

de Serviços de Transporte

Aspectos Fiscais do **ICMS & ISS**

Lucas Aragão dos Santos
Mariana Letícia da Silva Amaral

2ª Edição




MADAMU

Conheça outras obras da Editora Madamu:

ICMS e IPI no dia a dia das empresas - teoria e prática - 10ª. edição - Adriana Manni Peres e Paulo Antonio Mariano

Guia de ICMS-ST, Antecipação e Difal para contribuintes e não contribuintes - 1ª. edição - Adriana Manni Peres e Sandra Cabral

115 respostas sobre ICMS-ST - Guia Rápido de Consulta - 1ª. edição - Adriana Manni Peres e Sandra Cabral

100 respostas sobre PIS/Cofins - Guia Rápido de Consulta - 1ª. edição - Wagner Mendes

128 respostas sobre Simples Nacional - Guia Rápido de Consulta - 1ª. edição - Monica de Oliveira Sobral

Novas Regras Web - DCTFweb, REINFweb, DARFweb, PERDCOMPweb - Integração SPEDWEB 2019 - 1ª. edição - Albertino Dias Lins Melo, Egberto Luiz Nunes Coelho e Osmar Reis Azevedo

Lucas Aragão dos Santos
Mariana Letícia da Silva Amaral

Serviços de Transporte

Aspectos Fiscais do ICMS & ISS

2ª. Edição Revista e Atualizada

O texto deste exemplar foi atualizado
conforme legislação vigente até
29 de março de 2019.



MADAMU

Copyright © Editora Madamu, 2019

Editores Marcelo Toledo e Valéria Toledo
Projeto Editorial Kopr Comunicação
Revisão Equipe Madamu
Imagem da capa FreeImages.com/Janderson Araújo

Todos os direitos desta edição são reservados à Editora Madamu

Rua Terenas, 66 - Conjunto 6 - Mooca, São Paulo, SP

CEP 03128-010 - Telefone: (11) 2966-8497

Site: www.madamu.com.br

E-mail: leitor@madamu.com.br

VENDAS EXCLUSIVAS PELO SITE

<http://madamu.lojaintegrada.com.br>

S237o Santos, Lucas Aragão dos, 1989-

Serviços de Transporte - Aspectos Fiscais: ICMS e ISSQN
[Livro eletrônico] / Lucas Aragão dos Santos, Mariana Letícia da
Silva Amaral - 2ª ed.. - São Paulo: Editora Madamu, 2019.

1,34 Mb, PDF.

ISBN 978-85-52934-22-6

1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – Bra-
sil. 2. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – Brasil. 3.
Tributos – Brasil. I. Amaral, Mariana Letícia da Silva. II. Título.

CDD: 340

CDU-34.336.223(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços :
ICMS : Direito Tributário 34.336.223(81)
2. Brasil : Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza :
ISS : Direito Tributário 34.336.223(81)

Sumário

Introdução	11
Capítulo 1	
Sistema Constitucional Tributário	13
1. Sistema Constitucional Tributário	13
1.1. Princípios constitucionais tributários	15
1.1.1. Princípio da legalidade	16
1.1.2. Princípio da igualdade ou isonomia	17
1.1.3. Princípio da irretroatividade	18
1.1.4. Princípio da não cumulatividade	18
1.1.4.1. Cumulatividade e Não Cumulatividade	18
1.1.4.1.1. Tributos cumulativos	19
1.1.4.1.2. Bitributação	19
1.1.4.1.3. Bis is idem	19
1.1.4.2. Sobreposição de tributos	20
1.1.4.3. Tributos não cumulativos	20
1.1.4.4. Problemática na interpretação do instituto da não cumulatividade no âmbito do ICMS	21
1.1.4.5. Acúmulo de saldo credor de ICMS x Violação à não cumulatividade	29
1.1.5. Princípio da segurança jurídica	36
1.1.6. Princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena	36

1.1.7. Princípio da proibição de utilização de tributo, com efeito confiscatório	37
1.1.8. Princípio da capacidade contributiva.....	37
1.1.9. Princípio da liberdade de tráfego interestadual e intermunicipal de pessoas	38
1.2. Competência tributária	38
1.2.1. Competência ICMS	39
1.2.2. Competência ISSQN	39
1.3. Espécies tributárias	40
1.4. Limitações ao poder de tributar	41
1.4.1. Imunidades tributárias	42
1.4.2. Isenções	42
2. Benefícios Fiscais	42
2.1. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)	43
2.2. Convênios	44
2.3. Protocolos	45

Capítulo 2

Conceitos Basilares do Serviço de Transporte	47
1. Conceitos	47
1.1. Transportar	47
1.1.1. Transporte parcelado de mercadorias	48
1.2. Emitente, Tomador, Remetente e Destinatário ...	48
1.3. Subcontratação	49
1.4. Transbordo e Redespacho	50
1.5. Transporte por comboio	51
1.6. Transporte intermodal e multimodal.....	52
1.7. Transporte de carga própria.....	53
1.8. Transportador rodoviário autônomo	54
1.9. Cláusulas CIF e FOB.....	55

Capítulo 3

Tratamento Tributário do ISSQN	57
1. Previsões constitucionais e infraconstitucionais	57
2. Fato gerador	58
3. Estabelecimento prestador	59
4. Contribuinte	60
5. Base de cálculo	60
6. Alíquota	61
7. Local da prestação do serviço	62
8. Retenção do imposto	63
8.1. Simples Nacional	64
9. Obrigações principais e acessórias	66

Capítulo 4

Tratamento Tributário do ICMS	67
1. Histórico da legislação	67
2. Lei Kandir - Aspectos gerais	69
3. Contribuintes e Responsáveis	70
3.1. Contribuintes	70
3.2. Sujeição passiva indireta por substituição ou responsável tributário	70
3.3. Do cadastro de contribuintes	72
3.4. Estabelecimento	72
3.5. Incidência e fato gerador	72
3.6. Local da operação ou da prestação	73
3.7. Alíquotas	74
3.8. Base de cálculo	76
3.9. Crédito	76
3.10. Substituição tributária	77
3.11. Substituição tributária - Serviços de transportes de cargas	79

4. Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP).....	79
5. Simples Nacional.....	81

Capítulo 5

Modalidades de Serviços de Transportes e Tributação

1. Transporte Ferroviário de Cargas.....	84
1.1. Histórico e conceito	84
1.2. Tratamento tributário.....	85
1.2.1. Escrituração e emissão de documentos fiscais	85
1.2.1.1. Trânsito da mercadoria.....	86
2. Transporte Rodoviário de Cargas	87
2.1. Conceito.....	87
2.2. Serviço de transporte em veículo próprio	87
2.3. Documentos fiscais.....	88
3. Serviço de Transporte Rodoviário, Ferroviário ou Aquaviário de Passageiros	89
3.1. Conceito - Transporte rodoviário	89
3.2. Conceito - Transporte aquaviário.....	89
3.3. Conceito - Transporte ferroviário	90
3.4. Tratamento fiscal	90
3.5. Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF)	91
3.6. Emissão do cupom fiscal para registro de prestação de serviço de transporte de passageiro	92
3.7. Escrituração fiscal	93
3.8. Cancelamento da prestação do serviço de transporte	96
3.9. Impedimento de uso de ECF, revalidação da data de embarque e intervenção técnica	96
4. Serviço de Transporte Aéreo de Cargas	97
4.1. Conceito.....	97

4.2. Tratamento fiscal	98
4.2.1. Alíquotas	98
4.2.1.1. Alíquota interna	98
4.2.1.2. Alíquota interestadual	98
4.2.2. Crédito presumido	98
4.2.3. Obrigações acessórias	99
5. Regime Especial.....	99
5.1. Noções gerais.....	99
5.2. Sujeitos ao regime	100
5.3. Escrituração fiscal e emissão de documentos fiscais	100
6. Serviço de Transporte Aquaviário de Cargas.....	101
6.1. Conceito.....	101
6.2. Tratamento tributário.....	102
6.3. Obrigações acessórias.....	102
7. Transporte Aéreo de Passageiros	104
7.1. Conceito.....	104
7.2. Tratamento tributário.....	104
8. Transporte Internacional	106
8.1. Conceito.....	106
8.2. Tratamento tributário.....	107
9. Transporte intermodal	108
9.1. Tratamento tributário.....	108
 Capítulo 6	
Benefícios fiscais e Fundamentações	109
Bibliografia	127
Sobre os autores	129

Introdução

Ao publicar este livro, nossa intenção é esclarecer o tratamento tributário aplicável aos serviços de transportes no território nacional, sanar dúvidas e orientar profissionais da área Fiscal/Tributária a lidar com a tributação do ISSQN e ICMS, a fim de evitar equívocos operacionais no cumprimento de suas obrigações com o Fisco.

Cumpre destacar que, muito embora o ICMS seja um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, o ISSQN tenha competência municipal e também do Distrito Federal, há diversas normas de alcance nacional que devem ser respeitadas pelos entes tributantes. Diante disso, este trabalho será pautado nas disposições gerais, em âmbito nacional.

Além da abordagem das normas gerais, os principais aspectos desses tributos aplicáveis em todo o país serão apresentados por meio de um método diferenciado. A metodologia aplicada consiste em um trabalho esquematizado, facilitando a compreensão do leitor, sem muitas delongas,

em linguagem clara, objetiva, sem que sejam deixadas de lado as expressões técnico-jurídicas adequadas. Serão ainda apresentados quadros sinóticos com possíveis benefícios fiscais e as respectivas fundamentações legais aplicáveis às 26 unidades da Federação e o Distrito Federal.

Por fim, destacamos que serão abordadas discussões acerca de entendimento jurisprudencial e controvérsias que geram polêmicas na tributação dos serviços de transporte.

Sistema Constitucional Tributário

1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

A Constituição Federal de 1988 garantiu, a todos, os denominados Direitos Sociais, dos quais podemos destacar a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados.

É de suma importância observar que tais direitos abrangidos pela Constituição Federal podem ser interpretados de maneira extensiva, haja vista a amplitude de seu alcance. Nesse sentido, a Lei Maior conferiu ao Estado prerrogativas e deveres de promover esses direitos, de modo que sua concretização gere condições mínimas e dignas de sobrevivência a todas as pessoas situadas no território nacional da República Federativa do Brasil.

Entretanto, para que o Estado alcance e concretize as diretrizes asseguradas pela Constituição Federal, deverá se valer de recursos para desempenhar suas atividades. Sendo assim, o mecanismo preponderante para captação de recursos que o Estado poderá utilizar é pela Tributação.

Desta maneira, a Carta Republicana de 1988 reservou um título para tratar do Sistema Tributário Nacional, disciplinado entre os arts. 145 e 162, trazendo os fundamentos basilares para que o Estado exerça a sua função típica de tributar, cabendo ressaltar que, independente dos dispositivos tratarem exclusivamente da tributação, a Constituição Federal deverá sempre ser analisada como um todo.

Sob a égide do fundamento constitucional para o desempenho da função de tributar, surge então o estudo dessa atividade típica do Estado que integra as ciências jurídicas e está inserida no ramo do direito público, que podemos denominar *Direito Tributário*.

A doutrina tem diversas definições para explicar o direito tributário; todavia, independente dos conflitos subjetivos de ideias e definições suscitadas pelos estudiosos, devemos ter como enfoque a atividade estatal abrangente da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Na definição desse ramo do direito, que se insere no âmbito do Direito Público, a professora Regina Helena Costa¹ conceitua o Direito Tributário como “o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos”.

Ainda nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho² afirma que: “é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e a fiscalização de tributos”.

¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 10.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 47.

Nota-se, portanto, que o direito tributário tem por objetivo o estudo das normas jurídicas sistematicamente organizadas no ordenamento jurídico, tendo por marco inicial a Constituição Federal, a qual criou um verdadeiro sistema para regular essa atividade estatal que é composto, em síntese, pelos seguintes elementos: princípios constitucionais tributários, competência tributária, espécies tributárias, repartição das receitas tributárias e limitações ao poder de tributar, dentre outros.

Como já observado, este trabalho visa consignar ao leitor os aspectos mais relevantes da tributação nos serviços de transportes. Diante disso, passaremos a analisar de forma sistêmica os elementos contidos no sistema tributário nacional, aplicáveis ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

1.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios são disposições originárias, amplas e previamente estabelecidas pelo legislador primário, por meio da Lei Maior, que servem de alicerce para a formação do sistema jurídico no processo de criação de suas normas, e se prestam como trava de segurança quando constatada eventual violação a esses. Cuida-se, dessa forma, do ponto de partida que os poderes Legislativo, Judiciário e Executivo devem ter ao inserir, alterar, excluir as normais, bem como ao aplicar o Direito ao caso concreto.

Para melhor assentarmos o que são os princípios, convém registrar a definição apresentada pelo Prof.^o Roque An-

tônio Carrazza³ que observa, *in verbis*: “princípio jurídico é enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.”

Passemos então aos princípios constitucionais tributários e sua aplicabilidade no que concerne ao ISSQN e ao ICMS.

1.1.1 Princípio da legalidade

Aduz o texto constitucional no bojo de seu art. 5º, II, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Nota-se que aqui o Estado, por força constitucional, não poderá exigir qualquer conduta dos administrados senão em virtude de lei, que se aplica, inclusive, na exigência de tributos sem previa definição em lei.

O princípio da legalidade em matéria tributária não está ligado à ideia superficial de que, por meio da lei, os entes federados poderão exigir tributos de forma desordeira, sem que sejam observados os preceitos constitucionais. Isso porque o princípio da legalidade tem forte influência em valores primários de uma sociedade justa, pois pode implicar na violação de liberdades individuais e dos patrimônios particulares. Cabe destacar que a legalidade tem papel fundamental no que se espera de uma sociedade ordenada.

Portanto, a concepção pública de justiça fornece um

³CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, p. 45.

ponto de vista aceito por todos, a partir do qual os cidadãos podem arbitrar suas exigências de justiça política, seja em relação às suas instituições políticas ou aos demais cidadãos (RAWLS, 2003: 11-12). Nessa toada, com o intuito de evitar arbitrariedade por parte das pessoas políticas na exigência de tributos, a Constituição Federal reforçou essa ideia em seu art. 150, I ao assim dispor:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; ”

Por força do referido dispositivo, por exemplo, uma determinada prefeitura não poderá exigir ou aumentar ISSQN sem a existência de lei previamente estabelecida pela câmara municipal.

1.1.2 Princípio da igualdade ou isonomia

No Direito Tributário a isonomia ou igualdade tributária está prevista nos Art. 5º, caput e art. 150, II da CF/88, segundo o qual “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

In casu, seria a hipótese de uma UF exigir ICMS de dois contribuintes que exercem a mesma atividade, vendem os mesmos produtos em estabelecimentos vizinhos, aplicando alíquotas distintas.

1.1.3. Princípio da irretroatividade

Com exceção às hipóteses que possam beneficiar o sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, o contribuinte e o responsável tributário, a Constituição veda a retroatividade da lei em matéria tributária. Sendo assim, o art. 5º, XXXVI, estampa essa regra matriz dispondo que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Reforçando com maior clareza essa ideia, podemos destacar o disposto no 150, III, “a”, da Lei Maior.

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

Por exemplo, um município “X” que, em 01.01.2019, editou a lei “Y” para aumentar as alíquotas de ISSQN, não poderá aplicar essas alíquotas para fins de cobrança do imposto cujos fatos geradores tenham ocorrido antes de sua vigência.

1.1.4 Princípio da não cumulatividade

1.1.4.1 *Cumulatividade e Não Cumulatividade*

Para melhor compreensão do acastelamento de tributos, se faz necessário partir de um divisor lógico do qual podemos destacar de um lado os tributos cumulativos e de outro os não cumulativos.

1.1.4.1.1 *Tributos cumulativos*

Em linhas gerais, tributo cumulativo é aquele que incide em todas as etapas intermediárias do processo produtivo e/ou de comercialização de determinado bem, inclusive sobre um próprio tributo anteriormente pago, da origem até o consumidor final, influenciando na composição de seu custo e, em consequência, na fixação de seu preço de venda, corroborando em um efeito cascata.

Na cumulatividade tributária podemos consignar três proposições possíveis e diversas que podem ser encontradas no campo da cumulação das exações. Consistem, portanto, na exigência de pluralidades de tributos sobre o mesmo fato jurídico oponível, podendo ainda ser classificadas em três espécies, a saber: bitributação, *bis is idem* e a sobreposição de tributos.

1.1.4.1.2 *Bitributação*

A bitributação é o fenômeno tributário pelo qual dois Estados, sejam internos ou até mesmo soberanos, aplicam a tributação sobre a mesma situação fática. A Constituição Federal de 1988 veda essa prática em nosso ordenamento jurídico, pois a competência tributária tem natureza privativa ou exclusiva, ou seja, apenas um ente político expressamente autorizado pela Lei Maior poderá aplicar a tributação em uma situação fática.

1.1.4.1.3 *Bis is idem*

O *bis is idem* é outro fenômeno tributário semelhante à bitributação: o que os diferencia é que no *bis is idem* a cobrança da exação pelo mesmo fato jurídico oponível é feita

por um único ente tributante. Neste caso, a aplicação dessa sistemática só poderá ocorrer nos casos autorizados pelo texto constitucional.

1.1.4.2 Sobreposição de tributos

A sobreposição de tributos ocorre quando se incluem na base de cálculo das exações o valor de outros tributos, comum na legislação tributária brasileira, como por exemplo: a inclusão da CSLL na base de cálculo pelo IRPJ, na inclusão no ICMS na base de cálculo do IPI e do PIS/Cofins e ainda o cálculo do ICMS por dentro.

1.1.4.3 Tributos não cumulativos

Em que pese a não cumulatividade ser objeto dos economistas, ela também pertence ao Direito Tributário, de sorte que os tributos não cumulativos são aqueles que, nas etapas subsequentes dos processos produtivos e/ou de comercialização, não incidem sobre o mesmo tributo recolhido na etapa anterior. É o que ocorre com o ICMS.

Para melhor ilustramos a função desse princípio que gera diversas dúvidas, vejamos o quadro da página seguinte.

Segundo o exemplo hipotético, pudemos constatar que ocorreu a chamada repercussão tributária, que se caracteriza pela transferência de encargos, o repasse do ônus do tributo ao contribuinte de fato, não recaindo sobre o contribuinte de direito que realiza o fato gerador.