

# ANÁLISE DO REGIME JURÍDICO DO ICMS APLICADO ÀS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE<sup>1</sup>

Matias Furtado dos Santos<sup>2</sup>

## Resumo

*Busca-se neste artigo científico analisar sobre o ICMS, sobretudo, compreender o regime jurídico distinto aplicável às operações de circulação de mercadorias e da prestação de serviços de transporte. Com esse propósito, adentraremos na análise da teoria geral das obrigações e, de forma especial, em relação ao objeto de dar e de fazer delineado no Direito Civil, a fim de possamos compreendermos a diferença entre a natureza jurídica e especificações das operações de circulação de mercadorias e o da prestação de serviços de transporte cujas hipóteses de incidência tributária e regime jurídico do ICMS não são semelhantes e, por isso, não podem ser confundidas.*

**Palavras-Chave:** Teoria das Obrigações de Dar e de Fazer. Obrigação Tributária do ICMS: Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços de Transporte. Regime Jurídico.

## Abstract

*We seek to analyze this scientific article about the ICMS, mainly to understand the distinct legal regime applicable to the operations of movement of goods and the provision of transport services. For this purpose, adentraremos the analysis of the general theory of obligations and, particularly, in relation to the object of giving and making outlined in Civil Law, so we can understand the difference between legal and operations specifications circulation goods and the provision of transport services whose chances of legal and tax incidence of GST are not similar and, therefore, can not be confused.*

**Keywords:** Theory of Bonds Give and Make. ICMS Tax Obligation: Circulation of Goods and Services Transport. Legal Regime.

## 1 INTRODUÇÃO

Com o advento da Constituição Federal de 1988, a competência dos Estados e Distrito Federal para instituição do imposto sobre operações relativas a operações de circulação de

---

<sup>1</sup> Trata-se de Artigo Científico relativo à disciplina “Produção e Aplicação do Direito Portuário” ministrado pelo professor Dr. Cesar Luiz Pasold do Curso de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica – UNIVALI, para obtenção de nota.

<sup>2</sup> Mestrando do Programa de Mestrado em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí, na linha de pesquisa “Produção e Aplicação do Direito”. Servidor público Estadual. Endereço eletrônico: matias.santos@sefaz.ma.gov.br

mercadorias, antigo ICM, foi ampliada para abarcar os impostos sobre serviços de transporte e de comunicação que anteriormente pertenciam a União. Assim, apesar do novo imposto compreender situações fáticas diversas, foi desenhado como tributo único denominado ICMS.

Contudo, o ICMS por englobar tanto as operações de circulação de mercadorias como a prestação de serviços de transporte, conseqüentemente, traz na sua formação, diferentes hipóteses de incidência e especificidades próprias, que, necessariamente, por determinação constitucional, impõe aplicação de regime jurídico diferenciado.

De fato, a prestação de serviços de transporte e as operações de circulação de mercadoria, como modalidade contratual, estão visceralmente ligadas, respectivamente, a obrigação de fazer e de dar que são conceitos estruturantes desenvolvidos pela teoria das obrigações dentro do ramo do Direito Civil.

Assim, a abordagem da questão se revela de fundamental relevância à medida que examinemos a estrutura e natureza do contrato de compra e venda e do contrato de transporte esboçados no direito civil, possibilita que possamos compreender e não confundir as especificidades e regime jurídico constitucional das operações de circulação de mercadorias e da prestação de serviços de transporte. A teoria geral das obrigações desenvolvidas no direito civil, objetivando conhecer a estrutura do contrato de compra e venda, bem como o contrato de transporte.

Em seguida adentraremos, especificamente, na análise das obrigações tributárias relacionado às especificidades e natureza ICMS aplicado às operações de circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte, visando compreender o regime jurídico do ICMS aplicado as duas hipóteses de incidência do aludido imposto.

Com esse escopo, teremos como fonte de consulta o Código Civil vigente, a Constituição Federal de 1988, Lei Complementar n.87/1996, leis estaduais e, posteriormente, cuidar-se-á em apontar os posicionamentos doutrinários em relação à matéria.

Quanto a metodologia, registra-se que, na fase de investigação o método<sup>3</sup> utilizado foi o indutivo, na fase de tratamentos dos dados empregou-se o método analítico e, no presente relatório da pesquisa, foi empregada a base indutiva. Foram acionadas as técnicas do referente a pesquisa bibliográfica<sup>4</sup>.

## 2 TEORIA GERAL DAS OBRIGAÇÕES

### a) Conceito:

Na opinião César Fiuza, o termo obrigação tem significações diversas tanto na obrigação de cunho não jurídico como frequentar reuniões religiosas, por exemplo, como dever de natureza jurídica tributária como a de pagar impostos. Daí que se percebe a existência da obrigação *lato sensu* que se insere no campo de dever jurídico e moral e outra no sentido estrito que se relaciona a obrigações de caráter jurídico.<sup>5</sup>

<sup>3</sup> PASOLD, Cesar Luiz. Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática. 12. ed. 2011. Editora Conceito Editorial.

<sup>4</sup> “Técnicas de investigação em livros, repertórios jurisprudenciais e coletâneas legais”. PASOLD, Cesar Luiz. Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática. 12. ed. 2011. Editora Conceito Editorial.

<sup>5</sup> FIUZA, César. **Direito Civil**: curso completo. 13. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 287.

Tratando-se de obrigações jurídicas, é de constatar, a existência de duas espécies de deveres, um de caráter não patrimonial como dever de obedecer às leis de trânsito e outro de natureza patrimonial como a compra de mercadoria ou imóvel adquirido pelo comprador que se obriga a pagar determinado valor em dinheiro ao credor.

A partir dessas observações, César Fiuza arremata que a “obrigação *stricto sensu* é sinônima de dever jurídico patrimonial. A esses deveres patrimoniais chamamos obrigações, objeto de estudo do Direito das Obrigações.”<sup>6</sup>

Segundo Carlos Roberto Gonçalves “pode-se dizer que o direito das obrigações consiste num complexo de normas que regem relações jurídicas de ordem patrimonial, que têm por objeto prestações de um sujeito em proveito de outro”.<sup>7</sup>

Porém, vale assinalar que os deveres patrimoniais nascem de uma relação jurídica obrigacional entre duas ou mais pessoas em que o devedor que se obriga a dar, fazer ou não fazer algo ao credor. Nesse passo, ensina Cesar Fiuza:

(...) podemos dizer que a obrigação é situação dinâmica consistente em relação jurídica em cooperação entre credor e devedor, ficando este adstrito, basicamente, a cumprir prestação de caráter patrimonial em favor daquele, que poderá exigir judicialmente seu cumprimento.<sup>8</sup>

## **b) Elementos Constitutivos da Obrigação**

Vemos, assim, que, as obrigações têm a sua estrutura composta por três elementos essenciais: o primeiro são os sujeitos, um que exerce o papel de devedor, responsabilizando-se em cumprir uma prestação de dar, de fazer ou não, e outro sujeito que é o credor que usufrui o direito de exigir adimplemento da prestação. Já o segundo elemento estrutura consiste na própria prestação que é o objeto da obrigação que se traduz, por exemplo, numa prestação de compra e venda em que o vendedor de certa mercadoria tem o ônus de entregá-la ao comprador e, por último, o vínculo ou relação jurídica que une os sujeitos a seu objeto.

O elemento subjetivo da obrigação se caracteriza pela duplicidade que se manifesta pela existência de um sujeito ativo ou credor, e um sujeito passivo ou devedor. Dentro dessa formação, pode está inserida como sujeito ativo e passivo, pessoas físicas ou pessoas jurídicas, assim como as sociedades de fato.<sup>9</sup>

Quanto ao objeto da obrigação se manifesta sempre por meio de uma conduta ou ato humano que se traduz numa prestação positiva de dar ou fazer ou negativa de não fazer.<sup>10</sup>

Já o vínculo da relação obrigacional, refere-se à conexão existente entre o devedor e o credor que atribui ao primeiro o direito de exigir do segundo o adimplemento da prestação. Tal vínculo é formado por dois elementos, um é o débito e o outro a responsabilidade. Nesse sentido, ensina Gonçalves:

O vínculo jurídico compõe-se de dois elementos: débito e responsabilidade. O

<sup>6</sup> FIUZA, César. **Direito civil**, cit., p.287.

<sup>7</sup> Gonçalves, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**, v. 2: teoria geral das obrigações. 9. ed. São Paulo: Saraiva,2012, p. 18.

<sup>8</sup> FIUZA, César. **Direito civil**, cit., p. 289.

<sup>9</sup> Gonçalves, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**, v. 2: teoria geral das obrigações. 9. ed. São Paulo: Saraiva,2012, p. 39.

<sup>10</sup>Gonçalves, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. Cit., p. 41.

primeiro é também chamado de vínculo espiritual, abstrato, ou imaterial devido ao comportamento que a lei sugere ao devedor, como um dever ínsito em sua consciência, no sentido de satisfazer pontualmente a obrigação, honrando seu compromisso. Une o devedor ao credor, exigindo, pois, que aquele cumpra pontualmente a obrigação. O segundo, também denominado vínculo material, confere ao credor não satisfeito o direito de exigir judicialmente o cumprimento da obrigação, submetendo àquele os bens do devedor.<sup>11</sup>

### c) Espécies de Obrigações quanto ao objeto: de dar e fazer

As obrigações no que concerne ao objeto, se dividem em obrigações positivas de dar e fazer e a obrigação negativa de não fazer. Porém, abordaremos, especificamente, as obrigações de dar e fazer que guardam intrínseca relação com o objeto do presente trabalho científico.

As obrigações positivas de dar, denominadas pelos romanos de *obligationes dandi*, configuram no ato de entrega ou devolução de algo pelo devedor ao credor. Assim, na compra e venda ambos contratantes assumem obrigação diversa, vez que o vendedor tem ônus de entregar o objeto vendido, enquanto que comprador possui a obrigação de pagamento do preço do produto adquirido.<sup>12</sup>

O Código Civil, Lei n.10.406/2002, no que diz respeito às obrigações positivas de dar, estabelece uma distinção entre as denominadas “obrigações de dar coisa certa prevista nos artigos 233 a 242 e obrigações de dar coisa incerta constante nos artigos 243.a 246.<sup>13</sup>

A obrigação de dar coisa certa atribui ao credor um direito pessoal de receber do devedor objeto individualmente determinado que não pode ser substituído por outro objeto, mesmo que seja do mesmo gênero.

Nas operações de compra e venda, ao credor é conferido um direito pessoal e não real em que o vendedor se obriga a transferir o domínio de mercadoria específica ao comprador. Assim por ser objeto móvel, a transferência de domínio somente se concretiza com a tradição.<sup>14</sup>

Por sua vez, a obrigação de dar coisa incerta, segundo o comando do art. 243 do Código Civil brasileiro vigente, deverá identificar, ao menos, o gênero e a quantidade da coisa negociada, pois reza o dispositivo acima: Art.243- A coisa incerta será indicada, ao menos, pelo gênero e pela quantidade<sup>15</sup>.

A coisa incerta sugere que a obrigação tem objeto genérico, mas determinável, porque deve conter, ao menos, o gênero e quantidade. Assim, deixa de ser coisa certa pelo fato de não determinar sua qualidade. Nessa linha de pensamento, esclarece Gonçalves:

É indispensável, portanto, nas obrigações de dar coisa incerta, a indicação, de que fala o texto. Se faltar também o gênero, ou a quantidade (qualquer desses elementos), a indeterminação será absoluta, e a avença, com tal objeto, não gerará obrigação. Não pode ser objeto de prestação, por exemplo, a de “entregar sacas de

<sup>11</sup> Gonçalves, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. Cit., p. 45.

<sup>12</sup> Gonçalves, Carlos Roberto. Cit., p.57.

<sup>13</sup> BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002 disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso: 13 ago. 2012.

<sup>14</sup> Gonçalves, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. Cit., p.59-60.

<sup>15</sup> BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso: 14 ago. 2012.

café”, por faltar a quantidade, bem como a de entregar “dez sacas”, por faltar o gênero. Mas constitui obrigação de dar coisa incerta a de “entregar dez sacas de café”, porque o objeto é determinado pelo gênero e pela quantidade. Falta determinar somente a qualidade do café. Enquanto tal não ocorre, a coisa permanente incerta.<sup>16</sup>

Por outro lado, as obrigações de fazer (*obligatio faciend'*) relaciona-se ao trabalho humano de prestar serviços, físicos ou intelectuais em que tal tarefa é aferida pelo tempo gênero e qualidade.

Assim, na prestação de serviço de transporte, o interesse do tomador de serviço, a pessoa que contratualmente é a responsável pelo pagamento do serviço, é que o transportador leve ou conduza pessoas ou coisas de um lugar a outro.

Cabe destacar que as obrigações de dar, o interesse do credor liga-se no objeto da prestação, não sendo importantes as características e qualidades individuais do devedor. Porquanto, nas obrigações de fazer as qualidades pessoais do prestador de serviço tem papel relevante para o credor.<sup>17</sup>

A partir deste momento, considerando o relevante papel do contrato na formalização e concretização das obrigações, abordaremos sobre a Teoria Geral dos Contratos, cuidar-se-á em analisar as especificidades relativas ao contrato de compra e venda e da prestação de serviço de transporte.

### 3 TEORIA GERAL DOS CONTRATOS

A origem do contrato está intimamente atrelada ao momento em que o ser humano decidiu organiza-se em grupo e viver em sociedade. Tal instituto tem sofrido evolução desde o período romano visando acompanhar a realidade social.<sup>18</sup>

Nos dizeres de Cesar Fiuza o estudo da teoria contratual não pode abstrair de uma abordagem do Direito Romano que, indubitavelmente, representa (...) “a mais importante fonte histórica do Direito nos países ocidentais, e, ainda, a maioria dos institutos e princípios do Direito Civil nos foi legada pelo gênio jurídico dos romanos”.<sup>19</sup>

No direito romano antigo a palavra contrato consistia na força que o credor detinha para impor ou contrair ( *contrahere*), restringir, apertar o devedor. Na época republicana estava presente o instituto *conventio* que se desdobrava nas espécies *contractus e pactum*. Assim, no *contractus* a constituição da obrigação, não prescindia tão-somente de acordo entre contratantes, mas, exigia-se o cumprimento da forma sagrada, diferentemente dos *pacta* eram realizados sem se ater a formalidades, vez que o que interessa era o acordo de vontades das partes.<sup>20</sup>

Nessa concepção esclarece Cesar Fiuza:

<sup>16</sup> Gonçalves, Carlos Roberto. Cit., p. 77-78.

<sup>17</sup> Gonçalves, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. Cit., p. 85.

<sup>18</sup> TARTUCE, Flávio. **Direito Civil 3: teoria geral dos contratos e contratos em espécie**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense – São Paulo: Método, 2012. p. 1.

<sup>19</sup> FIUZA, César. **Direito civil**, cit., p. 394.

<sup>20</sup> FIUZA, César. **Direito civil**, cit., p. 394-395.

A razão do formalismo tinha o caráter religioso e prático. Os contratos só seriam abençoados pelos deuses se seguissem os rituais adequados. Na prática, porém, as razões se deviam à pouca e difícil utilização da escrita, o que levava aos extremados rituais orais. Afinal, verba volante, i. e., as simples palavras voam. Os *pacta*, por sua vez, eram celebrados sem qualquer obediência à forma, bastando o acordo de vontades. Não sendo previstos em lei, não lhes era atribuída a proteção da *actio*, ou seja, se uma das partes não cumpria o prometido, a outra não poderia mover-lhe nenhuma ação.<sup>21</sup>

Para Flávio Tartuce “em suma, e em uma visão clássica ou moderna, o contrato pode ser conceituado como sendo um negócio jurídico bilateral ou plurilateral que visa à criação, modificação ou extinção de direitos e deveres com conteúdo patrimonial”.<sup>22</sup>

a) **Contrato em Espécie:** da compra e venda

O conceito de compra e venda está determinado no art.481 do Código Civil, Lei n. Lei n.10.406/2002, como sendo o acordo por meio do qual o vendedor se sujeita a transferir ao comprador o domínio de coisa móvel ou imóvel em contrapartida receber uma remuneração, denominado preço.<sup>23</sup>

Registra-se, no entanto, que o contrato de compra e venda não tem o condão por si só de transmitir a propriedade da coisa para o adquirente, pois tal fato somente se perfaz pela tradição ou entrega ao comprador. Tal concepção, do Direito Brasileiro, segundo César Fiuza, tem origem no sistema romano, pois esclarece:

No sistema romano, a aquisição da propriedade não se dava com a celebração do contrato. Com a celebração, o vendedor apenas se comprometia a transferir a propriedade ao comprador. Esta se dava pela *mancipatio* ou pela *cessio in iure*. A *mancipatio* era modo solene de transmissão da propriedade, em que figurativamente se pesava na balança (libra) com pesos de bronze (aes) a quantia a ser paga perante testemunhas. Já a *cessio in iure* era o modo solene de transferência da propriedade mediante o abandono do objeto pelo proprietário ao adquirente, diante do magistrado. (...) O Direito Brasileiro segue a mesma sistemática do Direito Romano, com as alterações germânicas. A compra e venda não é para nós meio de transmissão de propriedade. Esta se transmite pela tradição manual, quando se trata de bens móveis, e pela transcrição no Registro Imobiliário, quando se tratar de bens imóveis.<sup>24</sup>

Outro aspecto relevante a assinalar é que a coisa objeto do contrato, necessariamente, deve ser corpórea para que não haja confusão com o contrato de cessão de direitos que é incorpóreo, constituindo-se a primeira modalidade de contrato dos seguintes elementos: partes (comprador e vendedor) manifestando vontade própria; coisa que seja lícita, determinada ou determinável e por fim o preço que diz respeito a remuneração do contrato, que deve ser certo e determinado e expresso em moeda nacional corrente.<sup>25</sup>

Nota-se, assim, que o contrato de compra e venda tem por natureza ou características a bilateralidade, onerosidade e comutatividade à medida que se estabelece direitos e deveres de cunho patrimonial em que as partes, comprador e vendedor, já sabem antecipadamente quais

<sup>21</sup> FIUZA, César. **Direito civil**, cit., p. 395.

<sup>22</sup>TARTUCE, Flávio. **Direito civil 3:** teoria geral dos contratos e contratos em espécie, cit., p. 2.

<sup>23</sup> BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso: 21 ago. 2012.

<sup>24</sup>FIUZA, César. **Direito civil**, cit., p. 491-492.

<sup>25</sup>TARTUCE, Flávio. **Direito civil 3:** teoria geral dos contratos e contratos em espécie. Cit., p. 246-247.

serão as suas prestações.<sup>26</sup>

### **b) Contrato em espécie: Da Prestação de Serviço de Transporte**

Da breve leitura do art.730 do Código Cível vigente, o contrato de transporte envolve uma prestação de fazer em que o transportador se obriga, mediante remuneração, a transportar de um lugar para outro, pessoas ou coisas.<sup>27</sup>

O transportador tem a responsabilidade de conduzir pessoas ou coisas de um lugar a outro com zelo e segurança. Qualquer dano causado às pessoas ou coisas o transportador se presume culpado, isentando de tal responsabilidade, somente se comprovar sua inocência.

A natureza jurídica do contrato de transporte é bilateral, oneroso, consensual, comutativo, vez que uma das partes é o transportador e a outra é o tomador de serviço que celebram por simples convenção com as prestações das partes já pré-estimadas.

Das ponderações acima, é forçoso concluir da existência de diferença do contrato de compra e venda do contrato de transporte, visto que no primeiro se trata de uma prestação de dar algo em que o vendedor tem ônus de entregar determinado objeto vendendo transferindo a propriedade a outra pessoa. Por sua vez, o contrato de prestação de serviço de transporte envolve uma ação humana de fazer concernente ao trabalho humano de transportar pessoas, coisas de um lugar para outro.

A partir da abordagem feita em relação à teoria geral das obrigações e exame das especificidades do contrato de compra e venda e contrato de transportes delineados no direito civil, nos conduzirá na melhor compreensão do regime jurídico das obrigações tributárias atinente ao ICMS aplicado às operações de circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte.

## **4 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS: Regime Jurídico do ICMS Aplicável à Circulação de Mercadoria e do Serviço de Prestação de Transporte**

As obrigações tributárias passam a existir em decorrência de uma relação jurídica que decorre de lei que impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) o pagamento de tributo ao credor que é ente estatal que figura com detentor do direito subjetivo.<sup>28</sup> Assim, a lei tributária descreve de modo abstrato determinado acontecimento denominado hipótese de incidência que caso ocorra no mundo fático, acarretará para quem lhe deu causa, a obrigação de pagar determinado tributo.<sup>29</sup>

Logo, a obrigação tributária está disciplinada no Direito Tributário, mas, o fato ou acontecimento identificado como hipótese de incidência do ICMS que provoca o dever do contribuinte de pagamento do referido imposto aos Estados e Distrito federal tem existência na operação de circulação de mercadoria com transferência de propriedade ou pela prestação de serviço de transporte que têm origem, respectivamente, no contrato de compra e venda de bem móvel e no contrato de transporte, ajustes esses, regidos pelo Direito Privado.

<sup>26</sup> TARTUCE, Flávio. **Direito Civil 3**. Cit., p. 249.

<sup>27</sup> BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso: 22 ago. 2012.

<sup>28</sup> COSTA, Eliud José Pinto da. **A Norma Jurídica e as Isenções Tributárias**. 2. ed. São Luís: Aquarela, 2010.

<sup>29</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 53.

A autorização ou competência aos Estados e Distrito Federal para instituição do ICMS sobre Circulação de Mercadoria e serviço de transporte está prevista no art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988 que reza:

“Art. 155. compete aos Estados e Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(...)

II – operações relativas às circulações de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”<sup>30</sup>

Depreende-se, portanto, após um breve exame do dispositivo constitucional supracitado, que o ICMS, dentro de sua formatação como tributo único, possibilita a instituição do imposto com incidência sobre diferentes circunstâncias fáticas, dentre essas, compreende as operações de circulação de mercadoria e a prestação de serviço de transporte.<sup>31</sup>

Em decorrência desse aspecto, o regime jurídico constitucional do ICMS incidente sobre essas duas situações fáticas não pode ser confundido, pois, segundo Flávio Galvão “a obrigação de fazer relativa à prestação de serviços de transporte não possui a mesma natureza jurídica das obrigações de dar, no tocante às operações de circulação de mercadorias”. Assim, alerta que o aludido autor:

A tentativa de sobrepor regimes jurídicos distintos pode levar a interpretações equivocadas sobre a Constituição e à correta interpretação do antecedente e do conseqüente da norma constitucional tributária.<sup>32</sup> (sic)

É oportuno e relevante lembrar que o regime jurídico em relação ao local da incidência do ICMS sobre as operações de circulação de mercadoria não guarda semelhança com o regime de incidência do imposto sobre as prestações de serviços de transportes.

Nas operações sobre circulação de mercadorias, o local do estabelecimento da empresa é fator essencial para definição do Estado competente para cobrar o ICMS.

Porém, nas prestações de serviço de transporte, o local em que esta estabelecida a transportadora não constitui requisito para definir o destino da arrecadação, pois conforme o comando do art. 12, inciso V da Lei Complementar n.87/1996 que estabelece regras gerais sobre o ICMS, define de forma clara que o fato gerador do imposto em pauta, ocorre no início da prestação.

Nessa linha de raciocínio esclarece Marianita Ribeiro Diniz:

Até a edição da Lei Complementar nº 87/1996, coube ao convênio ICM nº 66/88 fixar local da prestação do serviço. Desde, então o parâmetro mantido pela Lei Complementar nº 87/96 é que o imposto será devido para o Estado em que se iniciar a prestação do serviço. O fator relevante para distinguirmos a incidência do imposto na prestação de serviço de transporte é o trajeto contratado, ou seja, o percurso efetuado. Assim, pela análise do trajeto, define-se o tipo de transporte executado, seja de natureza intermunicipal, interestadual, intramunicipal ou internacional.<sup>33</sup>

<sup>30</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 25 ago. 2012.

<sup>31</sup> KOCH, Deonísio. **Manual de ICMS: Comentários à Lei Complementar 87/96**. 2.ed. Curitiba: Juruá Editora, 2010, p. 50-51.

<sup>32</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS Transportes**. São Paulo: Editora Quarter Latin, 2010, p. 134.

<sup>33</sup> DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço de Transporte. ISS e ICMS** São Paulo. Teoria e Prática. São Paulo: Cenofisco, 2010, p. 15.



Segundo Carraza “esta Prestação de Serviço só pode ser tributada, por meio de ICMS e pelo Estado em cujo território o transporte principiou (ainda que sua prestação venha a se concluir no território de outro Estado)”.<sup>34</sup>

Como já explicitado em linhas atrás, as obrigações de dar, ou seja, nas operações de venda de mercadoria, a propriedade somente se perfaz com a afetiva entrega ao estabelecimento do comprador. Assim, nesse caso, o ICMS é devido quando ocorre transferência de propriedade e, não somente pela simples circulação de mercadorias.

De outro modo, nas prestações de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, o fato gerador do ICMS ocorre no início da prestação, ou seja, é devido o imposto ao Estado onde inicia a prestação, independentemente, da efetiva realização dos serviços de transporte. Nesse sentido, esclarece Flávio Galvão.

Não é caso excepcional o transporte de mercadorias ou de passageiros não se concretizar efetivamente. Determinada empresa de transporte ou transportador autônomo pode ter um sem-número de ocorrências que o impeçam de chegar ao destino contratado, seja por um evento de natureza, seja por negligência, imprudência ou imperícia na condução do transporte. Tais circunstâncias não são inibidoras da ocorrência da hipótese de incidência do ICMS, porquanto, iniciado o serviço de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que nem sequer ocorra o traspasse das fronteiras municipais ou estaduais, os serviços de transporte já começaram e não há que se falar em volta ao passado para descaracterizar a obrigação de fazer.<sup>35</sup>

Vale assinalar que a mesma mercadoria pode sofrer etapas sucessivas de vendas e, conseqüentemente, o ICMS incidirá em cada fase de transferência de propriedade da mercadoria.

Desse modo, a aplicação do princípio da não-cumulatividade previsto no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988 autoriza o contribuinte abater do imposto a ser pago o valor que anteriormente foi recolhido, como forma de compensação, haja vista que a norma constitucional não estabelece uma mera faculdade concedida ao contribuinte, mas trata-se de uma imposição constitucional que deve ser cumprida.<sup>36</sup> Discorrendo sobre o tema, esclarece Célio Lopes Kalume:

Primeiramente, há de se ter em vista que o imposto grava as diversas operações de circulação de uma mesma mercadoria (o raciocínio aplica-se, da mesma forma, às prestações de serviços). Assim, e apenas para exemplo, são tributadas as circulações de mercadorias entre o industrial e o atacadista, desde ao varejista, e, posteriormente, a venda ao consumidor. Trata-se, pois, de imposto multifásico, gravando cada fase do ciclo econômico de mercadoria.<sup>37</sup>

Já no que concerne a prestação de serviço de transporte, o princípio da não-cumulatividade somente teria aplicação na existência de contratos sucessivos que realiza por etapas envolvendo diversos Estados que teriam o direito à cobrança do ICMS em cujo território deu início à prestação, o que permitiria “a compensação o que for devido em cada prestação de serviço, com o montante cobrado nas anteriores”.<sup>38</sup>

<sup>34</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2011, p. 195.

<sup>35</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS transportes**. São Paulo: Editora Quarter Latin, 2010, p. 106.

<sup>36</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Didática, 2012, p. 296.

<sup>37</sup> KALUME, Célio Lopes. **ICMS Didático**. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 2012. p. 19.

<sup>38</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2011, p. 203-204.

Nesse caso, trata-se de modalidade de contratação de serviço de transporte denominada redespacho, pois esclarece Dermeval Frossard:

As empresas de transporte, normalmente, especializam-se em um determinado trajeto, no qual são clientes de postos de gasolina, onde abastecem e pagam o combustível, mensalmente, mantêm os seus agenciadores de cargas etc. Praticamente, só fazem o transporte nesse trecho, redespachando o restante do trajeto à outra transportadora. Caracteriza-se uma nova prestação, quando o redespacho ocorre em outro Estado. Dessa forma, é devido o imposto, do restante do trajeto, ao Estado onde houver a sua ocorrência.<sup>39</sup>

Contudo, é pouco provável que o tomador do serviço opte pelas contratações sucessivas, quando seria mais viável e menos dispendioso formalizar uma única contratação que estabelece de antemão o local de início da prestação de transporte e o seu destino final.

Nesse aspecto, vale ressaltar que a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal pode ser efetivada por subcontratação. Para Flávio Galvão a subcontratação consiste no tipo de prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual que embora seja realizado por diversos transportadores distintos daquele da relação contratual entre o tomador e o transportador contratado. Nesse caso, trata-se de uma apenas de uma prestação em que o ICMS incide uma única vez.<sup>40</sup>

Assim, no exemplo acima, existe um contrato entre o tomador do serviço e a empresa transportadora para executar o transporte de um ponto a outro, mas a empresa inicialmente contratada realiza subcontratações de outras empresas para realizar seu serviço.

Deste modo, na circunstância acima, não há consecutivas prestações como sucede com as operações de circulação de mercadorias, pois, o que prevalece para incidência de tributação é o contrato formado entre o tomador do serviço e empresa inicialmente contratada, fato esse, que impede que o direito ao crédito do ICMS relacionado ao transporte, seja aplicado de forma semelhante às operações de venda de mercadorias.

Com escopo de contornar as dificuldades na aplicação do princípio da não cumulatividade relativo ao serviço de transporte, por exemplo, o Estado de São Paulo tem concedido as empresas transportadoras, o direito de creditar-se do ICMS nas aquisições de combustíveis a ser consumido pelos veículos de transporte das aludidas empresas.<sup>41</sup>

Destarte, é de depreende-se que discernir as características das duas situações fáticas incidentes do ICMS contribuirá para melhor compreensão dos dois regimes jurídicos aplicados a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte, evitando-se assim, interpretações equivocadas quanto aplicação da norma jurídica tributária.

Portanto, trata-se de tema que apresenta certa complexidade, entretanto, procuramos neste trabalho apresentar apenas algumas peculiaridades sobre as operações de circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte com escopo de contribuir na compreensão da aludida matéria.

---

<sup>39</sup> FROSSARD, Dermeval. ICMS Genérico: Teoria e questões comentadas aplicáveis a todos os Estados e ao Distrito Federal. 3.ed. Rio de Janeiro: ed. Ferreira, 2011, p. 244.

<sup>40</sup> GALVÃO, Flávio. **ICMS transportes**. Cit., p. 117.

<sup>41</sup> DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço de transporte**. cit., p.30-31.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ICMS foi desenhado para conglomerar tanto as operações de circulação de mercadorias como as prestações de serviços de transporte, trazendo em sua estrutura, diferentes hipóteses de incidência e especificidades próprias, que, necessariamente, por determinação constitucional, impõe aplicação de regime jurídico diferenciado.

De fato, a prestação de serviços de transporte e as operações de circulação de mercadoria, como modalidade contratual, estão visceralmente ligadas, respectivamente, a obrigação de fazer e de dar que são conceitos estruturantes desenvolvidos pela teoria das obrigações dentro do ramo do Direito Civil.

Assim, a obrigação tributária está disciplinada no Direito Tributário, mas, o fato ou acontecimento identificado como hipótese de incidência do ICMS que provoca o dever do contribuinte de pagamento do referido imposto aos Estados e Distrito federal tem existência na operação de circulação de mercadoria com transferência de propriedade ou pela prestação de serviço de transporte que têm origem, respectivamente, no contrato de compra e venda de bem móvel e no contrato de transporte, ajustes esses, regidos pelo Direito Privado.

Conforme já destacado o regime jurídico em relação ao local da incidência do ICMS sobre as operações de circulação de mercadoria não guarda semelhança com o regime de incidência do imposto sobre as prestações de serviços de transportes.

Nas operações sobre circulação de mercadorias, o local do estabelecimento da empresa é fator essencial para definição do Estado competente para cobrar o ICMS.

Já nas prestações de serviço de transporte, o local em que esta estabelecida a transportadora não constitui requisito para definir o destino da arrecadação, pois conforme o comando do art. 12, inciso V da Lei Complementar n.87/1996 que estabelece regras gerais sobre o ICMS, define de forma clara que o fato gerador do imposto em pauta, ocorre no início da prestação.

Após análise de algumas especificidades dos dois casos de incidência do ICMS, é de perceber que a obrigação de dar no que diz respeito às operações de circulação de mercadoria não possui a mesma natureza jurídica das obrigações de fazer relativa às prestações de serviços de transporte, não distinguir os dois regimes pode conduzir interpretações equivocadas quanto aplicação da norma jurídica tributária.

Portanto, buscamos neste trabalho, trazer apenas alguns aspectos que diferenciam as prestações de serviços de transporte das operações de circulação de mercadorias, pois embora tais situações fáticas estejam inseridas no mesmo imposto denominado ICMS, entretanto, apresentam hipóteses de incidência distintas e, regime jurídico dispare que não podem ser confundidos.

## 6 REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 25 ago. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 25 ago. 2012.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2011.

COSTA, Eliud José Pinto da. **A Norma Jurídica e as Isenções tributárias**. 2. ed. São Luís: Aquarela, 2010.

DINIZ, Marianita Ribeiro. **Serviço de transporte**. ISS e ICMS São Paulo. Teoria e Prática. São Paulo: Cenofisco, 2010.

FIUZA, César. **Direito Civil**: curso completo. 13. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

FROSSARD, Dermeval. **ICMS Genérico**: teoria e questões comentadas aplicáveis a todos os Estados e ao Distrito Federal. 3. ed. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2011.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**: teoria geral das obrigações. v. 2, 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

KALUME. Célio Lopes. **ICMS didático**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

KOCH, Deonísio. **Manual de ICMS**: Comentários à Lei Complementar 87/96. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2010.

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

PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica**: teoria e prática. 12. ed.. Editora Conceito Editorial, 2011.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil 3**: teoria geral dos contratos e contratos em espécie. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2012.