

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA  
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA  
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO ECONÔMICO E DESENVOLVIMENTO

ANTÔNIO LOBATO PAES NETO

**ICMS: IMUNIDADE NO SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL OU  
INTERESTADUAL QUE ANTECEDE A EXPORTAÇÃO DE MERCADORIA AO  
EXTERIOR: UMA ANÁLISE DOS ESTADOS DO PARÁ, MINAS GERAIS E SÃO  
PAULO**

Brasília, DF

2022

ANTÔNIO LOBATO PAES NETO

**ICMS: IMUNIDADE NO SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL OU INTERESTADUAL QUE ANTECEDE A EXPORTAÇÃO DE MERCADORIA AO EXTERIOR: UMA ANÁLISE DOS ESTADOS DO PARÁ, MINAS GERAIS E SÃO PAULO**

Dissertação submetida ao Programa de Mestrado em Direito Econômico e Desenvolvimento do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre.

Orientadora: Profa. Dra. Maysa de Sá Pittondo Deligne

Brasília, DF

2022

Código de catalogação na publicação – CIP

P126i Paes Neto, Antônio Lobato  
ICMS: imunidade no serviço de transporte intermunicipal ou interestadual que antecede a exportação de mercadoria ao exterior: uma análise dos estados do Pará, Minas Gerais e São Paulo/ Antônio Lobato Paes Neto. — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2022.

54 f.

Dissertação — Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Mestrado em Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento, 2022.

Orientador: Prof. Dra. Maysa de Sá Pittondo Deligne

1.ICMS. 2.Contribuintes. 3.Benefícios fiscais. 4.Isenções. I.Título  
CDD: 341.39

Antônio Lobato Paes Neto

**ICMS: IMUNIDADE NO SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL OU INTERESTADUAL QUE ANTECEDE A EXPORTAÇÃO DE MERCADORIA AO EXTERIOR: UMA ANÁLISE DOS ESTADOS DO PARÁ, MINAS GERAIS E SÃO PAULO**

Dissertação submetida ao Programa de Mestrado Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre.

Aprovada em 30 de outubro de 2022

**Banca Examinadora**

---

Profa. Dra. Maysa de Sá Pittondo Deligne  
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa  
**Orientadora/Presidente**

---

Prof. Dr. Guilherme Pereira Pinheiro  
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa  
**Avaliador**

---

Marcelo Jabour Rios  
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais  
**Avaliador**

Brasília, DF  
2022

*Dedico este trabalho a Deus, ao meu pai, Emanuel Paes, falecido neste ano 2022, a minha incrível mãe, Dione Silveira, a minha esposa e filhos, que me presentearam e presenteiam todos os dias com a energia da vida, que me dá forças e coragem para atingir meus objetivos.*

## AGRADECIMENTOS

À minha orientadora Profa. Dra. Maysa de Sá Pittondo Deligne, por me receber como aluno Mestrando do IDP e viabilizar minha filiação na ABRADT para ampliar meus conhecimentos. Obrigado pela confiança no meu trabalho, pelo respeito, por me ensinar, pela compreensão e pelos sábios conselhos sempre que a procurei para conversar.

Ao meu professor, Prof. Dr. Marcelo Jabour Rios, também pela confiança, pela paciência e por prontamente me ajudar sempre que o procurei. Pela orientação e compreensão. Eu realmente aprendi muito com você!

Ao Professor do Mestrado do IDP, Prof. Dr. Guilherme Pereira Pinheiro, por sua boa vontade e conselhos acadêmicos. Sempre com paciência, conhecimento jurídico e extrema educação.

À Coordenação do IDP, pelo apoio acadêmico durante todo o meu mestrado.

À minha amada família! Ao meu pai, Emanuel Paes e minha mãe, Dione Silveira. Vocês nunca mediram esforços para realizar os meus sonhos. Tudo o que pedi a vocês sempre fizeram o possível e o impossível para tornar real. Deram-me o seu melhor, me educaram e me ensinaram a nunca desistir dos meus sonhos.

Às minhas lindas irmãs Erika Paes e Diana Gazetta, minhas amigas, não importa a que distância, vocês sempre estão comigo! Aos meus filhos por tanto amor, Bela Paes, Vicente Paes e Levih Paes, e a minha esposa, Thays Paes, pelo amor de todos os dias. A minha fé não me permite deixar de agradecer a Deus, pois, “tudo posso naquele que me fortalece”.

## RESUMO

### ICMS: IMUNIDADE NO SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL OU INTERESTADUAL QUE ANTECEDE A EXPORTAÇÃO DE MERCADORIA AO EXTERIOR: UMA ANÁLISE DOS ESTADOS DO PARÁ, MINAS GERAIS E SÃO PAULO

**Autor:** Antônio Lobato Paes Neto

**Orientadora:** Profa. Dra. Maysa de Sá Pittondo Deligne

O ICMS é o imposto que possui maior evidência na nossa carta magna, possuindo incidência sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. É competência dos Estados e Distrito Federal sua regulamentação. O imposto possui como fato gerador a produção ou circulação de bens ou serviços e, em tese, incide em todas as fases de produção e deslocamento das mercadorias ou serviços. Em razão disto, fora realizada esta pesquisa, a fim de perquirir quanto ao serviço de transporte que antecede à exportação e que possua como a finalidade a exportação de mercadorias, frente à isenção prevista na Lei Complementar nº 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”) e posteriormente imunidade albergada pelo texto constitucional. O intuito foi compreender como o tema é tratado nos Estados do Pará, Minas Gerais e São Paulo, também perante os tribunais superiores e doutrina. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica qualitativa com análise documental e jurisprudencial. Conclui que a imunidade prevista na CF/88 para a exportação de mercadoria se estende aos serviços de transportes antecedentes, que integram o todo da operação, interpretação esta que atende à teleologia do constituinte derivado e prestigia diversos outros princípios do direito tributário.

**Palavras-chave:** ICMS, Contribuintes, Benefícios fiscais, Isenções.

## **ABSTRACT**

**ICMS: IMMUNITY IN THE INTERCITY OR INTERSTATE TRANSPORT SERVICE  
PRECEDING THE EXPORTATION OF GOODS: AN ANALYSIS OF THE STATES  
PARÁ, MINAS GERAIS E SÃO PAULO**

**Author:** Antônio Lobato Paes Neto

**Advisor:** Profa. Dra. Maysa de Sá Pittondo Deligne

The Tax on Circulation of Goods and Services is the most prominent tax in the federal constitution, establishing the tax jurisdiction of the States and the Federal District to legislate on the tax, being of great importance for the collection and generation of resources that reflect throughout the Brazilian territory. Its triggering event arises from the production and circulation of goods or services, affecting all stages of production and movement of goods and services. This research is justified by the need to identify which operations have the purpose of exporting with the benefit of the exemption referring to ICMS granted by the states of Pará, Minas Gerais and São Paulo, where we highlight the relevance that these exemptions bring to taxpayers. This research has the general objective of analyzing the ICMS exemption and its impacts in the mentioned states. The methodology used was qualitative bibliographic research with documental and jurisprudential analysis.

**Keywords:** ICMS. Contributors. Tax benefits. Exemptions



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art(s)	Artigo(s)
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF	Constituição Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
EResp	Embargos de Divergência em Recurso Especial
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadoria
IPi	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto sobre serviço
IvA	Imposto sobre Valor Agregado
LC	Lei Complementar
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
Resp	Recurso Especial
RICMS	Regulamento do ICMS
SECEX	Secretaria de Comércio Exterior
SEFA/PA	Secretaria de Estado da Fazenda do Pará
SISCOMEX	Sistema Integrado de Comércio Exterior
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCU	Tribunal de Contas da União
TJPA	Tribunal de Justiça do Estado do Pará

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	11
<b>1. O FATO GERADOR DO ICMS SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE</b> .....	15
<b>2. A IMUNIDADE DO ICMS NO SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS AO EXTERIOR</b> .....	23
2.1 Diferença entre imunidade e a isenção: aspectos teleológicos.....	23
2.2 Princípio do destino na tributação sobre o consumo.....	26
2.3 A previsão do artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal .....	27
2.4 O ICMS no serviço de transporte municipal e/ou estadual que antecede a exportação .....	29
<b>3. UM DIÁLOGO ENTRE O STJ E STF SOBRE IMUNIDADE DO ICMS E EXPORTAÇÃO DE MERCADORIA</b> .....	32
<b>4. ANÁLISE DE CASOS</b> .....	36
4.1 Estado do Pará.....	36
4.2 Estado de São Paulo.....	40
4.3 Estado de Minas Gerais.....	42
<b>CONCLUSÃO</b> .....	48
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	51

## INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é considerado um tributo indireto, ou seja, é um imposto que incide sobre o consumo de pessoa física ou jurídica, enquanto o direto incide sobre a renda. Tal tributo tem como fato gerador: i) a circulação de mercadoria; ii) a prestação de serviço de transporte para fora do Município e iii) a prestação de serviço de comunicação. Como se pode perceber, há a cobrança do ICMS sobre o serviço de transporte de mercadorias para outro município e, por óbvio, para outro Estado.

Sabe-se que a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996), tendo por objetivo valorizar a então recente moeda brasileira (o real) – por meio do fomento da venda de produtos brasileiros ao exterior e da conseqüente maior entrada de dólar no ambiente doméstico –, em seu art. 3º, II, prevê que não incide ICMS nas “operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços”. Esta era uma hipótese de isenção, uma vez que foi concedida por lei ordinária no plano infraconstitucional pelo ente tributante. Por conseguinte, a referida lei posteriormente foi constitucionalizada por meio de Emenda Constitucional, almejando destravar os obstáculos às exportações sem fomentar desarmonias no balanço de pagamentos.

Adicionalmente, elevando o tema para nível constitucional, a Emenda Constitucional n. 42/2003 acresceu no art. 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea “a” da Carta Magna que: não incidirá “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”. A partir desse dispositivo, o tema se tornou limitação ao poder de tributar dos entes federativos, portanto, clara imunidade.

Ou seja, desde o referido marco normativo da Lei Kandir, perpassando pela EC 42/2003, até os dias atuais, não há controvérsia sobre a tributação do ICMS nas operações envolvendo mercadorias destinadas ao exterior. Contudo, o grande imbróglio diz respeito às fases que antecedem a exportação (leia-se serviços de transporte antecedentes). Tal discussão é de grande importância para a realidade brasileira, tendo em vista que há Estados que não têm saída para o mar, como Tocantins, Goiás e Minas Gerais; assim como há outros que, apesar de possuírem saída para o mar, são de dimensões colossais, como o Pará, Amazonas, Mato Grosso e Bahia. Em tais circunstâncias, é corriqueiro que, para que certos produtos

cheguem até o porto, aeroporto ou zona de fronteira, perpassa, necessariamente, por várias cidades ou até Estados.

Desta feita, surge o debate se o transporte da mercadoria a nível intermunicipal e/ou estadual, que esteja vinculado a uma exportação deve ser entendido como apenas uma etapa da exportação (impossibilidade de cobrar ICMS) ou como etapa desvinculada do transporte da exportação e remessa para o exterior (possível cobrança do ICMS). Nessa linha, importante registrar que não está em debate o contexto em que uma mercadoria é vendida de pessoa A para pessoa B em outro Estado e esta, já proprietária e possuidora do bem, o exporta. O cerne da presente pesquisa diz respeito à prestação de serviço de transporte de mercadorias, quando, desde o seu embrião, já está endereçada a uma exportação para fora do país, como melhor ilustrado no organograma abaixo:

**Imagem 01 - Organograma**



Fonte: elaborado pelo próprio autor, 2022.

No bojo desta investigação, é pertinente analisar não apenas a legislação interna de cada Estado sobre o tema e as decisões judiciais em âmbito dos Tribunais de Justiça; como também a súmula 649 do STJ, segundo a qual “não incide ICMS sobre o serviço de transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior” e o Rext 754.917, julgado pelo STF no regime de repercussão Geral, que definiu a tese de que “a imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, "a", da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação”.

Ao que tudo indica, o tema vem sendo regulado mais especificamente pela súmula do Tribunal da Cidadania, tendo em vista que o caso afetado na Corte Suprema não se referiu ao serviço de transporte que, desde o início, está destinado à exportação. De todo modo, como agora a matéria foi alçada a nível constitucional, o STF, como guardião da Constituição, possivelmente terá que enfrentar as minúcias fáticas submetidas ao STJ quando da súmula 649 e, no futuro, a palavra final será do Supremo.

Nesse contexto, o problema de pesquisa da presente dissertação é: os Estados podem cobrar ICMS nas prestações de serviço de transporte que antecedem a exportação de mercadorias para fora do Brasil, quando o transporte delas estiver vinculado à referida exportação? Como questões secundárias, o trabalho investigará: a) o fato gerador do ICMS; b) diferença entre isenção e imunidade e as nuances da imunidade advinda da EC 42/2003; c) as diferenças fáticas e jurídicas da súmula 649 do STJ e do Rext 754.917 do STF; d) realizar cotejo entre as leis estaduais, decisões administrativas e dos Tribunais de Justiça Estaduais dos Estados do Pará, Minas Gerais e São Paulo com os acertos e desacertos das decisões do STJ e STF. No campo das pesquisas administrativas (pareceres e consultas), assim como jurisprudenciais nos Estados selecionados, as palavras-chave que serão utilizadas serão: “serviço de transporte; ICMS; exportação”.

Explica-se, desde logo, a justificativa metodológica para a escolha dos Estados do Pará, Minas Gerais e São Paulo. O Estado do Pará, além de ser a área de atuação deste pesquisador, que conhece a realidade geográfica, social e econômica do referido ente, possui território gigantesco, impondo-se cotidianamente aos produtores e fabricantes a necessidade de se valer do transporte de mercadorias para outras cidades ou Estados até o ponto em que serão exportados para fora do país. No caso de Minas Gerais, sua estrutura geográfica demonstra a ausência de saída para o mar, sendo imperioso também o deslocamento de mercadorias anteriormente à exportação. Por fim, São Paulo, além de ser um Estado de grandes dimensões, é o que mais produz riquezas, tornando-se elemento central para a investigação no tocante ao trato do ICMS nas prestações de serviço de transporte antecedentes ao envio para fora do país.

Adverte-se que a escolha dos Estados não visa a responder à questão com validade normativa apenas para eles, visto que, como o tema está a nível constitucional, as reflexões que serão feitas servirão para iluminar também possíveis caminhos para outros Estados da Federação.

Sendo assim, este trabalho possui como objetivo principal responder ao questionamento acima, identificando a doutrina e jurisprudência dos Estados selecionados e

das Cortes Superiores que tenham se debruçado sobre a questão, e avaliando, sob a lupa constitucional, se é devida a cobrança de ICMS no serviço de transporte de produtos que antecede a exportação.

Para alcançar o objetivo proposto, este estudo consiste em pesquisa qualitativa e bibliográfica, baseada em revisão de literatura (*Rapid Reviews*) sobre a temática abordada, na qual serão considerados materiais publicados preferencialmente na língua portuguesa, de relevância jurídica e em bases de dados em meio eletrônico.

A relevância da presente pesquisa tem conexão com o fato de a desoneração tributária do serviço de transporte de mercadoria que antecede a exportação acarretar redução de custo e aumento da produtividade, conforme preconiza Zanluca (2021), afirmando que a “globalização e concorrência internacional, os exportadores brasileiros precisam - através da redução dos custos, aumento de produtividade e uso de incentivos - buscar serem competitivos”. Ademais, a imunidade tributária quanto ao serviço de transporte de mercadorias destinadas ao exterior, ainda que interestadual, é primordial para subsidiar os exportadores, criando assim condições e valores que tornem o produto interno competitivo no mercado mundial, possuindo ainda o amparo do princípio do destino<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>O princípio do destino prescreve que as riquezas devem ser tributadas exclusivamente pelo país do não residente, significa dizer do país em que se realiza a importação (BEVILACQUA, 2018, p. 177).

## 1. O FATO GERADOR DO ICMS SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE

Preambularmente, para responder ao problema de pesquisa, qual seja, a possibilidade ou não de cobrança de ICMS na prestação do serviço de transporte que antecede a exportação de mercadoria ao exterior, é inarredável adentrar nas questões secundárias, sendo uma delas o estudo do fato gerador do ICMS nesse contexto narrado.

Antes, uma breve noção sobre competência tributária. Sobre a competência tributária, conforme determinado na Constituição Federal de 1988, apenas as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) são dotadas da referida competência, a qual é indelegável para a instituição de tributos, conforme disposto no art. 145, da Constituição Federal, a saber:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Para Carrazza (1998, p. 303), o conceito de competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Salienta-se que, de acordo com Denari (2008), a Constituição Federal de 1988 distingue três espécies de competência: i) privativa; ii) comum e iii) residual.

A competência privativa é “aquela atribuída exclusivamente a um dos entes políticos, para instituir tributos discriminados na Constituição, como, por exemplo, a competência da União para instituir IPI, IR e empréstimo compulsório” (DENARI, 2008, p. 25). Os arts. 153, 155 e 156 da CF/88, por sua vez, determinam quem é competente para cada imposto específico, estando, para a União, a atribuição segundo a qual:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar

O ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadoria), inicialmente, incidia somente sobre as operações de circulação de mercadorias e não incidia sobre as operações que envolviam o fornecimento de energia elétrica e de combustíveis.

Já para os Estados e o Distrito Federal:

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

E para os Municípios:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "intervivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Deste modo, cada ente político possui uma competência tributária, ficando responsável por instituir os tributos presentes na Constituição Federal de 1988. Para competência comum, entende-se que “é atribuída aos três entes políticos indistintamente, de tal modo que todos possam exercê-la, uma vez configurados determinados pressupostos legais” (DENARI, 2008, p. 25). Conforme estabelecido no art. 145, da Constituição Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os tributos a seguir:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Desta forma, todos os entes federativos poderão instituir os impostos, taxas e contribuições de melhorias, desde que observados os preceitos legais. Restando a competência residual, esta, por sua vez, é de competência atribuída unicamente à União, estando elencada no art. 154 da CF/88, a saber:

Art. 154. A União poderá instituir:



- I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
- II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Entretanto, a União possui uma reserva legal para instituir novos tributos, sob condição de que seja através de lei complementar e que não possua base de cálculo e fato gerador idêntico ao tributo já existente.

Tendo em vista o exposto, dentro da competência tributária estadual e distrital está o cerne da presente dissertação, qual seja, o Imposto Sobre Circulação de Mercadoria (ICMS). Este, inicialmente, incidia somente sobre as operações de circulação de mercadorias e não recaía sobre as operações que envolviam o fornecimento de energia elétrica e de combustíveis. Ressalta Balthazar (2006, p.167) que a CF/88 ampliou o campo de incidência do ICMS, tornando-o a principal fonte de recurso do país, superando o próprio imposto de renda.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 (CF/88), este tributo passou a incidir sobre as operações que possuíam por finalidade a circulação de mercadorias e na prestação de serviço de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual. Os entes competentes para a instituição e cobrança deste tributo são os Estados e o Distrito Federal. A regra geral está disposta no art.155, II da CF, como se pode observar:

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

II – **Operações** relativas à circulação de mercadorias e sobre **prestação** de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as **operações** e as **prestações** se iniciem no exterior. (grifo nosso)

O ICMS engloba três hipóteses de incidência possíveis, quais sejam: i) o imposto relativo à circulação de mercadorias; ii) o imposto sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; iii) o imposto sobre prestações de serviços de comunicações. São hipóteses de incidência do ICMS: as operações relativas à circulação de mercadorias, envolvendo negócio jurídico mercantil; as prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal (excluídos os municipais sujeitos ao ISS) e as prestações onerosas de serviços de comunicação.

O professor Roque Carrazza (1999) tece a seguinte crítica quanto à opção do legislador constituinte de albergar numa só sigla (ICMS), hipóteses de incidência distintas:

A fórmula adotada pela Constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser o mais louvável, sob o aspecto técnico, está, na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário nem sempre afeito à melhor técnica, vem com frequência, dispensando o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o imposto pode alcançar (CARRAZA, 1999, p.30).

Observa, ainda, o ilustre professor, que não há como dispensar o mesmo tratamento jurídico às operações relativas à circulação de mercadorias que envolvem obrigações de dar e às operações de prestações de serviços que envolvem obrigações de fazer. Concluindo, contudo, que embora esses impostos não se confundam, possuem um núcleo central comum que permite que sejam estudados conjuntamente, pois todos devem obedecer ao regime da não cumulatividade.

O ICMS possui algumas determinações a serem atendidas, as quais estão dispostas no art. 155, §2º da Constituição Federal, a saber:

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

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

A característica de não cumulatividade é uma das principais deste imposto, isso significa que o contribuinte se credita do imposto pago nas operações anteriores e recolhe imposto pela diferença (ROCHA, I.; FILHO, J.; 2013).

O sujeito passivo da incidência deste imposto é todo contribuinte que pratique operações relativas à circulação de mercadorias e importe bens de qualquer natureza, assim como os prestadores de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e prestadores de serviços de comunicação. Quanto às alíquotas de cobrança do ICMS, os Estados devem observar conforme dispõe o Senado Federal. Caso não seja determinada pelo Senado Federal, essas alíquotas poderão ser estabelecidas pelos Estados, no âmbito das suas respectivas competências.

O princípio da não cumulatividade teve sua primeira aplicação na França com a instituição do imposto sobre o valor acrescido – IVA, o qual versava sobre a incidência do imposto do valor agregado à mercadoria<sup>2</sup>. Comenta sobre o assunto Leandro Paulsen:

---

<sup>2</sup> Não se deve confundir Imposto sobre Valor Acrescido e o ICMS ou IPI, pois o IVA só incide onde houver valor acrescido, enquanto no caso do ICMS e IPI, a cada operação, incide sobre a base, aparecendo a não cumulatividade apenas como mecânica para se pagar o imposto sobre o acréscimo, conforme afirma Roque Antonio Carrazza, ICMS, São Paulo: Malheiros, 1994, p. 86 e ss.

A Comunidade Europeia adotou em sua primeira diretiva (1967) para harmonização geral do imposto de consumo o modelo IVA tal como resultou da longa experiência francesa, de pagamentos fracionados e dedução financeira dos investimentos (posteriormente desenvolvidos sem sua sexta diretiva) (...). Em todos esses países, a neutralidade é alcançada por meio da transferência do ônus financeiro do tributo para o adquirente pelo mecanismo dos preços, e acaba sendo suportado, em definitivo, pelo consumidor final (...). Enfim, todos os sistemas jurídicos procuram preservar e assimilar certos efeitos econômicos comuns tanto ao IVA da América Latina, como ao TVA europeu ou ao ICMS brasileiro (PAULSEN, 2011, p. 353).

No Brasil, esse princípio iniciou em 1958 com o imposto de consumo –atualmente Imposto sobre Produtos Industrializados –, o qual possui como base de cálculo o valor agregado. Contudo, somente no ano de 1965, com a vinda do ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadoria), foi que de fato este princípio passou a fazer parte do ordenamento jurídico brasileiro. Alcides Jorge Costa explana acerca da primeira manifestação da regra não cumulativa no Brasil:

A primeira manifestação da regra da não cumulatividade se deu em 30 de dezembro de 1958, quando a Lei 3.520, que tratava do antigo imposto de consumo, incidente sobre o ciclo da produção industrial, dispôs que, do imposto devido em cada quinzena, fosse deduzido o valor do imposto que, no mesmo período, houvesse incidido sobre matérias-primas e outros produtos empregados na fabricação e acondicionamento dos produtos tributados (COSTA, 1978, p. 6).

O princípio estabelece que o imposto a ser recolhido será aquele devido em razão da aplicação da alíquota à base de cálculo da operação atual, descontados o valor do imposto recolhido na operação anterior. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado explica:

Entende-se por não cumulatividade a qualidade do imposto e o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz do valor do imposto correspondente à saída dos produtos o valor que incidiu na operação anterior, de sorte que reste tributado somente o valor acrescido. Em outras palavras, deduz-se o valor do imposto que incidiu nas operações anteriores sobre os respectivos insumos (MACHADO, 2007, p. 524).

O objetivo deste dispositivo é a redução do ônus ao contribuinte, uma vez que diminui o valor do imposto a ser recolhido. Sem a presença da não cumulatividade com a base de cálculo do imposto da operação posterior, estaria esta acrescida do montante do imposto que incidiu na operação anterior, perfazendo assim uma bitributação.

Vale destacar que o princípio da não cumulatividade se aplica ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), segundo o artigo 153, §3º, III, a saber:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Também aplicando aos i) impostos residuais de competência da União; ii) às outras fontes de custeio da seguridade social; iii) ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de acordo com o artigo 155, §2º, inciso I, como podemos ver:

Art. 155.

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

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

Tendo em vista a não cumulatividade do ICMS, tornam-se imperiosas algumas ponderações. Primeiramente, trata-se de norma de direito a crédito, diferente daquela que gera a obrigação tributária do ICMS. Pois, distinta daquela que cria obrigação do sujeito passivo de entregar ao sujeito passivo o montante devido, neste caso, cria-se uma segunda regra que cria direito do crédito ao sujeito passivo de utilizar-se do valor pago na operação anterior.

Importa ressaltar que se trata de norma que propicia interpretação, porém, nunca supressão do seu comando, com exceção das próprias supressões constitucionais, presentes no artigo 155, II:

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;

Ademais, é de suma importância entender o sentido da expressão “compensando-se o que for devido” e “montante cobrado”. A expressão “compensando-se o que for devido” de forma muito clara e objetiva, indica que é assegurado ao contribuinte um “abatimento” correspondente aos valores cobrados nas prestações ou operações realizadas anteriormente. Contudo, o impasse está na interpretação do real sentido da palavra cobrado, de forma que primeiramente pode-se haver um entendimento ser necessária a efetiva cobrança do imposto na operação anterior ou se basta sua incidência, independente do efetivo recolhimento do contribuinte.

A expressão, ao ser interpretada por pessoas sem o devido conhecimento, poderia levar ao entendimento de que os valores só poderão ser abatidos ou compensados caso haja efetiva cobrança do imposto, uma vez que o instituto constitucional faz menção a “montante cobrado”. Entretanto, de forma jurídica, esta mesma expressão deve ser interpretada levando em consideração o princípio da não cumulatividade e seus alcances constitucionais.

Deste modo, esposadas essas considerações, entende-se que: i) a norma de direito ao crédito é norma distinta daquela que cria a obrigação tributária; ii) a norma que dispõe sobre a não cumulatividade do ICMS pode ser interpretada e somente suprimida pela própria constituição e iii) para que o contribuinte da operação posterior possa utilizar-se dos créditos, basta que o imposto tenha incidido na operação anterior, não sendo necessário que este tenha sido recolhido.

Voltando às bases da problemática de pesquisa, a prestação de serviço de transporte encontra guarida legal cível no art. 730 do CC/2002, segundo o qual “pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas”. Trata-se de um contrato oneroso por meio do qual o contratado se responsabiliza a transportar, de um local para o outro, pessoas ou coisas, de modo terrestre, aquaviário ou aéreo, a um determinado destinatário indicado pelo contratante. Desta feita, “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (súmula 166 do STJ).

Nas lições de Aires Fernandino Barreto (1996, p. 78), “no caso de prestação de serviço, a coisa é simples meio para a realização de um fim. A finalidade não é mais o fornecedor ou entregar uma coisa, mas, diversamente, prestar um serviço, para o qual o emprego ou aplicação de coisas é mero meio”. Contudo, adverte-se que o cumprimento da entrega da pessoa ou coisa no local previsto, na esteira do contrato de prestação de serviço de transporte “é condição *sine qua non* para a ocorrência do critério material da norma tributária, constitui o próprio fato gerador descrito no ICMS” (LUNARDELLI, 2004, p. 114). Portanto, caso não se concretize a entrega, inexistente prestação de serviço.

No próximo tópico, o trabalho introduzirá um tipo específico de serviço de transporte: o transporte de mercadoria dentro do território nacional destinado única e exclusivamente ao seu escoamento para o exterior. De antemão, infere-se que o próprio texto constitucional afastou a tributação de serviços que visem ao envio de mercadoria ao exterior, conforme visto na introdução e que será aprofundado em tópico a seguir.

Portanto, eventual serviço de transporte interestadual ou intermunicipal até o destino aeroviário, rodoviário ou portuário não deve ser tributado, porque o destino não é o porto, aeroporto ou rodoviária, mas sim local fora do Brasil. A presente pesquisa irá investigar o tema, partindo do pressuposto de que, quando o produto já está destinado ao exterior, eventual serviço de transporte da mercadoria é uma mera coincidência, sendo uma verdadeira etapa da exportação como um todo. Qualquer interpretação contrária fulmina de morte o objetivo constitucional de atenuar o custo dos produtos brasileiros no exterior.

Em outras palavras, como explica Murilo Marelo (2021), a cobrança de tributos, em especial o ICMS sobre o serviço de transporte (rodoviário, fluvial e aviário), não deve ser efetivada pelos Estados brasileiros, quando os produtos e mercadorias possuem como consumidor final o exterior. Não obstante, o autor realiza uma abordagem sobre as autoridades fazendárias estaduais, as quais insistem em contrariar demasiadamente a finalidade das normas, cujo objetivo principal é reduzir o preço dos produtos brasileiros no exterior, tornando-os mais atrativos e competitivos no mercado internacional (MARELLO, 2021). Assim, antes de mergulhar no elemento nuclear da dissertação, inarredável esmiuçar alguns conceitos no tópico subsequente.

## **2. A IMUNIDADE DO ICMS NO SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS AO EXTERIOR**

O debate que será feito aqui diz respeito à imunidade prevista no art. 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea “a”, da CF/88, mais propriamente se ela abarca toda a cadeia de serviço de transporte que antecede a exportação da mercadoria ou não, caso em que se ela se aplica única e tão somente à última parte de todo esse concatenamento (a exportação em si). Para tanto, antes, é fundamental investigar o que é imunidade, qual a diferença para a isenção, assim como as nuances da imunidade do ICMS para mercadorias destinadas ao exterior.

### **2.1 Diferença entre imunidade e a isenção: aspectos teleológicos**

Tanto a imunidade quanto a isenção estão umbilicalmente relacionadas ao aspecto extrafiscal da tributação, que consiste “no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados” (ATALIBA, 2009).

Ou seja, em ambas as situações, se tem a impossibilidade de cobrança de tributo, mas a isenção está situada na dimensão legal, ao passo que a imunidade se encontra no nível constitucional. Ademais, a isenção reduz o campo de abrangência do tributo, situando-se no contexto da incidência. Já a imunidade está situada em momento anterior ao da incidência (percussão tributária). Vê-se, nesse sentido, que a imunidade é mais permanente que a isenção, uma verdadeira garantia constitucional, visando preservar vetores sociais, de liberdade, políticos, religiosos, econômicos, etc.

Nas palavras de Alfredo Augusto Becker, a regra jurídica da isenção tem como efeito “negar a existência de relação jurídica tributária. A regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir” (1972, p. 277). A imunidade, por decorrer da constituição, não chega nem a permitir que um fato seja considerado fato gerador de um tributo, uma forma de incompetência ao poder de tributar.

Sendo assim, a imunização tributária proporciona a proteção de bens e/ou pessoas, cuja finalidade seja de interesse fundamental ao ordenamento jurídico no âmbito brasileiro, pois a imunidade limita o poder constitucional de tributar (BASTOS, 2016). Já a isenção, segundo Sabbag (2014, p.63), dispensa o pagamento de tributos. De maneira geral, ela possibilita a exclusão do crédito tributário, mesmo que devido, ou seja, ela é desonerada dos

deveres patrimoniais do contribuinte. A isenção alcança toda e qualquer espécie de tributo, sendo eles impostos, taxas e até contribuições.

Na mesma linha, Machado (2004, p. 123) discorre sobre a isenção como exceção feita por lei à regra jurídica de tributação. Sendo assim, para a efetivação da isenção, leis, normas e afins devem assegurar a sua prática. Aliás, o artigo 175 do Código Tributário Nacional (CTN) considera que a isenção é uma maneira de excluir um crédito tributário.

Sobre todas essas diferenças, ensina Paulo de Barros Carvalho:

A imunidade, no texto da Constituição Federal, estabelece, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de Direito Constitucional Interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizada (...) O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo (1997, p. 119).

De acordo com Machado (2004, p.218), a imunidade se refere às bases constitucionais sobre uma determinada situação. Neste caso, a imunidade sobre os produtos de exportação é assegurada constitucionalmente. Assim, Paulsen (2012, p.83) conceitua a imunidade como uma norma negativa de incidência tributária com bases na competência constitucional.

Sendo assim, Ricardo Alexandre (2009, p.160) destaca e exemplifica metodologicamente sobre a imunidade fiscal, como observado abaixo:

O art. 155, III, da Constituição Federal, ao conferir aos Estados a competência para instituir o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, acaba por afirmar que o Estado tem competência para criar o IPVA sobre os veículos integrantes do conjunto proposto. Agora, atente-se para a regra constante no art. 150, IV, a, da CF. onde impede que os entes tributantes institua impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns dos outros. Como consequência, o Estado do Rio de Janeiro não pode instituir IPVA sobre veículos que, mesmo licenciados dentro do seu território, pertençam a outros Estados, ao Distrito Federal ou à União. O desdenho da competência tributária do Estado do Rio de Janeiro está, portanto, alterado. Perceba-se que o conjunto de veículos automotores pertencentes a entes federados e licenciados no Rio de Janeiro é subconjunto do primeiro conjunto proposto, este integrado por todos os veículos automotores licenciados no Estado. Assim, a visualização gráfica da delimitação da competência do Estado do Rio de Janeiro é alterada, o que demonstra com precisão que as normas imunizantes são regras que atuam no âmbito da delimitação de competência, e não de seu exercício (ALEXANDRE, 2009, págs. 160-161).



No exemplo acima, é explícita a limitação de influência estadual sobre a cobrança de impostos, no exemplo, cita-se o IPVA, porém poderia se estender a outros tributos de abrangência estadual. Sobre isso, Bastos (2016), destaca que a imunidade auxilia na delimitação do campo tributário, ou seja, limita o poder de tributar atribuído aos entes políticos de uma determinada região.

Ainda sobre a imunidade, Carraza (1998, p. 715) se refere sobre o assunto, explicando que “a imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, indiretamente, tratam do assunto, fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes”. Desta forma, a imunidade, é a limitação prevista em texto Constitucional ao poder de aplicar tributos consistentes na delimitação da competência tributária conferida aos entes políticos.

Dessa forma, resta claro que estes institutos são fenômenos jurídicos distintos, ainda que apresentem consequências econômicas semelhantes, qual seja, a desobrigação de pagamento do tributo. No caso da presente pesquisa, fundamental perceber que a impossibilidade de cobrar ICMS nas operações envolvendo exportação para fora do Brasil, inicialmente com o advento da Lei Kandir, se encaixava como isenção, no plano infraconstitucional. Contudo, com a aprovação da EC 42/2003, passou a se tratar de imunidade, decorrente da opção do poder constituinte derivado.

Nesse contexto, é fundamental perceber que parte da doutrina considera que as hipóteses de imunidade possuem uma maior possibilidade de interpretação extensiva, jamais restritiva, como as regras de isenção. Nesse sentido, elucida Gabriel Arbex Valle:

Diferentemente das regras de isenção, as regras de imunidade não devem jamais ser interpretadas restritivamente, de forma que a interpretação a ser dada ao artigo 155, § 2º, inciso X, alínea a, da CRFB/88, deverá levar em consideração os princípios e valores que a norma pretende albergar (interpretação teleológica), bem como os demais dispositivos do ordenamento jurídico pátrio.

Nessa linha, dentro da finalidade do constituinte derivado de imprimir maior competitividade aos produtos brasileiros no âmbito exterior, como as imunidades permitem interpretações mais abertas, é possível, que após a investigação aqui tratada, esclareça-se que a referida imunidade tributária pode englobar toda a cadeia de produção, incluindo o serviço de transporte de produtos que antecedam a exportação.

## 2.2 Princípio do destino na tributação sobre o consumo

Conceitualmente, o termo “princípio do destino” aduz que bens e serviços destinados ao exterior devem ser tributados exclusivamente pelo país de destino e não pelo país exportador (BEVILACQUA, 2018). Nessa perspectiva, o princípio do destino desobriga a pessoa exportadora de mercadorias do recolhimento dos tributos, com o objetivo de promover igualdade de preços com os bens e serviços produzidos no mercado de destino, como bem explica Eduardo Jobim:

O princípio do destino estabelece que os bens serão tributados *apenas* no país onde o bem for presumivelmente consumido, sob pena de colocar-se as empresas nacionais em desvantajosa posição concorrencial em face das mercadorias importadas (2019, p. 9).

Esse princípio é bastante recomendado para mercados ainda não consolidados, como o Brasil, viabilizando sua maior integração com o ambiente internacional. Tal princípio, nas palavras de Eduardo Jobim (2019, p. 9), permite que os sistemas fiscais de países sejam mais “fluidos e contínuos, como se num mercado único se estivesse”.

Nessa linha de raciocínio, o princípio do destino é uma nomenclatura que representa a ideia de que os bens e serviços não são tributados quando de sua saída do país exportador. Ao ingressar no país importador, ficam sujeitos ao tributo que incidiria sobre as mercadorias semelhantes quando submetidas à tributação nesse mercado interno (importador), como elucidam as lições de Misabel Derzi:

Pelo mesmo princípio, caberá ao país da origem devolver o tributo pago nas operações anteriores que resultaram na exportação, assegurando ao exportador (ou intermediário) a devolução do que foi pago ou garantida a manutenção de créditos, seja nas etapas de comercialização, seja nas etapas de industrialização, de tal forma que os bens sejam objeto aos tributos apenas no seu Estado de destino, ficando livres de impostos, e, ficando em igualdade de condições com os bens produzidos no mercado local (1999, p. 24).

As desonerações das exportações não consubstanciam qualquer prática de concessão de incentivos fiscais; trata-se, na realidade, de ‘desoneração estrutural’, consistente na eliminação do ônus fiscal sobre bens e serviços destinados ao exterior como decorrência da própria conformação do poder de tributar pela Constituição ao assimilar o princípio do país do destino (BEVILACQUA, 2018, p. 273).

No caso da exportação, na prática, este princípio prevê a desoneração de impostos aos serviços anteriores ao destino exterior ou restituir os montantes pagos em todas as etapas da cadeia de circulação, no caso de se manter a cobrança (TAKANO, 2014; PRZEPIORKA et al., 2020).

Observa-se que esta abertura promove a concorrência no mercado de produtos nacionais, visto que isto possibilitará a concorrência de maneira ampla entre os estabelecimentos. Michel Przepiorka (2020) esclarece que essa prerrogativa é instrumentalizada pelo princípio constitucional de imunidade tributária, a qual prevê o aumento da competitividade de produtos nacionais no mercado internacional:

A adoção do princípio do destino na Constituição Federal deve ser levada em consideração quando verificada a extensão da imunidade das receitas decorrentes da exportação. Tal princípio também deve ser utilizado como premissa para elaboração de propostas legislativas, o que, entretanto, não parece ser o caso da Proposta de Emenda à Constituição 42/2019, que revoga a não incidência de ICMS na exportação de produtos não-industrializados e semielaborados, o que traria grande prejuízo às empresas brasileiras atuantes no mercado internacional (PRZEPIORKA, et al., 2020).

No mercado internacional de bens e serviços, o princípio do destino já se encontra implementado há tempos, principalmente em relação ao ICMS, ISS, IPI e às contribuições federais, o que demonstra uma evolução tributária mais organizada em termos de competitividade internacional (MACEDO, 2021).

### 2.3 A previsão do artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal

O objeto da presente pesquisa visa a investigar se a imunidade prevista para a exportação de mercadorias abarca a prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual que antecede a exportação, já que uma das hipóteses de fato gerador do ICMS é a prestação de serviço. Desse modo, a incidência do imposto nessas fases pretéritas, quando o transporte da mercadoria já esteja desde o seu embrião destinado para fora do país, esvaziaria o objetivo constitucional. Ou seja, pretende-se analisar se essas fases anteriores seriam apenas uma parte do todo “exportação”. Para tanto, faz-se necessário entender com mais profundidade o dispositivo constitucional em questão para em seguida enfrentar o cerne da problemática.

Como explanado anteriormente, é indispensável a menção de artigo constitucional que versa sobre a matéria de estudo. O artigo 155, § 2º, X, "a", da CF/88, o qual, já com os influxos da promulgação da Emenda Constitucional 43/2003, estendeu a imunidade às mercadorias e serviços e deixou de aplicá-la somente a produtos industrializados.

De acordo com a Constituição Federal de 1988, o artigo 155 refere-se à competência dos Estado e do Distrito Federal na instituição dos impostos, onde no § 2º, inciso X, alínea “a”, aduz que não incidirá o ICMS:

- 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 nº 42, de 19.12.2003).

Afonso e Porto (2019) apontam que, a partir do momento que a desoneração do ICMS abrangeu todos os produtos destinados à exportação, trouxe uma medida compensatória, por meio da qual a União entrega aos Estados valores correspondentes à arrecadação realizada no período anterior à desoneração, conforme redação original do artigo 31 da Lei Kandir. Por se tratar de um imposto de competência estadual – conforme previsto no artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 88 (CF/88) –, os Estados, valendo-se dessa medida compensatória, têm retorno de alguns proventos relacionados aos produtos e mercadorias que geram a incidência de impostos anteriores à exportação (AFONSO; PORTO, 2019, p. 268).

No dia 28 de abril de 2021, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sessão realizada por videoconferência, formalizou sua Súmula de nº 649, pela qual foi consolidado tema muitas vezes já apreciado pela Corte, sob o enunciado: “Não incide ICMS sobre o serviço de transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior” (MATTOS; TORRES; 2021). Quanto ao julgado RE 754.917, sobre o art. 155, §2º, X, ‘a’ da Constituição Federal, os ministros, por maioria, entenderam que a imunidade da qual se refere o artigo não abrange as operações anteriores à exportação, o que deixa brechas para a livre interpretação (COIMBRA; CHAVES; BATISTA, 2021). Tais julgados serão mais bem explorados em tópico próprio, uma vez que se tem como hipótese que a matéria deve ser regulada pela súmula do STJ até que o STF aborde de forma específica a problemática exposta na introdução. Isso porque o julgamento do Rex 754.917 possui bases fáticas distintas da aqui

tratada. Como o tema foi constitucionalizado, a tendência é que a última palavra seja da Suprema Corte.

#### 2.4 O ICMS no serviço de transporte municipal e/ou estadual que antecede a exportação

O ponto nuclear da presente dissertação é desbravar se a imunidade prevista do ICMS para exportação abarca apenas a última operação (exportação) ou, mais que isso, penetra também nas fases anteriores da cadeia de circulação, especialmente porque, sob a ótica da pesquisa, o STF ainda não enfrentou esse dilema.

A obrigação tributária nasce a partir de um fato gerador. Essa ocasião está descrita em lei e, a partir do momento em que o sujeito entrar no campo de incidência tributária, a relação será gerada e atrai esta obrigação para si (PAULSEN, 2019). Entre as hipóteses de incidência do ICMS encontramos a prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual (CF, art. 155, II). A Lei Complementar nº 87/96, que traz as normas gerais do ICMS de reprodução obrigatória na legislação de cada Estado-membro e Distrito Federal, define o alcance da incidência do tributo sobre a prestação de serviços de transporte atingindo as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores. Assim, além do transporte de carga (seja de bens ou mercadorias), incidirá o ICMS também no transporte de pessoas, embora este não seja o objeto de pesquisa.

Voltando às bases do serviço de transporte de mercadoria, em um primeiro momento, nota-se que a Lei Complementar nº 87 de 1996 (Lei Kandir) deixa de forma cristalina o entendimento de que não apenas as operações de exportação, mas toda a cadeia anterior que integre o processo de exportação, não constitui fato de gerador de ICMS, o que, sob a ótica da presente dissertação, engloba o transporte da mercadoria até o porto, aeroporto ou rodovia.

Autores como Ives Gandra da Silva Martins (2015), explicam que:

Há imunidade absoluta em relação ao ICMS sobre mercadorias ou serviços exportados para o exterior, não podendo sequer carregarem tais mercadorias ou serviços, a carga do ICMS incidente sobre as operações anteriores, seja sobre mercadorias, insumos ou bens do ativo permanente (MARTINS, 2015, p. 3)

Salienta-se que no artigo 12, da Lei complementar nº 87/1966 (Lei Kandir), estão elencadas as condições que criam o fato gerador, estando no seu inciso V explicitado:

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

Desta forma, fica explícito que o serviço de transporte da mercadoria com destino à exportação encontra-se englobado pela imunidade da referida norma infraconstitucional, a qual posteriormente foi constitucionalizada com o advento da EC 41/2003. Sendo assim, as operações antepostas às exportações, de fato, que são realizadas em plenitude pelas empresas exportadoras, nos termos conformados pelo legislador supremo, são imunes da cobrança do ICMS. Assim, a lei não delimita ou restringe o gozo destas imunidades (MARTINS, 2015).

Por todo o exposto nos tópicos acima, foram demonstrados os aspectos essenciais para entender as diferenças entre imunidade e isenção, bem como a sua aplicação e entendimento de acordo com a Constituição Federal. Desse modo, é possível avançar para a análise da aplicação da não incidência do ICMS em casos concretos e o entendimento dos tribunais acerca do assunto, considerando o trajeto que o produto, muitas vezes, necessariamente deve fazer para chegar ao ponto de exportação.

Contudo, como o recorte metodológico da pesquisa atual diz respeito ao tratamento dado à matéria pelos Estados do Pará, Minas Gerais e São Paulo, é fundamental adentrar brevemente nas legislações estaduais sobre o ICMS, mormente considerando que a competência legislativa do referido tributo se encontra nesse nível.

A lei nº 5.530/1999, do Estado do Pará, que disciplina o ICMS, prevê em seu art. 1º, II, que incide ICMS nas “prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores”, considerando fato gerador do imposto o momento do “início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores”. Ademais, verifica-se que a lei paraense prevê que o imposto não incide nas “operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados ou serviços”. De todo modo, a lei não é clara quanto a incidência ou não do ICMS na prestação de serviços de transporte que antecedem a exportação.

Já a lei nº 6.763/1975, do Estado de Minas Gerais, reza, no art. 5º, parágrafo 1º, que o ICMS incide na “prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via ou meio, inclusive gasoduto e oleoduto, de bem, mercadoria, valor, pessoa e passageiro”. A legislação acresce, no inciso X do art. 6º, que o fato gerador do imposto se manifesta quando do “início da prestação de serviços de transporte interestadual ou

intermunicipal, de qualquer natureza”. Por conseguinte, no art. 7º, inciso II da mesma lei, é disposto que o ICMS não incide sobre “a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semielaborado, bem como sobre prestação de serviço para o exterior, observado o disposto no § 2º deste artigo”.

Contudo, esta lei, ao contrário da do Estado do Pará, avança mais nos meandros da presente pesquisa, ao explicar no parágrafo 2º do art. 7º que “torna-se exigível o imposto devido pela saída de mercadoria quando não se efetivar a exportação no prazo previsto em regulamento”. Ou seja, abre de forma mais cristalina a possibilidade de não incidência do ICMS nas prestações de serviços de transporte quando já destinada ao exterior. Caminha bem a legislação mineira ao prever o pagamento do imposto quando não consumada a exportação, porque, por óbvio, se trataria de uma verdadeira simulação de negócio jurídico. De acordo com o CC/2002, art. 167, parágrafo 1º, II, considera-se negócio simulado aquele que “contiver declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira”, arrematando no art. 167, *caput*, que a sanção jurídica é de nulidade.

Por fim, a lei nº 6.374/1989, do Estado de São Paulo, regula que o ICMS incide sobre a “prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via” (art. 1º, II). A legislação estabelece que ocorre o fato gerador “no início da prestação de serviço de transporte interestadual de qualquer natureza”. Prosseguindo, no art. 4º, a legislação paulista trata das possibilidades de não incidência do ICMS, mas não dedica nenhum inciso a prestações de serviços, muito menos a operações destinadas ao exterior, o que não afasta a possibilidade de uma interpretação constitucionalizada sobre o tema.

### 3. UM DIÁLOGO ENTRE O STJ E STF SOBRE IMUNIDADE DO ICMS E EXPORTAÇÃO DE MERCADORIA

Conforme foi demonstrado, a desoneração do ICMS sobre o serviço de transporte de mercadorias com finalidade à exportação decorria anteriormente da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir). Esta se trata de norma infraconstitucional de isenção, motivo pelo qual, noutrora, somente competiria ao STJ estabelecer as nuances interpretativas do instituto. Contudo, após a constitucionalização do tema, com o advento da EC 41/2003, o assunto também se encontra na alçada do STF, que agora terá a “última palavra” em matéria de hermenêutica constitucional. Desta forma, é fundamental apresentar o atual estágio da jurisprudência do STJ e STF acerca da matéria, antes de adentrar no âmbito dos Estados selecionados.

Em abril de 2021, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) aprovou a Súmula nº 649<sup>3</sup>, na qual vigora a não incidência do ICMS sobre o serviço de transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior. Tal perspectiva já havia se consolidado no Superior Tribunal de Justiça, recebendo o apoio de ambas as turmas da 1ª Seção (STJ, 2021a; COIMBRA; CHAVES; BATISTA, 2021). Sobre o fato, o STJ (2007) julgou o Recurso Especial 627/815, possuindo como relator o então ministro Herman Benjamin, o qual destacou os seguintes pontos:

1. A regra isentiva prevista no art. 3º, II, da LC 87/96, abrange, além das operações, as prestações de serviços que destinem produtos ao exterior.
2. Precedentes. “O art. 3º, II da LC 87/96 dispôs 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.

Ainda, sobre a não incidência do ICMS, o ministro Napoleão Nunes Filho referiu o seguinte argumento:

(...) Outrossim, no âmbito infraconstitucional, constata-se que, ao conferir interpretação ao art. 3º, II da LC 87/1996, o Tribunal de origem atuou em conformidade com a orientação que se extrai da jurisprudência desta Corte, de que a isenção prevista no art. 3º, II da LC 87/1996 não seria exclusiva das operações que destinam mercadorias diretamente ao exterior, alcançando outras que integram todo o processo de exportação, inclusive as parciais, como o transporte interestadual. [...] (STJ, 2021b).

---

<sup>3</sup>“Não incide ICMS sobre o serviço de transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior.” Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/sumstj/article/view/12310/12415> Acesso em: 10 de abr. 2022



Cabe destacar que o principal caso que deu ensejo à súmula, o EResp 710.260/RO envolvia uma empresa que exporta rolhas de cortiça e tampas contra o Estado de Rondônia. O referido Estado entendia que o ICMS incide sobre a prestação de serviço de transporte, por conceber que “essa parte” (o serviço de transporte) não visa, por si mesmo, o bem ao exterior, mas sim ao porto onde será feito o transbordo para o navio. Como se não bastasse, as autoridades apoiaram sua interpretação no julgamento do Rext 196.527/MG, que foi distribuído ao STF em 1995, portanto, antes da LC 87/96 e da EC 41/2003. O Ministro Relator se volta contra a interpretação da Fazenda de Rondônia, assim como contra a decisão do STF, aduzindo que esta é anterior a marcos normativos importantes e, mesmo que não fosse, afronta sobremaneira o aspecto teleológico da matéria:

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

Ademais, deixa claro que o preço pago pelo serviço de transporte integra o todo da exportação: “o transporte pago pelo exportador integra o preço do bem exportado e o ônus do ICMS sobre esse transporte, se fosse admitido, teria o efeito equivalente ao do ICMS sobre a operação de venda ao exterior”. Arrebata afirmando que “tributar o transporte, portanto, é exatamente o mesmo que tributar a própria exportação”.

O Relator prossegue, aduzindo que, além da incidência do ICMS no serviço de transporte antecedente violar a teleologia da matéria, afronta contra a isonomia entre os Estados (art. 4º, V, CF/88) e contra o objetivo de reduzir desigualdades regionais e sociais (art. 3º, III, CF/88) ao privilegiar empresas situadas em cidades portuárias ou Estados litorâneos. Com clareza solar, explica que o serviço de transporte faz parte de uma unidade, ou seja, a exportação está entrelaçada com o serviço de transporte:

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

iniciaram, nem pelos barcos que fizeram a travessia do rio. Verifica-se, portanto, que o transporte é um só, e desde o início destina bens ao exterior.

Cabe salientar que, além deste caso (EResp 710.260/RO), diversos outros foram utilizados como base para a criação da referida súmula, conforme destaca o próprio STJ no documento abaixo, parte integrante do enunciado da súmula. Contudo, diante das limitações de espaço da presente pesquisa, serão apresentados brevemente apenas as nuances dos dois casos mais recentes, ambos de 2019.

**Imagem 02 – Casos utilizados pelo STJ**

**Precedentes:**

<b>EResp</b>	<b>710.260-RO</b>	<b>(1ª S, 27/02/2008 – DJe 14/04/2008)</b> <b>– acórdão publicado na íntegra</b>
AgRg no AREsp	385.764-SC	(1ª T, 18/12/2014 – DJe 03/02/2015)
AREsp	851.938-RS	(1ª T, 16/06/2016 – DJe 09/08/2016)
AgInt no AREsp	455.010-MS	(1ª T, 13/05/2019 – DJe 20/05/2019)
AgInt no AREsp	578.962-SC	(1ª T, 24/06/2019 – DJe 27/06/2019)
AgRg no AREsp	412.277-SC	(2ª T, 21/11/2013 – DJe 02/12/2013)
AgRg no REsp	1.409.872-SC	(2ª T, 27/10/2015 – DJe 06/11/2015)
AgInt no AREsp	1.323.892-PR	(2ª T, 13/11/2018 – DJe 22/11/2018)
REsp	1.777.524-MS	(2ª T, 13/12/2018 – DJe 19/12/2018)
REsp	1.793.173-RO	(2ª T, 21/03/2019 – DJe 22/04/2019)

Fonte: Superior Tribunal de Justiça

No Resp 1793173/RO (DJe 22.04.2019), envolvendo uma empresa de exportação de madeira de Rondônia, o Ministro Relator Herman Benjamin asseverou que “a isenção tributária de ICMS, concernente a produtos destinados ao exterior, contempla toda a cadeia de deslocamento físico da mercadoria, não sendo possível, portanto, a tributação das fases intermediárias do itinerário”. Já no AgInt no AREsp 455.010/MS (DJe 20.05.2019), que tinha como partes opostas uma empresa exportadora de sementes de pastagens e o Estado do Mato Grosso do Sul, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho argumentou que “não incide ICMS nas operações de transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior, nos termos do art. 3º, II da LC 87/1996”. Portanto, a súmula representa o cume de um percurso coerente trazido pelo STJ na matéria, levando-se em conta os casos mais recentes.

De outro lado, o STF, ao julgar o Rext 754.917/RS (DJe 05.08.2020), que deu ensejo ao tema 475 de repercussão geral, analisou o caso de uma empresa de embalagens industriais contra o Estado do Rio Grande do Sul. Contudo, deve ser registrada uma diferença

substancial para os precedentes do STJ, visto que, no referido tema, o STF enfrentou situação distinta, qual seja, a existência ou não de imunidade para saída de peças, partes e componentes no mercado interno, ainda que posteriormente o produto seja exportado. Em outras palavras, ficou claro que a empresa de embalagens (fabricante) realizava contrato de compra e venda com outras empresas (exportadoras), as quais, para fazer negócio, posteriormente decidiam vender a mercadoria para fora do país.

Por conseguinte, a tese fixada pela Suprema Corte, de que "a imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, 'a', da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação", deve ser entendida no sentido de que a imunidade prevista no texto constitucional aplica-se unicamente à operação de exportação da mercadoria. Entende-se, portanto, a operação de uma forma global, para o fim de incluir eventual serviço de transporte da carga já endereçada a porto, rodovia ou aeroporto como parte integrante da "operação de exportação da mercadoria". Tal conclusão fica evidente quando analisado esse trecho do voto do Ministro Relator Dias Toffoli:

A expressão "operações que destinem mercadorias para o exterior", utilizada na regra constitucional, não abrange toda a cadeia de produção da mercadoria ao final comercializada para o exterior, não englobando, assim, a compra ou a venda de componentes e matérias primas utilizados no produto final levado à exportação.

Adicionalmente, o Ministro Alexandre de Moraes, ao explicar que se trata de "empresa produtora de embalagens, que tem seus produtos adquiridos por empresas exportadoras" e que "não se trata de transporte interestadual ou intermunicipal de mercadoria destinada ao exterior", conclui que "deve incidir o ICMS também na produção das embalagens e demais insumos utilizados na produção de mercadoria destinada à exportação, aplicando-se a imunidade tão somente à operação de exportação propriamente dita". Nesse último aspecto, o presente trabalho considera que a operação de exportação como um todo envolve o serviço de transporte que a antecede.

Portanto, infere-se que o STF não enfrentou a temática objeto da presente pesquisa. Assim, como o tema tem relevância constitucional, nada obsta que a Corte Constitucional, em momento oportuno, enfrente de forma específica a imunidade da prestação de serviço de transporte integrante da cadeia da exportação. No contexto atual, a súmula 649 do STJ continua a regular o tema aqui exposto, enquanto o STF não adentrar nesses meandros fáticos da prestação de serviço de transporte atrelada à cadeia de exportação.

#### 4. ANÁLISE DE CASOS

Após a presente dissertação apresentar os contornos conceituais, doutrinários e jurisprudenciais no âmbito do STJ e STF, é imprescindível adentrar em alguns casos concretos e emblemáticos dos Estados selecionados, nos âmbitos administrativos e jurisprudenciais, de modo a fazer um cotejo deles com as ideias defendidas no trabalho.

##### 4.1 Estado do Pará

Autores como Marello (2021) destacam que, há alguns anos, os Estados em todo o território nacional realizam a cobrança indevidamente do ICMS, principalmente sobre os serviços de transporte das mercadorias destinadas ao mercado exterior. Nesse cenário, o caso judicial escolhido é a “suspensão de liminar” nº 0804185-23.2019.8.14.0000 contra decisões proferidas pelo juízo da 3ª vara de execução fiscal da Comarca de Belém e 6ª vara cível da Comarca de Santarém, ajuizada pelo Estado do Pará e de competência do Tribunal Pleno do Tribunal de Justiça do Estado do Pará.

A escolha do referido processo, metodologicamente, se justifica em razão da profundidade com que o tema foi enfrentado, assim como pelo fato de que dezenas de empresas exportadoras se habilitaram como litisconsortes, apresentando suas razões.

São elas:

**Tabela 01** - Partes interessadas

Partes	
ESTADO DO PARÁ (AUTOR)	JBS S/A (INTERESSADO)
3ª VARA DE EXECUÇÃO FISCAL DA COMARCA DE BELÉM/PA (RÉU)	BUNGE ALIMENTOS S/A (INTERESSADO)
JUIZO DE DIREITO DA 6ª VARA CÍVEL E EMPRESARIAL DA COMARCA DE SANTARÉM PA (RÉU)	GRANELES BRASIL COMERCIAL IMPORTADORA EXPORTADORA AGRICOLA LTDA (INTERESSADO)
PACTUS LOGISTICA INTEGRADA LTDA (TERCEIRO INTERESSADO)	AMAGGI EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA (INTERESSADO)
EXPAMA EXPORTADORA PARAGOMINAS DE MADEIRAS LTDA (TERCEIRO INTERESSADO)	NAVPORT - NAVEGAÇÃO E SERVICOS PORTUARIOS LTDA - EPP (INTERESSADO)

RODOJUNIOR TRANSPORTES LTDA (INTERESSADO)	MINERAÇÃO BURITIRAMA S.A (INTERESSADO)
MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO PARÁ (AUTORIDADE)	LOTUS GRAINS & OILSEEDS S.A. (INTERESSADO)
HIDROVIAS DO BRASIL - VILA DO CONDE S.A. (INTERESSADO)	FRIGORIFICO RIO MARIA LTDA (INTERESSADO)
HIDROVIAS DO BRASIL - VILA DO CONDE S.A. (INTERESSADO)	TRANSPORTADORA DELTA LTDA - ME (INTERESSADO)
XINGUARA INDUSTRIA E COMERCIO S/A - EM RECUPERACAO JUDICIAL (INTERESSADO)	MFB MARFRIG FRIGORIFICOS BRASIL S.A (INTERESSADO)
TRANSPORTES BERTOLINI LTDA (INTERESSADO)	MULTIGRAIN S.A. (INTERESSADO)
JUPARANÁ COMERCIAL AGRÍCOLA LTDA (INTERESSADO)	MULTIGRAIN S.A. (INTERESSADO)
COFCO INTERNATIONAL GRAINS LTDA. (INTERESSADO)	

Fonte: Autos do processo nº 0804185-23.2019.8.14.0000 - TJ/PA

O motivo da insurgência do Estado do Pará se deu pelo fato de que os referidos juízes vêm concedendo liminares para determinar que as autoridades fazendárias se abstenham de exigir o recolhimento do ICMS sobre “serviços de transporte prestados no território paraense visando à exportação das mercadorias”. O Estado do Pará aduz que tal entendimento, apenas em 2019, teria ocasionado um prejuízo de “R\$ 108.277.071,17, que deixaram de ingressar nos cofres do Estado”.

De outro lado, as empresas suscitaram que houve um aumento de empregos diretos e indiretos, do PIB de várias cidades, assim como o incremento de ISS das cidades. De todo modo, sob a ótica do presente trabalho, esses argumentos de cunho pragmático e consequencialista, tanto do Estado quanto das empresas, não possuem tanta relevância dogmática e normativa.

No decorrer dos debates, os desembargadores mostraram domínio sobre tema, por exemplo, demonstrando a transição de isenção para imunidade. Se equivocaram, porém, ao considerar que o STF já decidiu a temática envolvendo os serviços de transporte, induzindo interpretação de que incide ICMS no serviço de transporte antecedente:

Obviamente, o Texto Constitucional, que, com a publicação da Emenda 42/2003, deu nova redação ao art. 155, §2º, inciso X, alínea *a*, da CF/88, **para dar imunidade - e não isenção - à exportação de mercadorias**. E, o texto constitucional, não importa se oriundo de poder constituinte originário ou derivado, sempre recepcionará as normas infraconstitucionais com ele compatíveis ou as revogará automaticamente. E aqui falamos de lei complementar anterior (LC 87/1996) à Emenda Constitucional 42/2003. Em outras palavras, a isenção prevista pela Lei Kandir, nos idos de 1996, no art. 3º, II, com o advento da Emenda Constitucional no 42/2003, foi ampliada e tornou-se imunidade, prevalecendo, portanto, a diretiva constitucional e a interpretação do STF ao caso em concreto em detrimento do entendimento do STJ (Voto da Desembargadora Célia Regina de Lima Pinheiro, DJe de 10.02.2022)

Na mesma linha de raciocínio e amparado na decisão do STF, o Desembargador Luiz Neto replica o entendimento no mesmo sentido do voto anterior:

A imunidade tributária prevista no art. 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal, excludente da incidência do ICMS nas operações que destinem ao exterior produtos industrializados, não é aplicável às prestações de serviço de transporte. Portanto, a meu ver, prevalece, sem qualquer hesitação, a interpretação do STF, que vem desde antes da EC 42/03 e, reiteradamente, ratificada pela Suprema Corte, inclusive como decisões unipessoais dos Exmos. Ministros. E a palavra do STF é clara e foi transcrita várias vezes neste voto. E esta aparente antinomia legislativa e interpretativa resolve-se, afora da questão da não recepção dos dispositivos da Lei Kandir à nova ordem constitucional, com a utilização dos critérios para resolver antinomias, notadamente, no caso, o da hierarquia, razão pela qual a manifestação do STF, no tema eminentemente constitucional, prevalece sobre o entendimento do STJ. Esta é a solução que encontro ao caso em debate, especificamente nas questões meritórias dos recursos, e que, talvez, faça com que haja necessidade de mudarmos o entendimento jurisprudencial que até então vimos prestigiando, que é o do STJ, ainda com base na isenção, quando o tema já está em sede de imunidade constitucional, para passarmos a prestigiar o posicionamento do STF sobre o assunto. E isto é possível, basta que apliquemos a chamada *prospective overruling* e, doravante, passemos a adotar o entendimento do STF especificamente na questão da inaplicabilidade ao transporte interestadual de produtos destinados à exportação da regra de imunidade prevista no art. 155, §2º, X, alínea *a*, da CF/88.

Deste modo, percebe-se que ao longo de todos os votos se utilizaram do jargão “serviço de transporte anteriores à exportação não estão acobertados pela imunidade do art. 155, parágrafo 2º, X, a, da CF/88”, sem diferenciar no plano fático a diferença entre vender e transportar a mercadoria de A para B e este B, posteriormente, decidir vender para o exterior; da situação em que A vende para B, em que este B já está fora do país, e, para tanto, A necessita contratar C apenas para transportar a mercadoria até o escoamento. Caso tivesse existido essa diferenciação, possivelmente a Corte Paraense não teria encampado a jurisprudência do STF, pelo menos não no segundo exemplo aqui tratado. A Corte poderia ter

conferido diversas soluções para cada nuance e particularidade, estabelecendo bases mais firmes para orientar as autoridades fazendárias. Infelizmente, persistiu a insegurança jurídica, com a tese do TJPA fixada nos seguintes termos:

Imunidade tributária que não abrange operações anteriores à exportação. Questão constitucional. Jurisprudência consolidada no STF. Existência de tese de repercussão geral sobre assunto. re 754.917-rg/rs (tema 475).

O que mais salta aos olhos é que, ao mesmo tempo em que não foi vista a delimitação conceitual e fática entre os casos do STJ e STF, não faltaram argumentos completamente não jurídicos para dar guarida à pretensão estatal:

O montante previsto de arrecadação com o ICMS-Transporte na LOA de 2019 é de R\$108.000.000,00 (cento e oito milhões de reais), equivalente a 0,88% da estimativa de arrecadação de impostos e 1,13% de arrecadação do próprio ICMS, sendo que o total do orçamento do estado para o exercício de 2019 foi de R\$-25,54 bilhões de reais. Pode parecer uma cifra irrisória diante do valor orçamentário global. Porém, se trata de um valor que efetivamente faz falta aos cofres públicos paraenses. Ora, num estado com tal situação de penúria na prestação de serviços básicos a sua população, a quantia de R\$-108.000.000,00 (cento e oito milhões de reais) faz falta. Muita falta. A par disto, o incessante trafegar de caminhões que, via de regra, trafegam com carga acima dos limites legalmente permitidos, traz prejuízos enormes às rodovias traçadas no Estado do Pará, deixando um rastro de buracos, que são arcados, em regra, pelo ente subnacional. Isto é mais do que suficiente para atestar a grave lesão à economia pública.

No âmbito administrativo, a consulta ao ente fazendário mais recente encontrada no Estado do Pará é a de nº 008/2022<sup>4</sup>, que desembocou em parecer técnico de 14 de setembro de 2022. A consulente aduziu que foi contratada para o transporte de minério adquirido até o porto de embarque, cuja prestação se iniciou no município de Marabá com destino a porto de Vila do Conde, de onde seguiu por transporte marítimo para o destino final no exterior, ela indaga “se é pertinente a interpretação de que não incide ICMS sobre parte do transporte, até o porto de embarque, das mercadorias com destino final no exterior”.

Em resposta, a autoridade fazendária aduziu que incide o ICMS, interpretando que o serviço de transporte não integra a exportação: “enquanto as operações dirigem-se aos fatos que empreendem circulação de mercadorias, as prestações dizem respeito aos serviços de transporte (e de comunicações), constituindo-se situações fáticas autônomas e incomunicáveis”. Portanto, vê-se que o caso da consulta se encaixa exatamente na temática

---

<sup>4</sup> Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/consulta/cs2022\\_00008.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/consulta/cs2022_00008.pdf).

enfrentada pelo STJ, devendo a autoridade fazendária aplicar a súmula deste tribunal, especialmente considerando que o STF ainda não se debruçou sobre esse particular.

#### 4.2 Estado de São Paulo

No campo judicial, utilizando as palavras-chave “serviço de transporte ; ICMS; imunidade; exportação” não foram encontrados resultados que toquem a problemática de pesquisa aqui tratada no site [www.tjsp.jus.br](http://www.tjsp.jus.br), em razão disso, no caso do Estado de São Paulo, a pesquisa está limitada à seara administrativa.

Nesse contexto, é importante trazer à baila o posicionamento administrativo do Estado de São Paulo nº 25269 de 10/03/2022<sup>5</sup>, que afirma que não há isenção para a prestação de serviço de transporte de mercadoria destinada ao exterior. A fazenda argumentou, nos termos do inciso I do artigo 1º do RICMS/2000, que o ICMS incide sobre as operações relativas à circulação de mercadoria, ocorrendo o fato gerador na saída, a qualquer título, do estabelecimento de contribuinte (artigo 2º, inciso I, do RICMS/2000).

Acrescentou que a hipótese de não incidência estabelecida no dispositivo transcrito acima é aplicável apenas na saída destinada a empresas comerciais exportadoras (e também, por óbvio, aos demais destinatários indicados nas alíneas “b” e “c” do mesmo dispositivo) e não a outros contribuintes do imposto que promoverão, em seu próprio nome, a exportação das mercadorias.

O Estado de São Paulo asseverou que a intenção do legislador ao estabelecer a hipótese de não incidência em tela foi estender o referido benefício à operação que antecede a exportação, que, por sua vez, goza de imunidade tributária com fundamento constitucional. Assim, facilita-se a exportação da produção nacional, permitindo que a remessa de contribuinte que deseja exportar sua produção ou mercadorias adquiridas de terceiros para empresa comercial exportadora – que possui o conhecimento específico e autorização necessária para a prática do comércio internacional – não sofra a incidência do ICMS.

Considerou, nesse contexto, que a operação que antecede a efetiva exportação é uma etapa do próprio processo de exportação. Entretanto, esse entendimento deve ser aplicado somente à operação imediatamente antecedente ao efetivo envio da mercadoria ao exterior, especificamente, a remessa com o fim específico de exportação para empresa comercial exportadora, nos termos previstos no Convênio ICMS-84/2009 (e, no mesmo sentido, nos

---

<sup>5</sup> Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=428566>.



artigos 439 a 446 do RICMS/2000). Tal fato decorre de uma interpretação teleológica da legislação que regula a matéria, exposta nos subitens a seguir:

i) As Cláusulas segunda e terceira do Convênio ICMS-84/2009 (no mesmo sentido, os artigos 439 a 446 do RICMS/2000) estabelecem os procedimentos que devem ser observados pelos estabelecimentos envolvidos nas operações em tela. Ressalta-se que tais normas estabelecem obrigações acessórias para apenas dois sujeitos envolvidos na operação, quais sejam: o estabelecimento remetente e o estabelecimento destinatário (exportador). Portanto, presume-se que a remessa de mercadoria com o fim específico de exportação envolve tão somente esses dois estabelecimentos – ressalvada a possibilidade, já manifestada anteriormente por este órgão consultivo de ocorrer, primeiramente, a transferência de mercadoria pronta e acabada de um estabelecimento para outro do mesmo titular, com sua posterior remessa, com o fim específico de exportação, para a empresa comercial exportadora;

ii) A Cláusula sexta do convênio em análise prevê hipóteses que, se verificadas, obrigarão o estabelecimento remetente ao recolhimento do imposto devido. Admitir que a mercadoria remetida com o fim específico de exportação seja enviada a novo estabelecimento – e, possivelmente, a outros, em sucessivas remessas abrigadas pela não incidência – resultaria, na prática, na impossibilidade de o estabelecimento remetente original certificar-se a respeito da finalização do procedimento de exportação e recolher o imposto devido no caso da sua não efetivação, contrariando a própria lógica da sistemática da remessa com o fim específico de exportação.

iii) a leitura do item 3 do § 1º do artigo 7º do RICMS/2000 explicita com clareza a impossibilidade de aplicação da não incidência deste dispositivo em operações entre empresas comerciais exportadoras – portanto, em operações que não sejam imediatamente antecedentes às exportações –, haja vista que a única hipótese admissível na legislação tributária de não-incidência entre comerciais exportadoras se dá quando a mercadoria já se encontra depositada em armazém alfandegado/entreposto aduaneiro. Neste caso, devem ser cumpridos diversos requisitos elencados no próprio item 3 do § 1º do artigo 7º do RICMS/2000, que não correspondem à presente situação específica trazida nesta consulta.

O Estado de São Paulo, desse modo, concluiu que não se poderia admitir a não incidência do imposto nas duas operações internas – que antecedem a efetiva exportação – indicadas no relato. Isso porque apenas a operação imediatamente antecedente à efetiva exportação enquadra-se na hipótese prevista na alínea “a” do item 1 do § 1º do artigo 7º do RICMS/2000. A operação que antecede a esta, ou seja, a remessa da mercadoria da

Consulente para a comercial exportadora paulista, configura hipótese de incidência do ICMS (inciso I do artigo 2º do RICMS/2000), devendo ser tributada.

Não é possível concordar com o entendimento acima exarado, pois, de acordo com o exposto na pesquisa, entende-se que todo o serviço de transporte – por completo, e não apenas o último – faz parte do todo “exportação”. Portanto, está amparado pela imunidade prevista constitucionalmente, nos moldes do que já foi decidido pelo STJ, que atualmente regula a matéria com eficácia vinculante (art. 927, IV, do CPC).

#### 4.3 Estado de Minas Gerais

Na pesquisa jurisprudencial junto ao TJMG, utilizando as mesmas palavras-chave dos tópicos acima, foi identificado um único caso que diz respeito de forma específica ao serviço de transporte que antecede a exportação: a apelação nº 2476532-26.2008.13.0024, julgada em 06.11.2012. De início, o Desembargador Relator Caetano Levi Lopes adverte que se trata do imposto mais complicado, tumultuado e polêmico do sistema brasileiro.

De todo modo, acrescenta que existe imunidade na prestação de serviço de transporte que antecede à exportação, por meio do seguinte raciocínio do Relator, o qual foi seguido pela turma:

Além dos temas abrangentes previstos no art. 146 mencionado, o art. 155, § 2º, XII, 'e', da Constituição da República estabelece que cabe à lei complementar excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, 'a'. O âmbito do ICMS, ou área fática dentro da qual o legislador estadual pode definir o fato gerador do ICMS, está assim definido pela Lei Complementar n. 87/96:

(...) Art. 3º. O imposto não incide sobre: (...) II - Operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços;

Desta forma, não há dúvida de que o art. 3º, II, da Lei Complementar nº 87, de 1996 afasta a incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte de mercadorias destinadas à exportação.

Já no âmbito administrativo, o Estado de Minas Gerais entende que não há imunidade para a prestação de serviço de transporte relacionado ao objeto final de exportação. Nesse contexto, vale observar o Acórdão nº 14.089/01/2ª, proferido pela 2ª turma do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, que enfrentou a seguinte questão: “se incide ICMS nas prestações de serviço de transporte cujas operações destinavam mercadorias para o exterior”.

O Conselho de Contribuintes mineiro, quando se debruçou de forma específica sobre a matéria, acentuou que o direito tributário está calcado na legalidade estrita, pelo que só é possível estender certas interpretações quando a lei não deixa dúvidas:

Esses “benefícios” devem ser concedidos de maneira tal, com a legislação redigida de forma explícita e clara, que não restem dúvidas quanto às condições para a concessão e, principalmente, não restem dúvidas quanto ao seu alcance. Consta-se que os dispositivos citados e transcritos, relativos à desoneração do ICMS nas operações e prestações que destinem mercadorias ao exterior, devem ser interpretados literalmente.

Adicionalmente, entendeu que a imunidade só incide no serviço de transporte internacional da mercadoria, não aproveitando o serviço de transporte interno, ainda que destinado posteriormente ao exterior, pelo porto, aeroporto ou rodovia:

Nas prestações de serviço de transporte que originaram os trabalhos fiscais *sub examine* constata-se que em nenhuma delas ocorreu a remessa da mercadoria diretamente para o exterior, como prevê os dispositivos supra que determinam a não incidência do imposto. Evidencia-se, das prestações de serviço de transporte referentes aos PTA's sob análise, que todas encerraram-se em outra unidade da Federação, não se caracterizando, pois, como prestações de serviço de transporte internacional, prestações essas não contidas no campo de incidência do imposto.

Antes de adentrar na conclusão, é importante fazer uma digressão histórica da desoneração das exportações. Nesse sentido, a redação original do art. 155, § 2º, inciso X, alínea a, da Constituição Federal de 1988 não excluía a incidência do ICMS sobre as operações de exportação de produtos primários. Era este o teor do dispositivo:

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

I - impostos sobre:

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar.

O conceito de produto “semielaborado” foi inicialmente estabelecido pelo Convênio 66/1988, do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) e, depois, pela Lei Complementar nº 65, de 1991. Anos mais tarde, a edição da Lei Complementar 87/1996 – a famigerada Lei Kandir para estados exportadores de matéria prima como o Pará – veio

ampliar a desoneração do ICMS em relação às exportações, a fim de alcançar também os produtos primários e semielaborados.

O preceito do art. 3º, II, da LC 87/1996, de modo irrestrito, afasta a incidência do imposto sobre “operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços”. Ratificando o tema, diz ainda o art. 32, I, da Lei Kandir:

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar: I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;

Com o advento da Emenda Constitucional nº 42/2003, alterou-se a redação alínea “a” do inciso X do § 2º do art. 155, da Constituição Federal, para remover completamente as exportações brasileiras do campo de incidência do ICMS. Ficam livres de imposto quaisquer “operações que destinem mercadorias para o exterior” e se garante também “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. O dispositivo passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
[...]  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no Num. 8034721 - Pág. 38 exterior; [...]  
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; (...).

Deste modo, mostra-se juridicamente cabível, em hermenêutica correta, afirmar que a edição da Emenda acabou por elevar ao plano constitucional tanto o esforço de desoneração, que já se via nos arts. 3º e 32 da Lei Complementar nº 87/1996, quanto a obrigatoriedade de repasses mensais a cargo da União constante da mesma lei. Muito mais evidente se afirmar que, por qualquer interpretação que se dê ao texto constitucional, obviamente, os destinatários no exterior são os importadores, a quem, evidentemente, o serviço deve ser prestado diretamente para ter a não incidência qualificada do ICMS (em outras palavras: imunidade).

Enfrentando tais alterações constitucionais, ao julgar procedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 25, cujo objeto era obrigar a edição de lei complementar para suprir a mora legislativa acerca da compensação da desoneração, porquanto agora a questão ficará ao alvedrio da União, em seu voto, o Min. Gilmar Mendes, relator, disse:

As modificações – não é difícil perceber – fizeram-se em prejuízo da competência e da arrecadação tributária dos estados-membros. A nova disposição introduzida – *rectius*: modificada – pela EC 42/2003, ao afastar a possibilidade de cobrança do ICMS em relação às operações que destinem mercadorias para o exterior, redefiniu os limites da competência tributária estadual, reduzindo-a, com o evidente escopo de induzir, pela via da desoneração, as exportações brasileiras. Quero dar ênfase a esse ponto. O esforço de desoneração das exportações, em termos técnicos, ocorreu mediante alteração (leia-se: redução) dos limites da competência tributária estadual. Ou seja, deu-se em prejuízo de uma fonte de receitas públicas estaduais. Originariamente, os estados e o Distrito Federal poderiam cobrar ICMS em relação às operações que destinem ao exterior produtos primários. Agora, não mais (ADO nº 25, Relator: Ministro Gilmar Mendes, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 30/11/2016, Publicação em 18/08/2017).

Aliás, no julgamento da ADO 25, ao final de 2016, como se sabe, o STF decidiu, por unanimidade, que Estados, o Distrito Federal e os municípios foram prejudicados pela demora de mais de 10 anos do Congresso Nacional em regulamentar as compensações devidas em razão da desoneração ampla do ICMS nas exportações de *commodities*. A decisão estabeleceu o prazo de 12 meses para o Congresso sanar a omissão, sob pena de o Tribunal de Contas da União -TCU fixar o montante devido pela compensação e a quota parte a que faria *jus* a cada Estado e Distrito Federal.

O STF ainda não enfrentou a imunidade no serviço de transporte que antecede a exportação, mas o STJ tem, reiteradamente, decidido sobre a imunização e isenção do ICMS. Esta Corte tem entendido que toda a cadeia da exportação está protegida pela imunização. Aliás, ressalte-se aqui que, desde a publicação da Emenda Constitucional nº 42/2003, toda e qualquer mercadoria exportada (e os serviços para levar a mercadoria ao ponto de escoamento) está ao abrigo da imunidade do ICMS. Isso em razão da nova redação introduzida pela dita Emenda ao art. 155, §2º, X, alínea a, da CF/88. É, portanto, despiciendo falar-se em isenção do ICMS nos termos da Lei Kandir, se se considera como uniformizadora a decisão tomada pela Primeira Seção da Corte da Cidadania, aquela que trata das questões de direito público, no EREsp 710.260 já explicado.

Este julgado, obviamente, ao longo dos anos vem sendo replicado em todas as questões sobre o tema, como, por exemplo:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRANSPORTE INTERESTADUAL DE MERCADORIA EXPORTÁVEL. ART. 3º, II, DA LC 87/1996. TRANSPORTE PAGO PELO COMPRADOR INTERNACIONAL. ISENÇÃO. TELEOLOGIA DA NORMA. TRIBUTAÇÃO QUE ENCARECE O VALOR FINAL PAGO. COMPETITIVIDADE DO PRODUTO NACIONAL DECRESCIDA. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO, QUANTO À TESE DE VIOLAÇÃO DE NORMA FEDERAL E, NESSE PONTO, NÃO PROVIDO.

1. A irresignação não merece provimento.
2. A jurisprudência do STJ está consagrada no sentido de que a isenção tributária de ICMS, concernente a produtos destinados ao exterior, contempla toda a cadeia de deslocamento físico da mercadoria, o que abarca, inclusive, trechos eventualmente fracionados, percorridos dentro do território nacional, não sendo possível, portanto, a tributação das fases intermediárias do itinerário.
3. "(...) Sob o aspecto teleológico, a finalidade da exoneração tributária é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional'. Assim, '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 87/96 e da própria Constituição Federal' (REsp 710.260/RO, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 14.4.2008)
4. Portanto, tendo em vista que a teleologia da norma em tela é fortalecer a competitividade do produto nacional no mercado estrangeiro, não se sustenta a tese do recorrente de fazer incidir o ICMS sobre o transporte do produto a ser exportado, ainda que o preço seja pago pelo comprador de fora, pois, mesmo nessa hipótese, o valor total encarece, e a competitividade do produto, por óbvio, decresce.
5. Assim, impor ICMS nos moldes pugnados pelo recorrente fere o espírito da norma insculpida no art. 3º, II, da Lei Kandir, pois incute no preço final do produto o imposto e, invariavelmente, eleva o montante pago pelo comprador internacional.
6. Quanto à alegada divergência jurisprudencial, é exigida a demonstração analítica de que os casos cotejados possuem similitude fática e jurídica e que mereceram tratamento diverso à luz da mesma regra federal, ônus do qual não se desincumbiu o recorrente, pois colacionou trechos de dois acórdãos apenas, sem explicitar a semelhança fática dos casos.
7. O desrespeito a esses requisitos legais e regimentais (art. 541, parágrafo único, do CPC/1973, art. 1.029, § 1º, do CPC/2015 e art. 255 do RI/STJ) impede o conhecimento do Recurso Especial com base na alínea "c" do inciso III do art. 105 da Constituição Federal.
8. Recurso Especial parcialmente conhecido, quanto à tese de violação da norma federal, e, nessa parte, não provido. (REsp 1793173/RO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/03/2019, DJe 22/04/2019)".

Disto isso, em 28/04/2021, adveio a súmula nº 649, com a seguinte dicção: “Não incide ICMS sobre o serviço de transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior”. Não obstante o posicionamento do STJ, o doutrinador Roque Carrazza já

considerava que a Lei Kandir esvaziou, por completo, a competência tributária dos Estados sobre produtos não industrializados destinados à exportação, com grave violação à cláusula pétrea do princípio federativo previsto no art. 60, §4º, I, da CF/88, oriunda do constituinte originário.

## CONCLUSÃO

O cerne da pesquisa realizada diz respeito à extensão ou não da imunidade prevista no art. 155, x, a, da CF/88 aos serviços de transporte anteriores à exportação da mercadoria, na medida em que não há dissenso quanto à imunidade na exportação da mercadoria em si. A justificativa fática tem relação com o fato de que, mesmo que a mercadoria tenha sido vendida para o exterior, muitas vezes, é necessário o transporte dela por várias cidades ou Estados até o ponto do escoamento (serviço de transporte antecedente à exportação) para o estrangeiro.

Sob a ótica da presente pesquisa, a teleologia do constituinte derivado seria esvaziada por completo caso a imunidade constitucional não abarcasse o serviço de transporte antecedente, uma vez que o produto brasileiro seria onerado demasiadamente com prejuízo para sua competitividade, na medida em que o serviço de transporte é parte integrante do todo “exportação”. Em outras palavras, o custo do transporte integra o preço do bem exportado.

A imunidade do Imposto sobre Operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS), está prevista na Constituição Federal no seu art. 155, x, “a”. Esta norma constitucional assegura a não incidência do ICMS no traslado de materiais destinados ao mercado externo. Diferente da isenção, quando vigorava apenas a Lei Kandir, a imunidade possui a possibilidade de interpretação extensiva. Com isso, discorda-se do entendimento administrativo do Estado de Minas Gerais, pelo qual a imunidade para o serviço de transporte apenas para o caso de o texto legal dispor expressamente disso.

Deste modo, deve-se interpretar que a aplicação da imunidade prevista na Constituição Federal em seu art. 155, x, “a” e a isenção prevista na Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) englobam o serviço de exportação como um todo, possuindo uma única finalidade, qual seja, a sua exportação.

Desta forma, entende-se que, mesmo que o transporte seja realizado por etapas, com uso de diferentes modos de transporte e transite entre diversos Estados, deve-se entender este como um único serviço de transporte com destino à exportação, na esteira da Súmula n. 649, editada pelo Superior Tribunal de Justiça. Haja vista que o STF não enfrentou as peculiaridades fáticas do serviço de transporte já afeito, desde o seu embrião, à exportação, discorda-se do entendimento exarado pelo TJPA e pelo âmbito administrativo do Estado do Pará e do de São Paulo.

É importante advertir que, embora a presente dissertação tenha escolhido três Estados, as conclusões extraídas podem servir de bússola para resolver imbróglios de serviços



de transportes de outros Estados, como por exemplo, Goiás e Tocantins, os quais também não possuem saída para o mar.

Acrescenta-se que o Brasil é membro do GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio), que foi estabelecido por 23 Estados em 1947, visando a um conjunto de normas tarifárias para fomentar o livre comércio entre os países. Posteriormente, a OMC (Organização Mundial do Comércio) passou a ocupar o GATT em matéria de negociações e regulação do comércio internacional. Nesse desiderato, existe um tratado internacional ratificado pelo Brasil, o Acordo Geral Sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (1947), que, no artigo III, item 2 “TRATAMENTO NACIONAL NO TOCANTE A TRIBUTAÇÃO E REGULAMENTAÇÃO INTERNAS” dispõe expressamente que:

Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais.

Ou seja, o TJPA e as autoridades fazendárias do Pará, Minas Gerais e São Paulo, ao não estenderem a imunidade para exportação ao serviço de transporte antecedente que integra a operação total, para além de não realizarem o devido *distinshing* do julgamento do STF, dando primazia à súmula do STJ, ignoram a sistemática internacional da qual o Brasil faz parte.

O objetivo desta imunidade é exatamente aumentar a competitividade dos produtos nacionais no mercado externo, além de elevar o crescimento do produto interno bruto (PIB) do país, avaliado anualmente e utilizado para fins econômicos (ALBUQUERQUE; SOARES; ABREU, 2010).

Não é demais lembrar que, devido às dimensões do território brasileiro, é imprescindível que o transporte de mercadorias que irão ser exportadas atravessasse diversos estados e passe por diversas alterações quanto ao meio de transporte até a chegada em seu destino final. Trata-se, portanto, de um único serviço de transporte, iniciado no momento em que a mercadoria sai do estabelecimento exportador. Não se deve levar em consideração quantos Estados essas mercadorias atravessam ou se haverá alteração do meio de transporte delas. Por esta razão, compreende-se estar equivocado o entendimento administrativo do Estado de São Paulo, o qual confere imunidade apenas ao último serviço de transporte.

Para evitar que os Estados, sofram prejuízo quanto à desoneração do ICMS no transporte de mercadorias que irão ser exportadas, existe uma medida compensatória na qual a

União repassa para os Estados valores correspondentes à arrecadação realizada no período anterior à desoneração, conforme estabelecido na Lei complementar 87/1996 (Lei Kandir) em seu artigo 31.

## REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto; PORTO, Lais Khaled. ICMS (de novo) sobre exportações: avançar para o passado. **CONJUR**. 2019. Disponível em: <  
<https://www.conjur.com.br/2019-nov-05/opiniaio-icms-exportacoes-avancar-passado>>
- ALBUQUERQUE, Gustavo Augusto Nunes; SOARES, Francisco de Assis; ABREU, Mônica Cavalcante Sá de. O Impacto da Desoneração do ICMS nas Exportações sobre a Arrecadação no Ceará. **XXXIV Encontro da ANPAD**. 2010. Disponível em: <  
<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/apb1287.pdf>>.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 3. ed. São Paulo: Método, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. **Revista de Direito Público**, v. 23, n. 93, 1990.
- BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: Extrafiscalidade e Não-confisco**. 3. Ed. Curitiba: Juruá, 2009.
- BARRETO, Aires Fernandino. ISS - Atividade-meio e serviço-fim. **Revista de Direito Tributário**, nº 5, fev. 1996.
- BASTOS, Livia Reis. **Análise da imunidade religiosa no sistema tributário brasileiro: questões controversas**. Trabalho de Conclusão de Curso.. 45 f. Universidade Federal de Juiz de Fora, 2016. Disponível em: <  
<https://repositorio.ufjf.br/jspui/bitstream/ufjf/3684/1/1/%c3%adviareisbastos.pdf>
- BATISTEL, Gilberto Chaves. **Imunidade Tributária**. Trabalho de Conclusão de Curso. 65 f. Universidade Federal do Paraná. 2002. Disponível em: <  
<https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/44526/M142.pdf?sequence=1> >. Acesso em: 10 dez. 2021.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2a ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 1972.
- BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais às exportações: Desoneração da tributação indireta na cadeia exportadora e concorrência fiscal internacional**. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2018.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 03 mar. 2021

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)> Acesso em: 20 de dez. 2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADO nº 25**, Relator: Ministro Gilmar Mendes, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 30/11/2016, Publicação em. 18/08/2017)

\_\_\_\_\_. **Recurso Extraordinário nº 754917/RS**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Data de abertura: 06/06/2013 Disponível em:

<<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4419616>> acesso: 20 de fev. 2021

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1053998/PR** 2008/0095333-8. Disponível em: <

<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2259785/recurso-especial-resp-1053998-pr-2008-0095333-8>>. Acesso em: 08 dez. 2021.

\_\_\_\_\_. **Súmula nº649**. 2021a, p.1. Disponível em:

<[https://scon.stj.jus.br/docs\\_internet/VerbetesSTJ.pdf](https://scon.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ.pdf)>. Acesso em: 8 dez. 2021.

\_\_\_\_\_. **Súmula nº649**. 2021b. Disponível em: <

<https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=SUMU&livre=@NUM=649>>. Acesso em: 08 dez. 2021.

\_\_\_\_\_. **Recurso Especial nº70538**, Rel. Min. Thompson Flores, Tribunal Pleno, j. 24.03.1971, DJ 1.º.10.1971

\_\_\_\_\_. **Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 710.260/RO**, Rel. Ministra Eliana Calmon. Primeira Seção, julgado em 27/02/2008, DJe 14/04/2008).

\_\_\_\_\_. **Recurso Especial nº 1793173/RO**, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda turma, julgado em 21/03/2019, DJe 22/04/2019).

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 9a ed. - São Paulo: Saraiva, 1997.

COIMBRA, Paulo Roberto; CHAVES, Paula Andrade Ribeiro; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. STJ edita súmula sobre ICMS em transporte de mercadorias. **Coimbra Chaves**. 2021.

Disponível em: < <https://coimbrachaves.com.br/stj-sumula-icms-transporte-mercadorias/>>. Acesso em: 08 dez. 2021.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no Sistema Constitucional. In. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.). **Reforma Tributária e Mercosul**. A instituição do IVA no Direito Tributário Brasileiro. Belo Horizonte. Del Rey, 1999.

JOBIM, Eduardo. A tributação sobre o consumo na experiência Europeia a tributação das exportações no Brasil: O tratamento dado ao ICMS e o IPI. **Revista Fórum de Direito Tributário** (ONLINE), 2019.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade Constitucional Do ICMS para exportação de produção local para o exterior. Inteligência do Art. 155, § 2.º, X, A, da Constituição e Consequências Jurídicas. Parecer. **Revista dos Tribunais**. vol. 958/2015. págs. 389 - 410. 2015.

MACEDO, Alberto. Tributação do consumo: o Brasil precisa de reforma “pé no chão”. **CONJUR**. 2021. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2021-set-01/macedo-tributacao-consumo-brasil-reforma-pe-chao>>. Acesso em: 05 de mar. 2022.

MACHADO, Hugo Brito. **Direito tributário e financeiro**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARELLO, Sergio Murilo. Estados não podem exigir ICMS no transporte de mercadorias para exportação. **Marrello legal**. 2021. Disponível em: <<https://marello.legal/novidades/imunidade-isencao-icms-transporte-exportacao-tributarista-ri-o-de-janeiro-brasilia#:~:text=Janeiro%20e%20Bras%C3%ADlia-,Estados%20n%C3%A3o%20podem%20exigir%20ICMS%20no%20transporte%20de%20Mercadorias%20para,recupera r%20de%20volta%20valores%20pagos!>> Acesso em: 18 out. 2021.

MARTINS, Ives Ganda da Silva. Imunidade constitucional do ICMS para exportação de produção local para o exterior. Inteligência do Art 155. , §2.º, X, a da constituição e consequências jurídicas – parecer. **Revista dos Tribunais**, 2015. v.958, p. 389-410.

Disponível em: <

[http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/RTrib\\_n.958.17.pdf](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTrib_n.958.17.pdf)>.

PARÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Pará. 2º Vara. **Processo nº 08044185-23.2019.8.14.0000**. Suspensão de Liminar ou Antecipação de Tutela. Requerente: Estado do Pará, Desembargador: Leonardo de Noronha Tavres. Distribuição: 28/05/2019 Órgão Julgador: Presidência Do Tjpa. Disponível em: Acesso em: 05 de out. 2021

\_\_\_\_\_. **Lei nº 7.392**, de 7 de abril de 2010 do estado do Pará. Cria os Polos Citrícolas do Estado do Pará e dispõe sobre a produção, a introdução e o comércio no Estado do Pará, de frutos, mudas, borbulhas ou qualquer outro material vegetativo do gênero Citrus, e dá outras providências correlatas. Disponível em:

<https://www.sistemas.pa.gov.br/sisleis/legislacao/3770> Acesso em: 05 de abr. 2021

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2012.

PRZEPIORKA, Michel; TAKANO, Caio Augusto; GOMES, Daniel de Paiva et al. Princípio do destino e a imunidade das exportações: o caso do Funrural. **CONJUR**. 2020. Disponível em: <

<https://www.conjur.com.br/2020-fev-20/opinioao-principio-destino-imunidade-exportacoes-funrural> >.

ROSSI, Maurício. As diferenças e semelhanças entre os seguintes institutos do Direito Tributário: hipóteses de não incidência, imunidade, isenção e alíquota zero. 2018. **Conteúdo Jurídico**. Disponível em: <

<http://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/51924/as-diferencas-e-semelhancas-entre-os-seguintes-institutos-do-direito-tributario-hipoteses-de-nao-incidencia-imunidade-isencao-e-aliquota-zero>>. Acesso em: 08 dez. 2021.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

TAKANO, Caio Augusto. Tributação sobre o consumo nas importações – neutralidade, competitividade e limitações constitucionais. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, ano 12, nº 67, Belo Horizonte, janeiro/fevereiro de 2014, p. 81-82.

VALLE, Gabriel Arbex. Extensão da imunidade do ICMS nas exportações. **DIREITO PÚBLICO: REVISTA JURÍDICA DA ADVOCACIA-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS**, n.1, jan./dez., 2014.

ZANLUCA, Júlio Cesar. Os incentivos fiscais aos exportadores. Página eletrônica. 2021. **Portal Tributário**. Disponível em: <

<http://www.portaltributario.com.br/artigos/incentivosexportadores.htm>>. Acesso em: 19 out. 2021.