

PROCURADORIA TRIBUTÁRIA

Parecer N° 01/2002- Aline Reis De Souza Jatahy

ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte aéreo. Constituição Federal, Art. 155, II. ADINs 1089-1, 1600-8 e 1601-6. Teor, alcance e eficácia das decisões do STF. ICMS sobre o transporte aéreo de carga doméstico não alcançado pelas decisões do STF. Revisão das alíquotas internas. Obrigações acessórias válidas. Revisão da legislação tributária referente a obrigações acessórias recomendada. Compensação dos arts. 170 do CTN e 190 do CTERJ inviável. Inexistência de Lei autorizativa. Não cumulatividade. Compensação. Operações e prestações componentes de um mesmo ciclo econômico. Operações anteriores e posteriores tributáveis. Requerente deve especificar as atuações que pretende ver revistas ou desconstituídas.

Excelentíssimo Senhor Procurador-Geral do Estado,

VIAÇÃO AÉREA SÃO PAULO S/A – VASP, empresa de transporte aéreo, invocando as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade n° 1089-1, 1600-8 e 1601-6, sustenta que todo crédito originado da cobrança do ICMS sobre os serviços de transporte aéreo é nulo.

Afirma, ainda, que, mesmo admitida a cobrança do ICMS no que toca ao transporte de carga, caberia ser cancelada pela compensação do tributo com os créditos relativos às demais operações que teriam sido invalidamente cobrados da empresa em outras etapas de suas atividades.

Requer, então, ao Exmo. Sr. Procurador Geral que promova: i) “a extinção imediata das pendências originadas dessa ilegal cobrança porventura existentes (sic) nesse Estado”; ii) o cancelamento de eventuais inscrições de débitos na dívida ativa; iii) abstenção de dar continuidade à exigência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte aéreo.

O requerimento foi instruído com cópia da procuração outorgada ao advogado que subscreve o pleito, do estatuto social e da ata de eleição dos administradores da companhia,

do texto da Lei Complementar n° 87/96, do convênio ICMS 120/96 e da Resolução 95/96 do Senado Federal, além de documentos relativos às ADINs referidas na peça inicial.

Por iniciativa da chefia da PG03, vieram aos autos cópia do andamento e dos acórdãos do STF nas ADINs referidas às fls. 02/04.

Para que se dê ao pleito solução adequada, cumpre verificar o teor, o alcance e a eficácia das decisões proferidas nas ADINs mencionadas e seus possíveis reflexos nas relações jurídicas entre o Fisco Estadual e a VASP surgidas a partir da prestação do serviço de transporte aéreo.

A ADIN n.º 1089-1

A Constituição Federal de 1988 outorgou aos Estados-membros e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviço de transporte, interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (art. 155, II) ¹

Anote-se que, antes da Constituição de 1988, o imposto sobre os serviços referidos no inciso II do art. 155 da Constituição Federal era da competência da União Federal, sendo certo que as normas infraconstitucionais que regulavam o imposto sobre transportes que não fossem estritamente municipais não estabeleciam como hipótese de incidência a execução do serviço de navegação aérea.

Antes mesmo da edição da Lei Complementar a que alude o art. 155 §2.º, XII da Constituição Federal, os Estados entenderam estar autorizados pelo Convênio ICMS n.º 66, de 14.12.88 a instituir e cobrar ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo.

O Convênio em foco, editado em suposto fundamento no art. 34 §8.º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, promulgado com a Constituição Federal de 1988, veio a ser impugnado por meio da ADIN n.º 1089-1, na qual foi concedida a medida liminar (acórdão publicado em 27.06.97), tendo sido, afinal, julgada procedente à unanimidade de votos, “ para no art. 1.º, bem como no inciso IX do art. 2.º do Convênio ICMS 66, de 14.12.88,

¹ Art. 155, *caput* e incisos com redação dada pela Emenda Constitucional n.º 03/93

EXCLUIR A NAVEGAÇÃO AÉREA, sem redução do texto do âmbito de compreensão das palavras” serviços de transportes interestadual e intermunicipal e para declarar inconstitucionais as demais normas impugnadas do mesmo Convênio.”²

Embora unânime a decisão quanto a reconhecer a inconstitucionalidade dos convênios para regular a matéria, a leitura dos votos proferidos evidencia que não houve consenso quanto à causa de decidir, prevalecendo, em linha geral, o entendimento de que, tratando-se de nova hipótese de incidência tributária, a instituição definitiva do novo imposto pelos Estados e pelo Distrito Federal somente poderia se dar após a edição das normas gerais fixadas em lei complementar.

Neste sentido, confira-se a ementa do acórdão na ADIN:

“ Transporte Aéreo – ICMS

Dada a gênese do novo ICMS na Constituição de 1988, tem-se que sua exigência no caso dos transportes aéreos configura nova hipótese de incidência tributária, dependente de norma complementar à própria carta, e insuscetível, à luz de princípios e garantias essenciais daquela, de ser inventada, mediante convênio; por um coligado de demissíveis ad nutum. Procedência da ação direta com que o Procurador-Geral da República atacou o regramento convencional da exigência do ICMS no caso dos transportes aéreos.”

Não tendo o STF modulado os efeitos temporais de sua decisão (como já admitia, em caráter excepcional, antes mesmo da vigência da Lei 9868, de 10.11.99, cujo art. 27 expressamente contém tal previsão), a procedência da ADIN opera efeitos *ex tunc*, retroagindo, portanto, seus efeitos para atingir o ato normativo desde seu nascedouro. Opera, ainda, efeitos contra todos, vinculando os demais órgãos do Poder Judiciário e o Poder Executivo, que ficam, assim, impedidos de aplicar o ato normativo no que concerne à navegação aérea.

Anote-se, ainda, que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade devem, por razões lógicas, ser estendidos aos Convênios posteriores ao de n.º 66/88 que dele decorram (como são os convênios também apontados na inicial da ADIN).

² Extrato da decisão publicado em 27.06.97

Vê-se, portanto, que, diante do decidido na ADIN em foco, os Estados e o Distrito Federal não poderiam cobrar ICMS sobre serviços de transporte aéreo, seja de passageiros, seja de carga. No caso, a obrigação tributária inexistia, o tributo não era devido e os lançamentos, efetuados na suposição da existência da obrigação tributária, são nulos e de nenhum efeito, cabendo sua desconstituição e a de todos os demais atos dele decorrentes (inclusive a inscrição em dívida ativa, se for o caso).

A ADIN n.º 1600-8

Em 13.09.96 veio a ser editada a Lei Complementar n.º 87, que, dispondo sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações dos serviços inscritos no inciso II do art. 155 da Constituição Federal, previu a incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal por qualquer via.

A Lei Complementar em foco também veio a ser atacada por ADIN, em que, mais uma vez, se pretendeu a exclusão da navegação aérea do âmbito de compreensão de suas disposições.

Desta feita, porém, a liminar requerida não foi concedida e, no mérito, por maioria de votos, o Supremo Tribunal Federal julgou procedente em parte o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros intermunicipal, interestadual e internacional e de transporte aéreo de cargas internacional.

Registro que não se tem, ainda, a íntegra da decisão proferida na ADIN em tela e que a parte dispositiva do acórdão publicada no DO de 17.12.01 não permite saber os fundamentos considerados pela Corte Suprema para o julgamento de procedência.

De toda forma, ficou claro da decisão publicada que: *i*) a declaração da inconstitucionalidade do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo não alcançou o transporte de carga doméstico. *ii*) nada restou decidido quanto a obrigações acessórias eventualmente fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo.

A eficácia da decisão na ADIN em foco não sofreu qualquer restrição, pelo que operou efeitos *ex tunc* e *erga omnes*, vinculando a seus efeitos todos os demais órgãos do Judiciário e o Poder Executivo (art. 28, Parágrafo Único da Lei 9868, de 10.11.99).

Conclui-se, assim, que, após o advento da Lei Complementar n.º 87/96, os Estados-membros e o Distrito Federal podem, com base em lei local, instituir e cobrar ICMS sobre a prestação do serviço de transporte de carga doméstico, interestadual e intermunicipal.

No caso do Estado do Rio de Janeiro são, portanto, válidos e eficazes os lançamentos do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de carga doméstico efetuados com base na Lei n.º 2657, de 26.12.96, que instituiu o imposto em foco no tocante a tais serviços no âmbito de nosso Estado.

De outro lado, no que concerne à prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros ou de carga internacional, tendo sido declarada inconstitucional a sua compreensão na norma que definia as hipóteses de incidência do ICMS sobre transporte, o tributo assim cobrado era indevido, porque inexistia a obrigação tributária, sendo nulos e de nenhum efeito os lançamentos que tenham sido efetuados na suposição da existência da obrigação tributária, impondo-se, destarte, sua desconstituição e, bem assim, a de todos os atos dele decorrentes.

Quanto às obrigações acessórias fixadas no interesse da arrecadação e da fiscalização do ICMS sobre prestação de serviços de transporte aéreo, como já antes sublinhado, não foram elas alcançadas pela declaração de inconstitucionalidade.

Tal circunstância aliada ao fato de que a acessoriedade da obrigação dita acessória não significa que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine conduzem à conclusão de que: *i*) as obrigações acessórias relacionadas ao ICMS sobre prestação de serviços de transporte aéreo são existentes e válidas; *ii*) os créditos tributários constituídos em razão do inadimplemento de tais obrigações e correspondentes à penalidade tributária decorrente do inadimplemento são válidos e eficazes, não havendo que falar em desconstituição dos atos administrativos de lançamento e dos demais atos consequentes, nem, via de consequência, em repetição dos valores que a tal título tenham sido pagos.

De todo modo, é recomendável que a Pública Administração efetue a necessária revisão da legislação tributária disciplinadora das obrigações acessórias em exame, com vistas à revogação das disposições que em razão da declaração de inconstitucionalidade das normas embasadoras da cobrança do ICMS sobre serviços de transporte aéreo (nas hipóteses alcançadas pela decisão na ADIN) tenham perdido sua razão de ser.

Isto porque, como ensina Luciano Amaro³; “as obrigações ditas “acessórias” são instrumentais e só há obrigações instrumentais, na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas serviam de instrumento.”

E acrescenta⁴

“É nesse sentido que as obrigações tributárias formais são apelidadas de “acessórias”; embora não dependa, da efetiva existência de uma obrigação principal, elas se atrelam à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais (não obstante em grande número de situações se alinhem com uma obrigação principal efetiva.”

A ADIN n.º 16001-6

Em 27.12.96 veio a ser publicado no DOU o Convênio ICMS n.º 120, de 13.12.96, assinado pelos representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, dispondo sobre as prestações de serviços aéreos.

Restou, então, acordada a adoção da alíquota de 12% para as prestações internas de serviços de transportes aéreo (cláusula 1.ª).

Fixou-se, ainda, na cláusula segunda do mesmo Convênio, nas prestações de serviço de transporte aéreo interestadual de pessoa, carga e mala postal, quando tomadas por não contribuinte do ICMS ou a este destinadas, a adoção da alíquota prevista para a operação interna.

³ Luciano Amaro, *in* Direito Tributário Brasileiro, 8.ª edição, Editora Saraiva, 8.ª edição, ano 2002, pág 242.

⁴ *Idem*, fls. 242

O Procurador-Geral da República, forte na argumentação de que, à luz das disposições das letras a e b do inciso V, §2.º do art. 155 da Constituição Federal, a matéria objeto do Convênio só poderia ser disciplinada por Resolução do Senado Federal e que a fixação de alíquotas do ICMS não é matéria disciplinável por convênio (art. 155 § 2.º, XL, g), ajuizou a ADIN n.º 1601-6 pleiteando a declaração da inconstitucionalidade do Convênio em exame,

Foram assentadas as seguintes premissas para o exame do pedido de liminar na ADIN 1601-6: i) a fixação de alíquotas não se inclui no âmbito da lei complementar relativa ao tributo (art. 146 e 155 § 2.º, XII da Constituição Federal), nem é suscetível de ser disciplinada por convênio, que só se legitima se houver consenso entre os Estados para fixar alíquotas internas aquém do patamar fixado pelo Senado Federal para as operações interestaduais (art. 155, § 2.º, incisos, IV e XI); ii) a competência federal para a fixação de alíquotas do ICMS está demarcada no art. 155, § 2.º, IV e V, pelo que a matéria só pode ser validamente disciplinada em resolução do Senado Federal nas hipóteses previstas na Constituição; iii) a competência residente nas alíneas a e b do item V do art. 155, § 2.º da Constituição é mera faculdade reservada ao Senado, e não pressuposto indispensável à instituição do ICMS e à fixação de alíquotas pela lei local; iv) a competência legislativa estadual, fora das hipóteses em que a Constituição a disciplina pelo Senado é ampla, não sendo passível de vinculação a qualquer ato externo de natureza legislativa ou normativa.

A liminar foi deferida, com eficácia *ex nunc*, até a decisão final da ação, para a suspensão da execução e aplicabilidade do Convênio ICMS n.º 120, de 13.12.96. O acórdão de deferimento da liminar foi publicado em 19.12.01, tendo por ementa, *in verbis*:

**ICMS. FIXAÇÃO DE ALÍQUOTAS.
COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL.
COMPETÊNCIAS E LIMITES DOS ESTADOS, CONVÊNIO 120/96,
TRANSPORTE AÉREO DE PASSAGEIROS. ALEGADA
INCONSTITUCIONALIDADE COM VIOLAÇÃO DO ART. 155 § 2.º, IV E
V DA CONSTITUIÇÃO,
VEDAÇÃO AO ESTADO-MEMBRO DE FIXAÇÃO DE REDUTORES
POR INVADIR COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL.
LIMINAR DEFERIDA.”**

O mérito da ADIN ainda não foi julgado. Assim, diante de teor da decisão e de sua eficácia *ex nunc*, no que concerne às alíquotas do ICMS incidente sobre prestações de serviços de transporte, tem-se o seguinte quadro:

a) a alíquota interestadual a ser observada, antes e depois da decisão da ADIN 1601-6, é a estabelecida por Resolução do Senado Federal (art. 155, § 2.º, IV e VII, a da Constituição Federal); e

b) a alíquota interna será:

b1) após a vigência do Convênio n.º 120/96 e antes da liminar da ADIN 1601-6, de 12%, como fixado no Convênio;

b2) após a decisão na ADIN, as alíquotas livremente fixadas nas leis tributárias de cada Estado.

Na hipótese da alínea b2 supra, a aplicação da lei tributária estadual se dará mesmo que a lei local fixadora da alíquota seja anterior ao indigitado Convênio. Isto porque, como estatui o § 2.º do art. 11 da Lei 9868/99, a concessão da medida cautelar torna como regra aplicável a legislação anterior acaso existente. Esta, como registra Gustavo Binbenojm,⁵ é “uma consequência lógica e obrigatória da invalidade da lei inconstitucional, que se renda inapta à produção de qualquer efeito válido, inclusive a revogação de outra lei.”

Anote-se que no caso do Estado do Rio de Janeiro a aplicação do § 2.º do art. 11 antes citado não se apresenta, eis que a Lei do ICMS (Lei 2657, de 26.12.96) é posterior ao Convênio em foco.

Cabe, assim, após a concessão da liminar na ADIN 1601-6, a revisão dos lançamentos efetuados para adequá-los às alíquotas da lei estadual, afastando a aplicação do Convênio e, bem assim, de todos os demais atos administrativos deles consequentes.

Fixados o teor, eficácia e alcance das decisões antes examinadas, fica evidente que não tem a empresa requerente razão ao afirmar que “todo crédito originado da cobrança do ICMS sobre serviços de transporte aéreo é nulo”: o ICMS incidente sobre o transporte aéreo

⁵ A nova Jurisdição Constitucional Brasileira-Legitimidade Democrática e Instrumentos de Realização, Ed. Renovação 001, pág 162.

doméstico de carga não foi alcançado por declaração de inconstitucionalidade, que também não afetou as obrigações ditas acessórias.

Quanto à pretensão da requerente de ver cancelada a cobrança do ICMS sobre a prestação serviços de transporte aéreo de carga doméstico pela “ compensação do tributo com os créditos relativos às demais operações que teriam sido invalidamente cobradas da empresa em outras etapas de sua atividade” cabem os seguintes registros.

Em primeiro lugar, o pleito não é neste aspecto, suficientemente claro e preciso de modo a permitir que se afirme estar a pretensão de compensação voltada para : *i*) o encontro de contas a que alude o art. 170 do CTN (entendendo-se , então, que pretende compensar os créditos que tenha perante a Fazenda Pública Estadual em decorrência do pagamento de ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreos nas hipóteses em que, diante das decisões do STF nas ADINs examinadas, o pagamento do tributo revelou-se indevido com o ICMS que deva em decorrência da prestação de serviços de carga doméstico) ; ou *ii*) a limitação da carga tributária suportada em razão da não cumulatividade do ICMS, princípio consagrado no art. 155, inciso I da Constituição Federal.

De todo modo, caso pretenda a requerente valer-se da compensação prevista no art. 170 do CTN assente-se desde já o descabimento da pretensão. Isto porque inexistente na hipótese vertente lei autorizativa de compensação de créditos, como exigem os Códigos Tributários Nacional e o Estadual. Confira-se.

CTN-art. 170- “A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.”

No mesmo sentido, dispõe o art. 190 do Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro (Decreto-Lei n.º 5/75):

CTERJ-ART. 190-“É facultado ao Poder Executivo, mediante as condições e garantias que estipular para cada caso, através de legislação especial, efetuar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos do sujeito passivo contra a Fazenda Estadual

Inexistindo, como de fato inexistente no caso em apreço, lei prévia que autorize o encontro de contas previsto nos arts.170 do CTN e art. 190 do CTERJ, não há que cogitar de tal compensação.

Caso, porém, esteja o requerente a reivindicar que, atento ao princípio da não cumulatividade consagrado no art. 155, II da Constituição Federal⁶ e às decisões do STF nas ADINs mencionadas, o Fisco reveja as autuações efetuadas relacionadas ao **ICMS sobre a prestação de serviços de transporte de carga doméstico**, cabe consignar que é imprescindível a demonstração , **caso a caso**, de que os valores do ICMS que se pretenda compensar decorram da incidência do tributo em operações ou prestações componentes de um mesmo ciclo econômico ; e que existam operações e prestações anteriores e posteriores sujeitas à tributação.⁷

Assim, por exemplo, o montante do ICMS incidente na aquisição de insumos para a prestação do serviço de transporte de passageiros não é compensável com o ICMS incidente na prestação do serviço de carga, já que a operação e a prestação em foco não compõem o mesmo ciclo econômico.

Da mesma forma, é indispensável verificar em cada caso se a operação subsequente é tributável, de modo a que se abra caminho ao direito de abatimento que a requerente possa estar perseguindo.

Ao que se vê e em conclusão, pode-se dizer que o pleito de extinção das pendências originadas da cobrança do ICMS sobre a prestação de serviços aéreos e de cancelamento das inscrições dos créditos correspondentes em dívida ativa deverá ser examinado pelo Fisco à luz das premissas antes assentadas quanto ao teor, alcance e eficácia das decisões nas ADINs relacionadas, o que deverá redundar: I) na desconstituição do

⁶ Confira-se o art. 155, § 2.º, I e II da Constituição Federal que referindo-se ao ICMS assim dispõe: Art. 155, § 2.º, ...” 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;

II) a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação :

a) não implicará crédito para a compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

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

⁷ RTJ 126/1216- Acórdão relatado pelo Min. Moreira Alves afirma que “se o ICM é devido na primeira etapa e não o é na segunda, não pode evidentemente haver cumulação, cujo pressuposto é que algo, sem dedução, se incorpore a algo maior, o que não ocorre quando este não existe”

lançamento e demais atos conseqüentes praticados com supedâneo nas normas legais tidas por inconstitucionais; 2) manutenção do lançamento e dos atos conseqüentes nas hipóteses não alcançadas pela declaração de inconstitucionalidade (transporte aéreo de carga doméstico e obrigações acessórias); 3) revisão, a partir da liminar na ADIN n.º 1601-6, das alíquotas internas aplicadas ao cálculo do ICMS sobre transporte aéreo de carga doméstico; 4) revisão do montante apurado a título de ICMS devido sobre transporte de carga doméstico se constatada, em cada caso, a desconsideração da existência de créditos e ou débitos compensáveis (relacionados, repita-se, a operações ou prestações componentes de um mesmo ciclo econômico ; e em existindo operações e prestações anteriores e posteriores sujeitas à tributação) como determinam a Constituição (art. 155 § 2.º, I e II) e a Lei (arts. 19 a 23 da Lei Complementar 87/96 e arts. 32 a 38 da Lei 2657/96).

Para tanto, porém, deverá o requerente ser intimado a apontar as autuações e inscrições em dívida ativa que concretamente pretende ver desconstituídas ou revistas. É que o pedido, segundo dispõe o art. 286 do CPC, aplicável subsidiariamente aos pleitos administrativos, há de ser certo e determinado, o que exige a definição pelo requerente, não apenas da tutela jurídica vindicada como também no que concerne ao bem visado.

Finalmente, em reverência ao decidido em sede de ADIN, a Administração deverá :

- 1) se abster de exigir o ICMS sobre a prestação de serviços aéreos de passageiros intermunicipal, interestadual e internacional e de transporte de carga internacional ; e
- 2) rever a legislação tributária instituidora de obrigações acessórias para, se for o caso, efetuar as adaptações necessárias a sua adequação ao âmbito de incidência do ICMS sobre transporte aéreo resultante das decisões nas ADINS examinadas.

É o que parece, smj.

Rio de Janeiro, 06 de maio de 2002.

ALINE REIS JATAHY

Procuradora do Estado

VISTO

Aprovo o Parecer n.º 01/2002 da Procuradora ALINE REIS JATAHY (fls. 384/398), chancelado a fls. 383 pelo Procurador-Chefe da Procuradoria Tributária, Dr. Gustavo Amaral.

Ao Gabinete Civil, para ciência, solicitando o posterior encaminhamento à Secretaria de Estado de Fazenda, a fim de que: (i) também a SEF tome ciência do pronunciamento ora aprovado e adote, no âmbito de sua competência, as medidas que julgar adequadas; e (ii) providencie a intimação do contribuinte, ao qual se deverá dar conhecimento da resposta da Administração a seu pleito.

Rio de Janeiro, 15 de janeiro de 2003.

SÉRGIO LIZ BARBOSA NEVES

Procurador-Geral do Estado