cumulatividade, assim como em relação às normas de incidência tributária, a norma que implica o direito ao crédito e respectiva compensação, também pode ser explicada observando-se seu aspecto sintático.

De acordo com a metodologia, podemos verificar que do mesmo suporte físico surgem duas relações jurídicas, ou seja: uma operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte transmunicipal que enseja ao alienante ou prestador a obrigação de pagar o imposto devido; e outra em que o adquirente ou tomador passa a ter direito de crédito oriundo desta atividade econômica, sendo certo que todos estes fatos devem estar vertidos em linguagem competente, não se olvidando que o Fisco ocupa a posição de sujeito ativo na primeira hipótese, enquanto na segunda a de sujeito passivo.

Da mesma forma que qualquer outra estrutura normativa, a norma da não cumulatividade também é composta por antecedente e consequente e seus respectivos critérios.

Porém, antes de falar-se em direito à compensação devemos primeiro nos referir a norma que faz nascer o direito ao crédito. Esta norma, segundo André Felix Ricotta de Oliveira³³, seria na forma do seguinte juízo hipotético condicional: *“dado o fato do contribuinte ter adquirido mercadoria e/ou serviços tributáveis pelo ICMS e arcado com o encargo financeiro do respectivo imposto, deve ser então lhe conferido o direito ao respectivo crédito.”*

O mesmo autor assevera que não se pode confundir o crédito de ICMS que o contribuinte de fato tem quando arca com o ônus financeiro de uma operação ou prestação de serviço, sempre, é claro, relatada em linguagem competente, destacada em nota fiscal e lançada posteriormente em livros contábeis, com o exercício propriamente dito do princípio da não-cumulatividade que é a regra matriz do direito ao crédito.

A partir de então, é dado ao contribuinte o direito de escriturar seus créditos originários das aquisições de bens ou serviços de transporte transmunicipal e com a incidência desta norma, quando os créditos forem aproveitados, é que incide a regra-matriz do crédito do ICMS.

³³ OLIVEIRA, André Felix Ricotta. *A Regra-Matriz do Direito ao Crédito de ICMS*. Tese de Mestrado apresentado à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2010. p. 120.

Com isso, podemos inferir que existe a regra-matriz do crédito e a regra-matriz do direito ao crédito do ICMS que podem ser assim explicitadas, segundo estudos do autor destacado³⁴:

a) A regra matriz do crédito de ICMS.

-Hipótese

Critério Material: adquirir mercadoria e /ou serviços tributáveis pelo ICMS; *Critério Espacial*: território nacional; *Critério Temporal*: momento em que ocorreram as operações mercantis ou prestações de serviços;

-Consequente

Critério Pessoal: sujeito ativo, contribuinte de fato e de direito; sujeito passivo, Estado;

Critério Quantitativo: valores do ICMS referentes às entradas;

b) A regra matriz do direito ao crédito do ICMS.

-Hipótese

Critério Material: realizar a compensação entre crédito/débito; *Critério Espacial*: território estadual; *Critério Temporal*: apuração periódica do ICMS;

-Consequente

Critério Pessoal: sujeito ativo, contribuinte de fato e de direito; sujeito passivo, Estado;

Critério Quantitativo: os valores do ICMS referente às entradas e as saídas, ou seja, o crédito/débito;

Por fim, podemos observar que ao dissecar as normas que dão efetividade à não-cumulatividade, destacando, de maneira pormenorizada, seu plano sintático, ou seja, obtendo todos os critérios que compõem sua estrutura, contidos em seu antecedente e consequente, compreendemos melhor sua incidência no mundo fenomênico e consequente irradiação de efeitos.

³⁴ Ibid. p. 123

4 ASPECTOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS-TRANSPORTE

Tecidas as necessárias explanações sobre a incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como sobre o princípio da não cumulatividade, passemos agora à análise de alguns aspectos relacionados ao creditamento no ICMS-transporte.

De qualquer forma, antes de adentrarmos as especificidades do tema, não podemos nos olvidar que a despeito do sistema constitucional pátrio garantir a plena aplicabilidade do Princípio da Não Cumulatividade, excetuando apenas as hipóteses de isenção e não incidência, o legislador infraconstitucional no intuito corriqueiro de fazer prevalecer o instinto arrecadatário, acabou, de maneira geral, criando certas limitações ao direito do contribuinte se creditar do imposto pago nas operações anteriores, por intermédio, principalmente, das leis complementares 87/96 e 24/75, assim como de outras legislações promulgadas por diversas unidades federativas, tal como a Lei Paulista nº 6.374/89.

Em que pese as restrições contidas nestas legislações afrontarem a Constituição Federal, todas elas são válidas e produzem seus efeitos de maneira ampla e eficaz, posto que inseridas no sistema por órgão competente e de acordo com procedimento formalmente previsto.

Outrossim, os dispositivos nelas contidos com atributo de inconstitucionalidade somente podem ser apreciados pelo órgão judicante, cabendo a ele aplicá-los ou deixar de aplicá-los. E isso deverá ser feito até que outra norma a retire do sistema ou que o Senado Federal suspenda sua eficácia, após controle difuso de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do artigo 52, X, da Carta Maior ou, ainda, quando em controle concentrado a Corte Suprema declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

4.1 A não-cumulatividade do ICMS na prestação de serviços de transporte por empresas subcontratadas (insumos)

No Estado de São Paulo a subcontratação de prestação de serviços de transporte é definida pelo Decreto 45.490/2000 que assim dispõe:

Artigo 4º - Para efeito de aplicação da legislação do imposto, considera-se:
(...)
II - em relação à prestação de serviço de transporte:
(...)

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

Artigo 205 - Tratando-se de subcontratação de serviço de transporte, como definida no inciso II do artigo 4º, a prestação será acobertada pelo conhecimento de transporte emitido pelo transportador contratante, observado o seguinte:

I - no campo "Observações" desse documento fiscal ou, sendo o caso, do Manifesto de Carga previsto no artigo 167, deverá ser anotada a expressão "Transporte Subcontratado com ..., proprietário do veículo marca ..., placa nº ..., UF ..";

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

Por seu turno, a Lei nº 6.374/89 disciplinou a sujeição passiva para as hipóteses de subcontratação da seguinte maneira:

Artigo 8º - São sujeitos passivos por substituição, no que se refere ao imposto devido pelas operações ou prestações com mercadorias e serviços adiante nominados: (Redação dada pela Lei 9.176/95, de 02-10-1995; DOE 03-10-1995)

(...)

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

Como se pode notar a legislação bandeirante regulamentou a modalidade de subcontratação de serviços de transporte para efeito de pagamento do ICMS, alterando a sujeição passiva para a empresa contratada, isto é, a que promova a cobrança integral do preço.

Contudo, os dispositivos acima destacados, ao mesmo tempo em que modificam a sujeição passiva, também criam óbices a plena aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade, pois quando o artigo 205, inciso II, dispensa a emissão de documento fiscal pelo transportador subcontratado, acaba por mutilar o direito do contratado se creditar do imposto devido na prestação anterior que deve ser considerado insumo da prestação de serviço globalmente considerada.

Prejudica a possibilidade de creditamento porque fulmina a linguagem das provas, impedindo a constituição de um fato jurídico, isto é, o evento que se verificou no mundo fenomênico vertido em linguagem competente.

É cediço que o sistema constitucional não permite que meras obrigações acessórias sejam capazes de criar óbices ao direito de creditamento, contudo, o legislador infraconstitucional engenhou uma série de artifícios com escopo de limitar a aplicação da não cumulatividade. A própria Lei Complementar 87/96, artigo 23, *caput*:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Corroborando com esta assertiva o Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou pela necessidade do cumprimento formal da obrigação acessória onde o crédito deve ser devidamente destacado em documento hábil:

(...)

Aproveitamento de créditos relativos a subcontratação de serviços de transporte. O exame desta questão, também, não depende da realização de provas. Trata-se apenas de saber se o Apelante tem direito ao creditamento de valores pagos a terceiros para a realização do serviço apontados em recibos. Ora, como ressaltado pela autoridade fazendária, o creditamento, em caso de subcontratação, depende da emissão de conhecimento de transporte rodoviário de cargas, conforme exige o Regulamento do ICMS (art. 65, livro II 3º), sendo inidôneo, ao efeito de aproveitamento, mero recibo, que não se constitui em documento fiscal. AGRADO DE INSTRUMENTO Nº 505.786 – RS (rel. Min. José Delgado)

(...)

De maneira contundente e contrária aos enunciados prescritivos restritivos de crédito, Ives Gandra da Silva Martins³⁵ assevera:

Ora, se o artigo 20 estendeu inclusive aos bens do ativo permanente o direito ao creditamento desonerador do ICMS posterior, como impedir que todo o ICMS pago por empresas subcontratadas, não seja compensado?

Em outras palavras, todo o ICMS devido por subcontratadas nas operações em que os contratados deverão recolher o tributo pelo total dos serviços prestados (próprios e subcontratados) deve ser abatido do imposto final, risco de o tributo tornar-se cumulativo, o que é, manifestamente, vedado pelo texto supremo.

E complementa:

A técnica de apuração periódica de imposto sobre imposto, pressupõe o ciclo circulatório em que aqueles que geram a operação final gozam de um direito constitucional de sem compensar dos impostos incidentes nas operações anteriores, não podendo dele serem privados, por exclusiva técnica de controle documental em que os obstáculos criados pelo Fisco implicam em tornar cumulativo o ICMS incidente sobre a totalidade do contrato, visto que, tanto o ICMS devido pelo subcontratado como aquele devido pelo contratante se somam sem qualquer possibilidade de compensação.

De qualquer sorte, as limitações formais ao direito de compensação e plena aplicabilidade do Princípio da Não-Cumulatividade fere frontalmente a Constituição Federal e, ainda, o preceptivo insculpido no artigo 20, da Lei Complementar 87/96.

³⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS – Crédito pelas Empresas de Transporte do Imposto Pago nos Insumos das Subcontratadas*. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 25. São Paulo. 1997. p. 145.

Contudo, como dito alhures, não podemos nos esquecer que o direito é constituído de linguagem e esta deve ser vertida na forma estabelecida pelo sistema, sem a qual não haveria fato jurídico a se subsumir ao antecedente da norma que outorga o direito ao crédito.

Portanto, infere-se que a prestação de serviços por empresa de transporte subcontratada enseja o direito ao creditamento do ICMS pago ao final da operação pela contratada, pois se trata de insumo utilizado na consecução da atividade de prestação de serviços de transporte transmunicipal, desde que devidamente documentado, com destaque no conhecimento de transporte que necessariamente deveria ser emitido pela subcontratada, mas não o é, no caso do Estado de São Paulo, por expressa previsão legal.

4.2 Da vedação de crédito aos prestadores de serviços de transporte subcontratados na aquisição de insumos

Partindo da premissa explanada no subcapítulo 4.1, nele pudemos observar que na prestação de serviços de transporte com a utilização de empresas subcontratadas, a sujeição passiva foi modificada, aplicando-se o regime de substituição tributária onde o contratado (subcontratante) para realizar o serviço, foi incumbido pelo legislador a adimplir com a obrigação tributária ainda que a efetiva prestação seja realizada por terceiros subcontratados.

Desta forma, vê-se que o subcontratado ao realizar o transporte, o faz por conta e ordem do contratado, este sim, com relação negocial direta e única com o tomador.

Com isso queremos apenas demonstrar que ao adquirir insumos para a consecução de suas atividades, o subcontratado não pode, em hipótese alguma, creditar-se do ICMS pago no ciclo anterior de operação, pois não está sendo onerado pelo pagamento do imposto quando da prestação de seus serviços.

Neste sentido, a 8ª Turma Julgadora do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo assim se pronunciou nos autos do Recurso Ordinário nº. DRT -10-358831/2011:

(...)

Portanto, como pode se verificar, na subcontratação (i) o transportador subcontratado está dispensado da emissão do CTRe; e (ii) o imposto devido na prestação deve ser recolhido pelo transportador subcontratante, inclusive no que diz respeito à parcela relativa ao transporte prestado pelo subcontratado.

13. Decorre daí que o serviço executado pelo subcontratado não resulta em qualquer lançamento do imposto quando de sua prestação. Isto é, o subcontratado não promove o lançamento a débito do imposto no regime de subcontratação.

14. A principal consequência desta análise consiste em concluir que o subcontratado não faz jus ao creditamento do imposto incidente nas aquisições de combustível utilizado na prestação de serviços de transporte pelo subcontratante, haja vista que a prestação de seus serviços a que alude o AIIM não foram onerados pelo ICMS, enquadrando-se nas hipóteses previstas no artigo 60, inciso II, e artigo 67, inciso II, do RICMS/OO, os quais, conforme demonstrado acima, afastam a possibilidade de creditamento do imposto por parte da Recorrente.

(...)

Com efeito, é imperioso frisar que a simples transferência de sujeição passiva não é bastante para afastar o direito de crédito oriundo do Princípio da Não-Cumulatividade. Como dito em outra passagem, o diferimento é somente a postergação do cumprimento da obrigação tributária para momento futuro a ser realizado por terceiro, mas que não impede a incidência do imposto e, consequentemente, deve ser plenamente assegurado o direito de o contribuinte creditar-se do imposto pago nas operações anteriores, sob pena de colapso da própria sistemática do ICMS.

Entretanto, não se pode olvidar que as normas de caráter infraconstitucional, em que pese ir de encontro aos preceitos da Constituição Federal, são válidas e eficazes, de tal forma que enquanto não forem postas para fora do sistema, produzirão seus regulares e jurídicos efeitos.

4.3 Do crédito decorrente do ICMS incidente sobre insumos utilizados na prestação de serviços de transporte por empresas subcontratadas

Situação diferente da apresentada no item anterior (4.2) acontece nos casos de prestação de serviços de transporte onde a contratada, optante pela terceirização do serviço, subcontrata outras transportadoras para a consecução de sua atividade, assumindo, porém, todo o ônus financeiro na aquisição de combustíveis que serão utilizados no transporte.

Claro que nesta hipótese nem haveria se cogitar de créditos de ICMS em favor das subcontratadas, visto que não são estas que suportam ônus financeiro pela aquisição dos combustíveis (insumos), mas sim, a subcontratante. E cabe a ela o direito de se creditar do imposto incidente sobre tais insumos.

Em que pese a desnecessidade de normatização da não-cumulatividade por legislação infraconstitucional, visto que a Constituição Federal é exaustiva ao regular a matéria, a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 20, estabelece:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de

que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

De efeito, infere-se que o imposto incidente sobre o combustível adquirido para a utilização pelos subcontratados, por se tratar de insumo utilizado na cadeia de circulação, é absolutamente passível de compensação com o imposto devido pelo contratado.

Outrossim, vale trazer a colação importante conclusão do eminente tributarista Ives Gandra da Silva Martins³⁶ sobre resposta à consulta n°. 539 de lavra da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo:

‘10.Depreendendo do exposto no subitem 1.3. que se trata de subcontratação de serviços de transporte, definida no inciso III, do artigo 49 do RICMS/91 como ‘aquela firmada na origem da prestação do serviço, por opção do transportador em não realizar o serviço por meio próprio’, e das indagações contidas nos subitens 2.4 e 2.5 que se trata do insumo combustível, asseveramos que a Consulente, por não estar realizando a prestação, não tem direito de crédito relativamente ao imposto que o onera. Como a Consulente não informa nessas indagações quem adquire os insumos utilizados nas prestações realizadas por outros transportadores ou por seus franqueados e partindo da premissa que os mesmos foram adquiridos por estes, falta a Consulente a legitimidade de interesses exigida no artigo 575 do RICMS/91, razão pela qual, nos termos do inciso V do artigo 582 do mesmo regulamento, negamos efeitos a essas indagações’, o que, vale dizer, “a contrário sensu”, que se informasse ser ela a adquirente dos insumos, seu direito seria assegurado. Só não o foi à falta de prova de quem suportava o ICMS incidente sobre a operação.

Portanto, não resta dúvida que os insumos (combustíveis) utilizados na prestação de serviços pelas transportadoras subcontratadas, se adquiridos pela contratada (subcontratante), são passíveis de gerar crédito de ICMS única e exclusivamente em favor da última.

4.4 Operação interestadual não tributada e o estorno de crédito da prestação de serviço de transporte

A não cumulatividade amplamente consagrada na Carta Política comporta suas exceções, e estas estão devidamente delimitadas no artigo 155, §2º, II, alíneas “a” e “b”, assim transcritas:

- 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;

³⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito a Compensação do ICMS Incidente sobre Combustíveis e Insumos nas Operações de Transporte mesmo quando realizadas mediante Subcontratação*. Revista Dialética de Direito Tributário n°.151. São Paulo. 2008. p. 141.

Neste passo, é bom notar que a limitação ao exercício do princípio da não-cumulatividade possui duas variantes, sendo uma voltada à vedação e outra ao estorno dos créditos oriundos do ICMS.

Quanto ao estorno de crédito é imperioso destacar que o Texto Magno somente o prevê nas hipóteses de isenção ou não incidência relativa às operações anteriores. E isto quer dizer que não se pode considerar para efeito de glosa de créditos às prestações de serviços tanto de transporte como de comunicação.

Partindo para o que realmente nos interessa, podemos notar que os casos de operações interestaduais isentas ou não tributadas pelo ICMS são passíveis de estorno por expressa previsão constitucional.

No entanto, quando esta operação não tributada é viabilizada pela prestação de serviço de transporte interestadual a questão relacionada a não cumulatividade ganha novos contornos, pois além de não ser imune e tampouco isenta, a prestação de serviços não está inserida na hipótese de estorno constitucionalmente prevista.

À propósito vale trazer a colação o magistério do eminente professor, Sacha Calmon Navarro Coelho³⁷:

...a Constituição Federal, em casos de isenção ou não-incidência do ICMS na etapa subsequente, apenas autoriza a anulação dos créditos relativos às operações de circulação de mercadorias, jamais aqueles relativos às prestações de serviços de transporte e de comunicação.

(...)

Em sua formulação literal, a norma constitucional, que permite o estorno, distingue duas situações:

- a primeira refere-se a operações ou prestações de serviços anteriores isentas ou não tributadas que são sucedidas por operação ou prestação tributada: nessa hipótese, fica vedada a concessão de crédito presumido para compensação com o imposto devido, tanto em relação às operações de circulação de mercadoria como às prestações de transporte ou de comunicação anteriores, salvo se dispuser em contrário a legislação;

- a segunda refere-se a operações de circulação de mercadorias tributadas, mas sucedidas por operações isentas ou não tributadas: nesse caso anulam-se os créditos relativos às operações anteriores. E apenas isso. Não tolera a Constituição Federal a anulação dos créditos relativos às prestações de serviços anteriores (de transporte ou de comunicação) que tenham sido tributadas.

...a Constituição Federal não admite o estorno ou anulação do crédito em relação ao serviço prestado. Deverão ser anulados os créditos relativos às operações de

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *ICMS - Combustíveis e Lubrificantes – Operações e Prestações de Serviços de Transporte*. Revista Dialética de direito Tributário nº.64. São Paulo, 2001. p. 153.

circulação anteriores, se a etapa de circulação subsequente for isenta ou não tributada. Entretanto a Constituição não autoriza a anulação do crédito relativo às prestações de serviços anteriores, muito menos condiciona sua manutenção à natureza da operação que lhe deu causa.

Em que pese o Texto Maior ser bastante claro no que tange a impossibilidade de estorno de crédito oriundos da prestação de serviços, notadamente de transporte, quando a operação seguinte é isenta ou não tributada, várias são as legislações estaduais que no intuito arrecadatário dispõe de maneira diversa, como por exemplo, a Lei 6.374/89, do Estado de São Paulo *in verbis*:

Art. 37 - A isenção ou a não-incidência, salvo determinação em contrário:
I - não implica crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
II - acarreta a anulação do crédito relativo às operações **ou prestações anteriores**.
(Grifo Nosso)

Note-se que a legislação paulista (*tanto a lei destacada como o RICMS/2000, art. 60, II*) acrescenta a expressão *prestações de serviços* no intuito de driblar a disposição constitucional que apenas prescreve a possibilidade de estorno ou anulação de crédito para os casos de operações que certamente se referem à circulação de mercadorias.

Assim, é claro que em situações como a apresentada no Estado de São Paulo, não se pode fazer *tabula rasa* da imposição legal para o estorno ou anulação dos créditos advindos de prestação de serviços de transporte nas operações isentas ou não tributadas ainda que eivada do vício de inconstitucionalidade, pois é certo que a Administração Tributária deverá proceder obrigatoriamente da forma estabelecida em lei, sendo que seus agentes não tem a faculdade de analisar se tal enunciado normativo está ou não em consonância com a Constituição Federal.

4.5 A manutenção do crédito dos insumos na prestação de serviços de transporte destinada ao exterior

Os insumos necessários (combustível, óleo, etc.) a consecução dos serviços de transporte cujo destino final está situado fora do país são tributados pelo ICMS e, portanto, nos vem a indagação se os créditos deles decorrentes poderão ser aproveitados em compensação futura com débitos de outras operações ou prestações?

Antes de respondermos ao questionamento acima, mister se faz relembrar que as prestações de serviços de transporte à destinatários no exterior são imunes, consoante preconizado pelo artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Carta Magna, nos seguintes termos:

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;

Em sintonia com a Constituição Federal, a Lei Complementar 87/96, dispõe:

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;

Como se pode notar a norma insculpida no Texto Supremo fixa a imunidade da prestação de serviços de transporte à destinatário no exterior e concomitantemente regula a plena aplicabilidade da não-cumulatividade dos insumos necessários as referidas prestações.

Diversamente dos das hipóteses de isenção ou não incidência que obrigam o estorno ou anulação dos créditos oriundos de operações anteriores, a exportação comporta tal exceção uma vez que o Estado tem por escopo desonerar atividades que destinem serviços ou mercadorias para o exterior, sempre no intuito de aumentar o *superávit*. E sendo assim, é muito importante que a desoneração tributária não seja empecilho à plena aplicação do princípio magno da não-cumulatividade, permitindo, por conseguinte, que as operações de aquisição de insumos constituam crédito de ICMS para aproveitamento em operações internas ou até mesmo para transferência a terceiros, conforme artigo 25, § 1º, II e § 2º, II, da Lei Complementar 87/96, sendo no Estado de São Paulo regulamentado pelo artigo 70 e 73, do RICMS/2000 (Decreto 45.490/2000).

O § 2º, do artigo 21, da Lei Complementar 87/96 dispões da mesma maneira:

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

Pela manutenção do crédito oriundo de insumos na situação aqui tratada, vale trazer à colação importante trecho do voto proferido em julgamento de Recurso Ordinário sob o nº. DRT-09-240681/2008, do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo:

ICMS - Prestação de serviços de transporte internacional. Direito à manutenção do crédito. Hipótese contemplada pela alínea "a" do inciso X, da *CFI88*; § 21, do artigo 21, da LC n. 87196 e art. 43, da Lei n. 6.374189. Recurso ordinário conhecido e parcialmente provido.

(...)

Para a recorrente, apesar de imune, a prestação de serviços de transporte internacional e até mesmo aquela destinada à exportação (prestação de serviços de transporte até a entrega da mercadoria para • exportação), a que se referem os demonstrativos de fls. 104, 114 e 121 dos autos, garante ao contribuinte o direito à manutenção do crédito, nos termos de julgados do STJ.

Assiste razão a recorrente quanto a alegação do direito à manutenção do crédito na hipótese de posterior prestação de serviços de transporte internacional.

A Primeira Seção do C. Superior Tribunal de Justiça já decidiu pelo reconhecimento do direito à exoneração do ICMS nas prestações de serviço de transporte de mercadorias destinadas à exportação:

‘A Seção entendeu que não incide o ICMS na operação de transporte interestadual de produto destinado ao exterior, conforme dispõe a LO n. 87/1 996, art. 30 . Assim, ao prosseguir o julgamento, conheceu dos embargos e deu-lhes provimento. Precedentes citados: REsp 418.957-1VÍT, DJ 261812002; RMS 15.194-1VÍT, DJ 291312004, e AgRg no Ag 308.752-MG, DJ 3011012000. EREsp 710.260-RO, Rel. Mm. Eliana Calmon, julgados em 2712/2008.

TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSPORTE INTERESTADUAL DE MERCADORIA DESTINADA À EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. LC N° 87196, ART. 30, II. PACIFICAÇÃO DA MATÉRIA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE. 1. "O art. 30, II da LC 87196 dispõe que 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 que contraria o espírito da LC 87196 e da própria Constituição Federal. Interpretação em sentido diverso implicaria em ofensa aos princípios da isonomia e do pacto federativo, na medida em que se privilegiaria empresas que se situam em cidades portuárias e trataria de forma desigual os diversos Estados que integram a Federação" (EResp 710.260/RO, Primeira Seção, Rel. Min. a Eliana Calmon, DJU de 14.04.08). REsp 1022918 / RO RECURSOESPECIAL 200810011095-2, Ministro CASTRO MEIRA, 2ª Turma, DJe 1110912008.’

Ademais, com a edição da EC n. 4212003, a isenção heterônoma do ICMS nas exportações foi elevada à condição de imunidade, portanto, sujeita às regras de interpretação teleológica e finalística próprias do instituto, além de estender as garantias constitucionais à manutenção do crédito previstas na alínea "a" do inciso X, do artigo 155 da CF/88, cuja redação é a seguinte:

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***; (Redação dada pela Emenda Constitucional n° 42, de 19.12.2003)

Logo, é de se observar, que a ausência de controvérsia quanto à natureza das operações/prestações relacionadas pelo Fisco nos demonstrativos de fls. 104, 114 e 121 (frete internacional), me leva a concluir pela exclusão do inciso II, do artigo 67, do RICMS/2000, por inaplicável ao caso concreto, em prol da aplicação da alínea "a", do inciso X, do artigo 155, da CF/88, garantidor do direito à manutenção do crédito na hipótese da ocorrência de operações/prestações que destinem mercadorias para o exterior.

Já me adiantando a eventual discussão a respeito da limitação imposta pelo artigo 28 da nova lei processual paulista, esclareço que não se trata de deixar de aplicar lei ou dispositivo regulamentar por inconstitucional, mas sim, de aplicação direta de preceito constitucional em situação regulada por dispositivo legal diverso, qual seja, o § 20, do artigo 21, da LC n. 87/1961 e de interpretação conforme a Constituição do art. 43, da Lei n. 6.374/1989, assim redigido:

Art. 43. Não se exigirá o estorno do crédito:

- em relação ao imposto correspondente à entrada de mercadoria ou serviço objeto de operação ou prestação que os destine ao exterior.

Enfim, o certo é que os insumos utilizados nas prestações de serviços a destinatários no exterior devem ter o montante do imposto pago creditado em conta corrente para posterior compensação com o *quantum* devido na saída do serviço, sob pena de afrontar o Princípio da Não-Cumulatividade, garantia constitucionalmente prevista em nosso ordenamento jurídico.

4.6 Estorno ou vedação de crédito na aquisição de combustível por prestador de serviços de transporte

Outro ponto que merece consideração está relacionado às hipóteses de aquisição de combustível por empresa transportadora que utiliza parte desta mercadoria para uso e consumo do próprio estabelecimento.

Não resta dúvida que o combustível é elemento necessário a consecução da atividade da empresa transportadora, ou seja, faz parte do próprio ciclo da prestação de serviços, sendo, portanto, considerado insumo.

Mas é importante ficar atento às situações em que a Administração Tributária considere a mercadoria entrada no estabelecimento, normalmente tido por insumo, como destinada ao uso e consumo do adquirente.

Apesar de o nosso sistema jurídico ter como regra a plena aplicação do princípio da não-cumulatividade, excetuadas às hipóteses de isenção e não-incidência, o legislador infraconstitucional sempre muito ávido por recursos, impôs limitação ao creditamento de bens e serviços destinados ao uso e consumo, condicionando a eficácia à termo, senão veja-se o disposto no artigo 33, II, da LC 87/96:

Art.33...

II – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)
(...)

Nem é preciso dizer que aludido dispositivo vai de encontro à garantia da não-cumulatividade perpetrada pela Carta Magna. No entanto, o Supremo Tribunal Federal se posicionou de maneira totalmente diversa, permitindo, desta forma, perpetuação das violações ao Princípio da Não-Cumulatividade:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. SUPERVENIÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N. 102/00. CRÉDITO DE ICMS. LIMITAÇÃO TEMPORAL À SUA EFETIVAÇÃO. VULNERAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES. 1. O Plenário desta Corte, no julgamento da ADI-MC n. 2.325, DJ de 4.10.04, fixou entendimento no sentido de não ser possível a compensação de créditos de ICMS em razão de operações de consumo de energia elétrica ou utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo do próprio estabelecimento. 2. As modificações nos artigos 20, § 5º, e 33, da Lei Complementar n. 87/96, não violam o princípio da não-cumulatividade. Agravo regimental a que se nega provimento. RE 461.878 AgR/MG, Relator Min. EROS GRAU, Segunda Turma, DJe de 01/08/2008.

...

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA DECISÃO MONOCRÁTICA. PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE. RECEBIMENTO DOS DECLARATÓRIOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. ICMS. NÃO CUMULATIVIDADE. BENS DESTINADOS AO USO, AO CONSUMO E AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO CONSTITUCIONAL AO CRÉDITO DO IMPOSTO. IMPOSSIBILIDADE DE REAPRECIAÇÃO DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 279 DO STF. Na esteira da jurisprudência desta Corte, os embargos de declaração opostos contra decisão monocrática, almejando a concessão de efeitos infringentes, devem ser recebidos como agravo regimental, por força do princípio da fungibilidade. O princípio da não cumulatividade do ICMS, inscrito no art. 155, § 2º, I, da Carta de 1988, não fundamenta, por si só, o direito ao creditamento nas aquisições de bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento. A legislação pode consagrá-lo, em conformidade com os arts. 20 e 33 da LC 87/1996, mas a Lei Maior não impõe que o faça. É inviável reapreciar a prova pericial e as categorias de bens adquiridos pela autora, segundo a classificação acolhida pelo perito, nos termos da Súmula STF 279: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”. Embargos de declaração conhecidos e recebidos como agravo regimental, ao qual se nega provimento. (AI 488345 ED / SP DJe-237 DIVULG 03-12-2012 PUBLIC 04-12-2012)

...

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIFERENÇA ENTRE CRÉDITO FÍSICO E CRÉDITO FINANCEIRO. DISCUSSÃO SOBRE O MODELO ADOTADO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. 1. Esta Corte tem sistematicamente entendido que a Constituição de 1988 não assegurou direito à adoção do modelo de crédito financeiro para fazer valer a não-cumulatividade do ICMS, em toda e qualquer hipótese. Precedentes. 2. Assim, a adoção de modelo semelhante ao do crédito financeiro depende de expressa previsão Constitucional ou legal, existente para algumas hipóteses e com limitações na legislação brasileira. 3. No caso em exame, a parte-embargante insiste em requerer os créditos posteriores à Lei Complementar 87/96, o que não é possível, como verifica-se da jurisprudência desta Corte. Embargos de declaração rejeitados. (AI 685740 AgR-ED / SP DJe-194 DIVULG 14-10-2010 PUBLIC 15-10-2010)

Portanto, diante da chancela do próprio guardião da Constituição Federal, o crédito de ICMS oriundo de mercadoria destinada a uso e consumo do estabelecimento prestador de serviços de transporte, por imposição normativa de suspensão de sua eficácia, não poderá ser lançado na conta fiscal do contribuinte.

4.7 O creditamento de ICMS derivado da prestação de serviços de transporte por empresa optante do simples nacional (LC 123/2006)

As empresas optantes do Simples Nacional também são geradoras de crédito de ICMS para os tomadores de seus serviços.

A Lei Complementar nº. 123/2006 dispõe neste sentido:

Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

§ 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.

§ 2º A alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ICMS previsto nos Anexos I ou II desta Lei Complementar para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da operação.

§ 3º Na hipótese de a operação ocorrer no mês de início de atividades da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, a alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo corresponderá ao percentual de ICMS referente à menor alíquota prevista nos Anexos I ou II desta Lei Complementar.

§ 4º Não se aplica o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo quando:

I - a microempresa ou empresa de pequeno porte estiver sujeita à tributação do ICMS no Simples Nacional por valores fixos mensais;

II - a microempresa ou a empresa de pequeno porte não informar a alíquota de que trata o § 2º deste artigo no documento fiscal;

III - houver isenção estabelecida pelo Estado ou Distrito Federal que abranja a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês da operação.

IV - o remetente da operação ou prestação considerar, por opção, que a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º do art. 18 desta Lei Complementar deverá incidir sobre a receita recebida no mês.

Note-se que a legislação é autoexplicável. O tomador da prestação de serviços de transporte de empresa optante do Simples Nacional faz jus ao creditamento de ICMS desde que destinado à industrialização ou comercialização. Isto quer dizer que o serviço tomado deve ser destinado ao ciclo de atividade do adquirente. Assim, no caso em que o tomador, na qualidade de prestador de serviços de transporte, optar pela subcontratação de prestadores de serviços de mesma natureza, sendo estes inseridos no regime simplificado da Lei Complementar 123/2006, para a consecução da atividade fim, estaremos diante de insumo passível de creditamento pelo tomador de serviços.

Enfim, não se pode olvidar da necessidade de destaque do valor atinente ao percentual de ICMS na nota fiscal emitida pela empresa subcontratada.

No mais, o § 4º fixa as hipóteses em que o Princípio da Não-Cumulatividade é posto à margem das transações praticadas com empresas optantes do Simples Nacional.

Sobre o tema, vale ressaltar que o Supremo Tribunal Federal entendeu pela existência de Repercussão Geral, consoante ementa abaixo transcrita:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTE EMPRESA DE PEQUENO PORTE. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO SISTEMA SIMPLIFICADO DE RECOLHIMENTO DO ICMS DO ESTADO DE SÃO PAULO – SIMPLES. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO ICMS PAGOS NA OPERAÇÃO ANTECEDENTE. NÃO-CUMULATIVIDADE. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. NO RE 632783. BAIXA À ORIGEM.

Decisão: Trata-se de recurso extraordinário com agravo, em que se discute, em síntese, o aproveitamento de créditos do ICMS recolhido através do Sistema Simplificado de Recolhimento do ICMS do Estado de São Paulo – SIMPLES por aplicação do princípio da não-cumulatividade, teve sua repercussão geral reconhecida pelo Plenário desta Suprema Corte no RE 632783-RG, da Relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, cuja ementa restou assim editada:

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. APLICAÇÃO DE METODOLOGIA DE CÁLCULO CONHECIDA COMO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA À EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. ALEGADAS USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA ESTABELECE O TRATAMENTO FAVORECIDO DAS MICRO E DAS PEQUENAS EMPRESAS (ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO) E DA REGRA DA NÃO-CUMULATIVIDADE (ART. 155, § 2º DA CONSTITUIÇÃO). ENCAMINHAMENTO DE PROPOSTA PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. Tem repercussão geral a discussão sobre a cobrança do ICMS de empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL, na modalidade de cálculo conhecida como diferencial de alíquota. Este paradigma encontra-se com pedido de inclusão em pauta para julgamento em 19/11/2012.

Destarte, em observância ao disposto no art. 328, parágrafo único do RISTF c.c. art. 543-B do Código de Processo Civil, dou provimento ao agravo, e determino a baixa dos autos à origem, onde deverá o extraordinário aguardar sobrestado até final julgamento do paradigma pelo Pleno. (RE 640807/SP DJe-075 DIVULG 22/04/2013 PUBLIC 23/04/2013)

Como se pode notar, a plena aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade é garantia que se impõe por determinação constitucional, sendo, no caso das empresas optantes pelo Simples Nacional, regulado de maneira específica, devido às peculiaridades do regime jurídico por elas adotado.

Contudo, em que pese a clareza do ordenamento jurídico pátrio, a sistemática da não-cumulatividade para a hipótese referenciada (Simples Nacional) ainda comporta incertezas, que ansiosos, os contribuintes, aguardam definições por parte de nossa Corte Constitucional.

5 CONCLUSÃO

Por todo exposto no presente trabalho, pudemos verificar que o ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal tem amparo na Constituição Federal, *ex vi*, do artigo 155, II, onde é possível localizar todos os critérios que compõem o antecedente e o consequente da regra-matriz de incidência tributária.

Também observamos que por se tratar de imposto plurifásico, visto que, em regra, incide em todas as fases da cadeia de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte ou de comunicação, o ICMS é também, não-cumulativo, pois, por imposição constitucional (artigo 155, § 2º, I) o imposto *cobrado* nas operações ou prestações anteriores será compensado com o imposto devido nas operações ou prestações subsequentes.

Assim, a não-cumulatividade é princípio que impõe uma sistemática de arrecadação que visa desonerar a atividade de produção ou prestação, fazendo com que o ônus da exação seja suportado somente pelo consumidor final e, ainda assim, por um valor praticável no mercado, que permita a livre concorrência entre as empresas independentemente da ordem em que figurar no ciclo de produção.

Para delinear melhor o Princípio da Não-Cumulatividade em seu aspecto teleológico, mister se faz ressaltar que a expressão *imposto cobrado* contida no dispositivo constitucional significa imposto incidido. Não é o pagamento do imposto na operação ou prestação pelo contribuinte que enseja o direito ao crédito e consequente compensação, mas sim, a subsunção do evento ocorrido no mundo fenomênico, vertida em linguagem competente, à hipótese prevista no suposto da norma. D'outro modo, a aplicação da não-cumulatividade nas situações em que se apresenta o diferimento, ficaria totalmente prejudicada, em que pese, é claro, inúmeras restrições e vedações neste sentido imposta por legislações emanadas pelos diversos Estados da Federação.

No mais, também não faz sentido o adquirente de mercadorias ou tomador de serviços atuar como fiscal da Administração Tributária, sendo, portanto, ingerente nos negócios de terceiro, praticando atos, não como uma pessoa prudente e zelosa, mas como uma pessoa pertencente aos quadros de agentes da fiscalização. Isto seria um verdadeiro absurdo e dificultaria por demais a aplicação plena da não-cumulatividade.

As únicas restrições ou limitações ao Princípio da Não-Cumulatividade estão previstas na própria Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, inciso II, hipóteses de isenção ou não

incidência; e mesmo assim, com ressalva do inciso II, permitindo que o legislador infraconstitucional disponha em sentido contrário.

Se levado à efeito o que preconiza nossa Carta Maior, a não-cumulatividade deveria ser aplicada de maneira irrestrita, na forma do regime de crédito financeiro, isto é, todos os custos de operação ou prestação que vierem onerados pelo ICMS, devem outorgar crédito ao contribuinte, pois somente desta maneira a finalidade desta sistemática poderia ser alcançada, impedindo, por conseguinte, que a Fazenda Pública se locuplete ilicitamente.

Porém, as legislações infraconstitucionais, sejam na forma de leis complementares emanadas pelo Congresso Nacional, sejam na forma de leis ordinárias dos Estados-membros ou Distrito Federal, sendo estes os entes competentes para instituir e modificar o imposto em questão, são veementes na criação de dispositivos restritivos, quando não totalmente obstativos da aplicação da regra da não-cumulatividade.

Passadas às premissas, nesta singela análise que fizemos sobre a não-cumulatividade do ICMS, especialmente no que tange às situações que envolvem a prestação de serviços de transporte, restaram observados os seguintes aspectos:

a) a empresa contratada para prestar serviços de transporte que optar pela subcontratação de terceiros para a consecução de seus serviços, poderá, por se tratar de insumo utilizado no ciclo de produção, creditar-se do montante de ICMS devido na prestação subcontratada, ainda que nesta hipótese haja diferimento. Basta destacar o ICMS no documento fiscal para, através da linguagem das provas, produzir seus regulares efeitos. No entanto, em casos como no Estado de São Paulo, onde a lei dispensa a emissão de documento fiscal pela empresa de transporte subcontratada devido ao diferimento da operação, o direito de creditamento sofre restrições, ficando condicionado à emissão de documento idôneo, ironicamente dispensado por lei;

b) os insumos, tal como o combustível, adquiridos pelas empresas subcontratadas que estão sob regime de diferimento, são passíveis de creditamento se observada, tão somente, a garantia da não cumulatividade prevista na *Lex Legum*. Conquanto, é de conhecimento geral que os entes tributantes instituem desenfreadamente normas obstativas de aplicação da não-cumulatividade, considerando, em situações semelhantes, que o contribuinte beneficiado pelo diferimento não sofre o ônus da exação e, por isso, não faz jus ao creditamento;

c) os insumos (combustíveis) utilizados na prestação de serviços pelas transportadoras subcontratadas, se adquiridos pela contratada (subcontratante), são passíveis de gerar crédito de ICMS única e exclusivamente em favor da última;

d) as operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços interestaduais, isentas ou não tributadas pelo ICMS, são passíveis de estorno dos créditos advindos das **operações anteriores** por expressa previsão constitucional (*artigo 155, § 2º, II, “b”*), sendo, no entanto, inaplicável a regra, quando, ao invés de operação, se tratar de prestação de serviços no ciclo anterior da cadeia de atividades. Com efeito, vale frisar que as diversas legislações infraconstitucionais, tal como a Lei Bandeirante nº. 6374/89, artigo 37, II e RICMS/2000, artigo 60, II, procuram contornar a ausência de previsão de estorno ou anulação de créditos, no caso de prestação de serviço, com sua inserção nos enunciados prescritivos, o que nos leva a afirmar serem totalmente contrários à Carta Maior;

e) o crédito decorrente dos insumos necessários à consecução dos serviços de transporte cujo destinatário final está situado fora do país pode ser compensado com o imposto devido atinente a outras operações internas praticadas pelo contribuinte, porventura tributadas ou, até mesmo, ser transferido a terceiros, consoante prescreve a Lei Complementar 87/96. Outrossim, a imunidade oriunda da exportação de bens ou serviços, diversamente das hipóteses de isenção ou não incidência, permite a manutenção dos créditos de ICMS, não sendo cabível o estorno ou anulação. Isto se dá em virtude de o Estado ter como objetivo desonerar as atividades que destinam mercadorias ou serviços para o exterior, sempre no intuito de aumento do *superávit* comercial, sendo certo que tal incentivo não pode ser obstáculo à plena aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade. Enfim, o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo já se manifestou neste sentido, conforme acórdão colacionado no capítulo anterior;

f) a aquisição de combustível por empresa transportadora para a consecução de suas atividades constitui insumo passível de creditamento do ICMS. Entretanto, quando parte deste insumo é destinado ao uso e consumo no próprio estabelecimento, em que pese a garantia constitucional da plena aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade, o ICMS incidido naquela operação (compra dos combustíveis) não poderá ser utilizado para a compensação com o montante do imposto devido nas prestações de transporte subsequentes. Porquanto, não se pode olvidar que apesar da Lei Complementar 87/96, em seu artigo 20, prever a possibilidade de utilização dos créditos advindos da compra de bens ou serviços, ainda que

destinados ao uso e consumo, seu artigo 33, I, suspendeu a eficácia do dispositivo retromencionado até o ano de 2020.

g) o tomador de serviços de empresas optantes pelo regime do Simples Nacional faz jus ao creditamento de ICMS desde que destinado à industrialização ou comercialização. Isto quer dizer que o serviço tomado deve ser destinado ao ciclo de atividade do adquirente. Assim, no caso em que o tomador, na qualidade de prestador de serviços de transporte, optar pela subcontratação de prestadores de serviços de mesma natureza, sendo estes inseridos no regime simplificado da Lei Complementar 123/2006, para a consecução da atividade fim, estaremos diante de insumo passível de creditamento pelo tomador de serviços. De toda maneira, é bom lembrar ser necessário o destaque do valor de ICMS na nota fiscal ainda que o regime de arrecadação seja diferido, assim como das exceções à aplicação da não-cumulatividade prevista no § 4º, do artigo 23, da Lei Complementar 123/2006.

No mais, é certo que o Supremo Tribunal Federal ainda deverá se pronunciar a respeito da aplicação da não-cumulatividade aos casos que envolvam empresas optantes pelo regime simplificado.

Feitas as ponderações acerca das peculiaridades que envolvem o Princípio da Não-Cumulatividade na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, mister se faz asseverar que a despeito da Constituição Federal garantir de forma plena sua aplicabilidade, excetuando-se apenas as hipóteses de isenção e não incidência e, ainda assim, permitindo que o legislador ordinário disponha de maneira diversa; inúmeras são as legislações hierarquicamente inferiores, tais como a Lei Complementar 87/96 e a Lei Paulista nº. 6.374/89, que contém enunciados prescritivos restritivos, senão totalmente obstativos, ao exercício do direito a não-cumulatividade pelos contribuintes do ICMS, mas que por serem válidas e eficazes, posto que foram inseridas no sistema por órgão competente e na forma estabelecida em lei, são aptas a produzirem seus regulares efeitos até que outra norma as modifiquem ou as revoguem; ou que o Senado Federal suspenda sua eficácia após pronunciamento definitivo da Corte Constitucional, em controle difuso, pela inconstitucionalidade da lei ou, ainda, por declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado.

6 BIBLIOGRAFIA

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª ed. São Paulo. Dialética. 2009.

CARRAZZA, Antonio Roque. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo. Malheiros Editores. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5ª ed. São Paulo. Noeses. 2013.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo. Saraiva. 2011.

CHIESA, Clélio. *Créditos de ICMS: Situações Polêmicas*. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. Coordenação: Priscila de Souza. São Paulo. Noeses. 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *ICMS - Combustíveis e Lubrificantes – Operações e Prestações de Serviços de Transporte*. Revista Dialética de Direito Tributário nº.64. São Paulo. Dialética. 2001.

_____. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Da Inexigibilidade de ICMS no Transporte Rodoviário Intermunicipal, Interestadual e Internacional de Passageiros*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 136. São Paulo. Dialética. 2007.

_____. *ICMS – Direito ao Creditamento – Princípio da Não-Cumulatividade*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 102. São Paulo. Dialética. 2004.

FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. *ICMS: Serviços de Transporte Aéreo*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº. 24. São Paulo. Dialética. 1997.

FLORIANO, Daniela Cristina Ismael. *O direito ao crédito e a não cumulatividade do ICMS*. Dissertação de Mestrado apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2011.

GALVÃO, Flávio Alberto Gonçalves. *O regime jurídico do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal na Constituição Federal de 1988*. Tese de Doutorado apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2007.

KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: teoria e prática*. 3ª ed. Juruá Editora. 2012.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *O ICMS e os Serviços de Transporte Internacional*. In. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 109. São Paulo. Dialética. 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *ICMS. Produtos Destinados à Exportação. Serviços de Transporte. Não Incidência. Inteligência do art. 3º, II, da LC 87/96*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 50. São Paulo. Dialética. 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS – Crédito, pelas Empresas de Transporte, do Imposto Pago nos Insumos das Subcontratadas*. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 25. São Paulo. 1997.

_____. *Direito a Compensação do ICMS Incidente sobre Combustíveis e Insumos nas Operações de Transporte mesmo quando realizadas mediante Subcontratação*. Revista Dialética de Direito Tributário nº.151. São Paulo. 2008.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Ilícito Tributário: notas frias*. Revista de Direito Tributário nº. 62. São Paulo. Malheiros. 1993.

MELO, José Eduardo Soares. *ICMS: teoria e prática*. 12ª ed. São Paulo. Dialética. 2012.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. 1ª ed. 3ª Tiragem. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1984.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta. *A Regra-Matriz do Direito ao Crédito de ICMS*. Dissertação de Mestrado apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2010.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2012.

_____. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 8ª ed., Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2013.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil (Contratos)*. Vol. III. 16ª ed. Rio de Janeiro. Forense. 2012.

SALOMÃO, Marcelo Viana. *O ICMS sobre a prestação de serviços*. In. Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. 1ª ed. 2ª tiragem. Rio de Janeiro. Forense. 2005.

SANTIAGO, Igor Mauler. BREYNER, Frederico Menezes. *Locação de Veículos com Motoristas: Não-caracterização de Serviço de Transporte para efeito de ICMS e ISS*. In. Revista Dialética de Direito Tributário, nº. 168. São Paulo. 2009.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *Guerra Fiscal no ICMS – Benefícios Fiscais*. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. Coordenação: Priscila de Souza. São Paulo. Noeses. 2010.