EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 710.260 - RO (2005/0179881-0)

RELATORA	**:**	**MINISTRA ELIANA CALMON**
EMBARGANTE	:	INDÚSTRIA TRIANON DE RONDÔNIA LTDA
ADVOGADO	:	MICHELLY MENSCH FOGIATTO
EMBARGADO	:	ESTADO DE RONDÔNIA
PROCURADOR	:	MARIA REJANE SAMPAIO DOS SANTOS E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO – ICMS – TRANSPORTE INTERESTADUAL DE MERCADORIA DESTINADA AO EXTERIOR – ISENÇÃO – ART. 3º, II DA LC 87/96.

1. 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.

2. Sob o aspecto teleológico, a finalidade da exoneração tributária é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional.

3. 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.

4. Interpretação em sentido diverso implicaria em ofensa aos princípios da isonomia e do pacto federativo, na medida em que se privilegiaria empresas que se situam em cidades portuárias e trataria de forma desigual os diversos Estados que integram a Federação.

5. Embargos de divergência providos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça "Prosseguindo no julgamento, a Seção, por unanimidade, conheceu dos embargos e lhes deu provimento, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora."Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki (voto-vista), Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região) e José Delgado votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Não participaram do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão e a Sra. Ministra Denise Arruda.

Brasília-DF, 27 de fevereiro de 2008.(Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON
Relatora

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 710.260 - RO (2005/0179881-0)

EMBARGANTE : INDÚSTRIA TRIANON DE RONDÔNIA LTDA
ADVOGADO : MICHELLY MENSCH FOGIATTO
EMBARGADO : ESTADO DE RONDÔNIA
PROCURADOR : MARIA REJANE SAMPAIO DOS SANTOS E OUTRO(S)

RELATÓRIO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON: - Trata-se de embargos de divergência interpostos contra acórdão proferido pela Primeira Turma, relatado pelo Min. Teori Albino Zavascki, assim ementado:

> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. TRIBUTÁRIO. TRANSPORTE INTERESTADUAL DE MERCADORIA PARA FINS DE EXPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA DO ICMS. LEGALIDADE DA COBRANÇA.
>
> 1. A falta de prequestionamento da questão federal, a despeito da oposição dos embargos de declaração, impede o conhecimento do recurso especial (Súmulas 282 e 356 do STF).
>
> 2. Incide ICMS sobre o transporte interestadual de produtos destinados à exportação para o exterior. Precedentes: RE 196.527/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, DJ de 13.08.1999; RE 212.637/MG, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ de 25.05.99 e RMS 14.694/MT, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 30.06.2004.
>
> 4. Recurso especial a que se dá provimento.
>
> (fl. 171)

Inconformada, a embargante aponta dissídio jurisprudencial, sustentando que o precedente do STF no RE 196.527/MG não se aplica ao caso em comento, já que a LC n° 87/96 excluiu a incidência do ICMS sobre operações de transporte interestadual realizadas com o objetivo de destinar produtos para o exterior. Nesse sentido, alega que o art. 155, X, "a", da CF/88 atribuiu ao legislador competência para ampliar a imunidade tributária do ICMS.

Assevera que a finalidade da desoneração tributária é tornar o produto nacional mais competitivo no mercado internacional. Por fim, afirma que o custo do transporte integra o preço do bem exportado. Como paradigma, indica o REsp 613.785/RO.

Admitidos os embargos e apresentada impugnação, o Ministério Público Federal opinou pelo provimento do recurso.

É o relatório.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 710.260 - RO (2005/0179881-0)

RELATORA	**:**	**MINISTRA ELIANA CALMON**
EMBARGANTE	:	INDÚSTRIA TRIANON DE RONDÔNIA LTDA
ADVOGADO	:	MICHELLY MENSCH FOGIATTO
EMBARGADO	:	ESTADO DE RONDÔNIA
PROCURADOR	:	MARIA REJANE SAMPAIO DOS SANTOS E OUTRO(S)

VOTO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (RELATORA): - Temos para apreciação a tese em torno do art. 3º, II da LC 87/96, qual seja: incide ICMS na operação de transporte interestadual quando a mercadoria se destina ao exterior?

Sobre imunidade e isenção, Hugo de Brito Machado lecionou em Aspectos Fundamentais do ICMS (Dialética, São Paulo, 1997, p. 201):

> No que concerne ao ICMS, exemplo de imunidade é a norma que impede a incidência do imposto sobre as exportações de produtos industrializados. Já a norma, da Lei Complementar nº 87, que diz não incidir o imposto sobre operações e prestações que destinem ao exterior produtos primários, é típica isenção. Mesmo estando, como no caso estão, no mesmo dispositivo de lei, são normas de natureza diversa: uma, apenas repete o que está na Constituição, a dizer que o ICMS não incide na exportação de mercadorias, como tal entendidos, nesse contexto, os produtos industrializados, e a outra a incluir nesse regime jurídico "inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços." (Lei Complementar nº 87/96, art. 3º, inciso II.)
>
> Distingue-se a isenção da imunidade porque a primeira está em norma infra-constitucional, enquanto a segunda está sempre na Constituição. No exemplo acima mencionado, tem-se que a primeira parte do dispositivo reproduz norma da Constituição ao afirmar a não incidência do ICMS sobre a exportação de mercadorias (desde que se trate de produtos industrializados), enquanto amplia aquela norma, que passa a abranger quaisquer mercadorias, mesmo aquelas qualificadas como produtos primários, ou industrializados semi-elaborados, e até os serviços. Na parte em que faz essa ampliação, deixa configurada uma isenção tributária.
>
> A diferença entre isenção e imunidade decorre da posição hierárquica das normas que as definem. Ainda que a Constituição diga que tal fato é isento do imposto, na verdade não se trata de isenção, mas de imunidade. E mesmo que a lei viesse a definir certa situação como imune ao tributo, ter-se-ia, com certeza, caso de isenção, e não de imunidade.
>
> Podemos dizer, em síntese, que:
>
> a) *Isenção* é exceção feita pela lei à regra jurídica de tributação.
>
> b) *Não incidência* é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se configura a sua hipótese de incidência. Pode ser: pura e simples, se resulta da clara inocorrência da hipótese de incidência da regra de tributação; ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária.
>
> c) *Imunidade* é o obstáculo criado por uma norma da Constituição, que impede a incidência de lei ordinária de tributação."
>
> No direito positivo brasileiro a lei de tributação é, em regra, a lei ordinária da entidade dotada de competência tributária, e os institutos da imunidade e da isenção mostram-se com certa peculiaridade em virtude da espécie normativa que se coloca entre a

> Constituição Federal e a lei de tributação, vale dizer, a Lei Complementar.
>
> Em se tratando do ICMS, como no presente caso, tem-se de considerar que a Constituição Federal atribuiu ao legislador complementar competência para "*excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados"* no dispositivo que estabelece a imunidade nas exportações. É razoável entender-se, assim, que o legislador complementar ficou autorizado a ampliar a imunidade tributária, relativamente a esse imposto.
>
> Adotando essa tese, concluiremos que as normas da Lei Complementar 87/96, excludentes do ICMS nas exportações, instituíram imunidade tributária. Para os que entenderem que a imunidade é apenas a exclusão do tributo decorrente, diretamente, de norma da Constituição, impõe-se a conclusão de que em nosso sistema jurídica existe uma figura peculiar de isenção, dita heterônoma, já albergada, aliás, pela Constituição pretérita, que autorizava a isenção, por lei complementar da União, de impostos estaduais e municipais.
>
> Seja como for, tem-se de concluir que a *"não incidência"* criada pelo art. 3.º, II, da Lei Complementar n.º 87/96 é de nível hierárquico superior ao em que atua a lei tributária estadual. Dúvida não pode haver, portanto, de que a Lei Complementar n.º 87/96, em seu art. 3.º, II, impediu os Estados de tributarem as operações e prestações que destinem ao exterior produtos primários. Estabeleceu uma imunidade por extensão constitucionalmente autorizada, ou uma isenção heterônoma, complementando as disposições da Carta Magna, conforme preconiza o seu art. 155, § 2.º, XII, "e".

Cabível a distinção para justificar o julgamento da questão a nível infraconstitucional em sede de recurso especial, com a devida vênia do entendimento adotado pela Primeira Turma no seguinte julgamento:

> TRIBUTÁRIO. TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. ICMS. IMUNIDADE. MATÉRIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL. INADEQUAÇÃO.
>
> 1. A discussão sobre a possibilidade ou não de cobrança de ICMS em transporte de mercadorias destinadas à exportação tem natureza constitucional (CF, art. 155, § 2º, X, a), eis que se trata de imunidade tributária, não podendo ser apreciada em recurso especial.
>
> 2. Agravo regimental a que se nega provimento.
>
> (AgRg no AG 560.531/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10.08.2004, DJ 23.08.2004 p. 128)

Superado o óbice, inteiramente oportuna é a transcrição de parecer elaborado pelo mestre Hugo de Brito Machado, quando questionado especificamente sobre a incidência de ICMS sobre serviço de transporte de mercadoria destinada ao exterior (Revista Dialética de Direito Tributário n. 50, novembro/99, pág. 77 e seguintes):

> A Lei Complementar n.º 87/96, proíbe aos Estados a tributação de quaisquer exportações, seja de bens ou de serviços, que devem chegar ao exterior sem o ônus do ICMS.
>
> Assim é que estabelece:
>
> > "Art. 3.º - O Imposto não incide sobre:
> > (...)

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

2.2. A interpretação do Fisco

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

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

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

> "IMUNIDADE DE ICMS EM TRANSPORTES
>
> Serviços de transporte interestadual de produtos industrializados destinados à exportação não se valem da imunidade tributária prevista no art. 155, parágrafo 2., X, a, da Constituição Federal.
>
> Foi o que decidiu o STF ao acolher recurso extraordinário do Estado de Minas Gerais. A empresa de transportes em questão transportava produtos de Minas Gerais até porto situado em outro Estado onde seriam embarcados para o exterior.
>
> A decisão do STF reformula acórdão do TJ/MG que havia concordado com a possibilidade de imunidade de ICMS.
>
> Ponderou o STF que não há lei complementar excluindo as prestações de serviços nas exportações para o exterior (CF, art. 155, par. 2., XII, e) e que o acórdão recorrido negara vigência ao art. 155, par. 2. IV, da CF (resolução do Senado Federal de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação).
>
> Dessa forma, a imunidade alcança apenas as operações de circulação de mercadorias, não sendo aplicável aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal."

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

> "TRIBUTÁRIO. SERVIÇO UTILIZADO NO TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO EXTERIOR. PRETENDIDA NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS. ART. 155,§ 2º, X, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.
>
> Benefício restrito às operações de exportação de produtos industrializados, não abrangendo o serviço utilizado no transporte interestadual ou intermunicipal dos referidos bens.
>
> Recurso não conhecido."
>
> (Ac un da 1.ª T do STF – Rel. Min. Ilmar Galvão – RE 196527/MG – RECTE: ANECAR CARGAS RODOVIARIAS LTDA - RECDO: ESTADO DE MINAS GERAIS – DJU 13/08/99 - ATA Nº 22/1999 EDIÇÃO-EXTRA QUE CIRCULOU NO DIA 16/08/1999)

Induvidosamente a Corte Maior, *data vênia*, não adotou a interpretação

mais adequada aos fins da exoneração tributária de que se cuida, como adiante será demonstrado. Todavia, ainda que assim não fosse, o julgado em questão já não se presta para orientar o intérprete. Apesar de ser recente aquele julgado, foi o mesmo proferido em Recurso Extraordinário distribuído no Supremo Tribunal ainda em 1995. O fato apreciado é, portanto, anterior à Lei Complementar 87/96.

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

3. Equívocos da tese fazendária

3.1. Desprezo ao elemento teleológico.

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

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

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

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

> "Mesmo na hipótese de saídas de mercadorias realizadas com o fim específico de exportação, e destinada a empresa comercial exportadora, armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro, pode ser considerada válida a norma isentiva, porque a razão da isenção é a mesma, vale dizer, estimular as exportações."

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

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

3.2. Desprezo ao elemento sistêmico.

3.2.1. Consideração de uma norma isolada

Em mais um equívoco incorre a tese fazendária ao desprezar o elemento sistêmico, cuja consideração pelo intérprete não pode ser jamais afastada. Em qualquer hipótese, interpretar uma norma isoladamente é desconsiderar o sistema jurídico. Como ensina BECKER, a norma isolada não existe. A própria Lei Complementar n.º 87/96 só existe

como *norma jurídica* em função de outras leis, e da Constituição, que determinam sua matéria, forma e procedimento de elaboração.

Para o jurista é da maior evidência que uma lei, isolada das demais normas do sistema, sequer existe. Ao entrar no ordenamento, a lei necessariamente se deforma, e se faz adequada às outras normas do sistema jurídico. Seu significado não é aquele expresso por suas palavras apenas, mas sim aquele que lhe permite o ordenamento, para que não reste incompatível com este.

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

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

> ... "Já a prestação de serviços de transporte internacional, partindo do Brasil para o exterior, ainda que haja transbordo dentro do território nacional, não se enquadra no campo de incidência do ICMS (CF, art. 155, inc. II) que só abrange as de natureza interestadual e intermunicipal."
>
> O Mestre Carrazza também o diz, e de modo enfático:
>
> "se a Constituição expressamente permite a tributação por via de ICMS quando o serviço transmunicipal começa no exterior e termina no Brasil, "a contrario sensu" a veda quando o mesmo serviço começa no Brasil e termina no exterior."

É evidente, portanto, que não teria sentido uma norma expressamente excludente da tributação, para afastar o imposto somente daquelas operações que naturalmente, pela própria norma atributiva de competência, não podem ser por este alcançadas. Ademais, a própria Lei Complementar n.º 87 possui dispositivos a evidenciar que a operação albergada pela isenção não é somente aquela que destina diretamente ao exterior o produto exportado, mas sim aquelas operações que integram o processo de exportação, estabelecendo:

> "**Art. 3.º ...**
> **parágrafo único:** Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:
> I – empresa comercial exportadora, inclusive tradings, ou outro estabelecimento da mesma empresa;
> II – armazém alfandegário ou interposto aduaneiro"

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

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

3.2.2. O princípio da isonomia e o pacto federativo

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

Com efeito, entender que isento é somente o transporte *porto – exterior* implica tratamento diferenciado entre contribuintes que se encontram na mesma situação econômica e estão praticando a mesma atividade, mas estariam discriminados em função do Estado onde estivessem estabelecidos. Empresas exportadoras estabelecidas em cidades portuárias estariam inteiramente desoneradas do ICMS, enquanto aquelas situadas no interior do País seriam submetidas ao ICMS sobre os transportes que necessariamente teriam de contratar, dentro do território nacional, para exportar os seus produtos.

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

> "Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente..."

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

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

Realmente, a Constituição Federal estabelece:

> "**Art. 3.º.** Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
>
> ...
>
> III – erradicar a pobreza e a marginalização e **reduzir as desigualdades sociais e regionais."**
>
> "**Art. 4.º.** A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:
>
> ...
>
> V – igualdade entre os Estados"

Privilegiando empresas situadas em cidades portuárias, em Estados litorâneos, não se está erradicando desigualdades regionais, mas incrementando tais desigualdaldes. Tampouco se estará dando tratamento igual para os diversos Estados que integram a Federação, mas, muito ao contrário, estar-se-á privilegiando uns, em detrimento dos demais.

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

3.3. Unidade do Serviço Transporte.

A tese dos ilustres representantes do Fisco de Rondônia incorre ainda em outra impropriedade, *data venia*. Considera, para fins de tributação, uma parte do serviço

de transporte, realizada em seu território, como fato gerador do ICMS, como se essa "parte" pudesse ser considerada isolada do "todo".

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

1) Mato Grosso não possui limites com o oceano. Mister se faz, por conseguinte, que a soja seja transportada em caminhões até o porto.

2) Nesse caminho, faz-se necessária a travessia de um rio. Os caminhões, obviamente, não poderão fazê-lo. É indispensável a contratação de um Barco. **O transporte, porém, é o mesmo, e continua a destinar produtos primários ao exterior.**

3) Do outro lado desse Rio, em Itacoatiara, a soja é armazenada e colocada em grandes navios, que a levarão até o País importador. Essa última fase do transporte, do mesmo modo, não pode ser feita nem pelos caminhões que o iniciaram, nem pelos barcos que fizeram a travessia do rio.

Verifica-se, portanto, que o transporte é um só, e desde o início destina bens ao exterior, nos termos do art. 3.º, II, da Lei Complementar n.º 87/96. Nesse sentido é a lição do Mestre CARRAZZA:

> "Também não incide ICMS quando o serviço de transporte internacional é efetuado por uma ou mais empresas, com transbordo. Explicamo-nos melhor.
>
> Não raro, a empresa contratada realiza o serviço de transporte internacional por etapas. Do local de origem da mercadoria até a divisa com o país vizinho o transporte é feito com o mesmo veículo. Na fronteira a mercadoria é trasladada para um veículo apropriado e levada até o local de destino, no exterior.
>
> ...
>
> Mesmo assim, a nosso ver, o ICMS não é devido. Por que? Simplesmente porque há, na espécie, um único serviço de transporte. Apenas, sua execução se perfaz em etapas. Portanto, mesmo quando a mercadoria, para alcançar seu destino final no exterior, for transbordada, ainda que com o concurso de outra empresa, não há, na espécie, incidência de ICMS."

No mesmo sentido é lição autorizada de SOARES DE MELLO:

> "Convenço-me que o transbordo não constitui uma nova prestação de serviços, mas, em realidade, mera continuidade de prestação iniciada no país. Não se cogita, propriamente, de dois contratos de transporte, mas de um único apenas, quadrando-se à modalidade "sucessiva", isto é, "quando a mercadoria, para alcançar o destino final necessitar ser transbordada em veículos da mesma modalidade de transporte"(art. 8º, III, da Lei 6.288/75).
>
> Saliente-se que a regra do art. 155, § 2º, I, b, da CF-88 contém, de modo implícito e oblíquo, uma situação imunitória, vedando a incidência do ICMS nas prestações de serviços que não foram previstas (natureza internacional). A razão dessa diretriz é elementar, pois tem por finalidade desonerar as exportações nacionais, facilitando o acesso das empresas do país no mercado internacional.
>
> Esta, a natural finalidade da falta de previsão da incidência do ICMS nos serviços de transporte destinado ao exterior.
>
> Considerando que a competência para legislar sobre o comércio exterior e interestadual é privativa da União (art.22, VIII da CF-88), é irrelevante a prestação de serviços de transporte por uma, ou mais empresa, com efetivação (ou não) de transbordo, para fins de não-incidência do ICMS."

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

3.4. Inaplicabilidade do precedente do STF.

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

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

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

> "Controvérsia também foi instaurada a respeito da questão de saber se a imunidade das exportações abrangia, ou não, os serviços de transporte das mercadorias até o porto respectivo. Não obstante as decisões judiciais em sentido negativo, penso que tais serviços estavam abrangidos pela imunidade; **essa questão, entretanto, está superada em face da Lei Complementar n.º 87/96, que na mesma norma em que reproduz o dispositivo imunizante, institui isenção abrangente de serviços**." - grifamos

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

Não é relevante para o caso, portanto, a imunidade do art. 155, § 2º, inciso X, alínea "a", da Constituição Federal de 1988, nem a interpretação que lhe deu o Supremo Tribunal Federal. O ICMS não incide, sendo induvidosamente descabida a tese do Fisco de Rondônia, em virtude de expresso dispositivo da Lei Complementar n.º 87.

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

Tal fundamento hoje está superado. A lei complementar naquele julgado referida, inexistente à época da propositura da ação, atualmente existe. É exatamente a Lei Complementar n.º 87/96. Tanto é assim que a própria jurisprudência dos tribunais administrativos de outros Estados acolhe a tese que defendemos, como se vê do seguinte julgado do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo:

> "Transporte Internacional – Subcontratação – O transbordo não constitui nova prestação de serviço – Negado provimento ao Pedido de Revisão da Fazenda"

4. Momento da Ocorrência do Fato Gerador.

É indevida a cobrança de ICMS sobre o serviço de transporte de bens

destinados à exportação. Assim, nem se deveria cogitar de saber qual *seria* o Estado competente para exigir o ICMS. O Imposto, definitivamente, não é devido.

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

4.1. Regra Geral

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

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

4.2. Unidade do Serviço

A questão de saber onde teve início a prestação do serviço de transporte nem sempre é de fácil solução. Sobre o assunto já escrevemos:

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

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

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

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

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

Seja como for, o transporte, em todas as suas etapas, tem por fim levar ao exterior um produto. Trata-se de prestação de serviço que destina ao exterior produto primário, nos exatos termos do inciso II do art. 3.º, da Lei Complementar n.º 87/96, e assim, temos de insistir neste ponto, é inequívoca a não incidência do ICMS.

Adoto essa orientação doutrinária e colaciono, a seguir, com a devida vênia dos entendimentos em sentido contrário, os seguintes precedentes:

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PRELIMINARES REJEITADAS. PRESENÇA DO FUMUS BONI IURIS E DO PERICULUM IN MORA. CAUTELAR JULGADA PROCEDENTE.
>
> 1. Preliminares de ilegitimidade ativa, intempestividade recursal e inadequação da via eleita afastadas.

2. Embora o Supremo Tribunal Federal tenha precedente no sentido de que o art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição da República não se estende ao transporte, realizado dentro do território nacional, de mercadorias destinadas à exportação, essa regra de imunidade não se confunde com a de isenção prevista no art. 3º, II, da LC n.º 87/96, dispositivo suscitado na inicial e não analisado pelo Tribunal de origem.

3. No plano infraconstitucional, precedentes desta Corte concluíram, com base no art. 3º, II, da LC n.º 87/96, que o ICMS não incide sobre os serviços de transporte de mercadorias destinadas à exportação, o que demonstra a plausibilidade do direito vindicado.

4. Configura-se urgência, a autorizar a concessão da cautela, o fato de haver notificação de pagamento do crédito tributário apurado, sob pena de incidência de multa e juros de mora equivalentes ao valor do principal.

5. Medida cautelar julgada procedente. Agravo regimental prejudicado.
(MC 7.584/MT, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJ 06/06/2006, p. 134)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. MERCADORIA DESTINADA À EXPORTAÇÃO. LC 87/96. NÃO INCIDÊNCIA.

I - A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 3º, afasta a incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte de mercadorias destinadas à exportação. Ilegais, portanto, as Portarias 026/96 e 075/2000, da Secretaria de Estado da Fazenda de Mato Grosso, pois, ao exigirem a prestação de garantia hipotecária ou de fiança bancária para a obtenção da Autorização de Regime Especial de Exportador, extrapolaram seu poder regulamentar.

II - "Reveste-se de ilegalidade as limitações impostas pela Portaria nº 026/99 - SEFAZ - ao gozo deste benefício fiscal pelas empresas exportadoras, porquanto restringe direito resguardado por lei complementar, em flagrante ofensa ao princípio da hierarquia das leis." (REsp nº 418957/MT, Relator Min. GARCIA VIEIRA, DJ de 26/08/2002, p. 179)

III - Recurso especial improvido.
(REsp 788.964/MT, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJ 10/04/2006, p. 151)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. TRANSPORTE DE MERCADORIA DESTINADA AO EXTERIOR. LC 87/96. NÃO INCIDÊNCIA.

I - A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 3º, afasta a incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte de mercadorias destinadas à exportação. Ilegais, portanto, as Portarias 026/96 e 075/2000, da Secretaria de Estado da Fazenda de Mato Grosso, pois, ao exigirem a prestação de garantia hipotecária ou de fiança bancária para a obtenção da Autorização de Regime Especial de Exportador, extrapolaram seu poder regulamentar.

II - "Reveste-se de ilegalidade as limitações impostas pela Portaria nº 026/99 - SEFAZ - ao gozo deste benefício fiscal pelas empresas exportadoras, porquanto restringe direito resguardado por lei complementar, em flagrante ofensa ao princípio da hierarquia das leis." (REsp nº 418957/MT, Relator Min. GARCIA VIEIRA, DJ de 26/08/2002, p. 179)

III - Recurso ordinário provido.
(RMS 15.194/MT, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJ 29.03.2004 p. 171)

TRIBUTÁRIO - ICMS - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIA DESTINADA AO EXTERIOR - NÃO INCIDÊNCIA.

A Lei Complementar nº 87/96 prevê a não-incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte de mercadorias destinadas à exportação.

Reveste-se de ilegalidade as limitações impostas pela Portaria nº 026/99 - SEFAZ - ao gozo deste benefício fiscal pelas empresas exportadoras, porquanto restringe direito resguardado por lei complementar, em flagrante ofensa ao princípio da hierarquia das leis.

Recurso improvido.

(RESP 418.957/MT, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, DJ 26.08.2002 p. 179)

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - ICMS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL - MERCADORIAS DESTINADAS AO EXTERIOR - LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 - MATÉRIA PACIFICADA - ARTIGO 557 DO CPC - APLICAÇÃO.

O direito vigente após a edição da Lei Complementar nº 87/96, repele a distinção entre transporte interestadual e transporte internacional, referente à incidência do ICMS na prestação de serviço de transporte de mercadorias destinadas ao território estrangeiro.

O relator, com espeque no artigo 557 do CPC, pode negar seguimento a recurso manifestamente improcedente.

Agravo improvido.

(AgRg no AG 308.752/MG, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, DJ 30.10.2000 p. 133)

Com essas considerações, dou provimento aos embargos de divergência.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2005/0179881-0 **EREsp 710260 / RO**

Números Origem: 00120020185064 10000120020185064 200401767146

PAUTA: 12/12/2007 JULGADO: 13/02/2008

Relatora
Exma. Sra. Ministra **ELIANA CALMON**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro LUIZ FUX

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAIS FILHO

Secretária
Bela. Carolina Véras

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE	:	INDÚSTRIA TRIANON DE RONDÔNIA LTDA
ADVOGADO	:	MICHELLY MENSCH FOGIATTO
EMBARGADO	:	ESTADO DE RONDÔNIA
PROCURADOR	:	MARIA REJANE SAMPAIO DOS SANTOS E OUTRO(S)

ASSUNTO: Tributário - ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - Isenção

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto da Sra. Ministra Relatora conhecendo dos embargos e lhes dando provimento, pediu vista o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki."

Aguardam os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região) e José Delgado.

Ausentes, justificadamente, a Sra. Ministra Denise Arruda e, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília, 13 de fevereiro de 2008

Carolina Véras
Secretária

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 710.260 - RO (2005/0179881-0)

RELATORA	**:**	**MINISTRA ELIANA CALMON**
EMBARGANTE	:	INDÚSTRIA TRIANON DE RONDÔNIA LTDA
ADVOGADO	:	MICHELLY MENSCH FOGIATTO
EMBARGADO	:	ESTADO DE RONDÔNIA
PROCURADOR	:	MARIA REJANE SAMPAIO DOS SANTOS E OUTRO(S)

VOTO-VISTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSPORTE INTERESTADUAL DE MERCADORIA PARA FINS DE EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. LC 87/96 (ART. 3º, II). EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDOS, ACOMPANHANDO A RELATORA.

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI:

1. Trata-se de embargos de divergência em que se questiona a incidência ou não de ICMS sobre transporte interestadual de produtos destinados à exportação (para o exterior).

A Ministra relatora respondeu pela negativa, contrariando o entendimento do acórdão embargado.

Pedi Vista.

2. O acórdão embargado teve como parâmetro precedentes jurisprudenciais do STF tomadas em data anterior à LC 87/96. Todavia, em face da superveniente isenção estabelecida no art. 3º, II dessa lei, acompanho o voto da Ministra relatora, para dar provimento aos embargos de divergência. É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2005/0179881-0 **EREsp 710260 / RO**

Números Origem: 00120020185064 10000120020185064 200401767146

PAUTA: 12/12/2007 JULGADO: 27/02/2008

Relatora
Exma. Sra. Ministra **ELIANA CALMON**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro LUIZ FUX

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. WALLACE DE OLIVEIRA BASTOS

Secretária
Bela. Carolina Véras

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE	:	INDÚSTRIA TRIANON DE RONDÔNIA LTDA
ADVOGADO	:	MICHELLY MENSCH FOGIATTO
EMBARGADO	:	ESTADO DE RONDÔNIA
PROCURADOR	:	MARIA REJANE SAMPAIO DOS SANTOS E OUTRO(S)

ASSUNTO: Tributário - ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - Isenção

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, a Seção, por unanimidade, conheceu dos embargos e lhes deu provimento, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora."

Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki (voto-vista), Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região) e José Delgado votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Não participaram do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão e a Sra. Ministra Denise Arruda.

Brasília, 27 de fevereiro de 2008

Carolina Véras
Secretária