

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RDTA

43

2º Semestre 2019

Current Issues of Tax Law Review

N. 43 – 2019 / 2nd Semester



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ICMS E AS OPERAÇÕES *SHIP-TO-SHIP* EM ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA¹

ICMS AND SHIP-TO-SHIP OPERATIONS IN EXCLUSIVE ECONOMIC ZONE

Henrique Napoleão Alves

Doutor em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Pós-doutoramento em Direito (Democracia e Direitos Humanos) pela Universidade de Coimbra. Professor, advogado, consultor e parecerista. E-mail: alves.hn@gmail.com

Eduardo Junqueira Coelho

Mestre em Economia pela Universidade Federal de Viçosa. Graduado em Direito e em Ciências Econômicas pela Universidade Federal de Minas Gerais. Professor, advogado, consultor e parecerista. E-mail: junqueira@sachacalmon.com.br

Recebido em: 25-06-2019

Aprovado em: 17-11-2019

RESUMO

Neste artigo, partimos de um cenário hipotético de transporte para operação ship-to-ship e subsequente exportação. Nele, a transportadora vai até o local de exploração situado em zona econômica exclusiva e transporta a carga até o local em que será realizada a operação ship-to-ship, igualmente em zona econômica exclusiva; após, a carga segue para o seu destino final em país estrangeiro. A partir daí, procuramos responder ao seguinte: há incidência de ICMS sobre os serviços de transporte em questão? Para isso, cuidamos: da definição de “transporte internacional”, contido nos tratados incorporados pelo ordenamento jurídico pátrio; dos elementos centrais do ICMS sobre serviços de transporte; do modo como a exoneração constitucional e infraconstitucional das exportações se relaciona com os serviços de transporte; da natureza jurídico-constitucional da zona econômica exclusiva. Tudo isso é cumprido a partir de um enfoque nas formulações dos textos normativos, na argumentação racional e na apreciação jurisprudencial crítico-descritiva dos tribunais superiores.

PALAVRAS-CHAVE: DIREITO TRIBUTÁRIO, ICMS, SHIP-TO-SHIP, ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA

¹ Este artigo representa as opiniões dos seus autores. Não se destina a representar a posição ou opiniões das organizações com as quais os autores colaboraram ou colaboram.

ABSTRACT

In this article, we start from a hypothetical situation concerning ship-to-ship operation and subsequent export. Herein, the carrier goes to the place of exploitation, in an exclusive economic zone, and transports the cargo to the place where the ship-to-ship operation will be carried out (also in an exclusive economic zone); thereon, the cargo goes to its final destination in a foreign country. Considering this, we examine if there is an incidence of the Brazilian ICMS tax on the transport services in question. To do so, we examine the definition of “international transport” contained in treaties incorporated by the Brazilian legislation; ICMS’ central elements about transport services; how the constitutional and legal exoneration of exports relates to transport services; and the legal-constitutional nature of the exclusive economic zone. All these tasks are performed according to an approach that privileges normative texts, rational argumentation and critical-descriptive appraisal of Brazilian superior courts jurisprudence.

KEYWORDS: BRAZILIAN TAX LAW, ICMS, SHIP-TO-SHIP, EXCLUSIVE ECONOMIC ZONE

1. INTRODUÇÃO

O fenômeno jurídico pode ser estudado de diferentes formas. Uma delas corresponde à chamada *dogmática jurídica* ou *ciência do direito em sentido estrito*, e se caracteriza por lidar tipicamente com dúvidas sobre o sentido e alcance das normas jurídicas, sobre como lidar com lacunas reais ou aparentes e/ou como resolver conflitos normativos². Estudos dentro desse campo do conhecimento podem se beneficiar bastante da estratégia de examinar situações ou casos específicos, afinal, neles as questões normativas emergem com particular configuração e intensidade. Como bem colocado por um estudioso do Direito Tributário nacional³,

“[a] melhor compreensão das normas jurídicas, do seu sentido e do seu escopo de aplicação, é favorecida enormemente pela reflexão teórica associada ao exame de casos específicos do ‘mundo da vida’ em que as normas são problematizadas à luz de circunstâncias fáticas sempre mais complexas do que o estudo puro de textos normativos pode nos sugerir. A assertiva é ‘ainda mais’ verdadeira [...] se levarmos em conta o direito tributário brasileiro, esse imenso sistema entrelaçado de textos e

2 ALVES, Henrique Napoleão. Interpretação jurídica e o indeferimento de opção pelo Simples Nacional: filosofia do direito e direito tributário a partir de um estudo de caso. *Revista Argumentum* v. 16, n. 1, p. 255-276, jan.-dez. 2015, p. 257; FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980; FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. rev. e ampliada. São Paulo: Atlas, 2003 (referindo-se à dogmática como a um conhecimento teórico que tem como fim fornecer razões para uma decisão).

3 LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. *A análise de casos concretos. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 6, n. 35, p. 42-70, nov.-dez. 2012.

contextos de diferentes origens e níveis hierárquicos dentro da complexa estrutura jurídico-estatal que o compõe”.

Neste artigo, essa estratégia é adotada para submeter à reflexão teórico-argumentativa um cenário concernente às chamadas operações *ship-to-ship* (STS). Tais operações são definidas como transferências de carga de petróleo e/ou derivados de petróleo de um navio para outro, podendo ocorrer com as embarcações em movimento ou fundeadas⁴. Dentre as diferentes possibilidades de operações desse tipo com o fito de escoar a produção brasileira de petróleo, encontra-se o cenário em que a transportadora vai até o local de exploração, situado em zona econômica exclusiva, e transporta a carga até uma zona de *ship-to-ship*, igualmente localizada em zona econômica exclusiva; após, a carga segue para o seu destino final em país estrangeiro. Partindo desse cenário, o artigo pretende explorar o seguinte questionamento jurídico-tributário: há incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre os serviços de transporte em questão?

A resposta depende da identificação e justificação dos principais fundamentos constitucionais e legais aplicáveis. Para cumprir esse mister, trataremos, num primeiro momento, de descrever e compreender a definição de “transporte internacional” contida nos tratados incorporados pelo ordenamento jurídico pátrio. Num segundo momento, examinaremos os elementos centrais do ICMS sobre serviços de transporte, e também, de modo específico, sobre como o ICMS não incide sobre o serviço iniciado no Brasil e concluído no exterior. Em seguida, cuidaremos de como a exoneração constitucional e infraconstitucional das exportações se relaciona com os serviços de transporte. Ao final, analisaremos a natureza jurídico-constitucional da chamada zona econômica exclusiva.

Todas essas tarefas são cumpridas a partir de um enfoque que privilegia as formulações dos textos normativos, a argumentação racional e a apreciação descritiva e crítica da jurisprudência dos tribunais superiores. O trabalho se justifica por diferentes razões. Em primeiro lugar, em virtude de o tema ser potencialmente do interesse tanto do Fisco quanto dos contribuintes. Em segundo lugar, por adotar a perspectiva do contribuinte, delineando os possíveis argumentos no sentido da intributabilidade das operações – o que, do ponto de vista teórico, também pode interessar aos leitores que adotem a perspectiva fiscal, na medida em que delineia os argumentos contrários a essa perspectiva. Em terceiro lugar, e em especial, por explorar um tema que não parece ter sido enfrentado com detalhe, até o momento, pela literatura especializada.

4 Cf. IBAMA. Operações *ship-to-ship*. 2016. Disponível em: <<http://www.ibama.gov.br/emergencias-ambientais/petroleo-e-derivados/operacoes-ship-to-ship>>. Acesso em: 29 abr. 2019; BARUQUE BISNETO, Aziz. Operações de transferência *ship-to-ship* no Brasil. 2017. 57 f. Monografia (Graduação em Engenharia Naval e Oceânica) – Escola Politécnica da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017, p. 8 (destacando que as operações STS ocorrem sem a presença de dutos, tancagem ou bombas de terminal).

2. O TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS SEGUNDO DIFERENTES TRATADOS

Os atos infralegais se situam no plano hierárquico do ordenamento jurídico e, por razões de hierarquia, não podem contrariar os planos normativos que lhe são superiores. Por isso, antes de qualquer investigação infralegal, cabe ao intérprete levar em conta as definições de transporte internacional presentes no plano constitucional e legal. Conquanto a Constituição tampouco traga uma definição explícita ou implícita da expressão, diferentes instrumentos internacionais incorporados pelo Estado brasileiro assim o fazem. É preciso estar atento ao que está neles disposto.

A “Convenção para a unificação de certas regras relativas ao transporte aéreo internacional”, ou *Convenção de Varsóvia* (promulgada pelo Decreto n. 20.704, de 24 de novembro de 1931) estabelece, no seu art. 1º, a seguinte definição (grafia da época, frise-se):

“(2) Denomina-se ‘transporte internacional’, nos termos da presente Convenção, todo transporte em que, de accôrdo com o estipulado pelas partes, o ponto de partida e o ponto do destino, haja ou não interrupção de transporte, ou baldeação, estejam situados no territorio de duas Altas Partes Contractantes, ou mesmo no de uma só, havendo escala prevista em territorio sujeito á soberania, suzerania, mandato ou autoridade de outro Estado, seja ou não Contractante. O transporte, que, sem tal escala, se effectuar entre territorios sujeitos a soberania, suzerania, mandato ou autoridade da mesma Alta Parte Contratante, não se considera internacional, nos termos desta Convenção.

(3) Para os efeitos da presente Convenção, considera-se um só transporte, ainda quando o executem, successivamente, varios transportadores, o que as partes ajustarem como uma operação sómente, seja num só contracto, seja numa serie delles; e não perderá esse transporte o caracter de internacional por isso que um só contracto, ou uma serie delles, se tenha de executar, integralmente, em territorio sujeito á soberania, suzerania, mandato ou autoridade da mesma. Alta Parte Contractante”.

A mesma lógica foi mantida por outro instrumento ratificado pelo Brasil, a “Convenção para a Unificação de Certas Regras Relativas ao Transporte Aéreo Internacional”, de 1999, ou *Convenção de Montreal* (Decreto n. 5.910, de 27 de setembro de 2006):

“Artigo 1.2. [...] [A] expressão transporte internacional significa todo transporte em que, conforme o estipulado pelas partes, o ponto de partida e o ponto de destino, haja ou não interrupção no transporte, ou transbordo, estão situados, seja no território de dois Estados Partes, seja no território de um só Estado Parte, havendo escala prevista no território de qualquer outro Estado, ainda que este não seja um Estado Parte. O transporte entre dois pontos dentro do território de um só Estado

Parte, sem uma escala acordada no território de outro Estado, não se considerará transporte internacional, para os fins da presente Convenção.

Artigo 1.3. O transporte que seja efetuado por vários transportadores sucessivamente constituirá, para os fins da presente Convenção, um só transporte, quando haja sido considerado pelas partes como uma única operação, tanto se haja sido objeto de um só contrato, como de uma série de contratos, e não perderá seu caráter internacional pelo fato de que um só contrato ou uma série de contratos devam ser executados integralmente no território do mesmo Estado”.

Ambos os instrumentos agasalham a ideia de levar em conta o transporte como um todo, e não cada uma de suas etapas. É interessante notar que, no âmbito do ICMS, a mesma ideia também é prevalente. É disso que cuidaremos a seguir.

3. ICMS SOBRE SERVIÇOS DE TRANSPORTE

A Constituição estabelece a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir imposto “sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal”, “ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (art. 155, inciso II). De sua parte, a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 (“LC n. 87”), reiterou a norma constitucional de competência no seu art. 1º e, quanto à incidência do imposto, estabeleceu que ela abarca as “prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores” (art. 2º, inciso II), assim como “o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior” (art. 2º, § 1º, inciso II).

No célebre caso *McCulloch v. Maryland*, decidido pela Suprema Corte estadunidense em 1819, o então Juiz-Presidente John Marshall famosamente afirmou que “o poder de tributar é o poder de destruir”. O contexto: um debate sobre competência tributária e a importância de sua limitação jurídica. Entre nós, o então Ministro Orosimbo Nonato se apropriou desse raciocínio para estabelecer que “o poder de tributar [...] não pode chegar à desmedida do poder de destruir”⁵. Mais do que palavras de sabedoria, essas são diretrizes interpretativas.

5 Citado pelo STF em: BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). Recurso Extraordinário com Agravo 915424/SP. Recurso Extraordinário com Agravo (Lei nº 12.322/2010) – sanções políticas no direito tributário – inadmissibilidade da utilização, pelo poder público, de meios gravosos e indiretos de coerção estatal destinados a compelir o contribuinte inadimplente a pagar o tributo (súmulas 70, 323 e 547 do STF) – restrições estatais, que, fundadas em exigências que transgridem os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade em sentido estrito, culminam por inviabilizar, sem justo fundamento, o exercício, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de atividade econômica ou profissional lícita – limitações arbitrárias que não podem ser impostas pelo estado ao contribuinte em débito, sob pena de ofensa ao “substantive due process of law” – impossibilidade constitucional de o estado legislar de modo abusivo ou imoderado (RTJ 160/140-141 – RTJ 173/807-808 – RTJ 178/22-24) – o poder de tributar – que encontra limitações essenciais no próprio texto constitucional, instituídas em favor do contribuinte – “não pode chegar à desmedida do poder de destruir” (Min. Orosimbo Nonato, RDA 34/132) – a prerrogativa estatal de tributar traduz poder cujo exercício não pode comprometer a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria do contribuinte – a significação tutelar, em nosso sistema jurídico, do “estatuto constitucional do contribuinte” – doutrina – precedentes – recurso de agravo improvido. Agravo: Município de São Paulo. Agravado: Ten Model Management Ltda. Rel. Min. Celso de Mello, 20 out. 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9895295>>. Acesso em: 02 maio 2019.

Considerando o poder envolvido na imposição tributária, as normas que a estabelecem devem ser interpretadas de forma cuidadosa.

Ao analisar o nosso ordenamento jurídico, Misabel Derzi sustentou que: (i) quando a Constituição usa um conceito, forma ou instituto advindo do Direito Privado, deve-se buscar sua conotação na dogmática jurídica respectiva; e que (ii) quando isso se dá no contexto de discriminação e delimitação de competência, não caberia ao legislador infraconstitucional alterar essa conotação ou sentido, pois, do contrário, estar-se-ia dando a esse legislador a capacidade de firmar um novo pacto federativo por meio de uma nova discriminação de competência. Daí a norma contida no art. 110 do CTN, segundo a qual “[a] lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição [...] para definir ou limitar competências tributárias”⁶. Pois bem. A norma de competência pertinente ao tema ora sob exame trata de imposto sobre a *prestação de serviço de transporte*.

Com base nessa premissa, o sentido jurídico dessa expressão corresponde à execução de um contrato de prestação de serviços com o objeto específico relacionado à atividade de transportar, cuja onerosidade precisa estar presente – do contrário, inexistente signo presuntivo de riqueza capaz de justificar a incidência tributária (é o que ocorre, *v.g.*, com os transportes prestados por uma empresa em benefício próprio). Frise-se, aqui, a palavra *execução*: o imposto incide não sobre os contratos de prestação de serviços de transporte, mas sobre os atos de execução daqueles contratos, ou seja, a efetiva prestação do serviço⁷. Reitere-se, ademais, que a incidência só pode ser sobre a efetiva prestação onerosa de serviços a terceiros: inexistente fato jurídico tributário quando o contribuinte presta o serviço a si mesmo, ou sem finalidade lucrativa, como o transporte familiar, de cortesia ou filantrópico⁸.

6 DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; e BALEIRO, Aliomar (Org.). Direito tributário brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 731.

7 *Idem*, p. 712.

8 *Idem*, p. 712. Ver, também, trecho de voto do então Ministro Moreira Alves em BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno), Recurso Extraordinário 101.339-7/SP. Imposto sobre serviços de transporte (ISTR). Decreto-Lei 1438/75, artigo 3º, III, com redação dada pelo Decreto-Lei 1582/77. Incompatibilidade entre o CTN e o inciso III do artigo 3º acima referido, para caracterizar invasão de competência que acarreta inconstitucionalidade. Não se trata de imposto novo criado com base na competência residual da União no terreno tributário, tendo em vista que o fato gerador dele e a base de cálculo correspondem aos de outros impostos, ocorrendo, assim, a vedação constante do § 5º do artigo 18 e do § 1º do artigo 21, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário não conhecido, declarada a inconstitucionalidade do inciso III do artigo 3º do Decreto-Lei 1438/75, na redação que lhe deu o Decreto-Lei 1582/77 Recorrente: União Federal. Recorrido: Indústria de Meias Aço S/A. Rel. Min. Moreira Alves. Brasília, 14 mar. 1984. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=193686>. Acesso em: 06 maio 2019: “em direito, o sentido normal da expressão serviço é a atividade que se realiza para terceiro, e não a si próprio, como também porque o imposto em causa não é devido sobre o transporte, que é sempre uma atividade de conteúdo econômico, mas sobre o serviço de transporte, a significar que não é qualquer transporte que se dá margem a ele, mas, sim, aquele que caracteriza um serviço, o que implica, sem dúvida alguma, restrição à atividade de transportar que tem sempre conteúdo econômico, seja realizada para o próprio transportador ou para terceiro; e essa restrição é, exatamente, a de que o transporte se realize em favor de terceiros.” Ver, também, a decisão do Pleno do STF em BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário 116.121-3/SP. Tributo – Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glossar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre Serviços – Contrato de Locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio,

Diante da formulação do texto constitucional, tem-se que a incidência tributária abrange, *a princípio*, os serviços de transporte em geral, desde que o transporte em comento seja interestadual ou intermunicipal. Os serviços de transporte estritamente municipal continuaram, pois, no campo de competência dos Municípios⁹. Com isso, a incidência inclui, *a princípio*, diferentes tipos ou manifestações desses serviços: transporte de passageiros, transporte de valores, transportes de bens ou mercadorias etc.

Um último ponto, concernente ao serviço de transporte internacional. Aqui, é importante lembrar o teor do art. 732 do Código Civil, para o qual: “Aos contratos de transporte, em geral, são aplicáveis, quando couber, desde que não contrariem as disposições deste Código, os preceitos constantes da legislação especial e de tratados e convenções internacionais”. Quanto à legislação especial e os tratados internacionais, destaca-se: (i) o art. 2º, parágrafo único, inciso II, da Lei n. 9.611/1998, que define o transporte multimodal de cargas como *internacional* “quando o ponto de embarque ou de destino estiver situado fora do território nacional” – mesma definição constante da Convenção de Varsóvia (Decreto n. 20.704/1931); (ii) o art. 1.2 do Protocolo de Haia (Decreto n. 56.463/1965), que define “transporte internacional” como todo transporte em que “o ponto de partida e o ponto de destino, haja ou não interrupção de transporte, ou baldeação estejam situados no território de duas Altas Partes Contratantes, ou mesmo no de uma só, havendo escala prevista no território de outro Estado, mesmo que este não seja uma Alta Parte Contratante”.

A importância das definições constantes de tratados sobre a matéria já está posta pelo citado art. 732 do Código Civil. Soma-se a ela o disposto no art. 98 do CTN, segundo o qual

descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Rel. Min. Octavio Gallotti. Brasília, 11 out. 2000(b). Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 06 maio 2019: “A terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a lei maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional”.

Ainda sobre a relação entre a norma tributária e os aportes do Direito Privado, ver: LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. O ICMS e os serviços de transporte internacional. Revista Dialética de Direito Tributário v. 25, n. 109, p. 107-120, out. 2004, p. 112-114: “Relativamente ao contrato que tenha por objeto a prestação de serviço, prevê o art. 597 do Código Civil o seguinte: ‘Art. 597. A retribuição pagar-se-á depois de prestado o serviço, se, por convenção, ou costume, não houver de ser adiantada, ou paga em prestações’. Contém este dispositivo regra originada da bilateralidade contratual, segundo a qual os direitos e obrigações dos respectivos contratantes somente tornam-se exigíveis quando cada parte cumprir aquilo que lhe couber. No caso específico do contrato de prestação de serviço de transporte, o transportador somente fará jus a sua remuneração, quando fizer a entrega da coisa ou da pessoa que se comprometeu a levar de um lugar a outro, o que, aliás, confirma-se pelo previsto nos arts. 730 e 749 do Código Civil. Esta circunstância deve ser devidamente ressaltada, por ser essencial para o adimplemento da obrigação decorrente do contrato de prestação de serviço de transporte que, por sua vez, é pressuposto para a concretização do fato gerador do ICMS. De fato, sem a entrega da coisa ou da pessoa no local previamente estabelecido quando da contratação deste serviço, não se dá por concluída a obrigação assumida pelo transportador em face do remetente, tomador ou, como queiram, contratante dos seus serviços. O adimplemento da obrigação do remetente, qual seja, o pagamento do preço, também não poderá ser exigido pelo transportador, posto que, não tendo executado aquilo que lhe cabia – concluir o serviço de transporte – o referido art. 597 do Diploma Civil lhe veda exigir o preço. [...] No contrato de prestação de serviço de transporte a entrega da coisa ou da pessoa no lugar convenicionado é pressuposto para que o transportador se libere, perante o remetente, da obrigação assumida nesta avença e passe a fazer jus ao respectivo preço. Isto significa que enquanto não realizada tal entrega, do modo e forma contratados, não se pode falar que houve prestação de serviço de transporte. Em outras palavras, não haverá serviço prestado. O que há é apenas contrato celebrado, mas não serviço prestado. [...] [A] Constituição Federal, já reconhecido pelo STF, outorga competência para onerar a prestação de serviço de transporte e não atividade econômica de transportar”.

9 DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., p. 729.

“tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Sobre a norma contida no art. 98, é importante destacar, em primeiro lugar, que a expressão “tratados e convenções internacionais” deve ser entendida como categoria que abrange qualquer ato jurídico firmado de maneira válida, bilateral ou multilateralmente, para estabelecer normas de direito internacional. No plano internacional, tratados podem ser celebrados sob denominações variadas: “acordo”, “pacto”, “convenção”, “tratado”, dentre outras¹⁰. Não faria nenhum sentido restringir a norma do art. 98 do CTN apenas aos atos jurídicos que tenham adotado a denominação formal de “tratado” ou “acordo”.

Ainda sobre a norma do art. 98 do CTN, é preciso também examinar se ela confere ou não aos tratados um *status* hierárquico superior. A questão é antiga e permanece controversa entre os estudiosos do Direito. Nesse sentido, duas correntes se destacam na literatura especializada. A primeira entende que sim, o art. 98 confere aos tratados hierarquia superior, pois é típico das normas hierarquicamente superiores a capacidade de se sobrepor à legislação superveniente¹¹. A segunda corrente entende que o art. 98 do CTN não confere *status* hierárquico superior aos tratados frente à legislação interna, mas tão somente reconhece o caráter especial dessas normas frente às normas internas gerais, explicada sua prevalência, assim, pelo critério da especialidade¹².

A mesma disputa esteve presente no campo jurisprudencial, como ilustra a paradigmática decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no RE n. 80.004. O relator designado à época, Ministro Xavier de Albuquerque, referiu-se, inter alia, ao art. 98 do CTN para sustentar a posição segundo a qual o Estado brasileiro “deve permanecer fiel ao espírito e à letra das Convenções”, não podendo uma lei ordinária de direito interno se sobrepor a um tratado internacional. Seu voto, contudo, restou vencido. O entendimento prevalente foi o de que a norma internacional “não se sobrepõe às leis do país”¹³. Numa obra sobre o STF e o Direito

10 MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. 2. p. 26.

11 MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Eficácia e aplicabilidade dos tratados em matéria tributária no direito brasileiro: o art. 98 do CTN e as isenções de tributos pela via dos tratados no Brasil*. Revista de Informação Legislativa, a. 44, n. 175, p. 155-161. Brasília, jul./set. 2007.

12 AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (ed.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2. p. 34 (“[A] lei geral permanece vigente, mas não aplicável aos casos específicos regulados pelo tratado em questão. Tal interpretação deriva também das lições de ilustres juristas pátrios, como Agostinho Tavorolo, Fábio Fanuchi, Alberto Xavier, José Carlos Faleiro, Hely Lopes Meirelles e Ricardo Lobo Torres.”); SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *O direito internacional e o sistema tributário brasileiro*. Revista Fórum de Direito Tributário v. 5, n. 25, p. 9-38, Belo Horizonte, jan. 2007 (afirmando que os tratados são equivalentes às leis ordinárias nacionais, exceto os tratados de direitos humanos, equiparáveis às normas constitucionais por força do art. 5º, §§ 2º e 3º, da Constituição).

13 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno), Recurso extraordinário 80.004/SE. *Convenção de Genebra, Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias – Aval aposto a nota promissória não registrada no prazo legal – Impossibilidade de ser o avalista acionado, mesmo pelas vias ordinárias. Validade do Decreto-lei nº 427, de 22.01.1969. Embora a Convenção de Genebra que previu uma Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias tenha aplicabilidade no direito interno brasileiro, não se sobrepõe ela às leis do País, disso decorrendo a constitucionalidade e conseqüente validade do Dec-lei nº 427/69, que institui o registro obrigatório da nota promissória em repartição fazendária, sob pena de nulidade do título. Sendo o aval um instituto do direito cambiário, inexistente será ele se reconhecida a nulidade do título cambial a que foi aposto. Recurso Extraordinário conhecido e provido. Recorrente: Belmiro da Silveira Gois. Recorrido: Sebastião Leão Trindade. Rel. Min. Xavier de Albuquerque. Brasília, 01 jun. 1977. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175365>>. Acesso em: 20 nov. 2019, fls. 935-936 e ementa.*

Internacional, Magalhães criticou a decisão do STF no RE n. 80.004, porquanto “o tratado compromete o Estado e a Nação como um todo”, i.e., “todos [os Poderes] restam vinculados (...), razão pela qual a lei que revoga tratado viola obrigação [jurídica] internacional assumida pelo Estado”¹⁴.

Seja como for, por hierarquia ou por especialidade, as normas internacionais possuem uma importância singular na ordem jurídica. Essa importância deve ser observada pelo intérprete na compreensão da matéria aqui posta.

Em seguimento à análise, e retornando ao texto constitucional, já foi mencionado como o art. 155, inciso II, estabelece a competência para instituir imposto, *inter alia*, sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal iniciadas no exterior. Partindo dessa formulação normativa, tem-se que a incidência expressamente prevista é aquela em relação ao serviço iniciado no exterior e concluído no Brasil, e não aquela na qual o serviço é iniciado no Brasil e concluído no exterior.

4. EXONERAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES E SERVIÇOS DE TRANSPORTE

A Constituição afirma que o imposto “não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior” (art. 155, § 2º, inciso X, “a”). Ademais, estabeleceu que cabe à lei complementar “excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, ‘a’ [do § 2º do art. 155]” (cf. art. 155, § 2º, inciso XII, “e”). Ao interpretar o quadro normativo epígrafe, a 1ª e a 2ª Turmas do STF chegaram a afirmar que a imunidade se aplica somente à hipótese de incidência do ICMS relativa às operações mercantis, havendo a possibilidade (também constitucionalmente prevista, como visto) de exoneração das prestações de serviço relacionadas às exportações “mediante lei complementar”¹⁵. Para fins de completude e nota, menciona-se também que foi reconhecida a repercussão geral do RE n. 754.917 (Tema 475), de relatoria do Ministro Dias

14 MAGALHÃES, José Carlos de. O Supremo Tribunal Federal e o direito internacional: uma análise crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000; PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

15 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). Recurso Extraordinário 218.976-MG. 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. Precedentes da Primeira Turma. Recurso não conhecido. Recorrente: Rede Ferroviária Federal S/A – RFFSA. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Rel. Min. Ilmar Galvão. Brasília, 14 dez. 1999(a). Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=248200>>. Acesso em: 06 maio 2019; BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). Recurso Extraordinário 212.637-3/MG. Constitucional. Tributário. ICMS: produtos industrializados destinados ao exterior: imunidade. Operações e prestações de serviço: distinção. C.F., art. 155, II, § 2º, IV, X, a, XII, e, I. – ICMS: hipóteses de incidência distintas: a) operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestações de serviço interestadual e intermunicipal e de comunicações: C.F., art. 155, II, II. – A Constituição Federal, ao conceder imunidade tributária, relativamente ao ICMS, aos produtos industrializados destinados ao exterior, situou-se, apenas, numa das hipóteses de incidência do citado imposto: operações que destinem ao exterior tais produtos, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar: art. 155, § 2º, X, a, III. – Deixou expresso a C.F., art. 155, § 2º, XII, e, que as prestações de serviços poderão ser excluídas, nas exportações para o exterior, mediante lei complementar. IV. – Incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual, no território nacional, incidindo a alíquota estabelecida por resolução do Senado Federal: C.F., art. 155, § 2º, IV, V. – R.E. conhecido e provido. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Mendes Júnior Siderurgia S/A. Rel. Min. Carlos Velloso. Brasília, 25 maio 1999(b). Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244242>>. Acesso em: 06 maio 2019.

Toffoli, no qual se discute “se a imunidade relativa ao ICMS, incidente sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, alcança, ou não, toda a cadeia produtiva, abrangendo também a comercialização das embalagens fabricadas para os produtos destinados à exportação”. O caso encontra-se pendente de análise. A própria norma da imunidade – art. 155, § 2º, inciso X, “a” – expressamente assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”, o que já foi interpretado como sinal de que a norma não alcançaria toda a cadeia (afinal, se o fizesse, não haveria imposto cobrado nas operações e prestações anteriores). Por outro lado, é forte, em favor da aplicação da imunidade sobre toda a cadeia, o argumento teleológico: a norma tem como fim desonerar a cadeia produtiva, aumentando a competitividade, e a incidência ampla da imunidade funciona como garantia reforçada de que isso aconteça (ou seja, funciona como forma de desoneração à míngua das eventuais debilidades do sistema de débitos e créditos).

No plano infraconstitucional, a questão se estrutura em abalizados termos. A LC 87 fixou, em seu plano de regulação e legitimidade, que o ICMS não incide sobre “operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços” (art. 3º, inciso II).

Neste ponto em particular, é importante o retorno no tempo. Antes da LC n. 87, a redação original do art. 155, § 2º, inciso X, ensejava dupla interpretação. A primeira, mais restrita, compreendia o semielaborado dentro do conceito de produto industrializado, de modo que a lei complementar poderia restringir a imunidade. A segunda entendia a imunidade dos industrializados exportados de forma ampla e irrestringível por meio de lei infraconstitucional, podendo a lei definir somente o conceito de produto semielaborado. Nessa segunda corrente, encontravam-se Geraldo Ataliba e Aires Barreto. Apesar da discordância a respeito da inclusão ou não dos semielaborados dentro do conjunto dos produtos industrializados, não obstante, todos os doutrinadores concordavam no seguinte ponto: convênio interestadual não era instrumento adequado para definir semielaborado, em substituição à lei complementar específica, constitucionalmente prevista. Finalmente, a Lei Complementar n. 65, de 15 de abril de 1991, ditou os critérios de definição dos produtos semielaborados. Obedecidos os critérios estabelecidos, poderiam os Estados tributar a exportação dos produtos semielaborados, no período em que vigorou a citada lei complementar. Com o advento da LC n. 87, decresceu o interesse na delimitação do conceito de semielaborados. Tal, enfim, tornou-se totalmente irrelevante com a vigência da Emenda Constitucional n. 42/2003, que definitivamente *tornou a isenção prevista na Lei Complementar n. 87 em verdadeira imunidade*, alterando a redação do art. 155, § 2º, inciso X, “a”, para os contornos atuais¹⁶.

16 DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., p. 104.

Em diferentes julgados, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) teve a oportunidade de esclarecer o sentido e o alcance da norma prevista no art. 3, inciso II, da LC n. 87, tendo corretamente afirmado que os Estados “não detêm o poder de instituir ICMS sobre o transporte internacional”¹⁷; e que, como a norma da LC n. 87 tem como finalidade “tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional”, impõe-se a aplicação da isenção quanto ao transporte interestadual das mercadorias a serem exportadas para que essa finalidade não seja frustrada¹⁸. Ademais, num outro caso em que seguiu similar direção, o mesmo STJ considerou que, como o custo do transporte integra o preço do bem exportado, tributá-lo “equivale a tributar a própria operação de exportação, o que contraria o espírito da LC n. 87/1996 e da própria Constituição Federal”¹⁹.

É um raciocínio correto por variadas razões:

I. Como dito supra, entendemos o art. 3º, inciso II, da LC n. 87 como isenção tornada imunidade pela Emenda Constitucional n. 42/2003. Como destacado pela Ministra

17 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Recurso Especial 241.674/SC. Processual civil e tributário – mandado de segurança – dilação probatória – ICMS – transporte internacional. No mandado de segurança, a prova é pré-constituída, não se admitindo dilação probatória. O mandado de segurança não se presta a garantir direito de aproveitamento de valores relativos a créditos de ICMS se estes não estiverem devidamente comprovados. Os Estados não detêm o poder de instituir ICMS sobre o transporte internacional. Recurso provido. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Transportes Marvel LTDA. Rel. Min. Garcia Vieira. Brasília, 16 mar. 2000(a). Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199901131090&dt_publicacao=02-05-2000&cod_tipo_documento=->. Acesso em: 06 maio 2019.

18 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 249.937/PA. Processual civil. Agravo Regimental no Agravo. Recurso Especial. Suposta ofensa ao art. 535 do CPC. Inexistência de vício no acórdão recorrido. Tributário. ICMS. Transporte de mercadoria destinada ao exterior. Isenção. Precedentes. 1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC. 2. A orientação da Primeira Seção/STJ pacificou-se no sentido de que “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”, sendo que, “sob o aspecto teleológico, a finalidade da exoneração tributária é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional”. Assim, “se o transporte pago pelo exportador integra o preço do bem exportado, tributar o transporte no território nacional equivale a tributar a própria operação de exportação, o que contraria o espírito da LC 87/96 e da própria Constituição Federal” (EREsp 710.260/RO, 1ª Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 14.4.2008). 3. Agravo regimental não provido.” Agravante: Estado do Pará. Agravado: Madereira Cardosal LTDA. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Brasília, 11 dez. 2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1202696&num_registro=201202290531&data=20121217&formato=PDF>. Acesso em: 03 maio 2019.

19 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Embargos de Divergência em Recurso Especial 710.260/RO. 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. Embargante: Indústria Trianon de Rondônia LTDA. Embargado: Estado de Rondônia. Rel. Min. Eliana Calmon. Brasília, 27 fev. 2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=753327&num_registro=200501798810&data=20080414&formato=PDF>. Acesso em: 06 maio 2019. Ver, também: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Recurso Especial com Agravo 851.938/RS. ICMS. Isenção tributária. Transporte de mercadorias cuja destinação final é a exportação. Art. 3º, II, DA LC N. 87/1996. Direito. 1. A Primeira Seção, no julgamento do EREsp 710.260/RO, consignou que a isenção prevista no art. 3º, II, da LC n. 87/1996 não seria exclusiva das operações que destinam mercadorias diretamente ao exterior, alcançando outras que integram todo o processo de exportação, inclusive as parciais, como o transporte interestadual. 2. Hipótese em que a recorrente pretende o reconhecimento do direito a créditos de ICMS em razão da aquisição de insumos essenciais às atividades de exportação, especialmente de óleo diesel e de óleo combustível, utilizados em sua atividade de transporte de cargas destinadas ao exterior, bem como o direito de proceder à atualização monetária desses créditos. 3. Agravo conhecido para dar provimento ao recurso especial, a fim de reconhecer à transportadora recorrente o direito ao benefício fiscal quanto às mercadorias transportadas que, comprovadamente e ao final, destinarem-se à exportação. Agravante: Ctil Logística LTDA. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Min. Gurgel de Faria. Brasília, 16 jun. 2016. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/libet-antigo/wp-content/uploads/2016/08/AREsp-851938.pdf>>. Acesso em: 06 maio 2019.

Rosa Weber, referindo-se à jurisprudência do STF, “nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade”²⁰. Independentemente disso, a interpretação teleológica também se mostra aplicável e desejável em relação à normativa infraconstitucional: como já destacara Carlos Maximiliano, autor clássico da hermenêutica nacional e ele próprio um ex-ministro do STF, ao retomar lição antiga de Thibaut, o intérprete tem o dever de “considerar o fim colimado pelas expressões de Direito como elemento fundamental para descobrir o sentido e o alcance das mesmas”²¹.

II. A interpretação segundo princípios constitucionais também confirma a correção do raciocínio em epígrafe. De fato, se os serviços de transporte não fossem igualmente desonerados, ter-se-ia favorecimento das empresas situadas em cidades portuárias. À luz dos princípios constitucionais, esse favorecimento poderia ser interpretado como contrário à isonomia e à livre concorrência no sentido de desigualar empresas que deveriam concorrer sob as mesmas condições. Poderia também ser interpretado, ademais, como contrário ao próprio pacto federativo, pois o favorecimento de empresas situadas em cidades portuárias significa igualmente o favorecimento das unidades federativas que gozam dessa vantagem geográfica e de infraestrutura.

III. O hermeneuta deve também estar atento à interpretação sistemática. Novamente, lembremos as lições de Carlos Maximiliano: “O Direito não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica [...]”. “Cada preceito [...] é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz [...]”²². Seguindo a leitura sistemática da norma, ela só

20 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário 627.815/PR. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Imunidade. Hermenêutica. Contribuição ao PIS e COFINS. Não incidência. Teleologia da norma. Variação cambial positiva. Operação de exportação. I – Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II – O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas. III – O legislador constituinte – ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” – conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto. IV – Consideraram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. V – Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI – Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. Recorrente: União. Recorrido: Incepa Revestimentos Cerâmicos LTDA. Rel. Min. Rosa Weber. Brasília, 23 maio 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4597978>>. Acesso em: 06 maio 2019.

21 MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003 [1940]. p. 124.

22 *Idem*, p. 105.

pode ter um alcance amplo. A norma constitucional de competência autoriza os Estados e o Distrito Federal a tributar somente os serviços de transporte intermunicipais ou interestaduais, ou seja, já exclui da incidência o transporte iniciado no Brasil e concluído no exterior. Nesses termos, se a norma do art. 3º, inciso II, da LC n. 87 tivesse alcance reduzido, não haveria sentido algum em sua existência. A leitura sistemática, ademais, revela que o alcance amplo agasalhado pelo STJ e também aqui defendido é coerente com outros elementos da própria LC n. 87. Com efeito, o parágrafo único do art. 3º da LC n. 87 equipara as saídas de mercadoria “com fim específico de exportação para o exterior” às “operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias ou serviços” mencionadas no inciso II. Por fim, esse alcance amplo é coerente com a definição de transporte internacional constante de tratados internacionais e mencionada anteriormente neste artigo, cujo espírito é o mesmo: considerar a operação como um todo, ainda que esse todo seja composto por diferentes baldeações ou etapas.

5. ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA, TERRITÓRIO E COMPETÊNCIA ESTADUAL

A zona econômica exclusiva é, a rigor, uma zona marítima prescrita pela *Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar* de 1982 (Decreto n. 99.165/1990), em relação à qual um Estado tem direitos e deveres especiais, marcadamente concernentes à exploração e uso de recursos marítimos. Ver, nesse sentido, diferentes dispositivos do tratado mencionado:

“PARTE V

ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA

ARTIGO 55

Regime jurídico específico da zona econômica exclusiva

A zona econômica exclusiva é uma zona situada além do mar territorial e a este adjacente, sujeita ao regime jurídico específico estabelecido na presente Parte, segundo o qual os direitos e a jurisdição do Estado costeiro e os direitos e liberdades dos demais Estados são regidos pelas disposições pertinentes da presente Convenção.

ARTIGO 56

Direitos, jurisdição e deveres do Estado costeiro na zona econômica exclusiva

1. Na zona econômica exclusiva, o Estado costeiro tem:

- a) direitos de soberania para fins de exploração e aproveitamento, conservação e gestão dos recursos naturais, vivos ou não vivos das águas sobrejacentes ao leito do mar, do leito do mar e seu subsolo, e no que se refere a outras atividades com vista à exploração e aproveitamento da zona para fins econômicos, como a produção de energia a partir da água, das correntes e dos ventos;
- b) jurisdição, de conformidade com as disposições pertinentes da presente Convenção, no que se refere a:

- i) colocação e utilização de ilhas artificiais, instalações e estruturas;
 - ii) investigação científica marinha;
 - iii) proteção e preservação do meio marinho;
2. No exercício dos seus direitos e no cumprimento dos seus deveres na zona econômica exclusiva nos termos da presente Convenção, o Estado costeiro terá em devida conta os direitos e deveres dos outros Estados e agirá de forma compatível com as disposições da presente Convenção.
 3. Os direitos enunciados no presente artigo referentes ao leito do mar e ao seu subsolo devem ser exercidos de conformidade com a Parte VI da presente Convenção.

ARTIGO 57

Largura da zona econômica exclusiva

A zona econômica exclusiva não se estenderá além de 200 milhas marítimas das linhas de base a partir das quais se mede a largura do mar territorial.

ARTIGO 58

Direitos e deveres de outros Estados na zona econômica exclusiva

1. Na zona econômica exclusiva, todos os Estados, quer costeiros quer sem litoral, gozam, nos termos das disposições da presente Convenção, das liberdades de navegação e sobrevoo e de colocação de cabos e dutos submarinos, a que se refere o artigo 87, bem como de outros usos do mar internacionalmente lícitos, relacionados com as referidas liberdades, tais como os ligados à operação de navios, aeronaves, cabos e dutos submarinos e compatíveis com as demais disposições da presente Convenção.
2. Os artigos 88 a 115 e demais normas pertinentes de direito internacional aplicam-se à zona econômica exclusiva na medida em que não sejam incompatíveis com a presente Parte.
3. No exercício dos seus direitos e no cumprimento dos seus deveres na zona econômica exclusiva, nos termos da presente Convenção, os Estados terão em devida conta os direitos e deveres do Estado costeiro e cumprirão as leis e regulamentos por ele adotados de conformidade com as disposições da presente Convenção e demais normas de direito internacional, na medida em que não sejam incompatíveis com a presente Parte.

ARTIGO 59

Base para a solução de conflitos relativos à atribuição de direitos e jurisdição na zona econômica exclusiva

Nos casos em que a presente Convenção não atribua direitos ou jurisdição ao Estado costeiro ou a outros Estados na zona econômica exclusiva, e surja um conflito entre os interesses do Estado costeiro e os de qualquer outro Estado ou Estados, o conflito deveria ser solucionado numa base de equidade e à luz de todas

as circunstâncias pertinentes, tendo em conta a importância respectiva dos interesses em causa para as partes e para o conjunto da comunidade internacional”.

De sua parte, a Lei n. 8.617/1993 discorreu sobre a zona econômica exclusiva, *inter alia*, nos seguintes termos:

“Art. 6º. A zona econômica exclusiva brasileira compreende uma faixa que se estende das doze às duzentas milhas marítimas, contadas a partir das linhas de base que servem para medir a largura do mar territorial.

Art. 7º. Na zona econômica exclusiva, o Brasil tem direitos de soberania para fins de exploração e aproveitamento, conservação e gestão dos recursos naturais, vivos ou não vivos, das águas sobrejacentes ao leito do mar, do leito do mar e seu subsolo, e no que se refere a outras atividades com vistas à exploração e ao aproveitamento da zona para fins econômicos.

Art. 8º. Na zona econômica exclusiva, o Brasil, no exercício de sua jurisdição, tem o direito exclusivo de regulamentar a investigação científica marinha, a proteção e preservação do meio marítimo, bem como a construção, operação e uso de todos os tipos de ilhas artificiais, instalações e estruturas.

Parágrafo único. A investigação científica marinha na zona econômica exclusiva só poderá ser conduzida por outros Estados com o consentimento prévio do Governo brasileiro, nos termos da legislação em vigor que regula a matéria.

Art. 9º. A realização por outros Estados, na zona econômica exclusiva, de exercícios ou manobras militares, em particular as que impliquem o uso de armas ou explosivos, somente poderá ocorrer com o consentimento do Governo brasileiro.

Art. 10. É reconhecidos a todos os Estados o gozo, na zona econômica exclusiva, das liberdades de navegação e sobrevoo, bem como de outros usos do mar internacionalmente lícitos, relacionados com as referidas liberdades, tais como os ligados à operação de navios e aeronaves”.

Os dispositivos da lei em comento, naturalmente, só poderão ser lidos em consonância com a *Convenção sobre o Direito do Mar*, mormente em função do que dispõe o art. 27 da própria *Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados*, igualmente adotada pelo Estado Brasileiro (Decreto n. 7.030/2009): “Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado”.

O art. 2º da Lei n. 9.611/1998 define transporte nacional como aquele em que os pontos de embarque e de destino estiverem situados no território nacional; e internacional o transporte em que o ponto de embarque ou de destino estiver situado fora do território nacional. Teoricamente, seria possível questionar a ideia de que, a rigor, a zona econômica exclusiva pode ser tida como “território nacional”, muito embora sem dúvida ela seja uma área em relação à qual o Estado exerce certa jurisdição. Nesse sentido:

I. A *Convenção de Montevideu* de 1933 (“Convenção sobre os Direitos e Deveres dos Estados” – Decreto n. 1.570/1937) definiu “Estado” como pessoa de Direito Internacional que congrega “população permanente”, “governo” e “território” (art. 1º). É comum compreender o território como espaço em que o governo é exercido. Isso não quer dizer, porém, que o sentido jurídico de “território nacional” equivale a essa definição. A questão pode ser mais complexa e perpassar outras fontes jurídicas – a Constituição, em especial.

II. O art. 20, § 1º, do texto constitucional prevê que: “É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais *no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva*, ou compensação financeira por essa exploração” (destaques nossos). A literalidade do texto constitucional, portanto, compreende território como algo distinto da zona econômica exclusiva. Afinal, se fosse o contrário, não haveria razão para o texto listar os substantivos território, plataforma continental, mar territorial e zona econômica exclusiva numa articulação frasal marcada pelo uso de uma conjunção alternativa – “ou”.

III. Se, por um lado, a interpretação literal é apenas um dentre diferentes métodos de interpretação jurídica, por outro não se pode desprezar a sua importância²³. A literalidade guarda destacada relevância tanto *per se*, quanto como elemento ou evidência da vontade do constituinte. *In casu*, a conjunção “ou” é evidência de uma vontade de tratar os conceitos em questão como distintos. Este artigo alcançaria a conclusão oposta se o texto do dispositivo mencionado fosse, por exemplo: “no respectivo território, que inclui a plataforma continental, o mar territorial e a zona econômica exclusiva...”. Não foi essa, contudo, a escolha linguística do constituinte.

De outra sorte, ao julgar uma medida cautelar relativa à ADI n. 2.080, em fevereiro de 2002, o então Ministro do STF Sydney Sanches pronunciou-se nos seguintes termos:

“Competência tributária dos Estados e Municípios sobre a área dos respectivos Territórios, incluídas nestes as projeções aérea e marítima de sua área continental, especialmente as correspondentes partes da plataforma continental, do mar territorial e da zona econômica exclusiva”²⁴.

23 Cf., e.g., LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. México: Herder/Universidad Iberoamericana, 2005. p. 425-426.

24 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.080/RJ. Direito constitucional e tributário. Competência tributária dos Estados e Municípios sobre a área dos respectivos territórios, incluídas nestes as projeções aéreas e marítima de sua área continental, especialmente as correspondentes partes da plataforma continental, do mar territorial e da zona econômica exclusiva. Ação Direta de Inconstitucionalidade do § 5 do artigo 194 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro e do § 4 do artigo da Lei Estadual n 2.657, de 26.12.1996, que regula o ICMS naquela unidade da Federação. 1. Alegação de que tais normas violam os artigos 20, V e VI, 22, I, 155, II, 150, VI, 146, I, III, a e 155, § 2, XII, d, da Constituição Federal. 2. Fundamentação consideravelmente abalada com as objeções da Assembleia Legislativa e do Governador do Estado, que, a um primeiro exame, demonstraram a inocorrência de qualquer das violações apontadas na inicial. Medida cautelar indeferida. Plenário. Decisão unânime. Requerente: Confederação Nacional

ALVES, Henrique Napoleão; COELHO, Eduardo Junqueira. ICMS e as Operações Ship-to-ship em Zona Econômica Exclusiva. *Revista Direito Tributário Atual*, n.43. ano 37. p. 173-196. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. 188

De outra sorte, à guisa de ser uma decisão individual e tomada noutra época e com outra composição da corte constitucional, os fundamentos expostos nos parágrafos anteriores não foram examinados pelo Ministro Sydney Sanches à época.

Parece-nos mais interessante o debate sobre competência e alcance da competência. A zona econômica exclusiva, nesse sentido, não é parte da territorialidade estadual. Seu caráter e sua regulação jurídica denotam uma relação com a União, e não um espaço onde são prestados serviços de transporte que se amoldem à norma de competência, i.e., serviços de transporte interestadual e intermunicipal. As operações não são de um município a outro ou de um estado a outro sob jurisdição tributária estadual.

6. OBSERVAÇÕES CONCLUSIVAS

A partir dos fundamentos anteriormente estabelecidos, retomamos a questão principal evidenciada no tópico introdutório: *haveria incidência de ICMS sobre os serviços de transporte em questão?* Considerando que a norma de competência não alcança o transporte internacional, assim como a desoneração das exportações e de seu alcance amplo, não haveria incidência do ICMS em virtude de a destinação final do bem transportado não ser o território brasileiro. *Ad argumentandum*, não haveria incidência de ICMS também porque o STS é feito em ZEE, e esta não se confundiria com o território alcançado pela competência tributária *estadual* respectiva.

Ademais, o art. 3º, inciso II, da LC n. 87 estabelece que o imposto não incide sobre “operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços”. A isenção em questão não seria exclusiva das operações que destinam mercadorias diretamente ao exterior, alcançando outras que integram todo o processo de exportação, inclusive as parciais, como o transporte interestadual. As mercadorias transportadas teriam como destino final o exterior. Assim, a isenção abarcaria todas as etapas de transporte para a exportação. Essa leitura é coerente com o espírito totalizante adotado pelos tratados internacionais ao definir o transporte internacional, i.e., afirma o mesmo critério de levar em conta a operação como um todo, ainda que esse todo seja composto por diferentes etapas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (ed.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2.

do Transporte – CTN. Requerido: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Rel. Min. Sydney Sanches. Brasília, 6 fev. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347418>>. Acesso em: 06 maio 2019.

ALVES, Henrique Napoleão. Interpretação jurídica e o indeferimento de opção pelo Simples Nacional: filosofia do direito e direito tributário a partir de um estudo de caso. *Revista Argumentum* v. 16, n. 1, p. 255-276, jan.-dez. 2015.

BARUQUE BISNETO, Aziz. *Operações de transferência ship-to-ship no Brasil*. 2017. 57 f. Monografia (Graduação em Engenharia Naval e Oceânica) – Escola Politécnica da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *Embargos de Divergência em Recurso Especial 710.260/RO*. 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. Embargante: Indústria Trianon de Rondônia LTDA. Embargado: Estado de Rondônia. Rel. Min. Eliana Calmon. Brasília, 27 fev. 2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=753327&num_registro=200501798810&data=20080414&formato=PDF>. Acesso em: 06 maio 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Recurso Especial 241.674/SC*. Processual civil e tributário – mandado de segurança – dilação probatória – ICMS – transporte internacional. No mandado de segurança, a prova é pré-constituída, não se admitindo dilação probatória. O mandado de segurança não se presta a garantir direito de aproveitamento de valores relativos a créditos de ICMS se estes não estiverem devidamente comprovados. Os Estados não detêm o poder de instituir ICMS sobre o transporte internacional. Recurso provido. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Transportes Marvel LTDA. Rel. Min. Garcia Vieira. Brasília, 16 mar. 2000(a). Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199901131090&dt_publicacao=02-05-2000&cod_tipo_documento=>>. Acesso em: 06 maio 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Recurso Especial com Agravo 851.938/RS*. ICMS. Isenção tributária. Transporte de mercadorias cuja destinação final é a exportação. Art. 3º, II, da LC n. 87/1996. Direito. 1. A Primeira Seção, no julgamento do EREsp 710.260/RO,

consignou que a isenção prevista no art. 3º, II, da LC n. 87/1996 não seria exclusiva das operações que destinam mercadorias diretamente ao exterior, alcançando outras que integram todo o processo de exportação, inclusive as parciais, como o transporte interestadual. 2. Hipótese em que a recorrente pretende o reconhecimento do direito a créditos de ICMS em razão da aquisição de insumos essenciais às atividades de exportação, especialmente de óleo diesel e de óleo combustível, utilizados em sua atividade de transporte de cargas destinadas ao exterior, bem como o direito de proceder à atualização monetária desses créditos. 3. Agravo conhecido para dar provimento ao recurso especial, a fim de reconhecer à transportadora recorrente o direito ao benefício fiscal quanto às mercadorias transportadas que, comprovadamente e ao final, destinarem-se à exportação. Agravante: Ctil Logística LTDA. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Min. Gurgel de Faria. Brasília, 16 jun. 2016. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/wp-content/uploads/2016/08/AREsp-851938.pdf>>. Acesso em: 06 maio 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 249.937/PA*. Processual civil. Agravo Regimental no Agravo. Recurso Especial. Suposta ofensa ao art. 535 do CPC. Inexistência de vício no acórdão recorrido. Tributário. ICMS. Transporte de mercadoria destinada ao exterior. Isenção. Precedentes. 1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC. 2. A orientação da Primeira Seção/STJ pacificou-se no sentido de que “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”, sendo que, “sob o aspecto teleológico, a finalidade da exoneração tributária é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional”. Assim, “se o transporte pago pelo exportador integra o preço do bem exportado, tributar o transporte no território nacional equivale a tributar a própria operação de exportação, o que contraria o espírito da LC 87/96 e da própria Constituição Federal” (EREsp 710.260/RO, 1ª Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 14.4.2008). 3. Agravo regimental não provido. Agravante: Estado do Pará. Agravado: Madereira Cardosal LTDA. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Brasília, 11 dez. 2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1202696&num_registro=201202290531&data=20121217&formato=PDF>. Acesso em: 03 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). *Recurso Extraordinário 218.976-MG*. Tributário, serviço utilizado no transporte interestadual ou intermunicipal de produtos industrializados destinados ao exterior. Pretendida não incidência do ICMS. Art. 155, §2, 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. Precedentes da Primeira Turma. Recurso não conhecido. Recorrente: Rede Ferroviária Federal S/A – RFFSA. Recorrido: Estado de Minas

Gerais. Rel. Min. Ilmar Galvão. Brasília, 14 dez. 1999(a). Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=248200>>. Acesso em: 06 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). *Recurso Extraordinário 212.637-3/MG*. Constitucional. Tributário. ICMS: produtos industrializados destinados ao exterior: imunidade. Operações e prestações de serviço: distinção. C.F., art. 155, II, § 2º, IV, X, a, XII, e. I. – ICMS: hipóteses de incidência distintas: a) operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestações de serviço interestadual e intermunicipal e de comunicações: C.F., art. 155, II. II. – A Constituição Federal, ao conceder imunidade tributária, relativamente ao ICMS, aos produtos industrializados destinados ao exterior, situou-se, apenas, numa das hipóteses de incidência do citado imposto: operações que destinem ao exterior tais produtos, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar: art. 155, § 2º, X, a. III. – Deixou expresso a C.F., art. 155, § 2º, XII, e, que as prestações de serviços poderão ser excluídas, nas exportações para o exterior, mediante lei complementar. IV. – Incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual, no território nacional, incidindo a alíquota estabelecida por resolução do Senado Federal: C.F., art. 155, § 2º, IV. V. – R.E. conhecido e provido. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Mendes Júnior Siderurgia S/A. Rel. Min. Carlos Velloso. Brasília, 25 maio 1999(b). Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244242>>. Acesso em: 06 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). *Recurso Extraordinário com Agravo 915.424/SP*. Recurso Extraordinário com Agravo (Lei nº 12.322/2010) – sanções políticas no direito tributário – inadmissibilidade da utilização, pelo poder público, de meios gravosos e indiretos de coerção estatal destinados a compelir o contribuinte inadimplente a pagar o tributo (súmulas 70, 323 e 547 do STF) – restrições estatais, que, fundadas em exigências que transgridem os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade em sentido estrito, culminam por inviabilizar, sem justo fundamento, o exercício, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de atividade econômica ou profissional lícita – limitações arbitrárias que não podem ser impostas pelo estado ao contribuinte em débito, sob pena de ofensa ao “*substantive due process of law*” – impossibilidade constitucional de o estado legislar de modo abusivo ou imoderado (RTJ 160/140-141 – RTJ 173/807-808 – RTJ 178/22-24) – o poder de tributar – que encontra limitações essenciais no próprio texto constitucional, instituídas em favor do contribuinte – “não pode chegar à desmedida do poder de destruir” (Min. Orosimbo Nonato, RDA 34/132) – a prerrogativa estatal de tributar traduz poder cujo exercício não pode comprometer a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria do contribuinte – a significação tutelar, em nosso sistema jurídico, do “estatuto constitucional do contribuinte” – doutrina – precedentes – recurso de agravo improvido. Agravante: Município de São Paulo. Agravado: Ten Model Management Ltda. Rel. Min. Celso de Mello, 20 out. 2015. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9895295>>. Acesso em: 02 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal (Pleno). *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.080/RJ*. – Direito constitucional e tributário. Competência tributária dos estados e municípios sobre a área dos respectivos territórios, incluídas nestes as projeções aéreas e marítima de sua área continental, especialmente as correspondentes partes da plataforma continental, do mar territorial e da zona econômica exclusiva. Ação direta de inconstitucionalidade do § 5 do artigo 194 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro e do § 4 do artigo da Lei Estadual n. 2.657, de 26.12.1996, que regula o ICMS naquela unidade da Federação. 1. Alegação de que tais normas violam os artigos 20, V e VI, 22, I, 155, II, 150, VI, 146, I, III, a e 155, § 2, XII, d, da Constituição Federal. 2. Fundamentação consideravelmente abalada com as objeções da Assembleia Legislativa e do Governador do Estado, que, a um primeiro exame, demonstraram a inocorrência de qualquer das violações apontadas na inicial. Medida cautelar indeferida. Plenário. Decisão unânime. Requerente: Confederação Nacional do Transporte – CTN. Requerido: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Rel. Min. Sydney Sanches. Brasília, 6 fev. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347418>>. Acesso em: 06 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal (Pleno). *Recurso Extraordinário 101.339-7/SP*. Imposto sobre serviços de transporte (ISTR). Decreto-Lei 1438/75, artigo 3º, III, com redação dada pelo Decreto-Lei 1582/77. Incompatibilidade entre o CTN e o inciso III do artigo 3º acima referido, para caracterizar invasão de competência que acarreta inconstitucionalidade. Não se trata de imposto novo criado com base na competência residual da União no terreno tributário, tendo em vista que o fato gerador dele e a base de cálculo correspondem aos de outros impostos, ocorrendo, assim, a vedação constante do § 5º do artigo 18 e do § 1 do artigo 21, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário não conhecido, declarada a inconstitucionalidade do inciso III do artigo 3º do Decreto-Lei 1438/75, na redação que lhe deu o Decreto-Lei 1582/77. Recorrente: União Federal. Recorrido: Indústria de Meias Aço S/A. Rel. Min. Moreira Alves. Brasília, 14 mar. 1984. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=193686>>. Acesso em: 06 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal (Pleno). *Recurso Extraordinário 116.121-3/SP*. Tributo – figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre Serviços – contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas

diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Rel. Min. Octavio Gallotti. Brasília, 11 out. 2000(b). Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 06 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal (Pleno). *Recurso Extraordinário 627.815/PR*. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Imunidade. Hermenêutica. Contribuição ao PIS e COFINS. Não incidência. Teleologia da norma. Variação cambial positiva. Operação de exportação. I – Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II – O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas. III – O legislador constituinte – ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” – conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto. IV – Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. V – Assenta esta Suprema Corte, ao exame do *leading case*, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI – Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. Recorrente: União. Recorrido: Incepa Revestimentos Cerâmicos LTDA. Rel. Min. Rosa Weber. Brasília, 23 maio 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4597978>>. Acesso em: 06 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal (Pleno). *Recurso extraordinário 80.004/SE*. Convenção de Genebra, Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias – aval apostado a nota promissória não registrada no prazo legal – impossibilidade de ser o avalista acionado,

mesmo pelas vias ordinárias. Validade do Decreto-lei nº 427, de 22.01.1969. Embora a Convenção de Genebra que previu uma lei uniforme sobre letras de câmbio e notas promissórias tenha aplicabilidade no direito interno brasileiro, não se sobrepõe ela às leis do país, disso decorrendo a constitucionalidade e conseqüente validade do Dec-Lei nº 427/69, que institui o registro obrigatório da nota promissória em repartição fazendária, sob pena de nulidade do título. Sendo o aval um instituto do direito cambiário, inexistente será ele se reconhecida a nulidade do título cambial a que foi apostado. Recurso extraordinário conhecido e provido. Recorrente: Belmiro da Silveira Gois. Recorrido: Sebastião Leão Trindade. Rel. Min. Xavier de Albuquerque. Brasília, 01 jun. 1977. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175365>>. Acesso em: 20 nov. 2019.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; e BALEEIRO, Aliomar (org.). *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

_____. *Introdução ao estudo do direito*. técnica, decisão, dominação. 4. ed. rev. e ampliada. São Paulo: Atlas, 2003.

IBAMA. *Operações ship-to-ship*. 2016. Disponível em: <<http://www.ibama.gov.br/emergencias-ambientais/petroleo-e-derivados/operacoes-ship-to-ship>>. Acesso em: 29 abr. 2019.

LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 6, n. 35, p. 42-70, nov.-dez. 2012.

LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. México: Herder/Universidad Iberoamericana, 2005.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. O ICMS e os serviços de transporte internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário* v. 25, n. 109, p. 107-120, out. 2004.

MAGALHÃES, José Carlos de. *O Supremo Tribunal Federal e o direito internacional: uma análise crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003 [1940].

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Eficácia e aplicabilidade dos tratados em matéria tributária no direito brasileiro: o art. 98 do CTN e as isenções de tributos pela via dos

tratados no Brasil. *Revista de Informação Legislativa* a. 44, n. 175, p. 155-161, Brasília, jul./set. 2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. 2.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O direito internacional e o sistema tributário brasileiro. *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 5, n. 25, p. 9-38, Belo Horizonte, jan. 2007.