

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR): Senhor Presidente, eminentes pares, ilustre representante do Ministério Público, senhores advogados aqui presentes, a controvérsia posta em debate cinge-se à constitucionalidade do artigo 2º, II, da Lei Complementar federal 87/1996 – que dispõe sobre a incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte –, especificamente no que se refere ao transporte marítimo.

Para boa compreensão do tema, sintetizo os argumentos apresentados pela Requerente:

a) A normatização posta na Lei Complementar 87/1996 é insuficiente para dar concreção às regras da não-cumulatividade e da repartição de competência e de receitas tributárias, na medida em que ela falha ao identificar elementos essenciais como o tomador do serviço, bem como sua origem e seu destino; e

b) O conceito de transporte de bens e de pessoas é estreito demais para abranger as atividades de afretamento e de navegação de apoio logístico marinho, tal como definidas pela Lei 9.432/1997.

Estruturalmente, esta ação direta de inconstitucionalidade é análoga à ADI 2.669, que atacou a incidência do ICMS sobre as operações de transporte terrestre, com os mesmos fundamentos. Por sua vez, tanto a ADI 2.669 como esta ADI 2.779 são desdobramentos da ADI 1.600, que atacou a incidência do ICMS sobre as operações de transporte aéreo e, dada a recursividade própria do Direito, toma de empréstimo os fundamentos da ADI 1.089, que versou sobre o antecessor do ICMS, o ICM.

Ab initio, examino a alegada violação da competência para instituir o ICMS e para definir suas normas gerais, supostamente causada pela

insuficiência da Lei Complementar 87/1996. O norte está na revisita ao papel da lei complementar em matéria de ICMS.

Em nosso modelo constitucional, a competência concorrente resolve-se no plano federativo pela entrega à União do domínio das normas gerais e pela concessão aos demais entes federados da aptidão para dispor com normas específicas às realidades locais.

Para não tornar um eventual silêncio eloquente do ente central em redução injustificada da autonomia política dos entes federados periféricos, a Constituição Federal estabelece que a ausência de normas gerais permite o exercício pleno da competência pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. Nada obstante, sobrevindo legislação de normas gerais, a legislação específica perderia a eficácia no *quantum* excedente e na *substantia* contrária (artigo 24, §§ 1º a 4º, CRFB).

Trata-se de um típico mecanismo de controle recíproco ou *checks and balances*, destinado a preservar a harmonia federativa sem impor hegemonia do ente federado central. Esse tipo de salvaguarda é relevante e atual para a experiência brasileira, na medida em que historicamente o federalismo nasce entre nós num movimento centrífugo.

Contudo, tratando-se de matéria tributária, convém redobrada cautela. A competência padrão de normas gerais, prevista no artigo 24 da Constituição Federal, é uma falsa cognata da competência tributária para criação de normas gerais. A rigor, sustenta-se em pressupostos epistemológicos específicos. Não se deve olvidar o risco de emprestar aos artigos 146 e 155, § 2º, da Constituição Federal um alcance equivocado

Há dois vetores a orientar a interpretação da envergadura das normas gerais em matéria tributária, especialmente quanto ao ICMS.

As trocas econômicas pecuniárias e simbólicas têm um poder enorme de integração para os indivíduos e para os povos. Conforme pensava BERTRAND RUSSELL, o comércio induz as pessoas a pensarem nas necessidades e nas preferências dos outros para, com isso, aumentar a compra dos bens e dos serviços oferecidos. Sutilmente, o ímpeto econômico cria condições para empatia entre estranhos.

Ademais, conforme observou o *Justice Marshall* em entendimento que levou quase cem anos para ser definitivamente revertido pelo *Justice Holmes*¹, o poder de tributar implica o poder de destruir, isto é, trata-se de instrumento utilizado pelos Estados em várias quadras históricas para perseguir oponentes e para proibir pragmaticamente condutas tidas por indesejáveis.

É por isso que a experiência constitucional dos Estados Unidos dá grande ênfase à chamada *Commerce Clause*, que impede os componentes individuais da federação de embarçarem o comércio interestadual, ao conceder ao Congresso nacional a competência para regular o comércio, tanto externo como doméstico.

Ainda em 1907, WALTER NOYES assim registrou a importância da harmonização do tratamento das operações comerciais para os Estados Unidos:

“The adoption of the commerce clause marked an epoch – the beginning of the development of commercial supremacy from commercial chaos.

(...)

As a nationalizing power – a power which works towards one nation instead of a collection of states – it is the most

¹ Cf. *McCulloch v. Maryland*, 17 U.S. 327 (1819) e *Panhandle Oil Co. v. Mississippi ex rel. Knox*, 277 U.S. 218, 223 (1928).

*important power of all. Power in the general government to regulate foreign commerce is essential to the standing of the United States as one of the commercial powers of the world. Power to regulate interstate commerce is essential to the upbuilding of a great nation.”*²
(grifos nossos)

Do trabalho de NATHANIEL LEFF³, é possível intuir que algumas das deficiências econômicas mais importantes de nosso próprio país decorrem da falta de integração logística e, tematicamente, comercial e econômica, entre as regiões e entre os Estados.

Num contexto em que há incentivos naturais para a concentração de vantagens, vide a guerra fiscal travada entre os estados, é imprescindível ressaltar a importância da integração e da harmonização. São elas que ajudarão a compreender o alcance das normas gerais em matéria de ICMS.

Sucessor do antigo ICM (Emenda Constitucional 18/1965), o ICMS incide sobre as operações de circulação de mercadorias e de prestação de serviços de comunicação e de transporte intermunicipal ou interestadual de bens e de pessoas (artigo 155, II, CRFB).

Devido à dispersão dos centros produtores e dos centros consumidores, bem como das diversas etapas que compõem os processos econômicos que conduzem à circulação de mercadorias e à prestação de serviços de comunicação e de transporte, a doutrina é uníssona em afirmar que o ICMS é um tributo de âmbito nacional, não obstante a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituí-lo.

² NOYES, Walter C. Development of the Commerce Clause of the Constitution. **The Yale Law Journal**, v. 16, n. 4, p. 255.

³ Cf. Leff, Nathaniel. UMA PERSPECTIVA A LONGO PRAZO DO DESENVOLVIMENTO E DO SUBDESENVOLVIMENTO BRASILEIROS. *Revista Brasileira de Economia*, v. 26, n. 3, p. 147-168, 1972 e Leff, Nathaniel. *Política e Desenvolvimento no Brasil*. São Paulo: Perspectiva, 1977.

Tem-se a competência para instituir o tributo, concedida pela Constituição individualmente aos entes tributantes.

Mas essa competência é limitada não apenas por seu alcance semântico, ou seja, pelas discussões acerca do conceito de palavras como “mercadoria” e “comunicação”. Há limitações estruturais, que atribuem a outras entidades capacidade para legislar em prejuízo da intenção política individual do ente. A competência conhece limitações ou conformações heterônomas (que não se confundem com as isenções heterônomas).

A mais lembrada é a conformação definida pelas normas gerais, referidas por diversas vezes ao longo deste voto.

Além da lei complementar de **normas gerais em matéria de ICMS**, a Constituição Federal prevê **mais mecanismos de calibração federativa**, infelizmente esquecidos de tempos em tempos.

De fato, a competência para instituição do ICMS nunca foi depositada plenamente na órbita política individual dos Estados nem do Distrito Federal. Essa mitigação pode ser demonstrada pela *i*) alocação plurivalente da competência e pelo *ii*) *failsafe* ativado durante a transição do sistema tributário antigo ao de 1988.

Como **representante dos Estados na União**, compete ao **Senado Federal** *i*) estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e, quando não havia imunidade, de exportação (artigo 155, § 2º, IV, CRFB); bem como, facultativamente, estabelecer *ii*) alíquotas mínimas nas operações internas (artigo 155, § 2º, V, “a”, CRFB), e *iii*) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados (artigo 155, § 2º, V, “b”,

CRFB).

Já os Estados e o Distrito Federal, reunidos no Conselho de Política Fazendária (Confaz), deliberam sobre a concessão de benefícios fiscais (artigo 155, § 2º, XII, “g”, CRFB), sem a qual tais normas são **inconstitucionais**.

Sobre o *failsafe*, a transição constitucional em 1988 ensejou a tensão entre três vetores igualmente relevantes para a estabilidade do novo modelo de Estado brasileiro.

O novo modelo rompia com a tendência centrípeta da Constituição Federal de 1967, tal como emendada em 1969, para agora dar aos entes federados periféricos autonomias política e administrativa numa latitude muito maior. Ao mesmo tempo, assegurava-se ao contribuinte uma série de garantias, num sistema tributário novo e que poderia lançar um hiato arrecadatório, pernicioso para o custeio desses mesmos entes. Por fim, a instituição e o *fine tuning* desse novo sistema tributário demandaria tempo, e os entes federados possuíam legítimo interesse em garantir receitas adequadas até que tudo estivesse em ordem.

Com atenção a essas três expectativas legítimas (instrumentalidade do novo sistema tributário, garantias do contribuinte e a demanda por receita própria pelos entes federados) o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) definiu regime de transição ao Sistema Constitucional Tributário inaugurado em 1988.

Em matéria de ICMS, sucessor do antigo ICM, o ADCT somente permitiu que os Estados e o Distrito Federal dispusessem sobre normas gerais, na omissão da União por mais de sessenta dias, quanto às novas materialidades (artigo 34, *caput*, §§ 3º, 4º, 5º e 8º).

A tentativa de regular matéria estranha levou à declaração de inconstitucionalidade de boa parte do Convênio 66/1989 e seguintes, como se viu nas ADIs 128-MC e 1.089.

Mesmo em relação a outros tributos, como o extinto Adicional sobre o Imposto de Renda (AIRE), a prévia existência de lei complementar de normas gerais para instituição da exação foi tida como essencial (ADI 28).

Como intuído, a expressiva quantidade de normas que deslocam para o centro do grupo a definição de vários aspectos do ICMS tem por função **assegurar a harmonia, a segurança jurídica e a integração nacional decorrente do comércio.**

Numa aproximação entre progressismo e liberalismo econômico que poucos têm a capacidade de descrever, BERTRAND RUSSEL disse, *in verbis*:

“The reasons for the connection of commerce with Liberalism are obvious. Trade brings men into contact with tribal customs different from their own, and in so doing destroys the dogmatism of the untravelled. The relation of buyer and seller is one of negotiation between two parties who are both free; it is most profitable when the buyer or seller is able to understand the point of view of the other party. There is, of course, imperialistic commerce, where men are forced to buy at the point of the sword; but this is not the kind that generates Liberal philosophies, which have flourished best in trading cities that have wealth without much military strength. In the present day, the nearest analogue to the commercial cities of antiquity and the middle ages is to be found in small countries such as Switzerland, Holland, and Scandinavia.”⁴

Em mais de uma oportunidade, esta Suprema Corte destacou a importância do tratamento tributário unificado, nas hipóteses em que a

⁴ RUSSEL, Bertrand. **Unpopular essays**. Livro Eletrônico. London: Allen, 1951, p. 14.

falta de coordenação entre os entes tributantes pudesse prejudicar a obtenção das metas constitucional e legalmente definidas.

Nesse sentido, o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE observou durante os debates sobre a incidência do então nóvel ICMS sobre o transporte aéreo, *in verbis*:

“Deixo claro, no entanto, que propendo a considerar que há aí problemas maiores a resolver que os conflitos de mero interesse fiscal entre Estados. Há o de compatibilização da tributação dos transportes aéreos, que ainda pode ser outorgado aos Estados como fonte de arrecadação fiscal, mas que há de conciliar-se com a política, esta necessariamente nacional, da navegação aérea.” (ADI 1.089).

De modo diferente, escapa ao âmbito das normas gerais a definição de meros detalhes relacionados às obrigações acessórias (deveres instrumentais) aos quais os contribuintes devem se sujeitar no interesse da fiscalização (artigos 9º, § 1º; 113, § 2º; 96; 99; 100 e 199 do Código Tributário Nacional - CTN)⁵.

In casu, a alegada violação seria atribuível às normas ordinárias e infraordinárias que regem as obrigações acessórias, mas não à suposta omissão da lei complementar de normas gerais. Não compete às normas gerais o desenho dos deveres instrumentais.

Ademais, mesmo que a matéria não se resolvesse num juízo imediato de legalidade⁶, há uma série de obrigações acessórias que

5 Cf., e.g., ADI 2028, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 02/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-095 DIVULG 05-05-2017 PUBLIC 08-05-2017; ADI 1802, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 12/04/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-085 DIVULG 02-05-2018 PUBLIC 03-05-2018; (RE 566622, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017.

6 A invocação do parâmetro de constitucionalidade somente seria diretamente cabível se a interpretação dada à lei complementar de normas gerais fosse incompatível com a Constituição.

infirmam o alegado vácuo legislativo que estaria a prejudicar os contribuintes e os próprios entes federados.

Por exemplo, os Estados e o Distrito Federal reuniram-se no Confaz para estabelecer as regras necessárias à emissão de Bilhetes de Passagem Eletrônicos, em substituição aos antigos bilhetes analógicos (Ajuste Sinief 1/2017).

Tais bilhetes de passagem documentam o transporte de passageiros nos três modais de superfície (Rodoviário, Aquaviário e Ferroviário), com informações relativas ao prestador do serviço, ao passageiro, à origem e ao destino da viagem, data, horário, poltrona, classe, etc⁷.

O transporte de cargas também exige uma pletera de dados, usualmente registrados nos Conhecimentos de Transporte (CT) ou, mais recentemente, nos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (CTe). O CTe substitui seis tipos diferentes de documentos fiscais, entre eles a Nota Fiscal de Serviço de Transporte, Modelo 7. Tal como os bilhetes eletrônicos, o CTe também foi urdido no âmbito do Confaz (Ajuste Sinief 9/2017; Atos Cotepe 08/2008, 06/2010, 18/2012, 33/2013, 01/2014, 20/2016 e 15/2017; Convênios ICMS 96/2009 e 93/2012).

Os requisitos para elaboração dos sistemas capazes de gerar e encaminhar as informações fiscais exigidas são extensos e suportados integralmente pelos contribuintes. O *layout* do arquivo que contém os dados abrange todas as informações necessárias para aplicação das normas constitucionais, como origem e destino, modais de transporte, características da prestação, informações sobre o tomador, etc.

⁷ Contribuindo para o *ranking* que o Brasil obtém ano após ano no estudo *Paying Taxes*, do Banco Mundial. Cf. Ato Cotepe 36/2017.

Logo, nenhum dos critérios que levaram à declaração de inconstitucionalidade de parte do Convênio 66/1989 e da Lei Complementar 87/1996 está presente, tanto no aspecto formal quanto no aspecto material ou substantivo.

Embora não nos caiba vaticinar, com a crescente complexidade e contingência da sociedade, é perfeitamente possível que novas formas de transporte ou formas de transporte já existentes, porém não examinadas nesta ação, desafiem a legislação de regência. Nessas hipóteses, será necessário verificar caso a caso se a legislação atende aos requisitos para instituição e para a cobrança do ICMS. De qualquer modo, para os transportes marítimos, a legislação atende os requisitos constitucionais.

Ex positis, julgo improcedente esta ação direta de inconstitucionalidade quanto ao pedido para declarar a inconstitucionalidade da “expressão ‘por qualquer via’, constante do art. 2º, II, da Lei Complementar 87/96, sem redução de texto, por violação ao art. 146, III, da CF, para excluir de seu âmbito: o serviço de transporte interestadual e intermunicipal de passageiros por via marítima; e o serviço de transporte de cargas por via marítima, executado no mar territorial, plataforma continental e zona econômica exclusiva, por falta de normas gerais que, disciplinando as peculiaridades dessas prestações, autorizem a instituição do imposto estadual sobre essas prestações – por violação ao art. 146, III, e 155, II, § 2º, I, VII, VIII e XII, da CF”.

Passo a examinar a alegada inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre as operações de afretamento de embarcações marítimas e sobre a atividade de navegação marítima de apoio.

Dispõe o artigo 2º, I, II, III e VIII, da Lei 9.432/1997, *in verbis*:

“Art. 2º Para os efeitos desta Lei, são estabelecidas as seguintes definições:

I - afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação;

II - afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado;

III - afretamento por viagem: contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens;

(...)

VIII - navegação de apoio marítimo: a realizada para o apoio logístico a embarcações e instalações em águas territoriais nacionais e na Zona Econômica, que atuem nas atividades de pesquisa e lavra de minerais e hidrocarbonetos;”

A questão de fundo consiste em se saber se as atividades listadas correspondem a serviços de transporte, nos termos do artigo 155, II, da Constituição Federal.

A distinção semântica fundada nos critérios materiais possíveis dos tributos é extremamente relevante para o Sistema Tributário Brasileiro, na medida em que tal critério foi adotado pelo constituinte originário para repartir a competência para instituir impostos aos entes tributantes.

Portanto, discutir a competência tributária com atenção ao critério material interessa tanto ao contribuinte, em termos de garantia, como aos entes federados, como salvaguarda dos instrumentos de custeio de suas despesas, isto é, de sua própria autonomia política e administrativa.

Atualmente enfrentamos uma tensão *sui generis* na interpretação da competência tributária material, decorrente das mudanças sociais e tecnológicas, de um lado, e do aumento da pressão pelo custeio das

despesas públicas.

Mudanças na forma de consumir produtos e serviços levam ao Judiciário discussões sobre a incidência de tributos como o ICMS e o ISSQN sobre modos diferentes de fazer as mesmas coisas, como consumir entretenimento e comunicar-se.

Na questão *sub examine*, não se discute essas novas tecnologias disruptivas, mas o tipo de argumento é o mesmo.

Os três tipos de serviço de afretamento descritos nos incisos I a III da Lei 9.432/1997 não possuem uma correspondência linear ao conceito constitucionalmente admissível de “transporte”.

Em sua acepção usual, “transporte” significa o deslocamento de bens ou de pessoas pelo espaço, por qualquer meio. Mesmo neste momento do Século XXI, trata-se de atividade econômica em franca expansão. Esse sentido, ou seus limites semânticos, encontra fundamento em formas diferentes de interpretação. Do ponto de vista atávico ou originalista, a palavra “transporte” sempre foi usada no contexto da tributação para se referir ao deslocamento de bens ou de pessoas pelas superfícies terrestre ou aquática ou pelo ar.

Em sentido incompatível, “afretamento” refere-se à cessão do direito de uso da embarcação, na modalidade a casco nu. Se o tomador utilizá-la para transporte, a atividade será por ele exercida, e não pelo fretador. Mas a contingência é ampla: o tomador pode utilizar a embarcação para uma infinidade de atividades, lucrativas ou não. O contrato cível típico análogo ao afretamento a casco nu é a locação de bem móvel.

Na modalidade “afretamento por tempo”, a destinação dada pelo tomador definirá o núcleo tributável. É impossível definir *a priori* se a

“operação” realizada pelo tomador se esgota no transporte de pessoas ou de bens. Novamente entra em jogo a irredutibilidade das condutas humanas. Por exemplo, o tomador pode *operar* a embarcação para fins de lazer, de pesca, de treinamento, para pesquisa científica ou para simples consumo conspícuo. Também é possível que a contratação ocorra tão-somente para levar o objeto móvel de um ponto determinado para outro, e, então, haverá preponderantemente o serviços de transporte.

O mesmo ocorre com o “afretamento por viagem”, não obstante a palavra “viagem” sugerir “transporte”. A questão de fundo continua sendo a preponderância, pois a variação frente à hipótese do “afretamento por tempo” é apenas a unidade de fruição. Enquanto a hipótese anterior tem sua prestação condicionada pela coordenada temporal, a segunda está condicionada ao espaço. Novamente a título ilustrativo, um tomador que deseje pescar pode contratar o serviço por tempo ou por local previamente estabelecido.

Por fim, a “navegação de apoio marítimo” tende a exceder o mero transporte. O suporte logístico pode envolver a entrega de bens e de pessoas, mas também abarca outras operações necessárias à cadeia de suprimentos e de manutenção das atividades de pesquisa e lavra de minerais e hidrocarbonetos.

Na navegação de apoio marítimo, há embarcações equipadas para rebocar ou para empurrar, para suprir plataformas, para salvamento e sobrevivência (botes e baleeiras), para transportar bens e pessoas (balsas e graneleiros), patrulha (lanchas), para combater vazamentos e derramamento de óleo, etc.

Em conclusão, é impossível afirmar *a priori* que as atividades descritas no artigo 2º, II, III e VIII, da Lei 9.432/1997 constituem preponderantemente serviço de transporte de bens ou de pessoas.

Como a violação constitucional depende da aferição *in concreto* da atividade que se pretende tributar, esse controle deve tomar por parâmetro as seguintes conclusões:

a) O ICMS não incide sobre a atividade de afretamento a casco nu, definida pelo art. 2º, I, da Lei 9.432/1997, sob pena de violação do artigo 155, II, da Constituição Federal;

b) O ICMS incide sobre as atividades de afretamento por tempo, afretamento por viagem e de navegação de apoio marítimo, tal como definidas pelo artigo 2º, II, III e VIII, da Lei 9.432/1997 se, e somente se, o afretamento ou a navegação se limitar com exclusividade ou com preponderância ao transporte interestadual ou intermunicipal de bens ou de pessoas, também sob pena de violação do artigo 155, II, da Constituição Federal.

Ex positis, diante das premissas e fundamentos expostos, **CONHEÇO** da ação direta de inconstitucionalidade e **JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE** o segundo pedido formulado pela Requerente, para dar interpretação conforme a Constituição Federal ao artigo 2º, II, da Lei Complementar federal 87/1996, de modo a consignar que *i)* o ICMS não incide sobre a atividade de afretamento a casco nu, definida pelo artigo 2º, I, da Lei federal 9.432/1997; e *ii)* o ICMS somente incide sobre as atividades de afretamento por tempo, afretamento por viagem e de navegação de apoio marítimo, tal como definidas pelo artigo 2º, II, III e VIII, da Lei federal 9.432/1997, que tenham como objeto exclusivo ou preponderante o transporte interestadual ou intermunicipal de bens ou de pessoas.

É como voto.

Resumo das teses:

1) A Lei Complementar 87/1996 não viola a competência para instituir o ICMS, nem para dispor sobre normas gerais específicas desse tributo, ao deixar de prever todos os detalhes das obrigações acessórias necessárias a viabilizar tanto a cobrança como o respeito às garantias constitucionais e infraconstitucionais do contribuinte.

2) Eventual violação das garantias constitucionais e infraconstitucionais do contribuinte decorreria da insuficiência das legislações ordinária e infraordinária relativa às obrigações acessórias, tendo por parâmetro direto a própria lei complementar de normas gerais, e assim deve ser resolvida.

3) O ICMS não incide sobre a atividade de afretamento a casco nu, definida pelo artigo 2º, I, da Lei 9.432/1997.

4) O ICMS incide sobre as atividades de afretamento por tempo, afretamento por viagem e de navegação de apoio marítimo, tal como definidas pelo artigo 2º, II, III e VIII, da Lei 9.432/1997 se, e somente se, o afretamento ou a navegação se limitar com exclusividade ao transporte interestadual ou intermunicipal de bens ou de pessoas.