

O ICMS e a Não-cumulatividade na Prestação do Serviço de Transporte Intermodal e Multimodal de Mercadorias

Sacha Calmon Navarro Coêlho

Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ, Doutor em Direito Público pela UFMG, Presidente Honorário da ABRADT, Vice-Presidente da ABDF, Membro da IFA, Advogado.

Eduardo Maneira

Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG, Mestre e Doutor em Direito Tributário pela UFMG, Secretário-Geral da ABRADT e Advogado

1. A Consulta.

Formula-nos a Companhia Beta a consulta que se segue:

“A Beta atualmente opera como transportadora intermodal de cargas. A empresa foi habilitada como primeiro OTM (Operador de Transporte Multimodal), mas tem enfrentado dificuldades, no âmbito da legislação tributária, para a implementação do regime determinado pela Lei Federal nº 9611/98 e pelo Ajuste SINIEF nº 06/03, bem como na aplicação da legislação concernente ao transporte intermodal de cargas (Convênio ICMS nº 90/89). Indaga-se:

Quanto ao Transporte Intermodal:

a) O Convênio nº 90/89 determina que o transportador intermodal deverá emitir um

conhecimento de transporte pelo preço total do serviço, devendo o imposto ser recolhido à unidade da Federação onde se inicie a prestação de serviço.

Dispõe, ainda, que a cada início de modalidade, deverá ser emitido o Conhecimento de Transporte correspondente ao serviço a ser executado e que para fins de apuração do imposto, será lançado a débito, o conhecimento intermodal e, a crédito, os conhecimentos emitidos 'ao ensejo da realização de cada modalidade da prestação'.

a.1) Se o transportador realiza uma das modalidades do transporte intermodal, está obrigado a emitir, além do conhecimento (ou Nota Fiscal – Ajuste SINIEF nº 19/89) intermodal, o conhecimento ou Nota Fiscal correspondente ao trecho que realizar?

a.2) Em caso afirmativo, este documento fiscal deverá ser emitido contra o próprio transportador intermodal? Como deverá ser efetuada a escrituração fiscal?

a.3) Haverá redução indevida na arrecadação de ICMS, para o Estado em que se originou o transporte intermodal, em decorrência da utilização do crédito originado pelo modal efetuado pelo próprio transportador intermodal, no montante destacado no documento fiscal emitido, utilizando-se o critério estabelecido pelo Convênio ICMS nº 90/89?

Quanto ao transporte multimodal:

b) Quanto ao transporte multimodal de cargas, a legislação

analisada pela empresa não tratou, de forma clara, a possibilidade de creditamento do ICMS. Como deverá ser o procedimento para a apuração do imposto? A apuração do imposto devido e o aproveitamento de créditos poderão ser efetuados da mesma forma determinada para o transporte intermodal, no supracitado Convênio?

b.1) O Ajuste SINIEF nº 06/03 determinou, em sua Cláusula Segunda (art. 42F, inc. II, alínea "b") que o OTM "arquivará em pasta própria os conhecimentos recebidos para efeito de comprovação de crédito de ICMS, quando for o caso". Esta simples assertiva possibilitaria o creditamento pelo OTM, na proporção concernente aos diversos modais contratados para o transporte de mercadoria?

b.2) O ICMS, na operação multimodal, deve ser recolhido na origem, mas não encontramos dispositivo legal que especifique o procedimento a ser adotado para o recolhimento do imposto nos Estados em que o OTM não esteja inscrito.

O OTM deverá se inscrever em todos os Estados em que iniciar algum transporte? É possível a utilização da GNRE, mesmo sem previsão legal específica?

Quanto a diferença entre intermodalidade e multimodalidade.

c) Qual a diferença entre transporte intermodal e multimodal de cargas? Pode-se entender que o transporte intermodal deixou de existir com a publicação da Lei nº 9.611/98? Deve-se considerar que as disposições sobre transporte intermodal de cargas, existentes

nos Regulamentos de ICMS foram invalidadas?"

2. A Unidade do ICMS.

Como mencionamos em oportunidades anteriores, não existem dois impostos, um sobre circulação e outro sobre transporte de mercadorias. Existe um só imposto e se chama ICMS.

Em 1987 advém a Assembléia Nacional Constituinte e nela plantam-se, com extraordinário vigor, os anseios dos Estados de independência e autonomia financeiras, na esteira da descentralização do poder central. Opera-se, então, a construção do maior conglomerado tributário de que se tem notícia na história do País, pelo menos até aquele momento.

Em meio a uma Constituinte que tinha como desejo a descentralização de um poder central hipertrofiado, a Secretarias de Fazenda dos Estados atingiram pleno êxito inicial em aumentar sua gama de recursos, capitaneando aquele que seria o tributo de maior alcance no Texto Constitucional. Surge o ICMS, mas à revelia do que a doutrina nacional e a experiência mundial recomendavam para tal tributo, pois nasce deixando aos Municípios parte do que seria o grande IVA e parte de uma premissa pouco comprometida com a técnica da tributação, ou seja, angariar fundos, sem preocupações maiores com o equilíbrio do sistema.

Ao antigo modelo do ICM não se conseguiu agregar o ISS, mas, em compensação, os três impostos únicos federais sobre (a) energia elétrica, (b) combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e (c) minerais do país passaram a

integrar o fato gerador do ICM, ao argumento de que são tais bens mercadorias que circulam (certamente esta indevida generalização trouxe sérios problemas técnicos, operacionais e econômicos para o país).

Além de englobar os impostos únicos federais da Carta de 1967, o ICM acrescentou-se dos serviços de (a) transporte e (b) de comunicação em geral, antes tributados pela União, tornando-se ICM + 2 serviços = ICMS. A rigor, o ICMS é um conglomerado de seis impostos, se computado o antigo ICM, a que se pretende dar um tratamento fiscal uniforme, a partir do princípio da não-cumulatividade, ao suposto de incidências sobre um ciclo completo de negócios (plurifasia impositiva).

Portanto, constitui erro rotundo identificar o ICM com o ICMS. São dois impostos diferentes. Basta dizer que o ICMS passou a incidir sobre os fatos que anteriormente estavam sujeitos a incidências de outros impostos, a saber: energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos e seus derivados e minerais. Além disso englobou dois impostos que antes eram federais, o sobre serviços de transportes e o sobre comunicações, unindo todas essas incidências num único plexo normativo **sujeito ao princípio da não-cumulatividade**. É necessário compreender que, embora o fato gerador do ICMS tenha núcleos distintos, tais núcleos devem ser compreendidos e interpretados em conjunto e sistematicamente, a fim de que sofram **regime jurídico idêntico**. Tal regime está composto de uma série de princípios e regras constitucionais, dentre as quais se destaca a **não-cumulatividade**,

imunidades, isenções, formas e modos de apuração.

Genericamente o fato gerador do ICMS é a realização de:

- **operações** relativas à circulação de mercadorias
- e de **prestações** de serviços de transportes de natureza não estritamente municipal (ou de exportação) assim como de prestações de serviços de comunicação.

Se vendo meu carro e transporto-me ou às minhas coisas, *não há fato gerador*. O ICMS é imposto qualificado por *relações jurídicas* entre *sujeitos econômicos*.

Evidentemente, a unidade do ICMS é de dupla natureza: uniformidade de princípios e regras estruturais, como a não-cumulatividade (regime jurídico parcial) e uniformidade mais ampla, abarcante dos princípios, regras, benefícios e incentivos (regime jurídico amplo). A primeira, apenas parcial, contamina ambos os núcleos das hipóteses de incidência do imposto estadual, ou seja, tanto as operações de circulação de mercadorias, quanto as prestações de serviço, de mercadorias e de pessoas, assim como de comunicação. A segunda resulta de uma vinculação mais estreita entre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte daquelas mercadorias. Na última não se incluem, como não poderia deixar de ser, as prestações de serviço de comunicação e de transporte de pessoas. Tal realidade encontra-se contemplada na Constituição Federal.

Em resumo, a hipótese de incidência do ICMS, genericamente, pode ser definida em dois grandes grupos: **operações de circulação de mercadorias** ou **prestações de serviços** (de transporte e de comunicação). Vejamos como está redigido o art. 155, II, da Constituição de 1988:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - **operações relativas à circulação de mercadorias** e sobre **prestações** de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as **operações** e as **prestações** se iniciem no exterior;”

Sobre o conceito de **operações de circulação de mercadorias** – um dos núcleos do fato gerador do ICMS – basta lembrar que uma primeira tese inauguralmente levantada com o advento da Emenda Constitucional nº 18/65 e defendida “*por autoridades fiscais, certamente porque ampliava ao máximo a noção de fato gerador*”, sustentava que a saída física de mercadorias do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, pouco importando a causa, o título jurídico ou o negócio, era o verdadeiro pressuposto ou fato gerador do tributo.

A tese, como registrou ALCIDES JORGE COSTA¹, está hoje inteiramente superada. Em seu lugar, contrapôs-se a tese doutrinária unânime e juridicamente adequada, que entende não haver circulação sem a transferência de propriedade das mercadorias, sem real mudança de titularidade do domínio. É

¹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p.71.

compartilhada, entre outros, por SOUTO MAIOR BORGES², ALIOMAR BALEEIRO³, GERALDO ATALIBA⁴, FERNANDO BROCKSTEDT⁵, PAULO DE BARROS CARVALHO⁶, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁷, ROQUE ANTONIO CARRAZA⁸, ALBERTO XAVIER⁹, HUGO DE BRITO MACHADO¹⁰, *Et alii*. São clássicas as ponderações de ALIOMAR BALEEIRO¹¹, ao refutar a opinião de que a mera saída física de mercadorias pudesse configurar hipótese de incidência do ICM. Diz ter a impressão de que “*essa arrojada tese, grata ao Fisco estadual, porque até a saída pelo furto ou roubo seria fato gerador, não alcançou o sufrágio dos tributaristas e Tribunais brasileiros*”.

Além disso, O ICMS abrange as **efetivas prestações de serviços** de transporte e de comunicação, como execução de obrigações de **fazer**. A incidência,

² BORGES, Souto Maior. *O Fato Gerador do ICM e os Estabelecimentos Autônomos*. Revista de Direito Administrativo, nº 103. Rio de Janeiro: Renovar, jan./mar. 1971, pp. 33-48.

³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970, p. 223.

⁴ ATALIBA, Geraldo. *ICM sobre a Importação de Bens de Capital para uso do Importador*. Revista Forense, nº 250. Rio de Janeiro: Forense, 1975, pp. 114-20.

⁵ BROCKSTEDT, Fernando. *O ICM - Legislação Federal Unificada*. Porto Alegre, 1972, pp. 69-70.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Regra matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção do título de livre docente da Faculdade de Direito da PUC-SP. Inédito. 1981, p. 170.

⁷ MELO, José Eduardo Soares. *ICMS. Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 18.

⁸ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 40-56.

⁹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário e Empresarial – Pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 294.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 260.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. *Op. et loc. Cit.*

como se verifica nunca se dá sobre atos ou negócios jurídicos em si, mas somente **sobre as operações de execução desses atos ou negócios jurídicos** (nas obrigações de mercadoria) ou **na execução de serviços de transporte e comunicação** (atos de efetiva prestação, como execução das **obrigações de fazer**).

Como se conclui, a transferência de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo titular não é hipótese de incidência do ICMS. Essa a jurisprudência dominante. As normas gerais, ao contrário, desde o Decreto-lei nº 406/68, ratificadas pelo Convênio nº 66/88 e finalmente firmadas pela Lei Complementar nº 87/96, contra o texto da Constituição, admitem a simples transferência de mercadoria como fato jurídico do ICMS. Apesar disso, nossos tribunais¹² têm fixado inteligência contrária à Legislação em jogo, garantindo a aplicação serena da norma constitucional.

O Superior Tribunal de Justiça, depois de numerosas decisões, firmou a seguinte Súmula¹³:

“Súmula nº 166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

¹² Vide, no STF: RE nº 113.090/PB, Rel. Min. DJACI FALCÃO, 2ª Turma, julg.: 19/05/1987, pub: DJU 12/06/1987, p. 11863; Rp. nº 1.181/PA, Rel. Min. RAFAEL MAYER, Pleno, julg.: 26/09/1984, pub.: DJU 08/11/1984, p. 18765; Rp. nº 1.292/MS, Rel. Min. FRANCISCO REZEK, Pleno, julg.: 08/05/1986, pub.: DJU 06/06/1986, p. 9931; Rp. nº 1.355/PB, Rel. Min. OSCAR CORRÊA, Pleno, julg.: 12/03/1987, pub.: DJU 10/04/1987, p. 6417; AgR. no AI. nº 131.941/SP, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, 2ª Turma, julg.: 09/04/1991, pub.: DJU 19/04/1991, p. 932; RE nº 113.101/PR, Rel. Min. NERI DA SILVEIRA. 2ª Turma, acórdão unânime, pub.: DJU de 16/02/1990, p. 932.

¹³ Publicada no DJU de 27.08.96, p. 2996.

Assim, aqueles fenômenos apontados por ALIOMAR BALEEIRO¹⁴ e, geralmente constantes das leis, como **saída, fornecimento, entrada**, etc., são simples exteriorizações do fato jurídico, que cumprem o importante papel de definir o aspecto temporal, o momento do nascimento da obrigação tributária. Não significam, entretanto, fato gerador diferente em sua essência material, mas variações de um mesmo fato quanto à exteriorização ou à circunstância temporal. Por detrás de toda **saída, fornecimento** ou **entrada**... existe uma operação (jurídica) de circulação de mercadorias, como execução de uma obrigação de dar **ou** efetiva prestação (**execução de uma obrigação de fazer**) de serviços de transporte e comunicação.

O Direito Tributário acompanha, coerentemente, a regulação da matéria no Direito Privado. Assim, o legislador tributário escolheu como **momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, a saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante, industrial ou produtor**. Não se trata, portanto, de saída meramente física, mas de saída como execução de um ato ou negócio (operação jurídica) translativo da titularidade da mercadoria. A **saída**, nas operações correntes dentro do território nacional, ou a **entrada** nas importações, são os momentos marcantes da **tradição**, que exteriorizam a circulação jurídica das mercadorias.

Igualmente não se incluem no campo da incidência do ICMS os contratos de prestação de serviços de transporte e de

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Op. et loc. Cit.*

comunicação propriamente ditos, mas **os atos de execução daqueles contratos**, ou seja, a efetiva prestação do serviço.

No segundo núcleo relevante do art. 155, II, da Constituição Federal – **prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal** – cumpre registrar mais uma vez, como alerta a unânime doutrina nacional acima apontada, não é tributável o contrato de serviço de transporte em si mesmo considerado, mas tão somente **sua execução**. A Constituição brasileira não refere o serviço em si, mas a **prestação de serviço**, como hipótese de incidência do ICMS. Citemos, por todos, CARRAZZA¹⁵:

“... a hipótese de incidência do ICMS em questão só pode ser a prestação, por terceiro, de um serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, com conteúdo econômico, sob regime de Direito Privado (em caráter negocial, pois).

(...)

Notamos, com certa facilidade, que, por meio deste ICMS só há de se tributar a **prestação do serviço de transporte intermunicipal ou interestadual e, não, a relação jurídica (contrato) que a ela subjaz (isto é, que se instaura entre o prestador e o tomador do serviço)**.

Queremos significar, com estas afirmações, que o imposto em exame deve necessariamente incidir sobre o **fato material da prestação da utilidade em tela**. Este ICMS grava o fato jurídico da prestação do serviço de transporte intermunicipal ou interestadual”. (grifo nosso).

Portanto, somente o **prestador do serviço** poderá ser o contribuinte do ICMS, uma vez que a hipótese de incidência do tributo é a **prestação do serviço**, não o contrato que lhe é subjacente. Assim já era no antigo imposto federal sobre serviços de

transporte, o qual entretanto, embora monofásico, poderia se tornar cumulativo ou “em cascata” sempre que a prestação do serviço envolvesse novas contratações.

A peculiaridade do atual imposto sobre a prestação de serviços de transporte que se acoplou ao antigo ICM é que **não poderá ser cumulativo**, ao contrário do anterior ISTR da União. Toda vez que o serviço prestado envolver a contratação de outros serviços tributados (plurifasia) ou a aquisição de insumos tributados pelo ICMS – óleo diesel, lubrificantes, pneus, etc. – deverá haver compensação do imposto devido com aquele pago na etapa anterior.

Verificamos, assim, facilmente, que o ICMS tem sempre como hipótese de incidência, em seus núcleos distintos, **operações e prestações, como atos de execução de contratos ou negócios**, jamais contratos ou relações jurídicas em si.

Por isso, também já afirmamos, somente o transporte de mercadorias envolvendo pessoas jurídicas distintas deverá ser considerado, dentre os demais requisitos, hipótese de incidência do ICMS. O transporte realizado pela própria empresa (atividade-meio) é obstáculo para incidência do imposto estadual, pois não se realiza um negócio jurídico como signo presuntivo fixado pelo Texto Constitucional. Nas palavras de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹⁶:

“É evidente que só se pode cogitar de ‘prestação de serviço’ quando existem duas (ou mais) pessoas (físicas ou jurídicas) nas qualidades de prestador e tomador (ou usuário) dos serviços, sendo uma heresia pensar-se em ‘serviço consigo mesmo’, como

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.*, p. 144.

¹⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 81.

Direito Tributário – Temas Atuais Sacha Calmon Navarro Coêlho

aliás, já foi pontificado pelo antigo TFR ao decretar a inconstitucionalidade do extinto ISTR (Imposto sobre Serviços de Transporte Rodoviário previsto no art. 3º, III, do Decreto-lei nº 1.438/75, com a redação do Decreto-lei nº 1.582/76), em transporte de carga própria (Argüição de Inconstitucionalidade em MS nº 89.825-RS, Rel. Min. Carlos Velloso, RDA v. 151, PP. 49/79).

Assim, incabível ICMS no transporte, pelo próprio contribuinte, tendo por objeto meras transferências a seus estabelecimentos.

Assinala ROQUE CARRAZZA que 'o mesmo se dá com o serviço de transporte interestadual ou intermunicipal em que o empregado presta ao seu empregador (como v.g., motorista da empresa de ônibus ou empresa transportadora). Tal serviço, ademais de se desenvolver com um vínculo de subordinação, está fora do comércio (*res extracommercium*'). Ainda observa que não há fato imponible no serviço de transporte sem significação econômica (como o filantrópico, o familiar, o de mera cortesia)".

3. O Delineamento da Hipótese de Incidência da Prestação de Serviços de Transportes.

A Constituição, ao definir o imposto, assim dispõe:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"

A Lei Complementar nº 87/96 assim faz o delineamento da hipótese de incidência:

"Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

(...)

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:

(...)

II – tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação;

b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

V – do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI – do ato final do transporte iniciado no exterior;

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

III – na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;"

Apesar de situado no campo de incidência do ICMS, tratando-se de um serviço, tomamos alguns conceitos já desenvolvidos na doutrina¹⁷ sobre o ISSQN, *mutatis mutandis* aqui plenamente aplicáveis:

"O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em

¹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 74.

comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.

Considerando que o direito tributário constitui um direito de superposição, incidindo sobre realidades postas por outros ramos do direito (civil, comercial, etc.) torna-se imprescindível buscar o conceito das espécies básicas de obrigações (dar e fazer), para delimitar o âmbito do ISS, confrontando com os âmbitos do IPI e do ICMS.”

Prestação de serviços define um trabalho a executar, uma obra, um serviço de ofício, de cunho intelectual ou não, um empreendimento, enfim, uma obrigação de fazer¹⁸ que muito se distingue da obrigação de dar.

Diz o Ilustre CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA¹⁹ que:

“As obrigações de dar consistem na entrega de uma coisa, seja a tradição realizada pelo devedor ao credor em fase de execução, seja a tradição constitutiva de direito, seja a restituição de coisa alheia a seu dono.

(...)

Com efeito, obligatio dandi está presente, e os escritores o repetem, como meio técnico de constituir direito real (...) como ainda na transferência de posse para criar faculdades de uso (exempli gratia, locação)...” (grifos nossos)

E CLÓVIS BEVILÁCQUA²⁰:

“Consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para a constituição de um direito real (venda, doação, etc.), a concessão de uso (empréstimo, locação), ou a restituição ao dono.”

Quanto ao conceito das obrigações de fazer, voltamos a BEVILÁCQUA²¹:

“Já as de fazer, conquanto se definam em geral de modo negativo, são todas as prestações que não se compreendem entre as de dar, têm, na verdade, por objeto um ou mais atos, ou fatos do devedor, como trabalhos materiais e intelectuais.”

Para esgotar o assunto, WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO²²:

“De fato, o direito romano, tomando por base o objeto que constitui a prestação, distinguia três modalidades de obrigações: dare, facere e praestare. A reunião dessas palavras era sacramental nas fórmulas e nos textos, para abranger em toda a sua generalidade o objeto que as obrigações podiam ter.

A primeira modalidade de trilogia (dare) compreendia todas as relações obrigacionais que tivessem por fim a entrega de uma coisa, ou de certa quantia. Dare implicava, destarte, ato pelo qual se prometia transferir a propriedade ou outro direito real. Assim acontecia, e ainda acontece, na compra e venda, na permuta, na doação e na dação em pagamento; mas, à obrigação de dar correspondiam simples direitos pessoais e não reais. A transferência do domínio dependia ainda da tradição (traditionibus et usucapionibus dominia rerum, non nudis pactis, transferuntur).”

A segunda (facere) abrangia todas as obrigações em que alguém se comprometia a fazer certo trabalho ou executar determinado serviço, sem se cuidar da transferência de qualquer direito. Constituía obrigações de fazer a locação de serviços, o mandato e a empreitada.

Num sentido mais amplo, a expressão comportava igualmente o **non facere**, isto é, a abstenção de determinado ato.

Nas obrigações de fazer, a prestação consiste num ato do devedor ou num serviço deste.”

Clara a distinção: nas obrigações de fazer o devedor serve o credor, usando de seu conhecimento e técnica, a fim de

¹⁸ Nesse sentido: STF, RE nº 116.121/SP, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, Pleno, Julg.: 11/10/2000, pub.: DJU 25/05/2001, p. 17.

¹⁹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Curso de Direito Civil*, vol. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1972, pp. 49-50.

²⁰ BEVILÁCQUA, Clóvis. *Código Civil Comentado*, vol. IV. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1958, p. 863.

²¹ BEVILÁCQUA, Clóvis. *Op. et loc. cit.*

²² MONTEIRO, Washington de Barros, *Curso de Direito Civil. Direito das Obrigações*. São Paulo: Saraiva, 1960, pp. 53 e 91.

alcançar determinado resultado; nas obrigações de dar entrega-se o bem, a que título for, para uso e gozo.

Fica também como premissa que a hipótese de incidência do ICMS é a **prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. O fato-em-si (aspecto material) a efetiva prestação dos serviços realizados e materializados como uma obrigação de fazer (art. 155, II da CF/88 c/c art. 2º, II, LC nº 87/96); o pessoal estabelece o prestador de serviços como contribuinte (art. 4º, LC nº 87/96); o aspecto temporal também restou fixado: no início da prestação, não sendo relevante para a subjunção à norma de incidência do tributo estadual a mera contratação dos serviços e o espacial, sendo tributo federativo, no Estado onde se iniciou a prestação dos serviços (arts. 11, II, a e 12, V, ambos da LC nº 87/96).**

4. O Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS e a Prestação de Serviços de Transporte.

Ainda antes de enfrentarmos os questionamentos lançados pela Consulente e pelo conteúdo dos mesmos, lançamos em uma breve análise do princípio da não-cumulatividade, principal característica deste tributo estadual plurifásico.

“Art. 155. (...)

(...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso I, “b” (ICMS) atenderá ao seguinte:

I – Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de

mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.”

O ICMS não é um imposto que deve ser suportado, economicamente, pelo contribuinte de direito (o comerciante, o industrial ou o prestador do serviço, aqui incluído o OTM). São, a rigor, impostos sobre o consumo, não podendo onerar a produção, o comércio ou o serviço de transporte, como alerta KLAUS TIPKE²³. **Disso resulta que, numa operação entre empresas, cada uma delas pode se livrar, basicamente, através da dedução do imposto anterior, do imposto dela cobrado pela outra e transferir, na etapa de circulação, o ônus do imposto devido ao adquirente, e assim sucessivamente, até o consumidor final.** Aliás, um dos fundamentos mais importantes para a adoção do princípio da não-cumulatividade repousa na neutralidade da concorrência, argumento que sensibilizou a Corte Constitucional alemã (BVerfG). Pela mesma razão, acrescida da necessidade de uma exata compensação de fronteira entre países-membros diferentes, a Comunidade Européia adotou o princípio da não-cumulatividade como passo essencial à harmonização do imposto. O Brasil não somente determina a aplicação da não-cumulatividade ao ICMS como consagra a necessária obediência à neutralidade em seu texto Constitucional (art. 146-A).

Tais tributos não oneram a força econômica do empresário

²³ TIPKE, Klaus. *Steuernrecht, Ein Systematischer Grundriss*, 9. Aufl. Köln: Otto Schmidt KG, 1983, p. 410.

que compra e vende, industrializa ou presta serviços, porém a força econômica do consumidor ou usuário do serviço, segundo ensina HERTING. Com base nisso, de forma quase universal, como vimos, **consagra-se o princípio da não-cumulatividade**, inclusive na Constituição brasileira, onde se permite compensar, com o imposto devido, o imposto cobrado nas operações anteriores.

Assim sendo, é da essência de tal tributo sobre o consumo desonerar o custo da produção e da comercialização de bens e serviços de todo o imposto pago nas aquisições, sob pena de se ter nova tributação sobre esses bens, pois o custo desses bens integrará o preço do produto no momento da saída.

Se o tributo deve incidir sobre o consumo, não há sentido na adoção do crédito físico; somente o crédito financeiro pode atingir os fins que tais tributos se destinam: desonerar a produção e onerar apenas os consumidores finais. Reproduzimos algumas lições doutrinárias sobre o tema:

“Pela mesma razão, acrescida da necessidade de uma exata compensação de fronteira entre os países-membros diferentes, a Comunidade Européia adotou o princípio da não-cumulatividade como passo essencial à harmonização do imposto. **Tais tributos não oneram a força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa, porém a força econômica do consumidor, segundo ensina Herting.** Com base nisso, de forma quase universal, como vimos, consagra-se o princípio da não-cumulatividade, inclusive na Constituição brasileira, onde se permite compensar, com o imposto devido, o imposto cobrado nas operações anteriores. Juristas de vários países, por essa razão, insistem em chamar o IVA ou a TVA de “imposto sobre o consumo”, e não “imposto sobre o valor acrescido” ou sobre a circulação, embora, do ponto de vista técnico estrito, o consumidor final – que de fato suporta economicamente o tributo – esteja alijado da relação tributária. Entretanto, não apenas no Brasil, mas em diversos sistemas tributários

forâneos, o legislador abandonou a expressão “imposto sobre o consumo” para adotar outras, como “imposto sobre valor acrescido”, “imposto sobre operação de circulação”, “imposto sobre a produção industrial”. Não se trata de uma preocupação eminentemente técnica, voltada a ajustar o nome ao formalismo jurídico. Antes, por motivos psicológico-tributários, quer-se vincular o imposto ao empresário, tornando-o pouco perceptível aos olhos dos consumidores-leigos, e não-empresários. Como explica Klaus Tipke, a cobrança se torna mais simples, possibilitando deplumer l’oie sans trop la faire crier.”²⁴

“A Constituição de 1988 como se percebe pela singela leitura dos arts. 153, § 3º. e 155, § 2º., I, não autoriza que o ICMS onere o contribuinte de iure. Ao contrário, por meio do princípio da não-cumulatividade, garante-se que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores. A Lei Fundamental somente se concilia com um só entendimento: o ICMS na deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor). **Se o consumidor é o único que não tem direito de crédito, correspondente ao imposto suportado em suas aquisições, então a ordem jurídica supõe que sofra a repercussão (jurídica) do tributo (grifos nossos)**”²⁵

A não-cumulatividade permite que o crédito fiscal de todas as aquisições de bens e serviços, direta e indiretamente vinculados ao processo de produção e circulação de mercadorias e serviços tributáveis seja oposto ao débito decorrente das operações mercantis de venda e semelhantes, garantindo a natureza jurídica ontológica dos chamados impostos sobre o consumo que devem ser suportados financeiramente pelo consumidor final de mercadorias e serviços”²⁶.

²⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O princípio da não-cumulatividade e as operações de transporte nas operações de exportação*. Revista da ABRADT, Ano I, Vol. 01. Belo Horizonte: Del Rey, set/dez – 1998, p. 33.

²⁵ DERZI, Misabel, *Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS – Comparação com o IVA Europeu*. Temas de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 116.

²⁶ MANEIRA, Eduardo. O Princípio da Não-Cumulatividade no voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso no Recurso Extraordinário n. 170.412-8 – São Paulo. DERZI, Misabel de Abreu Machado (org.). *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise a obra*

“Os impostos indiretos sobre o valor agregado, máxime o ICMS, estão sujeitos à repercussão legal obrigatória. Sendo tributos cobrados pela técnica da subtração, em que se deduz na etapa seguinte o imposto pago anteriormente ao mesmo ou a outro Estado-membro (tax on tax), procura a legislação preservar a repercussão sobre as sucessivas prestações tributadas, fazendo com que incidam sobre o valor acrescido em cada operação de circulação, de modo que a incidência global seja idêntica à multiplicação da alíquota pela base de cálculo final e corresponda à soma das incidências fracionadas.

Outro princípio importantíssimo que informa os impostos sobre o valor acrescido é o da neutralidade econômica. Significa, do ponto de vista da organização empresarial, que não favorece a integração vertical, como criar mecanismos que tornam desaconselháveis a união de empresas dedicadas a fases diferentes do processo de circulação e produção. **Significa, também, do ponto de vista do processo de circulação da riqueza, que não distorce a formação dos preços, pois, independentemente do número de operações, o imposto final será igual à multiplicação da alíquota pelo preço da última saída**”²⁷

Em que pese o esforço doutrinário, o Supremo Tribunal Federal, com nossas ressalvas, não parece caminhar neste sentido. No RE nº 200.168²⁸, Relator Ministro Ilmar Galvão, onde o contribuinte pleiteava o direito ao creditamento do ICMS incidente sobre a aquisição de energia elétrica consumida em seu estabelecimento comercial, a 1ª Turma do STF entendeu que o legislador complementar somente teria a obrigação de garantir o crédito de ICMS nas aquisições de energia elétrica para o processo industrial, onde a mesma poderia ser considerada como “insumo”.

do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 153.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. IVA, ICMS e IPI. Revista da ABRADT, Ano I, Vol. 01. Belo Horizonte: Del Rey, set/dez -1998, p. 26-7.

²⁸ STF, RE nº 200.168/RJ, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, 1ª Turma, jul.: 08/10/1996, pub.: DJU 22/11/1996, p. 45717.

Disse aqui o Supremo Tribunal Federal que o Texto Constitucional estaria a garantir apenas o crédito físico (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem). Outros julgados podem ser citados no mesmo sentido²⁹.

Este posicionamento foi corroborado pelo Plenário da Corte Suprema³⁰ (possibilidade de adoção do crédito físico pela legislação infraconstitucional), o que consideramos, vale a repetição, um retrocesso na busca de um sistema tributário eficaz, tendo certeza que – a bem do Brasil – este posicionamento deve ser revisto.

Mas se a discussão acima é válida e importante para um melhor equilíbrio do Sistema Tributário Nacional, não afeta em muito a resposta ao questionamento, pois a Lei Complementar nº 87/96³¹ determina (grifos nossos):

“Art. 20. **Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado** a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou **o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. (...)**”

As restrições materiais a tais créditos encontram-se nos parágrafos do mesmo artigo 20 (manutenção dos créditos apenas

²⁹ RE nº 195.894/RS, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, 2ª Turma, jul.: 14/11/2000, pub.: DJU 16/02/2001, p. 140.

³⁰ STF, ADIn nº 2325/DF, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Pleno, jul. (liminar): 23/09/04, acórdão ainda não publicado.

³¹ Os bens de uso e consumo somente poderão ser creditados (crédito financeiro) a partir de 2007 (LC nº 114/2002) e os bens do ativo permanente são creditados de forma proporcional: 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês.

quando se tratar de exportações, sendo defeso tal procedimento nas demais saídas isentas e não tributadas pelo ICMS, exceto exportações, apropriação diferida dos bens adquiridos para o ativo imobilizado, etc.) e no art. 21 (onde se trata do estorno dos créditos). Para o presente caso interessam apenas os parágrafos primeiro e segundo do art. 20 e o inciso III do art. 21, tido como única restrição material no caso dos transportes:

“Art. 20. (...)

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

(...)

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

III – vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;”

O art. 33 da mesma Lei Complementar nº 87/96, com as diversas alterações posteriores, estabelece as limitações temporais, postergando a vigência de créditos ligados aos bens adquiridos como de uso e consumo, bem como algumas restrições aos créditos de energia elétrica e telecomunicações:

“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou

consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2007;

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

b) quando consumida no processo de industrialização;

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e

d) a partir de 1º de janeiro de 2007, nas demais hipóteses;

III- somente darão direito de crédito de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.

IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:

a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;

b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e

c) a partir de 1º de janeiro de 2007, nas demais hipóteses.”

Ao contrário do PIS e COFINS – tributos também adeptos ao princípio da não-cumulatividade – onde existem algumas restrições aos serviços realizados após o processo produtivo, **no ICMS permite-se o creditamento do tributo destacado na contratação dos serviços de transportes interestadual e intermunicipal, sem maiores restrições, cabendo o estorno do crédito apenas quando tratar-se de serviço utilizado em fim alheio à atividade do estabelecimento contribuinte do imposto estadual.**

5. O Transporte Multimodal e a Legislação Pertinente.

Como veremos a seguir, a multimodalidade surge como uma demanda do próprio mercado, especialmente na busca de maximizar as sinergias de transporte, inclusive para atender àqueles exportadores que não têm acesso ou meios de negociação para uma implementação de logística própria.

A multimodalidade, como denominada, constava no "Acordo sobre Transporte Multimodal Internacional entre os Estados Partes do Mercosul"³², estando ali conceituada:

"transporte de mercadorias por dois modos de transporte, pelo menos, em virtude de um Contrato de Transporte Multimodal, desde um lugar situado em um Estado Parte em que um Operador de Transporte Multimodal tomas as mercadorias sob sua custódia, até outro lugar designado para sua entrega, situado em um Estado Parte diferente, compreendendo, além do transporte em si, os serviços de coleta, unitização ou desunitização da carga por destino, armazenagem, manipulação e entrega da carga ao destinatário, abarcando os serviços que foram contratados entre a origem e o destino, inclusive os de consolidação e desconsolidação das cargas".

Portanto, *ab initio*, podemos tomar que, conceitualmente, o transporte multimodal ser diferencia por duas características: (a) responsabilidade do transportador – toda concentrada no Operador Multimodal e (b) emissão de um único documento – concentração em um único contrato de todo o serviço de logística e transporte.

No Brasil a Lei nº 9.611/98 foi promulgada visando conceituar e regular a modalidade de contratação multimodal para transporte de mercadorias.

Em seu art. 2º declina o conceito de tal modalidade de

contratação do Direito Privado, sendo o Transporte Multimodal de cargas aquele **"... que regido por um único contrato utiliza duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino e é executado sob a responsabilidade única de um Operador de Transporte Multimodal"**, podendo tal modalidade se dar no transporte nacional ou internacional (parágrafo único, at. 2º, Lei nº 9.611/98).

Nesta modalidade o Operador de Transporte multimodal de Cargas inclui em seus atributos e suas obrigações, além do próprio transporte, os serviços de coleta, unitização, desunitização, movimentação, armazenagem e entrega da carga ao destinatário.

Enfim, a modalidade busca concentrar em um único responsável todos os atos e negócios jurídicos envolvidos em uma operação de transporte de mercadorias, sem prejuízo que este Operador possa terceirizar eventuais etapas do processo, mas, em contrapartida, fica totalmente responsável pela mercadoria, mesmo com a terceirização dos serviços. Trata-se, portanto, de uma mescla de transportador com responsável logístico.

Destacamos alguns dispositivos:

"Art. 5º O Operador de Transporte Multimodal é a pessoa jurídica contratada como principal para a realização do Transporte Multimodal de Cargas da origem até o destino, por meios próprios ou por intermédio de terceiros.

(...)

Art. 11. Com a emissão do Conhecimento, o Operador de Transporte Multimodal assume perante o contratante a responsabilidade:

³² MERCOSUL/CMC/DEC nº 15/94, assinatura: 30/12/94, promulgação: Dec. Nº 1.563, de 19/07/95.

I – pela execução dos serviços de transporte multimodal de cargas, por conta própria ou de terceiros, do local em que as receber até a sua entrega no destino;

II – pelos prejuízos resultantes de perda, danos ou avarias às cargas sob sua custódia, assim como pelos decorrentes de atraso em sua entrega, quando houver prazo acordado.

Parágrafo único. No caso de dano ou avaria, será lavrado o "Termo de Avaria", assegurando-se às partes interessadas o direito de vistoria, de acordo com a legislação aplicável, sem prejuízo da observância das cláusulas do contrato de seguro, quando houver.

Art. 12. O Operador de Transporte Multimodal é responsável pelas ações ou omissões de seus empregados, agentes, prepostos ou terceiros contratados ou subcontratados para a execução dos serviços de transporte multimodal, como se essas ações ou omissões fossem próprias.

Parágrafo único. O Operador de Transporte Terrestre Multimodal tem direito a ação regressiva contra os terceiros contratados ou subcontratados, para se ressarcir do valor da indenização que houver pago.

Art. 13. a responsabilidade do Operador de Transporte Multimodal cobre o período compreendido entre o instante do recebimento da carga e a ocasião da sua entrega ao destinatário.

Parágrafo único. A responsabilidade do Operador de transporte Multimodal cessa quando do recebimento da carga pelo destinatário, sem protestos ou ressalvas."

(...)

Art. 16. O Operador de Transporte multimodal e seus subcontratados somente serão liberados de sua responsabilidade em razão de:

I – ato ou fato imputável ao expedidor ou ao destinatário da carga;

II – inadequação da embalagem, quando imputável ao expedidor da carga;

III – vício próprio ou oculto da carga;

IV – manuseio, embarque, estiva ou descarga executados diretamente pelo expedidor, destinatário ou consignatário da carga, ou, ainda, pelos seus agentes ou propositos;

V – força maior ou caso fortuito.

Parágrafo único. Inobstante as excludentes de responsabilidade previstas neste artigo, o Operador de Transporte Multimodal e seus subcontratados serão responsáveis pela agravação das perdas ou danos a que derem causa."

A própria lei instituidora da modalidade ora analisada determina que o exercício da atividade de OTM dependa de autorização prévia da autoridade competente (art. 6º) e a ele cabe a emissão do **Conhecimento de Transporte Multimodal de Carga**.

Este documento denominado **Conhecimento de Transporte Multimodal de Carga** é, ainda para a relação contratual, o que evidencia a contratação e "*... rege toda a operação de transporte desde o recebimento da carga até a sua entrega no destino, podendo ser negociável, a critério do expedidor*", nele, inclusive devem ser lançadas as ressalvas pelo Destinatário ou mesmo um subcontratado quando do recebimento de mercadoria com descrição ou cargas avariadas (art. 9º).

A lei instituidora, portanto, determina que no CTMC devem estar descritos:

- ✓ **a indicação "negociável" ou "não-negociável" na via original, podendo ser emitidas outras vias, não negociáveis;**
- ✓ **o nome, a razão ou denominação social e o endereço do emitente, do expedidor, bem como do destinatário da carga ou daquele que deva ser notificado, quando não nominal;**
- ✓ **a data e o local de origem e destino;**
- ✓ **a descrição da natureza da carga, seu acondicionamento, marcas particulares e números de identificação da embalagem ou da**

- própria carga, quando não embalada;**
- ✓ **a quantidade de volumes ou de peças e o seu peso bruto;**
- ✓ **o valor do frete, com a indicação “pago na origem” ou “a pagar no destino”;**
- ✓ **outras cláusulas que as partes acordarem.**

O mencionado texto legal foi regulado pelo Decreto nº 3411/2000, com as alterações introduzidas no Decreto nº 5276/2004. A regulamentação deixa claro que, mesmo com negociações entre as partes, cláusulas contratuais não poderão isentar a responsabilidade legal atribuída ao OTM, sob pena, evidentemente, de desfigurar a principal característica desta modalidade de contratação. Com isso, no âmbito do Direito Privado parece que todas as condições legais e regulamentares estão presentes, para implementação e desenvolvimento desta nova modalidade de transporte.

Ao que parece, as dificuldades se apresentam, agora, no âmbito do Direito Tributário. Inicialmente – e não se tem notícia de sua revogação – existia somente um primeiro Convênio CONFAZ, de 1989 (Convênio ICMS nº 90/89, DOU 24.08.89) regulando a **intermodalidade**, que não se mistura – para fins contratuais – com a **multimodalidade**:

“Cláusula primeira No transporte intermodal o conhecimento de transporte será emitido pelo preço total do serviço, devendo o imposto ser recolhido à unidade da Federação onde se inicie a prestação do serviço, observado o seguinte:

I – o Conhecimento de Transporte poderá ser acrescido dos elementos necessários à caracterização do serviço,

incluídos os veículos transportadores e a indicação da modalidade do serviço;

II – a cada início de modalidade será emitido o Conhecimento de Transporte correspondente ao serviço a ser executado;

III – para fins de apuração do imposto, será lançado, a débito, o conhecimento intermodal e, a crédito, o(s) conhecimento(s) emitido(s) ao ensejo da realização de cada modalidade da prestação.”

Neste momento ainda não havia uma regulamentação específica para a contratação multimodal, que somente veio – por óbvio – depois da edição da Lei nº 9.611/98 e o decreto regulamentador.

O Ajuste SINIEF nº 06/03 (DOU 15.10.03), alternado o Convênio 06/89, introduziu no campo tributário o transporte multimodal de cargas, inclusive com a instituição do **Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas (CTMC)**.

Basicamente, o Ajuste SINIEF estabelece que o OTM centraliza e se responsabiliza por toda prestação, **emite um documento inicial onde deve prever o custo integral dos serviços, desde o recebimento da carga até a sua efetiva entrega ao Destinatário. Aqui seguindo estritamente os ditames da Lei nº 9.611/98.**

O Ajuste ainda prevê as hipóteses de contratação de terceiros para uma ou mais etapas do transporte, podendo tal contratação se dar início, no meio ou ao final da prestação dos serviços contratados, mas sem alterar a responsabilidade legal e contratual do OTM.

Posteriormente, o Convênio CONFAZ ICMS nº 18/04 (DOU 08.04.2004) deu *status* de documento fiscal ao Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas, então o documento

comprobatório da contratação dos serviços.

Isto posto, fica evidente que o Transporte Multimodal de Cargas tem, nos moldes do Direito Privado, diferenciações que passam por um agente principal, concentrador de toda responsabilidade pela coleta e entrega da mercadoria, bem como a simplificação de emitir um único documento, que respalda tal modalidade (Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas).

Conquanto, no Direito Tributário, embora respeite as formas do Direito Privado, esta segunda parte (concentração em um único documento) fica por vezes prejudicada, pois a incidência de um tributo estadual, no respeito ao pacto federativo, a incidir não na contratação dos serviços, mas na sua efetiva prestação, faz com que incidências ocorram (subcontratação, redespacho) ao longo da prestação de serviços, por isso o sistema de créditos/débitos.

6. Os Questionamentos.

Estabelecidas as premissas iniciais, passamos às respostas dos questionamentos constantes da consulta.

“Quanto ao transporte intermodal:

a) O Convênio nº 90/89 determina que o transportador intermodal deverá emitir um conhecimento de transporte pelo preço total do serviço, devendo o imposto ser recolhido à unidade da Federação onde se inicie a prestação de serviço.

Dispõe, ainda que a cada início de modalidade, deverá ser emitido o Conhecimento de Transporte correspondente ao serviço a ser executado e que para fins de apuração do imposto, será lançado a débito, o conhecimento intermodal e, a crédito, os conhecimentos emitidos ‘ao ensejo da realização de cada modalidade da prestação’.

a.1) Se o transportador realiza uma das modalidades do transporte intermodal, está obrigado a emitir, além do conhecimento (ou Nota Fiscal – Ajuste SINIEF nº 19/89) intermodal, o conhecimento ou Nota Fiscal correspondente ao trecho que realizar?

a.2) Em caso afirmativo, este documento fiscal deverá ser emitido contra o próprio transportador intermodal? Como deverá ser efetuada a escrituração fiscal?

a.3) Haverá redução indevida na arrecadação de ICMS, para o Estado em que se originou o transporte intermodal, em decorrência da utilização do crédito originado pelo modal efetuado pelo próprio transportador intermodal, no montante destacado no documento fiscal emitido, utilizando-se o critério estabelecido pelo convênio ICMS nº 90/89?”

Neste ponto entendemos que o Convênio nº 90/89 resolva a questão:

- ✓ Na intermodalidade o conhecimento de transporte deve ser emitido pelo preço total dos serviços (incluindo e destacando todas as modalidades a serem operadas) e recolhido o tributo para a Unidade da Federação onde se inicie a prestação dos serviços (lembre-se aqui do fato gerador do tributo, especialmente quanto ao aspecto temporal e espacial);
- ✓ A cada início de uma modalidade deve ser emitido novo Conhecimento, para acobertar aquela hipótese de incidência que ali se inicia, recolhendo o tributo na Unidade da Federação onde se vislumbra esta nova h.i.;
- ✓ Ao fim, o valor global estimado no início (conhecimento intermodal) será levado a débito e as hipóteses que ocorreram ao longo da prestação (novas modalidades) levadas a

crédito, assim, o intermodal estará recolhendo o tributo **para a efetiva prestação de serviços de transporte que atuou e cada Unidade da Federação recebendo o ICMS que lhe é devido.**

Portanto, respondemos:

“a.1) Se o transportador realiza uma das modalidades do transporte intermodal, está obrigado a emitir, além do conhecimento (ou Nota Fiscal – Ajuste SINIEF nº 19/89) intermodal, o conhecimento ou Nota Fiscal correspondente ao trecho que realizar?”

a.2) Em caso afirmativo, este documento fiscal deverá ser emitido contra o próprio transportador intermodal? Como deverá ser efetuada a escrituração fiscal?”

Por todo o acima exposto, o transporte intermodal detém algumas características essenciais: **(i)** utiliza-se de duas ou mais modalidades de transporte; **(ii)** a responsabilidade é dividida por todos os transportadores contratados, cada qual pelo respectivo trecho que transportar a mercadoria; **(iii)** em cada modalidade haverá a emissão individualizada do Conhecimento de transporte.

Na prática, teremos:

- Se a Consulente (*operadora intermodal*) também realizar a primeira modalidade dos serviços, não haverá maiores problemas, sendo que o conhecimento Intermodal estará lhe acobertando até o destino da próxima modalidade;
- Se a Consulente, por subcontratação³³, determina

que outro faça o transporte em determinada etapa, não há necessidade de emissão de novo CT, mas **haverá emissão do CT pela Contratante**, assim, o Conhecimento da Contratante vale para a Contratada (o que não impede a emissão apenas para fins de controle de faturamento);

- Se a Consulente, por redespacho³⁴, determina que outro faça o transporte em determinada etapa, **haverá necessidade de emissão de novo CT pelo Contratado**, pois há nova incidência do tributo, uma vez que este Contratado assume efetivamente o transporte da mercadoria e não somente loca o veículo que fará o transporte. Acresça-se que, nesta modalidade intermodal, a emissão de Conhecimento de Transporte e a divisão da responsabilidade são características intrínsecas.
- Se a Consulente inicia o transporte e depois, na mudança de modalidade, permanece como sendo transportadora, apenas operando o transbordo³⁵,

realizar o serviço, total ou parcialmente, em veículo próprio” ou seja, na subcontratação há a terceirização do transporte, mas a responsabilidade permanece com o transportador original.

³⁴ Na solução de Consulta nº 073/2005 (de 10/05/2005), Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, publicada em 11/05/2005) consta: **“REDESPACHO.Ocorrendo a substituição da empresa transportadora no decorrer de prestação do serviço de transporte, a transportadora substituta deverá emitir Conhecimento de transporte Rodoviário de Cargas, referente à etapa que irá realizar, observando os procedimentos previstos no artigo 7º, Parte 1, Anexo IX, do RICMS/02”.**

³⁵ “Transbordo é a transferência de mercadoria para outro veículo da mesma empresa

³³ Conforme consta do próprio RICMS/MG, art. 222, VI: “subcontratação é a contratação firmada por opção do transportador em não

não verificamos a necessidade de emissão de CT, pois – como dissemos anteriormente – não há prestação de serviços da Consulente para si, aplicando, aqui, *mutatis mutandis*, a Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça e todos os fundamentos que foram lançados a respeito da hipótese de incidência do **ICMS** na prestação de serviços de transportes. **Contudo, repetimos o acima exposto, ou seja, nesta modalidade de transporte a emissão de conhecimentos a cada modal faz parte da própria natureza da operação (divisão de responsabilidade, pois o conhecimento é visto como concretização do contrato firmado).**

Ademais, quanto ao último item *supra*, como os Estados teimam em não aceitar a realidade posta pelo Poder judiciário, para evitar autuações, poderá a Consulente emitir o CT de um estabelecimento que ficará responsável pelo transporte em etapa subsequente contra o Operador Intermodal, levando este último a crédito o ICMS pago pelo primeiro. Cabe enfatizar que discordamos deste procedimento. Apesar de não haver oposição à emissão do documento (CT) a cada modal, entendemos que não há incidência do ICMS (questão constitucional). Contudo, se deseja a Consulente evitar eventuais querelas com o Fisco, poderá estar se creditando desta

incidência futura, mas que faz parte da prestação de serviços, assim, nos lançamentos a débito e a crédito haverá apenas um prejuízo dito financeiro.

Por todo o exposto, respondemos:

a.1) Sim. É da natureza desta forma de contratação de transporte a emissão de Conhecimento e a instrumentalização contratual a cada modal.

a.2) Sim. Na forma como disposta no Convênio ICMS 90/89, ou seja, a débito o Conhecimento Intermodal, onde está calculado o valor da operação e a crédito todos os Conhecimentos emitidos, quanto aos modais subsequentes.

“a.3) Haverá redução indevida na arrecadação de ICMS, para o Estado em que se originou o transporte intermodal, em decorrência da utilização do crédito originado pelo modal efetuado pelo próprio transportador intermodal, no montante destacado no documento fiscal emitido, utilizando-se o critério estabelecido pelo Convênio ICMS nº 90/89?”

Esta é uma discussão que também se trava no ICMS – mercadorias, onde o simples deslocamento de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, não é hipótese de incidência do tributo estadual mencionado. Se o primeiro estabelecimento fica em uma Unidade da Federação distinta do segundo e deste segundo há a venda da mercadoria, certamente o Estado da Federação onde se localiza o primeiro estabelecimento estará

transportadora” (Consulta nº 40/2003 de 19/03/2003, Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, publicada em 21/03/2003).

deixando de receber um ICMS devido.

Note-se que o STF³⁶ não aceitou o argumento de que, por força do princípio da não-cumulatividade, não haveria prejuízo para o contribuinte, já que o débito do ICM ou ICMS do estabelecimento “A” contribuinte seria “aproveitado” pelo estabelecimento “B” do mesmo contribuinte. Declarou-se a inconstitucionalidade da lei que tributava as movimentações físicas de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, em que pese serem eles *autônomos*.

Portanto, as distorções deste tributo na ausência de compensação entre os Estados e por ser federativo não teriam o condão de alterar o campo de incidência determinado pelo Texto Constitucional.

“Quanto ao transporte multimodal:

b) Quanto ao transporte multimodal de cargas, a legislação analisada pela empresa não tratou, de forma clara, a possibilidade de creditamento do ICMS. Como deverá ser o procedimento para a apuração do imposto? A apuração do imposto devido e o aproveitamento de créditos poderão ser efetuados da mesma forma determinada para o transporte intermodal, no supracitado Convênio?

b.1) O Ajuste SINIEF nº 06/03 determinou, em sua Cláusula segunda (art. 42F, inc. II, alínea “b”) que o OTM “arquivará em pasta própria os conhecimentos recebidos para efeito de comprovação de crédito de ICMS, quando for o caso”. Esta simples assertiva possibilitaria o creditamento pelo OTM, na proporção concernente aos diversos modais contratados para o transporte de mercadoria?”

A resposta ao questionamento passa, necessariamente, pelo princípio da não-cumulatividade.

“Art. 155, § 2º. O imposto previsto no inciso I, “b” (ICMS) atenderá ao seguinte:

I – Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.”

Como dissemos, na prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal é permitido o creditamento do ICMS **destacado na contratação dos referidos serviços, inclusive pelo próprio transportador original, quando se trata de transporte intermodal ou multimodal, sem maiores restrições, cabendo o estorno do crédito apenas quando tratar-se de serviço utilizado em fim alheio à atividade do estabelecimento contribuinte do imposto estadual.**

O ICMS – na efetiva prestação de transportes multimodal de cargas – deverá ser recolhido pelo OTM, no Estado de origem, sobre o custo total dos serviços contratados, incluindo as perspectivas de custos dos diversos modais.

Se o ônus da contratação do Transporte Multimodal de Cargas foi do remetente da mercadoria, este terá direito de crédito sobre o valor posto no Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas, pois este foi seu custo; se, do contrário, a contratação foi ônus do Destinatário da mercadoria, este Destinatário terá o direito de crédito, mas sempre do custo cobrado pelo OTM.

³⁶ Ver, no STF: Rp. nº 1.355/PB, Rel. Min. OSCAR CORRÊA, Pleno, julg.: 12/03/1987, pub.: DJU 10/04/1987, p. 6417; AI nº 174.762-5/MG, Rel. Min. MAURÍCIO CORREA, despacho: 23/08/1995, pb.: DJU 13/09/1995, p. 29223 (In Revista Dialética de Direito Tributário nº 2, 1995, p. 146).

Por outro lado, se o OTM contratar serviços de terceiros (no início, meio ou fim da prestação), nova hipótese de incidência ocorrerá e o Operador terá o direito de crédito do ICMS incidente sobre esta hipótese de incidência, digamos incidental.

Aqui nos referimos ao redespacho, ou seja, a contratação de serviço apenas de trecho do total do transporte a ser efetuado³⁷. Esta distinção também é abordada na Resposta à consulta nº 073/2005/MG³⁸ do Fisco Mineiro, onde destacamos o seguinte:

“PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES. SUBCONTRA-TAÇÃO. EMISSÃO DE CTCR.

Conforme disposto no parágrafo único do artigo 84, Anexo V do RICMS/02, para fins exclusivos do ICMS fica dispensada a emissão do Conhecimento de Transporte Rodoviário de cargas pela empresa subcontratada, devendo a prestação do serviço ser acobertada pelo documento emitido pelo subcontratante. Não havendo impedimento na legislação para emissão do CTCR pela subcontratada para fins de faturamento.

REDESPACHO. Ocorrendo a substituição da empresa transportadora no decorrer da prestação do serviço de transporte, a transportadora substituta deverá emitir Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, referente à etapa que irá realizar, observando os procedimentos previstos no artigo 7º, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02”

Da Resposta à Consulta acima transcrita, destacamos mais:

“Caracteriza-se como transporte intermodal aquele em que, para se transportar a carga da origem até o destino, são utilizados mais de um meio de transporte (rodoviário, aéreo, ferroviário, aquaviário) e desde que o preço total da prestação de serviço tenha sido cobrado até

o destino, ainda que ocorra subcontratação, transbordo ou redespacho, conforme artigo 11 do Anexo IX c/c o inciso V do artigo 222 do Anexo V, ambos do RICMS/02.

O Transporte Multimodal de Cargas é aquele que, regido por um único contrato, utiliza duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino, e é executado sob responsabilidade única de um Operador de transporte multimodal. Encontra-se disciplinado pela Lei Federal nº 9611, de 19/02/98, e foi recepcionado pela nossa legislação nos artigos 136-A a 136-G do Anexo V do RICMS/02.

O Conhecimento de Transporte Multimodal será utilizado pelo Operador de Transporte Multimodal – OTM, que executar serviço de transporte intermunicipal, interestadual e internacional de cargas, em veículo próprio, afretado ou por intermédio de terceiros sob sua responsabilidade, utilizando duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino, conforme previsto nos artigos 136-A do Anexo citado.”

O direito de creditamento do OTM é o mesmo daquele que contrata os serviços de transporte, sendo o Conhecimento de Transporte o documento suficiente para suportar este direito.

Ao final, se houver apenas a contratação de um redespacho quando a mercadoria passar por um Estado, o Estado de Origem do OTM ficará com o ICMS incidente sobre o custo total, reduzido o ICMS incidente sobre o Estado onde ocorreu o redespacho.

No mesmo caminho, a Portaria CAT nº 28/2002:

“**Artigo 36** – quando a prestação de serviço de transporte de carga for realizada por mais de um meio de transporte, repassando, o prestador original do serviço, a um terceiro, o transporte em parte do trajeto, esse repasse é denominado de redespacho e a prestação de intermodal ou multimodal.

Artigo 37 – O prestador original do serviço, aquele que assume a responsabilidade de transportar a mercadoria desde a sua origem até o seu destino, deve emitir o documento de transporte relativo ao meio de transporte que utiliza em sua atividade, para todo o trajeto.

³⁷ Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, Consulta nº 852/2003, de 23/07/2004, entre outras.

³⁸ Secretaria da fazenda do Estado de Minas Gerais, Consulta nº 073/2005 de 10/05/2005, publicada em 11/05/2005.

Parágrafo único – O cálculo do imposto deve ser feito segundo a base de cálculo e alíquota de cada um dos meios de transporte e trajeto envolvidos, mencionando-se os valores das bases de cálculo no documento de transporte, nos termos do artigo 187 do Regulamento do ICMS.

Artigo 38 – Em relação ao trecho do redespacho, que pode ser o inicial, o intermediário ou o final, o terceiro que o assumir deverá emitir o documento de transporte a ele relativo, **de cujo imposto o prestador original do serviço poderá se creditar**, ainda que tenha optado pelo crédito outorgado ou que a prestação tenha sido feita sob o regime de substituição tributária.”

A Resposta à Consulta nº 513/2002³⁹, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, além de esclarecer questões relativas ao transporte internacional e as diferenças entre o ‘redespacho’ e a ‘subcontratação’, destaca:

“Outrossim, a incidência do imposto sobre prestação de transporte intermediárias, contratadas pela Consulente para execução em território nacional, não onera a mercadoria exportada, já que lhe é assegurado o direito de se creditar integralmente, e de manter o crédito integral, do imposto anteriormente cobrado por essas prestações de serviço (art. 21, § 2º, da Lei Complementar n. 87/96), podendo ser aproveitado na forma do art. 72, III, do RICMS/00, combinado com a Portaria CAT n. 53/96. Ou seja, ao contrário do que entende a Consulente em sua petição de Consulta, por conta da instrumentalização da não-cumulatividade constitucional na Lei Complementar n. 87/96, não há carga tributária de ICMS nas mercadorias destinadas ao exterior, nem mesmo relativa a prestações de serviços de transporte executados em território nacional”.

Portanto, entendemos **(1)** há incidência de ICMS-Transporte sempre que o OTM iniciar sua execução; **(2)** nova incidência haverá quando do denominado ‘redespacho’, em que contratado substitui contratante, no trecho

pactuado, na alternância do modal; **(3)** considerando que o OTM estará a recolher o ICMS sobre o valor global, nos termos do Ajuste SINIEF, a cada nova incidência posterior, pode-se tomá-la como um ‘insumo’ desta prestação de serviços, gerando um creditamento do tributo pago pela empresa contratada para que, ao final, o valor recolhido obedeça à neutralidade característica de tal tributo. Assim, o direito de crédito nos eventuais redespachos realizados pelo OTM não estão assegurados somente pelo Ajuste SINIEF mencionado, mas pelo próprio princípio da não-cumulatividade e pela Lei Complementar nº 87/96. Ressalvas quando o próprio OTM faz toda operação encontram-se no item a seguir.

“Quanto ao transporte multimodal:

(...)

b.2) O ICMS, na operação multimodal, deve ser recolhido na origem, mas não encontramos dispositivo legal que especifique o procedimento a ser adotado para o recolhimento do imposto nos Estados em que o OTM não esteja inscrito.

O OTM deverá se inscrever em todos os Estados em que iniciar algum transporte? É possível a utilização da GNRE, mesmo sem previsão legal específica?”

O procedimento sugerido não deveria ocorrer, pois o Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas foi criado exatamente para acobertar todo o Serviço de Transporte Multimodal de cargas, aliás, este o verdadeiro diferencial entre o Multimodal e o Intermodal.

Adiantamos a última pergunta lançada, ou seja, a modalidade de Transporte Multimodal, do ponto de vista exclusivamente do Direito privado, foi criada para englobar a responsabilidade, em um único

³⁹ Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, Consulta nº513/02 de 30/12/2002.

agente, de tudo que se refere à Logística e ao próprio transporte, por isso que há previsão de emitir um único documento de transporte, acobertando a mercadoria desde sua origem até o destino, enquanto na intermodalidade há emissão individual do documento para cada modal, como retratamos anteriormente.

Quando da sua introdução no país, os agentes econômicos envolvidos descreviam como vantagens da multimodalidade, principalmente para os pequenos e médios exportadores: **(i)** contratos de compra e venda abrangentes; **(ii)** maximização da capacidade de utilização da estrutura de transporte do país; **(iii)** maior sinergia entre os diversos modais e da tecnologia de informação; **(iv)** redução dos custos indiretos; **(v)** melhoria nas condições de negociação e capacidade de melhor utilização nas atividades de apoio (armazenagem, etc.), entre outros⁴⁰.

Conquanto, ao introduzir tal modalidade no Direito Tributário, no mesmo caminho do transporte intermodal, alguns conceitos já existiam que impossibilitaram a total realização do que se encontra no Direito Privado. Com efeito, enquanto na relação contratual, face à concentração da responsabilidade em um único agente, basta a emissão de um único documento de transporte, no Direito Tributário, pela hipótese de incidência do tributo se dar no início da prestação dos serviços de transporte (e não na contratação) e por ser um imposto federativo, algumas adaptações foram feitas

que, de certa forma, descaracterizam a multimodalidade.

O próprio Ajuste SINIEF nº 06/2003, num primeiro momento prevê a emissão de um único documento para o Transporte Multimodal, mesmo que em veículo afretado ou de terceiros, **mas mantendo a responsabilidade do transporte no contratado da origem** (subcontratação). É ver o art. 42:

“Art. 42. O conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas, modelo 26, será utilizado pelo Operador de Transporte Multimodal-OTM, que executar serviço de transporte Intermunicipal, interestadual e internacional de cargas, em veículo próprio, afretado ou por intermédio de terceiros sob sua responsabilidade, utilizando duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino. (Lei nº 9.611, de 19 de fevereiro de 1998).”

Depois diz que, a cada modal, deverá ser emitido um Conhecimento de Transporte, conforme art. 42-B:

“Art. 42-B. O CTMC será emitido antes do início da prestação do serviço, sem prejuízo da emissão do Conhecimento de Transporte correspondente a cada modal.

Parágrafo Único. A prestação do serviço deverá ser acobertada pelo CTMC e pelos Conhecimentos de Transporte correspondente a cada modal”

E completa o art. 42-F:

“Art. 42-F. Quando o Operador de Transporte Multimodal – OTM utilizar serviço de terceiros, deverão ser adotados os seguintes procedimentos:

I – o terceiro que receber a carga:

a) emitirá conhecimento de transporte, lançando o frete e o imposto correspondente ao serviço que lhe couber executar, informando de que se trata de serviço multimodal e a razão social e os números de inscrição na unidade federada e no CNPJ do OTM;

b) anexará a 4ª via do conhecimento de transporte emitido na forma da alínea anterior, à 4ª via do conhecimento emitido pelo OTM, os quais acompanharão a carga até o seu destino;

⁴⁰ Conforme apontamentos encontrados em Autores que escrevem sobre o tema e no site da ANTT (Agência Nacional de Transportes Terrestres – www.antt.gov.br).

c) entregará ou remeterá a 1ª via do conhecimento de transporte, emitido na forma da alínea “a” deste inciso, ao OTM no prazo de 5 (cinco) dias, contados da data do recebimento da carga;

II – o Operador de Transportador Multimodal de Cargas:

a) anotará na via do conhecimento que ficará em seu poder, o nome do transportador, o número, a série e subsérie e a data do conhecimento referido na alínea “a” do inciso I, deste artigo;

b) arquivará em pasta própria os conhecimentos recebidos para efeito de comprovação de crédito do ICMS, quando for o caso.”

Este entendimento parece coadunar com a interpretação dada à Solução de Consulta nº 065/2004⁴¹ do Fisco Mineiro.

Destarte, também no caso do Transporte Multimodal há necessidade de emissão do Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas pelo contratado (e responsável único) na origem e, a cada modal, a emissão de Conhecimento de Transporte pelo respectivo transportador, o que não altera a responsabilidade centralizada determinada pelo Direito Privado.

Citamos, a título ilustrativo, o RICMS/MG:

“Art. 97 – As pessoas que realizam operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação são obrigadas a inscrever cada um de seus estabelecimentos no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou no Cadastro de Produtor Rural, conforme o caso, ressalvadas as hipóteses de dispensa expressa na legislação do imposto.”

Se houver, a cada modal, a contratação de terceiros, haverá emissão do Conhecimento de Transporte pelo contratado e incidência do ICMS, bem como o

creditamento pelo OTM do ICMS pago; se o transporte, mesmo na mudança do modal, for feita pelo próprio OTM, com diversos estabelecimentos, mesmo com a emissão de Conhecimento de Transporte, entendemos que não haverá incidência de ICMS, pois não estaria havendo **prestação de serviços**, conforme já exposto.

Se a Consulente desejar seguir o entendimento fiscal, adotando a autonomia de estabelecimentos, para não criar embarços e recolher o ICMS em cada estabelecimento, o OTM-sede, onde se iniciou a prestação terá o direito de crédito, de igual forma. Trata-se de uma escolha gerencial, como dissemos nas questões postas ao transporte intermodal, diante da teimosia do Poder Executivo aceitar os ditames do Poder Judiciário.

Quanto a utilização da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE, o Ajuste SINIEF nº 06/89 permite a utilização para os fins desejados pela Consulente:

“Art. 88. Fica instituída a Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE, modelo 23, anexo, que será utilizada para recolhimento de tributos devidos a unidade federada diversa da do domicílio do contribuinte, e conterà o seguinte:”

“Quanto a diferença entre intermodalidade e multimodalidade.

(...)

c) Qual a diferença entre transporte intermodal e multimodal de cargas? Pode-se entender que o transporte intermodal deixou de existir com a publicação da Lei nº 9.611/98? Deve-se considerar que as disposições sobre transporte intermodal de cargas, existentes nos Regulamentos de ICMS foram invalidadas?”

Trata-se de questionamento respondido ao longo dos itens anteriores, mas aqui podemos sintetizar.

⁴¹ Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, Consulta nº 065/2004 de 14/04/2004, publicada em 20/04/2004.

A regulamentação do transporte multimodal não revogou a legislação sobre intermodal, seja porque não tratou da mesma matéria, seja porque não o fez expressamente (revogação tácita ou expressa). **O que ocorre, ao nosso sentir, é uma similaridade de tratamento no âmbito tributário para a intermodalidade e para a multimodalidade.**

Para o Direito Privado as diferenças permanecem: **(i)** na intermodalidade há o transporte por dois ou mais modais, mas a responsabilidade e a contratação se divide a cada etapa e a cada modal e **(ii)** na multimodalidade, ainda que seja possível a contratação de terceiros, a responsabilidade e a emissão do documento contratual se concentram exclusivamente na figura do Operador de Transporte Multimodal (OTM).

Para fins tributários, exceto quanto a emissão de documentos fiscais distintos, os princípios que se aplicam são idênticos, ou seja: **(a)** obrigação de emitir de conhecimento de transporte (CTMC) a cada modal; **(b)** o operador inicial calcula e recolhe o tributo sobre o custo total da operação (débitos) e poderá, a cada nova incidência de ICMS, nas prestações seguintes, levar tais valores a crédito.

É o parecer.