

A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A CURIOSA DIFERENÇA DE TRATAMENTO TRIBUTÁRIO NO TRANSPORTE DE PASSAGEIROS POR VIAS AÉREA E TERRESTRE

MARCIANO SEABRA GODOI[†]

RESUMO: O estudo tem por objeto a tributação da prestação dos serviços de transporte, especificamente do transporte de passageiros, bem como a estranha diferença de tratamento, criada diretamente pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, entre os regimes aplicáveis ao transporte de passageiros por via aérea e por via terrestre. Aborda-se a evolução da legislação sobre o tema e, especialmente, examina-se criticamente como a jurisprudência do STF se posicionou a respeito da questão, por meio do julgamento de diversas ações diretas de inconstitucionalidade. O estudo considera juridicamente inconsistente o posicionamento jurisprudencial segundo o qual é *inconstitucional* a cobrança do ICMS sobre o transporte de passageiros por via aérea e *constitucional* a cobrança do ICMS sobre o transporte de passageiros por via terrestre.

PALAVRAS-CHAVE: Supremo Tribunal Federal; Jurisprudência Tributária; ICMS; Serviço de Transporte de Passageiros; Transporte Aéreo; Transporte Terrestre.

[†] Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Complutense de Madri, pós-doutorado (bolsa CAPES) na Universidade Autônoma de Madri. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Professor da PUC-Minas.

ABSTRACT: The study aims to the taxing of transport service provision, particularly the passenger transport, as well as the odd difference of treatment created directly by the Brazilian Supreme Court's precedents, applying distinguished regimes for air passenger and inland. It discusses the evolution of legislation on the subject and, specially, it examines critically how the Supreme Court's case law stood on the issue, through the judgment of many direct actions of unconstitutionality (ADI). The study considers legally inconsistent these precedents, in which is unconstitutional the tax collection over the air transport, but constitutional over the inland one.

PALAVRAS-CHAVE: Brazilian Supreme Court; Tax Precedents; ICMS; Passenger Transport Service; Air Transport; Inland Transport.

SUMÁRIO:

I. INTRODUÇÃO	446
II. A DISCUSSÃO SOBRE O TRANSPORTE AÉREO NO CONVÊNIO ICMS 66/1998 E O JULGAMENTO DA ADI 1.089	446
1. O exame crítico do julgamento da ADI 1.089.....	450
III. O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996 E O JULGAMENTO DA ADI 1.600.....	451
2. O exame crítico do julgamento da ADI 1.600.....	456
IV. O PLEITO DA CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS TRANSPORTES NA ADI 2.669	459
V. A DECISÃO DO STF NO JULGAMENTO DA ADI 2.669.....	461
1. O exame crítico do julgamento da ADI 2.669.....	463
VI. CONCLUSÃO	464
VII. REFERÊNCIAS.....	465

TABLE OF CONTENTS:

I. INTRODUCTION	446
II. THE DISCUSSION OVER AIR TRANSPORT IN THE AGREEMENT ICMS 66/1998 AND THE ADI 1.089 JUDGMENT.....	446
1. The critical examination of the ADI 1.089 judgment.....	450
III. THE ADVENT OF THE COMPLEMENTARY ACT 87/1996 AND THE ADI 1.600 JUDGMENT	451
2. The critical examination of the ADI 1.600 judgment.....	456
IV. THE NATIONAL CONFEDERATION OF TRANSPORTS PLEA IN THE ADI 2.669	459
V. THE STF DECISION IN THE ADI 2.669 JUDGMENT	461
1. The critical examinarion of the ADI 2.669	463
VI. CONCLUSION	464
VII. REFERENCES	465

I. INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objeto o estudo da tributação, pelo ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), da prestação dos serviços de transporte, especificamente do transporte de passageiros, bem como a estranha diferença de tratamento criada diretamente pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) entre os regimes aplicáveis ao transporte de passageiros por via aérea e por via terrestre.

Abordar-se-á a evolução da legislação sobre o tema e, especialmente, examinar-se-á criticamente como a jurisprudência do STF se posicionou a respeito da questão, por meio do julgamento de diversas ações diretas de inconstitucionalidade.

A pergunta-problema a ser investigada no artigo é a seguinte: é juridicamente consistente o posicionamento jurisprudencial segundo o qual é (i) *inconstitucional* a cobrança do ICMS sobre o transporte de passageiros por via aérea e (ii) *constitucional* a cobrança do ICMS sobre o transporte de passageiros por via terrestre?

O presente artigo não tem por objetivo passar em revista a doutrina brasileira produzida a respeito da possível incidência do ICMS sobre os serviços de transporte de passageiros após a Constituição de 1988. O objetivo do artigo é uma crítica específica da jurisprudência do STF a respeito da questão, por meio do exame detalhado de cada voto produzido no bojo dos acórdãos dos julgamentos realizados sobre o tema. Não se trata de uma sistematização doutrinária e sim de uma crítica jurisprudencial, daí as referências a obras doutrinárias serem mínimas.

II. A DISCUSSÃO SOBRE O TRANSPORTE AÉREO NO CONVÊNIO ICMS 66/1998 E O JULGAMENTO DA ADI 1.089

No sistema tributário anterior à Constituição de 1988, a tributação indireta dos serviços de transporte intermunicipal ou interestadual era de competência da União Federal, que a exercitava por meio do imposto previsto no art. 21, VII da Carta de 1967 (na redação da Emenda 1/1969) e no art. 68, I do Código Tributário Nacional.

Apesar de o antigo imposto federal sobre os transportes ter como possível campo de incidência os serviços prestados “por superfície

terrestre ou aquática, por ar, ou por subterrâneo”¹, o legislador federal optou por não tributar o transporte aéreo. Nos termos do art. 2.º do Decreto-lei 1.438/1975, o fato gerador de referido imposto era a “prestação ou execução dos serviços de transporte rodoviário de pessoas, bens, mercadorias ou valores entre Municípios, Estados, Territórios e Distrito Federal, mediante a utilização de veículos automotores”.

Sobrevindo a Constituição de 1988 e seu esforço de descentralização fiscal, os transportes intermunicipais e interestaduais foram transferidos da competência tributária federal para a competência tributária estadual, como de resto também ocorreu com as operações com combustíveis e lubrificantes, minerais, o fornecimento de energia elétrica e a prestação de serviços de comunicação, todos eles transferidos da competência tributária federal para o âmbito do então criado ICMS.

Ao contrário do que a União Federal havia feito no contexto do sistema tributário anterior, os Estados decidiram gravar inclusive os serviços de transporte por via aérea. Tal incidência tributária não estava expressamente determinada no Convênio ICMS 66/1988, mas diversos convênios a ele posteriores determinaram reduções de base de cálculo e outras medidas desenhadas especificamente para a tributação da prestação de serviços de transporte aéreo. Contra essa exigência se insurgiram o Sindicato Nacional das Empresas Aeroviárias (SNEA) e o Procurador-Geral da República (PGR), nas ações diretas de inconstitucionalidade 1.083 e 1.089, ajuizadas em 1994.

Algumas teses lançadas pelo SNEA tinham a pretensão de impedir cabal e definitivamente a incidência do ICMS sobre o transporte aéreo de cargas e passageiros: tal era o caso da tese segundo a qual, sendo o transporte aéreo um serviço público exercitado por empresas privadas mediante concessão ou permissão da União (art. 21, XII, *c* da Constituição), a imunidade intergovernamental recíproca do art. 150, VI, *a* da Constituição protegeria sua prestação da incidência de impostos. Tal tese é manifestamente improcedente², visto que, no direito constitucional brasileiro, somente a Constituição de 1934 (art. 17, X) determinou que a imunidade recíproca alcançava também as concessões de serviços públicos, havendo norma expressa na Constituição de 1988 em sentido bem diverso (art. 150, § 3.º).

¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12.ª ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2013, p. 711.

² Cf. GODOI, Marciano Seabra de. *Imunidade Recíproca e Ordem Econômica: o Caso da Cessão do Uso de Bens Imóveis de Propriedade dos Entes Públicos e o IPTU*. In: Valdir de Oliveira Rocha (Org.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, Vol.15. São Paulo, SP: Dialética, 2011, p. 252-273.

A cautelar requerida na ADI 1.089 foi deferida pelo Relator e referendada pela maioria dos Ministros³ (ADI-MC 1.089, Relator Ministro Francisco Rezek, j.4.8.1994, DJ 27.6.1997). No voto do Relator, o argumento quanto ao *fumus boni iuris* utilizado para deferir a liminar foi o seguinte: apesar de, numa interpretação literal, a expressão “prestação de serviços de transporte”, contida no art. 155 da Constituição de 1988, englobar a navegação aérea, o histórico da legislação brasileira pregressa, bem como os debates parlamentares havidos na Assembleia Constituinte, indicariam que o novo ICMS somente teria como campo de incidência o transporte de superfície, rodoviário: “não houve em momento algum referência à perspectiva de se ampliar o escopo do imposto sobre transportes, ou de qualquer dos outros” (fl. 193, voto do Relator). O argumento subsidiário contido no voto do Relator foi o de que, caso fosse admissível que o novo ICMS contemplasse também o transporte aéreo, essa inovação deveria ser determinada pela lei complementar de normas gerais do imposto, e não por um convênio. Nos votos dos ministros vencidos, afirmou-se que a Constituição de 1988 dera liberdade para os Estados fazerem incidir o novo ICMS inclusive sobre o transporte aéreo, e que o Convênio 66/1988 estava legitimado a dispor sobre as normas gerais do imposto, nos termos do art. 34, § 8.º do ADCT.

No acórdão que julgou procedente, à unanimidade⁴, a ADI 1.089 (Relator Ministro Francisco Rezek, j. 12.9.1996, DJ 27.6.1997), duas foram as teses adotadas nos votos dos julgadores. O Relator, Ministro Francisco Rezek, adotou em seu voto o argumento que no voto do julgamento da cautelar havia sido subsidiário: o argumento de que somente a lei complementar de normas gerais do ICMS poderia determinar a incidência do imposto sobre o serviço de transporte aéreo, visto que esse aspecto constitui uma inovação com relação ao perfil anterior do ICM e, dessa forma, não poderia ser regulado pelo convênio previsto no art. 34, § 8.º do ADCT. Eis a conclusão de seu voto (fl. 253):

(...) é preciso esperar que a lei complementar, se assim o quiser o legislador federal em nível de complementaridade à Constituição, o determine. Nesse caso, (...) chegaremos ao que importa, ou seja, a um exercício não mais discutível em nome de razões

³ Ficaram vencidos os Ministros Marco Aurélio, Carlos Velloso, Celso de Mello e Néri da Silveira.

⁴ Não estavam presentes à sessão de julgamento os Ministros Marco Aurélio e Carlos Velloso, que haviam votado pelo indeferimento da medida cautelar.

estranhas à estrita aplicação do direito, no exercício do poder de complementar a Constituição e de estabelecer nova hipótese de incidência tributária.

Segundo esse entendimento, que foi seguido também pelo Ministro Néri da Silveira (fl. 278-280) e Moreira Alves (fl. 281-282), o problema era de inconstitucionalidade formal: uma incidência que somente poderia ser definida por lei complementar o fora por convênio.

A outra tese, adotada no voto do Ministro Ilmar Galvão e seguida pela maioria dos demais ministros, apontava para uma inconstitucionalidade material: o Convênio 66/1988, não obstante ostentasse validade formal para disciplinar as normas gerais do ICMS por força do art. 34, § 8.º do ADCT, não se desincumbira do dever de baixar normas destinadas a prevenir conflitos de competência entre os entes federativos, visto que, no caso do transporte aéreo, haveriam de surgir diversos choques de interesses entre os Estados em torno da competência impositiva e da partilha do produto da arrecadação. Veja-se o seguinte trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão (fl. 270):

Na hipótese específica do transporte de passageiros, não há norma apta a definir cada um dos lugares em que se deve reputar executado o serviço e, conseqüentemente, verificado o fato gerador do tributo e, bem assim, os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, v.g., de alguém adquirir, em Brasília, um bilhete de passagem para uma viagem aérea, de ida e volta, entre Manaus e Porto Alegre, eventualmente cumprida com interrupções temporárias em escalas intermediárias, com baldeações, com a utilização de rotas alternativas e com trechos cobertos por empresa diversa, incidentes rotineiros em viagens da espécie.

Nessa linha de raciocínio, o voto do Ministro Ilmar Galvão argumentou que a invalidade do Convênio ICMS 66/1988 era, no particular, similar à invalidade da legislação estadual que instituía a exigência do adicional do imposto de renda previsto no antigo inciso II do art. 155 da Constituição⁵, sendo que em relação a esta exigência o STF

⁵ A EC 3, de 1993, retirou do texto constitucional a referência a tal exação estadual, que consistia num “adicional de até 5% (cinco por cento) do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto

considerou que “sua disciplina pelas leis locais pode dar margem a conflitos de competência entre Estados e Distrito Federal, de um lado, e entre estes e a União Federal, de outro, pelos seus inevitáveis reflexos nacionais” (RE 140.887, Pleno, unânime, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 14.5.1993).

1. O exame crítico do julgamento da ADI 1.089

É importante advertir a falta de demonstração, no voto do Ministro Ilmar Galvão, de que o Convênio ICMS 66/1988 de fato “nada provê” acerca do “modo como serão dirimidos os conflitos em que inevitavelmente estarão envolvidos os Estados e o Distrito Federal (...) em torno da competência impositiva” (fl. 269-270). Com efeito, o voto do Ministro Ilmar Galvão não fez qualquer esforço argumentativo para demonstrar que as normas previstas nos arts. 2.º, IX, 4.º, VI, 21, § único, II, e 27, II do Convênio são incapazes de determinar a competência impositiva nos casos em que o serviço de transporte de passageiros envolve a passagem pelo território de diversos Estados. E nenhum dos demais Ministros se deu conta disso.

Ora, o art. 27, II do Convênio determina que “o local da (...) prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável”, é, “tratando-se de prestação de serviço de transporte”, como regra geral, o local onde “tenha início a prestação”. Como regra específica, é o local “do estabelecimento destinatário do serviço”, quando ocorrer a “utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto” (art. 2.º, III).

Muito bem. Como o Convênio estabelecia as regras mencionadas no parágrafo anterior, não havia dificuldade alguma para, em relação ao exemplo do transporte de passageiros lançado no voto do Ministro Ilmar Galvão (fl. 270), afirmar que, com relação ao voo de ida Manaus – Porto Alegre, o imposto caberia ao Estado do Amazonas (local de início da prestação), não importando o local da “compra” do bilhete nem as escalas intermediárias, e, como relação ao voo de volta Porto Alegre – Manaus, o imposto caberia ao Estado do Rio Grande do Sul (local de início da prestação). Tampouco havia dificuldade para afirmar que, como o passageiro é sempre uma pessoa física, que não pode ser considerado

previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital” (redação original do art. 155, II da Constituição de 1988).

“estabelecimento destinatário do serviço”⁶, a regra aplicável é a geral, prevista no art. 27, II, *b* do Convênio.

Consideramos uma deficiência argumentativa e deliberativa no julgamento da ADI 1.089 o fato de o Ministro Ilmar Galvão não ter examinado os artigos do Convênio ICMS 66/1988 que tratavam de definir o local do fato gerador e o Estado competente para arrecadar o imposto no caso do serviço de transporte, e também o fato de nenhum dos demais Ministros ter buscado verificar, nos artigos do referido Convênio, se de fato havia ou não uma disciplina destinada a evitar conflitos de competência.

III. O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996 E O JULGAMENTO DA ADI 1.600

A sessão plenária do STF em que se proclamou o resultado do julgamento da cautelar na ADI 1.089 ocorreu em 4 de agosto de 1994, e o julgamento do mérito da ação terminou na sessão de 12 de setembro de 1996. Em 13 de setembro de 1996, sancionou-se a Lei Complementar 87, que prevê em seu art. 2.º, II, que o imposto incide sobre “prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores” - grifamos.

A expressão grifada no parágrafo anterior, “por qualquer via”, não constava da redação do Convênio ICMS 66/1988, que afirmava somente que o imposto “tem como fato gerador (...) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal”. – art. 1.º, *caput*. A expressão tampouco constava do projeto de lei que partiu do Executivo, tendo sido introduzida pelos parlamentares no bojo do processo legislativo.

Vê-se, portanto, que, ciente do posicionamento do STF a respeito do Convênio ICMS 66/1988, o Congresso Nacional, na redação da LC 87/1996, fez constar expressamente o desígnio de que o imposto gravasse, inclusive, a prestação de transporte por via aérea. Destaque-se que, no processo legislativo que culminou na sanção da LC 87/96, foram apresentadas duas emendas pelo Senador Mauro Miranda, no sentido de excluir o transporte aéreo do fato gerador do imposto, tendo sido ambas as emendas rejeitadas pelos demais parlamentares quando da votação, pelo Senado, do Projeto de Lei 57/1996, oriundo da Câmara dos

⁶ Naturalmente, “estabelecimento destinatário do serviço de transporte” é o estabelecimento tomador do serviço de transporte de mercadorias, que tomará o crédito relativo ao imposto cobrado sobre o frete.

Deputados.

Sancionada a LC 87, o SNEA representou junto à Procuradoria Geral da República, e o PGR voltou à carga, ajuizando, daí a alguns meses, a ADI 1.600, que requereu a exclusão da navegação aérea do âmbito de compreensão das expressões contidas nos dispositivos da LC 87 que fazem menção ao transporte “por qualquer via”.

O pleito do PGR se baseou em duas argumentações principais. A primeira, lastreada no voto do Ministro Ilmar Galvão no acórdão da ADI 1.089, afirmava que a LC 87/1996, do mesmo modo que o Convênio ICMS 66/1988, era omissa quanto à “disciplina de elementos fundamentais, necessários à instituição do imposto sobre navegação aérea”, o que estaria em confronto com o art. 146, I (cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federativos) e III (cabe à lei complementar definir o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes dos impostos) da Constituição. A segunda argumentação afirma que afronta a isonomia (art. 150, II da Constituição) exigir o ICMS das empresas aéreas nacionais e, ao mesmo tempo, desobrigar as empresas estrangeiras do recolhimento do mesmo imposto, por força de isenções contidas em tratados internacionais subscritos pelo Brasil⁷.

No julgamento da medida cautelar (ADI-MC 1.600, DJ 6.2.1998), o voto do Relator, Ministro Sydney Sanches, após transcrever os longos pronunciamentos do Ministério Público, do SNEA, da Presidência da República, do Senado Federal e da Secretaria da Receita Federal, limitou-se a afirmar que “não posso deixar de admitir a relevância dos fundamentos jurídicos da inicial” (fl. 147), sem, contudo, ter examinado tais fundamentos e sobre eles emitido sua crítica fundamentada. Em seguida, o Relator destacou a circunstância de a expressão “por qualquer via” ter sido incluída no texto legal no final do processo legislativo, bem como a circunstância de a Câmara dos Deputados ter aprovado o texto final da LC 87 em menos de 24 horas (fl. 148). Ora, não nos parece que esses aspectos do processo legislativo sejam necessariamente *sintomáticos* de alguma inconstitucionalidade contida na legislação, mas assim foi considerado pelo Relator.

⁷ Uma terceira linha de argumentação se referia à inconstitucionalidade de um dispositivo da LC 87 que determina a incidência do imposto sobre “serviço prestado no exterior (...)” (art. 2.º, § 1.º, II), o que violaria a territorialidade da tributação. Como esse dispositivo da LC 87 não tem maiores repercussões sobre a tributação das prestações de serviço de transporte aéreo praticadas pelas empresas nacionais, deixaremos de tecer maiores considerações sobre essa linha de argumentação.

Os Ministros Nelson Jobim, Maurício Corrêa e Ilmar Galvão, nos votos em que acompanharam o Relator no sentido do deferimento da cautelar, deram destaque e apoio àquele que já se colocava como o principal argumento a favor da procedência da ação: o argumento de que a redação dos dispositivos da LC 87 era muito semelhante ao dos dispositivos do Convênio ICMS 66, ambos se mantendo silentes sobre normas destinadas a prevenir conflitos de competência entre os entes federativos.

Mas a cautelar requerida na ADI 1.600 veio a ser indeferida, tendo o Ministro Carlos Velloso conduzido, com seu voto, o pensamento da maioria do plenário⁸. O Ministro Carlos Velloso, em seu voto, afirmou que os Estados teriam competência para tributar, com o ICMS criado pela Constituição de 1988, inclusive o transporte por via aérea, e que a Lei Complementar 87, cujos principais dispositivos foram transcritos em seu voto, teria previsto de forma satisfatória tanto as normas gerais do imposto (fato gerador, contribuinte, base de cálculo) quanto mecanismos para prevenção de conflitos de competência entre os entes federativos.

A respeito do exemplo dado no voto do Ministro Ilmar Galvão, relativo ao transporte de passageiros envolvendo o território de vários Estados (fl. 157), o Ministro Carlos Velloso limita-se a dizer: “ora, os incisos V, VI e XIII do art. 12 oferecem a diretriz para a solução” (fl. 166), mas não responde à pergunta sobre qual ente da federação seria competente para arrecadar o imposto, nem às demais indagações contidas no voto do Ministro Ilmar Galvão. Sobre a alegação de violação da igualdade (art. 150, II da Constituição) pelo tratamento discriminatório das empresas aéreas nacionais em face das empresas aéreas estrangeiras, o Ministro Carlos Velloso afirmou que as empresas estrangeiras não pagam o ICMS “porque não operam no território nacional. Elas só fazem transporte aéreo do exterior para o Brasil ou do Brasil para o exterior” (fl. 167), e aduziu que o art. 178 da Constituição de 1988 determina, quanto ao transporte aéreo, a observância dos acordos internacionais, atendido o princípio da reciprocidade.

Pouco mais de um ano após o indeferimento da cautelar, iniciou-se no plenário o julgamento do mérito da ADI 1.600 (Redator para o acórdão o Ministro Nelson Jobim, DJ 20.6.2003). O voto do Relator, Ministro Sydney Sanches, é curioso. Após o minucioso relatório, que consome 13 páginas, o Ministro volta a transcrever *ipsis litteris*, no voto propriamente dito, as

⁸ A cautelar foi indeferida, restando vencidos os Ministros Sydney Sanches (Relator), Nelson Jobim, Maurício Corrêa, Ilmar Galvão e Moreira Alves. O Ministro Marco Aurélio votou inicialmente pelo deferimento da cautelar, mas mudou de posição após ouvir o voto do Ministro Carlos Velloso.

longas manifestações da Presidência da República, do Senado Federal e da Receita Federal, e depois disso transcreve *ipsis litteris* o longo voto do Ministro Carlos Velloso no julgamento da cautelar, consumindo com todas essas transcrições o volume impressionante de 50 páginas. Após todas essas transcrições, o Ministro limita-se a afirmar que, mudando de posição em relação a seu voto quanto ao provimento cautelar, concorda com o conteúdo daquelas, no sentido de que “não há inconstitucionalidade nos dispositivos impugnados, da Lei Complementar, embora possam conter algumas imprecisões que, obviamente, não levam à configuração de tal vício” (fl. 1.810), agregando que essas imprecisões haveriam de ser sanadas no controle jurisdicional difuso. O voto não especifica, contudo, quais seriam essas “imprecisões”, e não explicita o motivo pelo qual tais imprecisões não chegam a constituir verdadeiras inconstitucionalidades.

Após o voto do Relator, o Ministro Nelson Jobim pediu vista, e o processo tardou mais de dois anos para voltar à pauta do plenário. O voto do Ministro Jobim, ao contrário do voto do Relator, construiu argumentos próprios para, examinando o problema jurídico vertido nos autos, propor uma solução juridicamente plausível para o caso. O voto do Ministro Jobim, após oferecer uma sistematização concisa das regras gerais sobre o ICMS (aplicação de alíquotas internas e interestaduais, diferença de alíquotas, distribuição da arrecadação para o Estado de origem e o Estado de destino, não-cumulatividade e sistema de creditamento, etc.) e sobre a aplicação dessas regras ao caso do serviço de transporte, buscou identificar cinco “inconsistências” quanto à incidência do ICMS sobre o transporte de passageiros.

A primeira inconsistência seria o fato de que, como o bilhete de transporte é emitido sempre em nome do passageiro - pessoa física, a pessoa jurídica “adquirente do bilhete para o passageiro” não poderá se creditar do imposto “para abatimento futuro” (fl. 1.840).

A segunda inconsistência seria o fato de que nunca se teria, no transporte de passageiros, espaço para a aplicação da alíquota interestadual, pois o passageiro, enquanto pessoa física, não pode ser considerado um “consumidor final localizado em outro Estado” (fl. 1.841), aplicando-se por isso, sempre, a alíquota interna do Estado onde tem início o transporte. Segundo o Ministro, isso violaria a norma constitucional que “quer assegurar que o Estado do destino participe na tributação do serviço” (fl. 1.847v).

A terceira inconsistência levantada em seu voto não se diferencia em nada da segunda (fl. 1.843-1.844).

A quarta inconsistência é, na verdade, um desdobramento da segunda, visto que o Ministro afirma que, sendo o passageiro o tomador

do serviço, não há como estabelecer qual seria o “estabelecimento destinatário do serviço”, e não há como saber, com o bilhete, se a prestação, iniciada em outro Estado, está ou não “vinculada a prestação subsequente” (fl. 1.844).

A quinta inconsistência se refere à diferença de tratamento tributário entre o transporte aéreo internacional realizado por companhias estrangeiras (isentas de imposto, conforme tratados internacionais) e a tributação, pelo ICMS, do transporte aéreo iniciado no exterior e finalizado no Brasil por intermédio de empresas nacionais (art. 12, VI da LC 87).

As quatro primeiras inconsistências, segundo o Ministro, somente se aplicam ao transporte de passageiros, visto que no transporte de cargas “aplicar-se-ão as regras sobre o crédito e o abatimento nas eventuais operações subsequentes” (fl. 1.838), bem como as regras sobre eventual incidência de alíquotas interestaduais (no caso de destinatários contribuintes do imposto) ou internas (no caso de destinatários não contribuintes do imposto).

A conclusão do voto do Ministro Jobim foi que essas inconsistências violam a Constituição: “a estruturação infraconstitucional do transporte aéreo de passageiros e as normas da LC 87/96 impedem, impossibilitam a aplicação das regras constitucionais” (fl. 1.850). Diante disso, o Ministro julgou procedente em parte o pedido para considerar “inconstitucional, como está previsto na LC. 87/96, a instituição do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo, de passageiros – intermunicipal, interestadual e internacional” (fl. 1.855), bem como considerou ser inconstitucional, com fundamento no art. 150, II da Constituição (isonomia), a exigência de ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de passageiros ou de cargas (fl. 1.862-1.863).

O voto do Ministro Nelson Jobim teve grande influência sobre seus pares, tendo sido efusivamente elogiado e apoiado integralmente pelos Ministros Maurício Corrêa, Ellen Gracie, Ilmar Galvão, Celso de Mello, Sepúlveda Pertence, Néri da Silveira e Moreira Alves. Os únicos a dissentir foram os Ministros Carlos Velloso e Marco Aurélio.

O curioso é que o Ministro Carlos Velloso, que havia liderado a corrente vencedora no julgamento da cautelar, no sentido de que as regras da LC 87 seriam suficientes para fundamentar a cobrança do ICMS sobre o transporte aéreo, não fez em seu voto qualquer esforço argumentativo no sentido de se contrapor aos argumentos lançados no voto do Ministro Nelson Jobim, limitando-se a transcrever *ipsis litteris* o seu voto proferido no julgamento da cautelar (fls. 1.930-1.938), nada lhe acrescentando.

Quanto ao voto do Ministro Marco Aurélio, tampouco nele se

encontra um claro esforço argumentativo no sentido de explicar e responder as “inconsistências” levantadas no voto do Ministro Jobim, havendo simplesmente a transcrição das normas gerais do ICMS contidas na LC 87/96 e a afirmação lacônica de que a legislação “contém balizas suficientes a entender-se atendida a exigência constitucional, levando em conta possíveis conflitos de competência” (fl. 1.887). A diferença do voto do Ministro Marco Aurélio em relação ao voto do Ministro Carlos Velloso foi que, enquanto este último julgou o pedido integralmente improcedente, o Ministro Marco Aurélio o julgou parcialmente procedente, para considerar inconstitucional a tributação do transporte aéreo internacional que não suponha “o envolvimento de transporte, já no território brasileiro, interestadual ou intermunicipal” (fl. 1.891).

1. O exame crítico do julgamento da ADI 1.600

No julgamento da ADI 1.600, houve completa ausência de esforço dialético dos votos vencidos para buscar contrastar ou contradizer os argumentos levantados no voto do Ministro Nelson Jobim, especialmente no caso do voto vencido do Ministro Carlos Velloso, que se limitou a transcrever *ipsis litteris* o voto que proferira no julgamento da cautelar, sem agregar-lhe uma linha sequer. Ora, o Ministro Velloso havia sido o condutor do entendimento majoritário no julgamento da cautelar. No julgamento do mérito, levantou-se contra sua posição um novo conjunto de argumentos, sistematizados no voto do Ministro Jobim. Diante desse quadro, seria de esperar que o Ministro Velloso, uma vez tendo optado por manter sua posição original, se esforçasse dialeticamente para responder aos argumentos do Ministro Jobim, o que, contudo, não ocorreu.

O problema deliberativo apontado no parágrafo anterior ganha mais importância quando se tem em mente que os argumentos levantados no voto do Ministro Jobim são, em sua grande maioria, extremamente frágeis. As quatro primeiras “inconsistências” levantadas em seu voto são plenamente contrastáveis, com base na própria jurisprudência do STF. Vejamos.

A primeira inconsistência levantada em seu voto seria o fato de que, como o bilhete de transporte aéreo é emitido sempre em nome do passageiro, que é uma pessoa física, a pessoa jurídica “adquirente do bilhete para o passageiro” não pode se creditar do imposto “para abatimento futuro” (fl. 1.840). Em relação a tal pretensa inconsistência, há de se fazer uma ressalva e uma pergunta. A ressalva: nem sempre a passagem é adquirida por uma pessoa jurídica “para o passageiro”; em

muitos casos, talvez a maioria deles, não há qualquer pessoa jurídica comprando ou custeando a passagem aérea (turismo familiar, por exemplo), sendo que há também muitos casos em que a pessoa jurídica adquirente do bilhete não é contribuinte do ICMS. A pergunta: uma vez que o tomador do serviço é uma pessoa física (o passageiro), o que há de inconstitucional na impossibilidade de tomada de crédito de ICMS por parte do tomador?

Na maioria dos casos, não se pode considerar, em absoluto, que o tomador do serviço seja contribuinte do imposto, pelo que nem se coloca o problema de uma eventual tomada de crédito. Mas mesmo naqueles casos em que a pessoa física é um comerciante individual, ou uma pessoa jurídica contribuinte do ICMS que compra uma passagem aérea em nome de uma pessoa física, que seja seu empregado, por exemplo, por que se deve considerar que a tomada do crédito seja uma imposição ou uma exigência constitucional? Ora, sabe-se muito bem que a jurisprudência do STF considera que a exigência constitucional básica em se tratando da não-cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2.º, I da Constituição) é o respeito ao critério do crédito físico, ou seja, ao direito de o contribuinte se apropriar do imposto cobrado na entrada de mercadorias para revenda tributada, ou na entrada de matérias primas, material de embalagem e insumos diretamente utilizados na industrialização de um produto cuja saída será tributada pelo imposto. Quanto ao direito ao crédito do imposto em situações outras, como no caso da adoção do critério do crédito financeiro, a jurisprudência do STF é pacífica no sentido de que a lei complementar, nos termos do art. 155, § 2.º, XII, *c* da Constituição é livre para franqueá-lo ou não. Veja-se, a respeito, o magistério preciso de Misabel Derzi a respeito da jurisprudência do STF acerca da não-cumulatividade do ICMS:

No RE n. 200.168 (DJ, 22.11.1996), sendo Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, também no mesmo sentido cite-se o RE n. 195.894, DJ 16.02.2001, já se delineou o posicionamento, que depois foi corroborado pelo Plenário da Corte Suprema – ADIn n. 2.325-0 – em razão do qual o crédito físico é o núcleo mínimo material do princípio da não-cumulatividade, que nem mesmo o legislador complementar poderá afastar. Assim, não é possível à lei complementar reduzir, mutilar ou deformar o crédito físico, núcleo mínimo já especificado na Constituição, dotado de operacionalidade, como norma de eficácia plena e imediata. Mas além desse núcleo de sentido mínimo, o princípio da não cumulatividade, à luz dessa jurisprudência, suporta um

sentido mais amplo e perfeitamente compatível com a norma constitucional, mas não autoexecutável, por ser dependente de regulamentação por meio de lei complementar (ou seja, o “regime de compensação do imposto”). Trata-se do direito de crédito relativo à aquisição de bens do ativo permanente, ou dos bens de uso e consumo do estabelecimento, cujo regime de compensação deverá ser disciplinado por lei complementar, conforme comanda o já citado art. 155, § 2.º, XII, c.⁹

Ou seja, o direito de a pessoa jurídica (contribuinte do imposto) adquirente do bilhete aéreo ou do passageiro (pessoa física comerciante individual e contribuinte do imposto) se apropriar do ICMS incidente sobre o transporte aéreo não se insere na sistemática do crédito físico e, por conseguinte, não é uma exigência constitucional, podendo ser ou não concedido pela lei complementar, nos termos da própria jurisprudência do STF. Não se trata, portanto, de nenhuma *inconsistência*, muito menos de uma *inconstitucionalidade*, o fato de a LC 87 não prever o direito ao crédito nessa situação.

A segunda inconsistência seria o fato de que nunca se teria, no transporte de passageiros, espaço para a aplicação da alíquota interestadual, pois o passageiro, enquanto pessoa física, não pode ser considerado um “consumidor final localizado em outro Estado” (fl. 1.841), aplicando-se por isso, sempre, a alíquota interna do Estado onde tem início o transporte. Segundo o Ministro, isso violaria a norma constitucional que “quer assegurar que o Estado do destino participe na tributação do serviço” (fl. 1.847). Também não há, aqui, qualquer inconsistência. Não é exato se afirmar que a Constituição de 1988 assegura, em todo e qualquer caso de prestação de serviço envolvendo dois Estados, “que o Estado do destino participe na tributação do serviço”, como afirmou o Ministro Jobim. A Constituição assim o exige quando se trata de “operações ou prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final localizado em outro Estado (...) quando o destinatário for contribuinte do imposto” (art. 155, § 2.º, VII e VIII da Constituição). Ora, o tomador do serviço de transporte aéreo de passageiros é uma pessoa física, que na grande maioria dos casos não pode ser tida por contribuinte do imposto. Mas mesmo naqueles casos em que se pode argumentar que o tomador do serviço é contribuinte do

⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12.ª ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2013, p. 771.

imposto, ainda assim seria inaplicável a regra constitucional da alíquota interestadual, visto não se tratar de serviço “destinado” a um estabelecimento *localizado* em outro Estado.

Portanto, nada há de inconstitucional na incidência da alíquota interna sobre o serviço de transporte aéreo de passageiros. Por outro lado, o Ministro Nelson Jobim não ofereceu em seu voto qualquer evidência quantitativa no sentido de que a incidência da alíquota interna, com a arrecadação destinada ao Estado onde tem início a prestação do serviço de transporte, gera algum tipo de prejuízo ou desequilíbrio em detrimento dos Estados menos desenvolvidos da federação. De todo modo, há precedente no sentido de que, mesmo que se configure uma situação de real perda de arrecadação para os Estados menos desenvolvidos em benefício dos Estados mais desenvolvidos, deve prevalecer a sistemática de divisão de arrecadação prevista na Constituição (ADI 4.628, DJ 24.11.2014, Relator Ministro Luiz Fux, em que se questionava um convênio, celebrado por alguns Estados, que contrariava a regra constitucional – vigente anteriormente à promulgação da EC 87 de 2015 – de que as operações interestaduais que remetiam mercadorias a destinatários não contribuintes do imposto se sujeitavam tão somente à alíquota interna do ICMS do Estado de origem).

Em relação à terceira e à quarta inconsistências levantadas no voto do Ministro Jobim, trata-se de meros reflexos ou desdobramentos da segunda inconsistência, pelo que a elas são aplicáveis as considerações *supra*.

Somente a quinta inconsistência levantada no voto do Ministro Jobim nos parece de fato um argumento de peso no sentido da inconstitucionalidade da LC 87, mas nesse caso a invalidade da incidência do ICMS sobre o transporte aéreo se restringe aos casos de transporte internacional, e enquanto persistirem os convênios de isenção das empresas estrangeiras. Nestas situações, nos parece irresponsável o argumento de que a diferença de tratamento entre as empresas estrangeiras e nacionais caracteriza de fato uma discriminação arbitrária, que não encontra justificativa em qualquer norma constitucional.

IV. O PLEITO DA CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS TRANSPORTES NA ADI 2.669

A leitura atenta do acórdão da ADI 1.600 não deixa margem a dúvidas: as razões que levaram o Ministro Jobim, e os demais Ministros que acompanharam o seu voto, a declarar a inconstitucionalidade da

cobrança do ICMS sobre o transporte aéreo de passageiros aplicam-se integralmente ao caso do transporte de passageiros por via terrestre. Com efeito, as inconsistências levantadas no voto do Ministro Jobim dizem respeito essencialmente ao fato de, sendo o tomador do serviço de transporte de passageiros uma pessoa física, inviabilizarem-se tanto o creditamento do imposto quanto a aplicação de sua alíquota interestadual, o que, segundo a maioria do plenário, “impossibilitam a aplicação das regras constitucionais” (fl. 1.850). E esse fato não se altera em se tratando do transporte de passageiros por via terrestre.

Para afastar qualquer dúvida quanto ao afirmado acima, constam dos votos do Ministro Jobim e do Ministro Ilmar Galvão, sem dúvida os que mais se debruçaram sobre tais argumentos, referências expressas no sentido de que a conclusão do julgamento “se aplica não só ao transporte aéreo de passageiros, como também ao transporte terrestre de passageiros” (fl. 1.850, voto do Ministro Jobim), e no sentido de que “o ICMS sobre transporte de pessoas permanece insuscetível de ser exigido, enquanto não devidamente disciplinado, sob os aspectos enfocados, pela lei complementar prevista no art. 146 da Constituição” (fl. 1.877, voto do Ministro Galvão). O Ministro Jobim fez questão de se referir ao transporte de passageiros por via terrestre até mesmo na parte final dispositiva de seu voto: “Deixo de declarar a inconstitucionalidade em relação ao transporte terrestre de passageiros. O tema não foi posto pela inicial” (fl. 1.855).

Diante desse quadro, era uma questão de tempo para chegar ao STF o pleito de declaração de inconstitucionalidade da incidência de ICMS sobre o transporte de passageiros pela via terrestre. Tal ocorreu com o ajuizamento da ADI 2.669, em 2002, cuja petição inicial se lastreou fortemente nos argumentos acolhidos pelo STF no julgamento da ADI 1.600, argumentos que, conforme concluíram os Pareceres de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, de um lado, e de Misabel Derzi e Sacha Calmon, de outro, ambos juntados à inicial, aplicam-se integralmente ao transporte de passageiro pela via terrestre. A inicial da ADI também se fundamenta no princípio da isonomia (as empresas de transporte rodoviário de passageiros devem ser tratadas do mesmo modo que as empresas de transporte aéreo de passageiros), no princípio da seletividade do ICMS (os serviços de transporte terrestre seriam mais essenciais do que os de transporte aéreo) e no princípio da capacidade contributiva (os usuários do transporte aéreo ostentariam maior capacidade contributiva do que os usuários do transporte terrestre).

V. A DECISÃO DO STF NO JULGAMENTO DA ADI 2.669

A relatoria da ADI 2.669 (julgamento finalizado em 5.2.2014, Redator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, acórdão publicado em 6 de agosto de 2014, pendente o julgamento do recurso de embargos de declaração oposto pela Confederação Nacional dos Transportes) coube ao Ministro Nelson Jobim, que proferira o voto central e decisivo no julgamento da ADI 1.600. Como não poderia deixar de ser, o Ministro Jobim considerou que “a norma impugnada apresenta insuficiência de identificação dos elementos fundamentais da relação tributária, o que impede a aplicação dos princípios constitucionais relativos ao ICMS” (Informativo STF 415/2006) e, “na linha do que decidido no julgamento da ADI 1.600/DF (DJU de 20.6.2003)”, julgou o pedido procedente “para declarar a inconstitucionalidade, com eficácia *ex nunc*, da instituição do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte de passageiros” (Informativo STF 415/2006), no que foi acompanhado pelo Ministro Sepúlveda Pertence e pelo Ministro Gilmar Mendes. Este último divergiu tão somente no que diz respeito à modulação dos efeitos. Segundo o voto do Ministro Gilmar Mendes, haveria de se aplicar a eficácia *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade aos casos concretos já *sub judice* no período anterior à conclusão do julgamento da ADI, visto que, “em mais de uma oportunidade, o Tribunal sinalizou a inconstitucionalidade da instituição do ICMS enquanto insuficientes as indispensáveis regras para prevenção de controvérsias entre os Estados federados” (Informativo STF 522/2008).

O primeiro voto divergente foi do Ministro Marco Aurélio. A fundamentação de seu voto é curiosa. De um lado, reconhece que a ADI 2.669 “somente surgiu ante o que decidido na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.600-8” (p.3 do voto do Ministro Marco Aurélio, fornecido gentilmente pelo seu gabinete). Por outro lado, não se anima a infirmar nenhum dos fundamentos jurídicos (as tais *inconsistências* levantadas no voto do Ministro Jobim) que levaram o Tribunal a julgar procedente a ADI 1.600, nem a argumentar que tais fundamentos jurídicos não seriam aplicáveis ao caso do transporte terrestre de passageiros. Os argumentos que apresenta para fundamentar seu voto divergente são de outra natureza: a) a decisão do STF no caso do transporte aéreo não pode ser estendida ao caso concreto porque “foi excepcionalíssima, presente a quadra vivenciada pelas empresas [companhias aéreas nacionais]”, não havendo, quanto ao caso do transporte rodoviário, “justificativa socialmente aceitável para fulminar esse tributo” (p.2); b) caso deferido o pedido das empresas rodoviárias,

surgirá uma “casta empresarial”, que não estará “compelida ao recolhimento do ICMS e não estará também (...) compelida a satisfazer o imposto sobre serviço” (p.2).

Após o voto do Ministro Marco Aurélio, e ultrapassado um longo pedido de vista por parte do Ministro Joaquim Barbosa, este apresentou seu voto na sessão plenária de 5.2.2014. No início de seu voto, o Ministro Joaquim Barbosa comete um pequeno equívoco: afirma que o objeto da ação se refere ao ICMS sobre transporte terrestre interestadual e intermunicipal de passageiros “e de cargas”, não obstante a ação se referir somente ao transporte de passageiros. Após rememorar os fundamentos do voto do Ministro Nelson Jobim, o argumento principal com o qual o Ministro Joaquim Barbosa considera improcedente o pedido é o de que as apontadas inconstitucionalidades presentes no voto do Ministro Jobim decorrem de uma “alegada falta de obrigações acessórias” na LC 87 que permitam, por exemplo, “o exercício do direito ao crédito do imposto”; contudo, argumenta o Ministro Barbosa, a tarefa de definir obrigações acessórias é do legislador ordinário de cada ente federativo, e não do legislador complementar. Segundo o voto do Ministro Barbosa, bastaria que a legislação ordinária definisse deveres de obrigação acessória e outras “providências instrumentais”, que determinassem a correta identificação do “destinatário do serviço” e do “adquirente do bilhete”, para que as inconsistências apontadas no voto do Ministro Jobim fossem vencidas. Não se trataria, portanto, de uma omissão do legislador complementar, e sim de uma omissão do legislador ordinário.

Com relação ao argumento de que, por isonomia, as empresas de transporte rodoviário de passageiros deveriam ter o mesmo tratamento, quanto ao ICMS, das empresas de transporte aéreo de passageiros, o Ministro Joaquim Barbosa afirmou que os ambientes econômico, regulatório e concorrencial de ambos os modais de transporte seriam bem distintos.

Acompanharam o voto do Ministro Joaquim Barbosa os Ministros Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Luiz Fux e Ricardo Lewandowski. O Ministro Celso de Mello, último a votar, se limitou a afirmar que acompanhava o voto do Ministro Nelson Jobim, mas não se animou a contrastar os argumentos lançados no voto do Ministro Joaquim Barbosa. Ficaram, portanto, na corrente vencida, os Ministros Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Gilmar Mendes e Celso de Mello. Não votou o Ministro Teori Zavascki.

1. O exame crítico do julgamento da ADI 2.669

A primeira crítica a se fazer a respeito da prestação jurisdicional na ADI 2.669 é quanto ao fato de terem decorrido nada menos do que oito anos entre a sessão plenária em que foi colhido o primeiro voto e a sessão plenária em que foi colhido o derradeiro voto no julgamento da ADI 2.669. Tal se deu principalmente em virtude de dois longuíssimos pedidos de vista: um do Ministro Gilmar Mendes, que durou dois anos e meio, e outro do Ministro Joaquim Barbosa, que durou cinco anos e meio.

A segunda crítica se dirige à fundamentação, a nosso ver deficiente, dos votos dos Ministros Marco Aurélio e Joaquim Barbosa.

Quanto ao voto do Ministro Marco Aurélio, nos parece errôneo o raciocínio segundo o qual a decisão do STF no caso do transporte aéreo não pode ser aplicada ao caso do transporte terrestre em virtude do fato de que a difícil situação financeira das companhias aéreas constituiu situação excepcionalíssima, que não se repetiria no caso das empresas rodoviárias. Não cabe ao STF – que nem mesmo teria competência técnica para tanto – verificar se a excepcionalidade de uma situação financeira negativa vivenciada por determinado grupo econômico se repete ou não com relação a outro grupo econômico. Tal raciocínio coloca em xeque a própria seriedade e legitimidade da decisão do STF na ADI 1.600, pois sugere que o atendimento do pleito das companhias aéreas foi motivado muito mais por uma “justificativa socialmente aceitável” – a alegada dificuldade financeira das empresas – do que por argumentos jurídicos sólidos.

Por outro lado, ainda analisando o voto do Ministro Marco Aurélio, tampouco é correto defender que se deve exigir o ICMS sobre o transporte terrestre de passageiros porque, caso contrário, não incidirá qualquer tributo sobre tal atividade. Ora, se o contribuinte alega que determinada incidência tributária é inconstitucional, há que analisar seriamente os fundamentos de tal alegação, independentemente de haver ou não um tributo, por assim dizer sobressalente, sobre a atividade do contribuinte, caso se chegue à conclusão de que sua argumentação jurídica é procedente. Aliás, a valer esse argumento do Ministro Marco Aurélio, o STF teria, então, criado uma casta empresarial – das empresas de transporte aéreo de passageiros – no julgamento da ADI 1.600, pois essas empresas tampouco recolhem ISSQN sobre sua atividade.

Quanto ao voto do Ministro Joaquim Barbosa, seu argumento principal não identificou corretamente os fundamentos jurídicos do voto do Ministro Nelson Jobim. Lendo-se o voto do Ministro Jobim, vê-se claramente que suas alegações de que a LC 87 era inconstitucional não se

relacionavam ao funcionamento de mecanismos de informação ligados ao estabelecimento de obrigações acessórias a cargo do contribuinte.

Veja-se, por exemplo, o argumento do Ministro Jobim de que, no transporte de passageiros, seria inconstitucional a aplicação constante da alíquota interna. Segundo o Ministro Jobim, isso se daria não por falta de conhecimento do domicílio do passageiro, e sim porque “O passageiro não tem localização. Tem domicílio ou residência. Quem tem localização é o estabelecimento de empresa” (fl. 1.841 do acórdão da ADI 1.600).

O Ministro Joaquim Barbosa, em vez de ter explorado a fragilidade do mérito da argumentação constitucional do Ministro Jobim quanto às quatro primeiras inconsistências apontadas em seu voto (vide item 3.1 *supra*), acabou se confundindo quanto ao que o Ministro Nelson Jobim verdadeiramente afirmou em seu voto.

É curioso que o Ministro Celso de Mello, que participou de todos os julgamentos estudados neste artigo – ADI 1.089, ADI 1.600 e ADI 2.669 – não tenha se dado conta do fato de que os argumentos do Ministro Nelson Jobim quanto à inconstitucionalidade da LC 87 estavam sendo expostos de maneira equivocada no voto do Ministro Joaquim Barbosa.

Também é curioso notar o seguinte: todos os Ministros (Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence e Celso de Mello) que compuseram a corrente vencedora no julgamento da ADI 1.600, e votaram no julgamento da ADI 2.669, reconheceram que os mesmos fundamentos jurídicos que levaram ao deferimento do pleito da primeira levavam também ao deferimento do pleito da segunda ação. Os votos majoritários pela improcedência da ADI 2.669 partiram de um Ministro que restou vencido no julgamento da ADI 1.600 (Marco Aurélio) e de Ministros que não votaram no julgamento da ADI 1.600, pois ingressaram no Tribunal em período posterior. Ou seja, foi determinante para o resultado final do julgamento o fato de a ADI 2.669 ter demorado nada menos do que 12 anos para ser julgada (o julgamento, realizado em 2014, ainda não terminou, estando pendente de apreciação o recurso de embargos de declaração oposto pela Confederação Nacional dos Transportes). Tivesse sido ela julgada quando ainda estavam na Corte os Ministros que tomaram parte no julgamento da ADI 1.600, o resultado muito provavelmente teria sido pela procedência da ação.

VI. CONCLUSÃO

Foi inequívoco o propósito do poder legislativo de propiciar aos Estados e ao Distrito Federal uma importante fonte de arrecadação que

não vinha sendo explorada pela União no período anterior à CF de 1988: a tributação dos transportes por via aérea. Essa iniciativa do legislativo foi frustrada pelo STF uma primeira vez, com o julgamento da ADI 1.089 (relativa ao Convênio ICMS 66/1988), e uma segunda vez, com o julgamento da ADI 1.600 (relativa à Lei Complementar 87/1996).

No julgamento do mérito da ADI 1.600, o voto do Ministro Nelson Jobim, que contou com um grau de sistematização e detalhamento da legislação tributária pouco comum nos julgamentos do STF, impressionou enormemente os demais Ministros, que deixaram de perceber as claras inconsistências de seu raciocínio, tendo contribuído, para tanto, o fato de o Ministro Carlos Velloso, que liderara a corrente contrária ao Ministro Jobim no julgamento da medida cautelar, não ter escrito uma linha sequer para, no julgamento do mérito, rebater o potente voto do Ministro Jobim.

Os fundamentos jurídicos que prevaleceram no caso do julgamento pela procedência da ADI 1.600 (que beneficiou as empresas de transporte aéreo de passageiros), não obstante questionáveis em seu mérito, são plenamente aplicáveis ou extensíveis ao pleito formulado pelas empresas de transporte terrestre de passageiros na ADI 2.669. Contudo, o fato de a grande maioria dos Ministros que votaram na ADI 2.669 não ter votado na ADI 1.600 permitiu que ocorresse uma virada jurisprudencial.

Essa virada jurisprudencial não foi assumida como tal pelos novos Ministros, que tampouco identificaram corretamente os argumentos formulados pela corrente vencedora na ADI 1.600. O resultado de todo esse imbróglio, que indica sérios problemas quanto ao desempenho deliberativo do STF, especialmente em matéria tributária, é que, por culpa exclusiva do Tribunal, vigoram atualmente dois regimes completamente distintos para a tributação de atividades que, do ponto de vista de seu encaixe na legislação constitucional e infraconstitucional do ICMS, são rigorosamente iguais: a prestação de serviços de transporte de passageiros por via terrestre é normalmente tributada, enquanto a prestação de serviços de transporte de passageiros por via aérea permanece desonerada.

VII.REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12.^a ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2013.

GODOI, Marciano Seabra de. Imunidade Recíproca e Ordem Econômica: o Caso da Cessão do Uso de Bens Imóveis de Propriedade dos Entes Públicos e o IPTU. In: Valdir de Oliveira Rocha (Org.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, Vol.15.** São Paulo, SP: Dialética, 2011.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a curiosa diferença de tratamento tributário entre transporte de passageiros por vias aérea e terrestre
The Brazilian Supreme Court's precedents ant the curious taxing difference on the air and inland passenger transport
Submetido em: 2016-07-11
Aceito em: 2016-07-18