



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**CURSO DE DIREITO**

**SÁVIO HERCÍLIO VIEIRA TORRES**

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA RESOLUÇÃO N.º 13/2012 DO**  
**SENADO FEDERAL**

**FORTALEZA**

**2013**

SÁVIO HERCÍLIO VIEIRA TORRES

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA RESOLUÇÃO N.º 13/2012 DO SENADO  
FEDERAL

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

FORTALEZA

2013

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

- 
- T693a Torres, Sávio Hercílio Vieira.  
Análise da constitucionalidade da resolução n.º 13/2012 do Senado Federal / Sávio Hercílio Vieira Torres. – 2013.  
78 f. : enc. ; 30 cm.
- Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2013.  
Área de Concentração: Direito Tributário.  
Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.
1. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. 2. Direito tributário - Brasil. 3. Inconstitucionalidade das leis. I. Cintra, Carlos César Sousa (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

SÁVIO HERCÍLIO VIEIRA TORRES

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA RESOLUÇÃO N.º 13/2012 DO SENADO  
FEDERAL

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

Aprovado em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)

Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo

Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho

Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus, por tudo.

Aos meus pais, Sílvio e Terezinha, pelo amor incondicional, pela cobrança sadia e pelo incentivo constante.

À minha madrinha, Marilac (*in memoriam*), por sua inigualável vontade de viver, com quem aprendi que o importante é ter sempre o sorriso no rosto, independente de qualquer situação.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida, por guiar meus passos nos rumos certos da vida.

Ao Professor Carlos César Sousa Cintra, por ter orientado de maneira irretocável o presente trabalho, participando ativamente de todas as etapas do desenvolvimento da pesquisa, estando sempre à disposição para colaborar com valiosas orientações e críticas construtivas.

Aos Professores Hugo de Brito Machado Segundo e Francisco de Araújo Macedo Filho, por terem aceitado prontamente o convite para participar da banca examinadora do presente trabalho e pelo carinho com que tratam a todos os seus alunos.

Aos meus pais, Sílvio e Terezinha, exemplos de superação, caráter, honestidade e retidão, pelo amor incondicional, pelo amparo material e afetivo que me possibilitaram alcançar meus objetivos e por todos os ensinamentos.

Ao meu irmão, Sílvio César, pela amizade e pelo amor fraterno sempre demonstrados.

Aos meus avós, tias, tios pelo carinho que recebi em todos os anos de minha vida e pelo incentivo constante.

Aos meus primos, em especial Germano Vieira, Glauber Vieira, Alan Vieira, Ítalo Vieira e Thiago Torres, verdadeiros irmãos, por nossa união inabalável e por todos os bons momentos vividos desde a infância.

À minha namorada, Lillian Mesquita, cujo amor surgiu a caminho da Faculdade, pela amizade, companheirismo, apoio e estímulo incessantes durante toda essa caminhada, e por compreender minha ausência durante a elaboração deste trabalho.

Aos meus grandes amigos do FFC: Breno Pinheiro, Bruno Saraiva, Dudu Ponte, Henrique Bessa, João Victor, Lucas Arcanjo, Rafael Barros, Renan Tomaz e Vinícius Machado, pela amizade sólida construída.

Aos amigos e colegas de Faculdade, em especial Pedro Alcantara, Fernando Henrique, Jacks Filho, Vicente Leite, Thiago Alencar, Rafael Veras, Gabriel Peixoto, dentre outros que não foram mencionados por falta de espaço, pessoas que tornaram essa fase da vida ainda mais especial e marcante.

Aos colegas e chefes de estágio, em especial à Dra. Roberta Quaranta e Dr. Raimilan Seneterri, que tanto contribuíram na minha formação profissional.

À Mônica Muniz, professora dos tempos de Cursinho de Antares, por disponibilizar precioso tempo de suas férias para revisar este trabalho.

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a constitucionalidade da Resolução N.º 13/2012 através da qual o Senado Federal fixou a alíquota interestadual do ICMS para as operações com produtos importados em 4%. A resolução tem a finalidade acabar com a “guerra dos portos” através do desestímulo à concessão unilateral de benefícios fiscais pelos Estados. O estudo analisa a constitucionalidade da resolução sob três perspectivas: da competência do Senado Federal para fixar alíquota interestadual do ICMS com finalidades extrafiscais; a constitucionalidade em face da vedação constitucional ao tratamento diferenciado em razão da procedência ou destino de bens e mercadorias (art. 152 da CF/1988) e a constitucionalidade em face do objetivo de redução das desigualdades regionais (art. 3º, III da CF/1988). Através de pesquisa de caráter bibliográfico, o estudo permitiu concluir que a Resolução N.º 13/2012 é constitucional. Os resultados mostraram que o Senado Federal possui competência para fixar alíquota interestadual do ICMS com finalidade extrafiscal. Além disso, a resolução não viola o disposto no art. 152 da CF/1988, tendo em vista que a vedação nele contida não se aplica ao Senado Federal e a resolução não estabelece cargas tributárias diferenciadas entre produtos nacionais e importados. Acerca do objetivo fundamental de redução das desigualdades regionais, a pesquisa não pôde concluir pela constitucionalidade ou inconstitucionalidade da resolução em razão da impossibilidade de aferir os efeitos da resolução para os Estados em termos de arrecadação, nem os efeitos na distribuição das riquezas entre as unidades da Federação.

Palavras-chave: ICMS. Constitucionalidade. Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal.

## **ABSTRACT**

This study aims to analyze the constitutionality of Resolution No. 13/2012 by which the Senate set to interstate rate of ICMS (a kind of Value-Added Tax) for operations with imported products in 4%. The resolution is intended to end the "war of the ports," by discouraging the unilateral grant of tax benefits by states. The study examines the constitutionality of the resolution from three perspectives: the competence of the Senate to fix interstate rate of ICMS extrafiscal purposes, the constitutionality in view of the constitutional prohibition against differential treatment on grounds of origin or destination of goods and services (art. 152, CF/1988) and constitutionality in view of the objective of reducing regional inequalities (art. 3, III, CF/1988). Through bibliographical research, the study concluded that Resolution No. 13/2012 is constitutional. The results showed that the Senate has the power to set interstate rate of ICMS extrafiscal purpose. Besides, the resolution does not violate the provisions of art. 152 of CF/1988, considering that the seal contained herein does not apply to the Senate and the resolution does not constitute tax burdens differentiated between domestic and imported products. About the fundamental objective of reducing regional inequalities, the research can not conclude that the constitutionality or unconstitutionality of the resolution on the grounds of impossibility and measure the effects of the resolution to the States in terms of revenue and also the effects on the distribution of wealth between units Federation.

**Keywords:** ICMS. Constitutionality. Resolution No. 13/2012 of the Senate.



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AL/ES	Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Espírito Santo
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CAMEX	Câmara de Comércio Exterior
CF/1988	Constituição Federal de 1988
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
PIB	Produto Interno Bruto
STF	Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2 ASPECTOS GERAIS DO ICMS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....</b>	<b>11</b>
<b>2.1 Do Estado Federal e do Federalismo Fiscal .....</b>	<b>12</b>
<b>2.2 O ICMS na Constituição Federal de 1988.....</b>	<b>15</b>
<i>2.2.1 Competência Tributária.....</i>	<i>16</i>
<i>2.2.2 Princípio da não-cumulatividade .....</i>	<i>18</i>
<i>2.2.3 Competência do Senado para fixação de alíquotas .....</i>	<i>23</i>
<i>2.2.4 O ICMS nas operações interestaduais .....</i>	<i>25</i>
<b>2.3 O papel do CONFAZ na concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS.....</b>	<b>27</b>
<b>3 PRINCIPAIS IMPACTOS DA RESOLUÇÃO N.º 13/2012 DO SENADO FEDERAL NO CONTEXTO DE GUERRA FISCAL.....</b>	<b>32</b>
<b>3.1 A guerra fiscal no Brasil .....</b>	<b>32</b>
<i>3.1.2 Principais efeitos.....</i>	<i>37</i>
<i>3.1.3 A “guerra dos portos”.....</i>	<i>40</i>
<b>3.2 Da Resolução n.º 13/2012 do Senado Federal .....</b>	<b>42</b>
<i>3.2.1 Finalidade e aplicação.....</i>	<i>42</i>
<i>3.2.2 Da unificação de alíquota e seus efeitos .....</i>	<i>45</i>
<i>3.2.3 Problemas decorrentes da Resolução n.º 13/2012 do Senado Federal.....</i>	<i>46</i>
<b>4 DA ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA RESOLUÇÃO N.º 13/2012 DO SENADO FEDERAL .....</b>	<b>51</b>
<b>4.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4858/2012 .....</b>	<b>51</b>
<b>4.2 Da competência do Senado Federal para fixar alíquota interestadual do ICMS com finalidades extrafiscais .....</b>	<b>58</b>
<b>4.3 Da Constitucionalidade em face da vedação constitucional ao tratamento diferenciado em razão da procedência ou destino de bens e mercadorias.....</b>	<b>61</b>
<b>4.4 Da Constitucionalidade em face do objetivo de redução das desigualdades regionais .....</b>	<b>66</b>
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>71</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>75</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa analisar a constitucionalidade da Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal que modificou a alíquota interestadual do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) aplicável às operações com bens e mercadorias importados do exterior que não tenham sido submetidos a processo de industrialização ou, se submetidos, que tenham conteúdo de importação superior a 40%.

Através da Resolução N.º 13/2012, o Senado Federal fixou a alíquota interestadual aplicável às mencionadas operações em 4%. Com isso, buscou desestimular a concessão unilateral de incentivos fiscais por parte dos Estados com o intuito de atrair investimentos de empresas importadoras para seus territórios. A finalidade da medida foi, em último caso, extinguir a “guerra dos portos”, uma das vertentes do fenômeno conhecido como guerra fiscal.

No capítulo primeiro, abordaremos aspectos gerais do ICMS no Sistema Tributário Nacional, especialmente o seu regramento na Constituição Federal de 1988. Serão analisadas as características do Estado Federal e do Federalismo Fiscal, a fim de se apreender o sistema de tributação adotado no Brasil e o modo como é garantida a autonomia financeira dos entes subnacionais.

Além disso, serão objeto de estudo os aspectos constitucionais do ICMS, tais como: a competência tributária; o princípio da não-cumulatividade e o sistema de créditos e débitos de ICMS; a competência do Senado Federal para fixar alíquotas máximas, mínimas e interestaduais; bem como a sistemática de tributação do ICMS nas operações interestaduais. Encerrando o primeiro capítulo, abordaremos o papel do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) na concessão de benefícios fiscais.

No capítulo segundo, discorreremos acerca da guerra fiscal no Brasil, relatando no que consiste esse fenômeno, quais suas causas e seus efeitos para a Federação. Analisaremos, ainda, os aspectos relativos à “guerra dos portos”, cuja extinção consiste no objetivo principal da Resolução N.º 13/2012.

Ainda nesse capítulo, será objeto de estudo a Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal. Serão abordadas a sua finalidade, o teor de seus dispositivos, os casos em que deverá ser aplicada e as mudanças decorrentes de sua aplicação.

Ademais, será analisada a forma através da qual se pretendeu acabar com a “guerra dos portos”, ocasião em que serão estudados os efeitos da redução e unificação da

alíquota interestadual do ICMS nas operações com bens e mercadorias importados. Não serão deixados de lado os problemas decorrentes da aplicação da resolução, tais como o acúmulo de créditos de ICMS e a quebra de sigilo de informações comerciais das empresas.

No capítulo terceiro, faremos considerações a respeito dos argumentos expostos na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) n.º 4858/2012, proposta pela Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santos (AL/ES), ainda em trâmite no Supremo Tribunal Federal (STF).

Por derradeiro, será analisada a constitucionalidade da Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal sob três aspectos:

- a) a competência do Senado Federal para fixar alíquota interestadual do ICMS com finalidades extrafiscais;
- b) a possível violação à vedação constitucional ao tratamento tributário diferenciado em razão da procedência ou destino dos bens e mercadorias; e
- c) em face do objetivo fundamental de redução das desigualdades regionais.

## 2 ASPECTOS GERAIS DO ICMS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) ocupa lugar de destaque no cenário tributário nacional, especialmente em função de sua alta relevância econômica, uma vez que constitui a principal fonte de receita dos Estados da Federação<sup>1</sup>.

Em virtude de tal importância para as receitas estaduais, aliada a outros fatores apontados pelos estudiosos, surgiu intensa disputa entre os Estados pela arrecadação do imposto, fenômeno apelidado de “guerra fiscal”. Buscando combater esse fenômeno, foi editada a Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal.

No campo de repartição das competências tributárias, característica marcante dos Estados Federais, a Constituição Federal de 1988(CF/1988) reservou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituição do ICMS nos termos do seu art. 155, II<sup>2</sup>. Além disso, a Carta Política dispôs sobre uma série de particularidades relativas ao imposto, dentre as quais serão objeto de estudo deste capítulo: o princípio da não-cumulatividade (art. 155, §2º, I da CF)<sup>3</sup>, a competência do Senado Federal para fixação de alíquotas (art. 155, §2º, IV e V da CF)<sup>4</sup> e o mecanismo de arrecadação do ICMS nas operações interestaduais (art. 155, §2º, VII e VIII da CF)<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> A título de exemplo, nos exercícios de 2011 e 2012, a arrecadação de ICMS representou 93,83% e 93,75%, respectivamente, da arrecadação tributária total do Ceará (CEARÁ, 2013). No Estado do Rio de Janeiro, o total arrecadado a título de ICMS representou 83,08% e 81,90% da receita tributária total do Estado nos anos de 2011 e 2012 (RIO DE JANEIRO, 2013).

<sup>2</sup> 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;

<sup>3</sup> Art. 155. [...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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

<sup>4</sup> Art. 155. [...]

§ 2.º [...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

<sup>5</sup> Art. 155. (...)

§ 2.º (...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

Também abordaremos neste capítulo o papel do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) na concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

## 2.1 Do Estado Federal e do Federalismo Fiscal

A forma de Estado define, nos dizeres de José Afonso da Silva (2009, p.98), o “modo de exercício do poder político em função do território”. Há, basicamente<sup>6</sup>, duas formas de Estado: o Estado unitário e o Estado federal.

O Estado federal é caracterizado pela divisão espacial de poderes, de modo que o exercício do poder político no território é distribuído entre dois ou mais entes internos e autônomos chamados de entes federados. Contrapõe-se, assim, ao Estado unitário, no qual há unidade de poder sobre o território, muito embora possa haver descentralização de poder nesta forma de Estado<sup>7</sup>.

A doutrina aponta uma série de características comuns a toda Federação. Ficamos com a relação sistematizada por Pedro Lenza (2009, p. 291):

- **descentralização política:** a própria constituição prevê núcleos de poder político, concedendo autonomia para os referidos entes;
- **constituição rígida como base jurídica:** fundamental a existência de uma constituição rígida no sentido de garantir a distribuição de competências entre os entes autônomos, surgindo, então, uma verdadeira **estabilidade institucional**;
- **inexistência do direito de secessão:** não se permite, uma vez criado o pacto federativo, o direito de separação, de retirada. Tanto é que, só a título de exemplo, no Brasil, a CF/88 estabeleceu em seu art. 34, I, que a tentativa de retirada ensejará a decretação da intervenção federal no Estado “rebelante”. Eis o **princípio da indissolubilidade do vínculo federativo**, lembrando, inclusive, que a forma federativa de Estado é um dos limites materiais ao poder de emenda, na medida em que, de acordo com o art. 60, § 4.º, I, não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a **forma federativa de Estado**;
- **soberania do Estado federal:** a partir do momento que os Estados ingressam na Federação perdem soberania, passando a ser autônomos. Os entes federativos são, portanto, autônomos entre si, de acordo com as regras constitucionalmente previstas, nos limites de sua competência; a **soberania**, por seu turno, é característica do todo, do ‘país’, do Estado federal, no caso do Brasil, a **República Federativa do Brasil**;
- **auto-organização dos Estados-membros:** através da elaboração das constituições estaduais (*vide* art. 25 da CF/88);

---

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

<sup>6</sup> José Afonso da Silva (2009, p. 99) aponta o desenvolvimento de uma terceira forma de Estado: o Estado regional ou Estado autonômico.

<sup>7</sup> A esse respeito, preceitua José Afonso da Silva (2009, p.99): “É certo que o *Estado unitário* pode ser descentralizado e, geralmente, o é, mas essa descentralização, por ampla que seja, não é de tipo federativo, como nas federações, mas de tipo autárquico, gerando uma forma de *autarquia territorial* no máximo, e não uma *autonomia político-constitucional*, e nele as coletividades internas ficam na dependência do poder unitário, nacional e central.” (grifos do autor)

- **órgão representativo dos Estados-membros:** no Brasil, de acordo com o art. 46, a representação dá-se através do Senado Federal;
- **guardião da Constituição:** no Brasil, o STF. (grifos do autor)

A CF/1988 adotou a Federação como forma do Estado brasileiro, conforme dispõe em seu art. 1º, *caput* (BRASIL, 1988): “A República **Federativa** do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito” (grifamos).

A República Federativa do Brasil, seguindo o modelo de Estado Federal, é organizada através da repartição constitucional de competências entre os entes federados, os quais, apesar de serem despidos de soberania, possuem autonomia política e poder de auto-organização. Desse modo, Estados, Distrito Federal e Municípios podem criar suas próprias leis, observados os limites de competência delineados na Constituição Federal.

Além das autonomias política e administrativa dos entes federados, outra importante característica do Estado Federal é a atribuição de autonomia financeira aos entes, possibilitando-lhes prover os recursos necessários ao exercício daquelas autonomias<sup>8</sup>. Nesse sentido, preleciona Hugo de Brito Machado (2011, p.24):

Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita.

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

Diante do reconhecimento da primazia do exercício da atividade econômica pela iniciativa privada, coube ao Estado (em sentido *latu*) a prerrogativa do exercício da atividade tributante como principal forma de sustentação econômica da máquina estatal. Especialmente em relação aos Estados-membros, é da arrecadação dos tributos inseridos no âmbito de sua competência tributária que é extraída a maior parte dos recursos utilizados no desempenho das atribuições a ele cometidas na Constituição Federal de 1988 e legislação infraconstitucional.

---

<sup>8</sup> Nesse sentido é o pensamento de Carvalho Pinto *apud* José Maurício Conti (2001, p. 15): “Subtrair, portanto, a independência financeira a uma unidade a que se queira atribuir efetiva autonomia político-administrativa, seria negar-lhe o elemento substancial dessa própria autonomia, assim como o procedimento inverso importaria em outorgar-lhe condições de vida própria, extensivas ou remarcantes desse atributo”.

Além da arrecadação de tributos sob sua competência, os entes federativos contam com outra considerável fonte de recursos<sup>9</sup>. A Constituição Federal de 1988 (arts. 157 a 159) garante aos entes subnacionais a participação nos frutos da arrecadação de alguns tributos de outra pessoa política, mecanismo denominado **repartição de receitas tributárias**, como bem ensina Roque Antonio Carraza (2008, p. 668). A título de exemplo, podemos citar o direito de participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios no “produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza” (art. 157, I, e 158, I, da CF)<sup>10</sup> e o direito dos Municípios localizados em determinado Estado à percepção de vinte e cinco por cento do ICMS por ele arrecadado (art. 158, IV, da CF)<sup>10</sup>.

A autonomia financeira dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, portanto, é garantida basicamente pelas receitas decorrentes da tributação promovida por cada ente no âmbito de sua competência tributária e pelo mecanismo de repartição de receitas tributárias, através do qual se confere à determinada pessoa política o direito à participação na arrecadação de tributo de outra.

O Federalismo Fiscal está relacionado precisamente ao exercício da autonomia financeira. Trata da forma de como se organiza o Estado Federal em busca do equilíbrio entre as atribuições conferidas a cada ente (prestação de serviços públicos de saúde, educação, segurança, assistência social, dentre outros) e a respectiva forma de financiamento. Nesse sentido, precisas são as palavras de Vera Martins Silva (1995 *apud* CONTI, 2001, p. 27):

O federalismo é um tipo de regime político onde há várias instâncias governamentais presentes. O federalismo fiscal é a forma como essas instâncias se organizam em termos de atribuições de encargos e receitas para a execução das funções governamentais.

---

<sup>9</sup> No caso dos Municípios, as transferências a título de repartição de receitas de tributos de competência dos Estados e da União podem superar a própria receita tributária do Município, a exemplo de Fortaleza-CE no exercício financeiro de 2012 (FORTALEZA, 2012).

<sup>10</sup> “Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; [...]

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.”



Reconhecida a atividade tributante como principal fonte de recursos dos entes subnacionais e considerada a necessidade de garantir a autonomia financeira de cada unidade subnacional, verifica-se que a CF/1988 busca delimitar da forma mais precisa o âmbito sobre o qual cada ente poderá exercer sua atividade exacional, como bem destaca Roque Antonio Carraza (2009, p. 29):

Em matéria tributária, o legislador constituinte pátrio adotou a técnica de prescrever, de modo exaustivo, as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação. Forjou, portanto, um sistema rígido de distribuição de competências. Deste modo, os entes políticos só podem atuar dentro dos estritos termos da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal, uma vez que dela recebem não o poder tributário, mas, sim, uma parcela deste poder, bastante limitada pelas normas que disciplinam seu exercício.

Constata-se, ademais, que a Constituição Federal de 1988, mais do que simplesmente delimitar a competência tributária de cada ente da Federação, dispôs sobre uma série de particularidades e de limitações a serem observadas pelas pessoas políticas ao instituir os tributos sob sua competência.

Em razão de corte metodológico, analisaremos no tópico seguinte algumas dessas particularidades constitucionais relativas ao ICMS necessárias à compreensão do objeto central do presente estudo, quais sejam: competência tributária para instituição do ICMS, o princípio da não-cumulatividade, a competência do Senado Federal para fixação de alíquotas e a incidência e repartição de receita do ICMS nas operações interestaduais.

## **2.2 O ICMS na Constituição Federal de 1988**

Como exposto no tópico anterior, a Constituição Federal de 1998 não se limitou a determinar a competência tributária da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. O legislador constituinte entendeu por bem fixar, na norma fundamental, uma série de aspectos a serem observadas pelo legislador ordinário (estadual, municipal e distrital) nas normas de criação dos tributos. Elizabeth Nazar Carraza (1976, p. 56 *apud* CARRAZA, 2009, p. 32-33) aponta uma série de parâmetros definidos na Lei Fundamental a serem observados pelo legislador ordinário:

Deve, (*o legislador*), portanto, verificar, na própria Carta Magna: *a*) qual o fato ou o conjunto de fatos sobre os quais pode incidir o tributo (balizas do aspecto material); *b*) até que ponto é livre na escolha do sujeito passivo da exação (contornos do aspecto pessoal); *c*) qual o âmbito de validade espacial e quais as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato impositivo (limitações ao aspecto espacial); e *d*) quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo (parâmetros do aspecto temporal).

No que diz respeito ao ICMS, o legislador constituinte concentrou no §2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) os aspectos de observância obrigatória pelo legislador estadual e distrital. Dentre as balizas elencadas, podemos destacar: a) o princípio da não-cumulatividade (art. 155, §2º, I da CF/88); b) hipóteses de isenção (art. 155, §2º, II da CF/88); c) a seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços (art. 155, §2º, III da CF/88); e d) a competência do Senado Federal para fixação de alíquotas do imposto (art. 155, §2º, IV e V da CF/88).

### **2.2.1 Competência Tributária**

Antes de analisar a competência tributária para instituição do ICMS, urge delinear o que propriamente se entende por competência tributária e qual sua razão de existir.

Primeiramente, há de se ressaltar que, no Brasil, os entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) não detêm *poder tributário*, apenas *competência tributária*. O primeiro traduz uma ideia de inexistência de limites, ou seja, o detentor do poder de tributar tudo pode em matéria tributária. Com a estruturação do Estado pela Constituição, tal poder é delimitado e repartido entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal, ganhando a denominação de competência tributária a “quota-parte” do todo (poder de tributar). Nesse sentido são válidas as lições de Hugo de Brito Machado (2011, p. 28) e Roque Antonio Carraza (2008, p. 489-490).

Deixando de lado a relação entre poder de tributar e competência tributária, Roque Antonio Carraza (2008, p. 491) define esta como “a possibilidade de criar *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”.

No que se refere à sua razão de existir, a repartição de competências tributárias está intrinsecamente ligada ao próprio princípio federativo, sendo deste o instrumento mediante o qual os entes da Federação mantêm entre si uma relação jurídica isonômica. Através da repartição do poder de tributar, ou seja, da atribuição de competência tributária a cada ente federativo é que se resguarda a autonomia financeira de cada ente, condição necessária ao exercício das autonomias política e administrativa.

Na delimitação do poder de tributar através da instituição de impostos, a Constituição Federal de 1988 utiliza-se do critério material. O texto constitucional descreve

objetivamente determinados fatos que poderão ser colocados nas hipóteses de incidência dos impostos de seus entes federativos, como ensina Roque Antonio Carraza (2009, p. 34).

Seguindo esse critério, o legislador constitucional conferiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS, nos termos do art. 155, II da CF/88 (BRASIL, 1988):

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#) (...)

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; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

Não obstante o dispositivo ora transcrito permita ao intérprete concluir facilmente tratar-se o ICMS um imposto de competência estadual e distrital, não podemos olvidar da possibilidade de instituição desse imposto pela União, nos termos dos arts. 147 e 154, II, da Carta Magna:

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Art. 154. A União poderá instituir:

(...)

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Desse modo, tem-se que a União poderá instituir o ICMS em duas hipóteses: a primeira (art. 147 da CF) consiste na competência da União para instituir impostos estaduais, dentre os quais se inclui o ICMS, nos Territórios Federais (hoje inexistentes); a segunda hipótese (art. 154, II, da CF), por sua vez, trata-se de dispositivo que abre a possibilidade de criação de impostos pela União em caso de guerra externa ou de sua iminência.

Desse modo, conclui-se que a competência para instituição do ICMS cabe, em regra, aos Estados e ao Distrito Federal (art. 155, II, da CF), o que lhe confere a característica de ser um imposto estadual e distrital. Em casos específicos (arts. 147 e 154, II, da CF), contudo, também a União está autorizada a criar e a cobrar o tributo em estudo.

Feitas as considerações necessárias à compreensão do objeto de estudo do presente trabalho no que toca à competência para criação e arrecadação do ICMS, passamos à análise do princípio da não-cumulatividade, outra matéria de grande relevância para a compreensão do tema.

### 2.2.2 Princípio da não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade é uma das características marcantes do ICMS traçadas na Constituição Federal. Apesar da incumulatividade também ser afeta a outras espécies tributárias (IPI, PIS e Cofins), o legislador constitucional conferiu à matéria relacionada ao ICMS alguns aspectos particulares, conforme veremos adiante.

Antes de ingressarmos nas considerações acerca da técnica constitucional da não-cumulatividade, cumpre-nos fazer referência à sua natureza jurídica, origem e finalidade.

No que tange à sua natureza jurídica, há quem não a considere um princípio jurídico, mas apenas uma técnica, nesse sentido Carlos César Sousa Cintra (2009, p. 122) defende:

[...] não ser apropriado considerar que no Brasil a não-cumulatividade constitui princípio jurídico em sentido estrito, porquanto o exame das regras jurídicas que tratam daquela categoria não revela a existência da exigida estrutura aberta nem muito menos da impregnação axiológica inerente aos princípios. [...] Há sim, em relação ao IPI e ao ICMS, a previsão de uma técnica, veiculada por intermédio de regras jurídicas constitucionais, em que resta consagrada a eleição pelo legislador constituinte de um modo de permitir que tais impostos sejam não-cumulativos, de sorte a evitar efeitos da incidência em cascata.

Noutro sentido, porém, é o entendimento da maior parte da doutrina<sup>11</sup>, para quem a não-cumulatividade é um princípio constitucional. Dentre vários estudiosos, citamos as lições de Paulo de Barros Carvalho (2006, p. 663 *apud* CINTRA, 2009, p. 122) que diz:

[...] o princípio da não-cumulatividade, não obstante configure um ‘limite objetivo’, está ligado à realização de valores de lúdima grandeza, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado e o da uniformidade na distribuição da carga tributária.

Há, ainda, quem vislumbre na não-cumulatividade um princípio e uma técnica, a exemplo de Hugo de Brito Machado (2009, p. 201), com quem concordamos:

A não-cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica. É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição, em dispositivo a dizer que ‘o imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.’ Em tal enunciado não se estabelece exhaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não-cumulatividade. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio que, aliás, está mal expresso, como adiante será demonstrado. A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é ‘maneira ou habilidade especial de executar algo’. Assim, a técnica da não-cumulatividade é o modo pelo qual se executa o princípio.

<sup>11</sup> Dentre os defensores do carácter principiológico da não-cumulatividade, podemos citar: José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 271), Roque Antônio Carraza (2009, p. 339) e Sacha Calmon Navarro Coêlho (2008, p. 539).

A doutrina (MACHADO, 2011, p. 386) aponta a França<sup>12</sup> como local de origem da não-cumulatividade, de onde a técnica teria sido importada para o Brasil. Foi naquele país, na década de 50 do século passado, em que, pela primeira vez, foi criado um imposto incidente sobre todas as operações de industrialização e comercialização, mas que permitia “que o somatório dos valores agregados correspondesse ao valor total obtido na aplicação da alíquota sobre o valor final da mercadoria” (CINTRA, 2009, p. 112).

A técnica de que ora se trata surgiu com a finalidade de extinguir o efeito cumulativo dos impostos multifásicos, quais sejam os que incidem em várias fases do processo produtivo, tais como industrialização, distribuição e comércio. Tal acumulação era ocasionada pela incidência de “imposto sobre imposto”, o que se dava da seguinte forma: ao incidir em uma fase da cadeia produtiva, o valor do imposto pago era incluído no valor da mercadoria, formando a base de cálculo da incidência do imposto na fase posterior do ciclo produtivo; com a incidência do imposto na fase seguinte, então, ocorria a referida incidência de “imposto sobre imposto”, também chamada de “cobrança em cascata”.

Versando acerca dessa acumulação, ensina Carlos César Sousa Cintra (2009, p. 110):

É dizer, a acumulação reside precisamente no fato de o tributo ser exigido em todas as etapas, havendo uma superposição de cada fração oriunda da incidência anterior, que passa a integrar inclusive a base sobre a qual será calculado o tributo na operação seguinte, gerando, assim, uma verdadeira ‘incidência oculta’. Conseqüentemente, tributo não cumulativo, sob uma ótica econômica, seria aquele que mesmo sendo exigido em diversos momentos (produção, circulação e consumo), não vai se acumulando na proporção em que os seus fatos geradores vão acontecendo, ou seja, não incide ‘em cascata’, para usar expressão do agrado dos economistas.

Não obstante a técnica da não-cumulatividade possa parecer de todo benéfica aos contribuintes, trazendo no próprio termo designativo uma ideia de redução da carga tributária, ainda se discute na doutrina as reais vantagens e desvantagens de sua adoção no Direito Brasileiro.

Alguns estudiosos, tais como José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 270)<sup>13</sup>, se mostram favoráveis à adoção da não-cumulatividade, especialmente em decorrência de

---

<sup>12</sup> Apesar da França ser apontada como local de surgimento da ideia de um imposto não cumulativo, segundo Carlos César Sousa Cintra (2009, p. 111), a ideia surgiu em 1918, quando Carl Friedrich Von Siemens, empresário alemão, sugeriu a criação de um imposto que incidisse sobre várias etapas do ciclo econômico (imposto multifásico), podendo-se deduzir em cada uma das etapas o imposto pago nas fases anteriores.

<sup>13</sup> José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 270) defende que: “Sendo essencial [a não-cumulatividade], a sua supressão do texto constitucional inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a estrutura sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do

supostas vantagens econômicas<sup>14</sup> decorrentes de tal adoção, dentre elas a diminuição dos encargos tributários e a distribuição do ônus tributário entre os participantes do ciclo econômico.

Outros, a exemplo de Hugo de Brito Machado (2009, p. 199)<sup>15</sup> e Carlos César Sousa Cintra (2009, p. 115-116), asseveram que as vantagens apregoadas pelos entusiastas da não-cumulatividade, dentre eles o Fisco, não necessariamente se confirmam na prática. Ao contrário, segundo Hugo de Brito Machado (2009, p. 190-196), o que tem se verificado é um aumento substancial na arrecadação tributária através da majoração das alíquotas do imposto, aumento da complexidade e do custo de administração do tributo para o Fisco e para o contribuinte, além da facilidade à ocorrência de fraudes, dentre outras desvantagens<sup>16</sup>.

Tal frustração, apontam os referidos autores, decorre de fatores como a inadequação do modelo francês à realidade brasileira, não tendo ocorrido as adaptações metodológicas necessárias à implantação da técnica importada. Além disso, cita-se a insaciável sede arrecadatória do Fisco, que busca em qualquer oportunidade o incremento da arrecadação tributária, aliada à relativa passividade de boa parte dos contribuintes que, vislumbrados com a ideia superficial de redução da carga tributária carregada na expressão “não-cumulatividade”, não se insurgem através dos meios judiciais cabíveis contra os abusos cometidos.

---

tributo sobre os preços dos bens e serviços de transporte e de comunicações, a sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade”.

<sup>14</sup> Carlos César Sousa Cintra (2009, p. 115) elenca uma série de vantagens apontadas à não-cumulatividade por seus defensores, são elas: “(a) proporcionar uma distribuição da carga tributária entre aqueles que participam do ciclo econômico; (b) conferir uma maior transparência no que toca ao conhecimento do ônus tributário a ser suportado individualmente pelos contribuintes; (c) dificultar a prática de concorrências desleais entre as empresas; (d) desvincular o custo tributário da extensão do ciclo de produção e circulação; (e) permitir a exoneração integral das exportações; (f) facilitar o combate à evasão fiscal; (g) diminuir os encargos tributários que gravam as atividades econômicas; (h) estimular a produção; (i) evitar a oneração excessiva do produto nacional em face das mercadorias importadas”.

<sup>15</sup> Hugo de Brito Machado (2009, p. 199) declara que: “A finalidade proclamada foi a modernização do tributo, com a distribuição do ônus respectivo nas diversas etapas da circulação das mercadorias ou produtos, mas a finalidade verdadeira e realmente alcançada foi elevar a arrecadação. E nenhuma vantagem efetiva nos parece haver na não-cumulatividade, ao menos como esta tem sido praticada no Brasil”.

<sup>16</sup> Hugo de Brito Machado (2011, p. 386) elenca uma série de desvantagens decorrentes da adoção da não-cumulatividade: “(1ª) Torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o Fisco como os contribuintes. (2ª) Enseja o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis. (3ª) Exige normatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta. (4ª) Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais produzem riqueza. (5ª) Com alíquotas elevadas, de até 25%, estimula fortemente a evasão do imposto. (6ª) Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com a vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento da incidência. (7ª) Tem gerado fortes atritos entre o Fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase totalidade das questões levadas a júízo nos últimos 20 anos”.

Em nossa opinião, o princípio da não-cumulatividade não resulta automaticamente em amenização da carga tributária, redução do preço final dos produtos, dentre outros efeitos apregoados pelos seus defensores. Na verdade, considerando a forma como foi implantada no ordenamento jurídico pátrio, a não-cumulatividade pode surtir efeitos muito mais favoráveis ao Estado do que ao próprio contribuinte, como bem observaram Hugo de Brito Machado (2009, p. 199) e Carlos César Sousa Cintra (2009, p. 115-116), com os quais concordamos.

Adequada ou não ao Sistema Tributário Brasileiro, fato é que a Constituição Federal de 1988 prevê a não-cumulatividade do ICMS no §2º, I e II, do seu art. 155 (BRASIL, 1988):

Art. 155 (...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Vislumbra-se, desse modo, que a Carta Magna institui a não-cumulatividade através de um sistema de compensação de créditos e débitos dos valores pagos a título de ICMS pelos sujeitos envolvidos nas várias fases do ciclo produtivo. Nos termos do inciso I do §2º do art. 155 da CF, a cada operação em que houver incidência do ICMS, o sujeito passivo da obrigação tributária terá o direito de utilizar-se do valor “cobrado”<sup>17</sup> pelos demais sujeitos da cadeia produtiva nas operações anteriores, independente do Estado em que tenha ocorrido referida “cobrança”.

Desse modo, podemos sintetizar o sistema de compensações da seguinte forma: o contribuinte, ao adquirir matéria-prima e insumos em geral utilizados no processo produtivo (operações de entrada), recebe como crédito os valores pagos a título de ICMS por seus fornecedores em tais operações; tal crédito, então, poderá ser utilizado pelo contribuinte quando lhe for cobrado o ICMS na “venda” (operação de saída) do que foi produzido (mercadorias ou serviços).

---

<sup>17</sup> Roque Antonio Carraza (2009, p. 342) adverte que, apesar do termo utilizado no dispositivo constitucional possa dar a entender que o direito de crédito só surgirá com a “efetiva cobrança” do tributo nas operações anteriores, o direito do contribuinte de creditar em sua escrituração contábil os valores destacados nas notas fiscais de entrada (relativas às compras efetuadas pelo contribuinte para incorporação na atividade produtiva, a exemplo da compra de matéria prima) independe do efetivo recolhimento do tributo. Assim, conclui que “a expressão ‘montante cobrado’, contida na segunda parte do art. 155, §2º, I, da CF, deve ser juridicamente entendida como ‘montante devido’ e, não, como ‘montante efetivamente exigido’”. No mesmo sentido, é a posição de José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 276).

Ressalta a doutrina (CARRAZA, 2009, p. 362-363; MELO, 2009, p. 288-289) que a utilização dos créditos não se vincula à mercadoria ou ao serviço cuja aquisição gerou o crédito. Noutros dizeres, para utilização do crédito na operação de saída não é necessário que a mercadoria ou serviço passado à fase seguinte do ciclo comercial seja o mesmo que tenha dado origem ao crédito na operação de entrada no estabelecimento do contribuinte. Roque Antonio Carraza (2009, p. 368-369) resume bem o modo de operacionalização da não-cumulatividade, vejamos:

A compensação em tela efetiva-se por meio de simples operações de encontro de contas *crédito/débito*. [...]

De fato, a compensação a que estamos a aludir efetiva-se por intermédio da chamada ‘conta corrente fiscal’, em que o saldo, se devedor, é pago pelo contribuinte e, se credor, é transferido para os períodos subsequentes.

Portanto, o contribuinte tem o direito de lançar em sua escrita fiscal o ‘crédito’ decorrente das aquisições de mercadorias, bens ou serviços tributadas (ou tributáveis), pelo ICMS, para, no momento oportuno (em geral a cada trinta dias), utilizá-lo como ‘moeda de pagamento’ desta exação. [...]

Desta forma, o contribuinte, para calcular o montante de ICMS a recolher, deve subtrair, periodicamente, de *todos os débitos* (causados por saídas de mercadorias, bens e serviços tributários), *todos os créditos* (provenientes de entradas de mercadorias, bens e serviços tributáveis). Se o resultado for negativo, isto é, se os créditos forem superiores aos débitos, há *saldo credor a transferir* para o período de apuração subsequente. [...]

Em suma, o *princípio da não-cumulatividade* operacionaliza-se por meio da compensação entre débitos e créditos na escrituração fiscal. (grifos do autor)

Ainda de acordo com Roque Antonio Carraza (2009, p. 339-340 e 349), a compensação prevista na Constituição Federal consiste em verdadeiro direito subjetivo de caráter potestativo oponível pelo contribuinte aos Estados e ao Distrito Federal. Em função de sua índole constitucional, conclui que tal direito não pode ser limitado pelo legislador ordinário, encarregado de “disciplinar o regime de compensação do imposto” (art. 155, §2º, XII, *c*, da CF)<sup>18</sup>, nem pelo Executivo, em sua função arrecadatória, bem como não está autorizado o Judiciário a criar qualquer limitação à não-cumulatividade.

A própria Constituição Federal, no inciso II do §2º do seu art. 155, encarregou-se de impor limitações ao direito de utilização dos créditos de ICMS pelos contribuintes, o que, ressalte-se, não fez em relação ao IPI<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> Art. 155. [...]

§2º [...]

XII - cabe à lei complementar: [...]

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

<sup>19</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

IV - produtos industrializados; [...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;



Dispôs o legislador constitucional que a isenção ou não-incidência do tributo, ressalvada determinação em contrário da legislação<sup>20</sup>, “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”, bem como “acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”.

A respeito de tais limitações, Roque Antonio Carraza (2009, p. 384) ressalta que “se a isenção ou a não-incidência ocorrerem no meio do ciclo de circulação da mercadoria, o crédito de ICMS só deixará de ser compensado, devendo ser anulado, apenas para as operações imediatamente posteriores e anteriores”, sob pena da ocorrência dos efeitos maléficos da acumulação.

Sem olvidarmos da existência de diversos temas a respeito do princípio (ou simplesmente técnica) da não-cumulatividade, são estes os aspectos a respeito do tema que entendemos serem úteis ao presente estudo.

### ***2.2.3 Competência do Senado para fixação de alíquotas***

A fixação das alíquotas dos tributos, em geral, cabe ao ente federativo que possua a competência tributária para sua instituição, o que deve ser feito através de lei, em obediência ao princípio da estrita legalidade. Com o ICMS não é diferente, cabendo aos Estados e ao Distrito Federal regular as alíquotas do imposto que, agregadas à base de cálculo, resultarão na quantia devida pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

A Constituição Federal de 1988, contudo, instituiu verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar dos Estados e do Distrito Federal, ao conferir ao Senado Federal competência para estabelecer as alíquotas internas máximas e mínimas, bem como as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação. Nesse sentido, o art. 155, §2º, IV e V da Carta Magna (BRASIL, 1988):

Art. 155. [...]

§2º [...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

---

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

<sup>20</sup> Nessa ressalva constitucional é que encontra fundamento a eliminação da limitação à não-cumulatividade expressa no arts. 20, §3º, II, e 21, §2º, da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), que permite o aproveitamento de crédito decorrente da entrada de mercadorias ou prestação de serviços destinados ao exterior, ainda que a prestação subsequente esteja isenta ou não seja caso de incidência do ICMS.

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

Desse modo, ao exercerem a prerrogativa de estabelecer as alíquotas internas do ICMS, os Estados e Distrito Federal deverão observar os parâmetros máximo e mínimo definidos pelo Senado Federal, sob pena de faltar fundamento de validade à lei local que desconsiderar tais percentuais (CARRAZA, 2009, p. 89).

Convém anotar que existem diferenças entre a faculdade do Senado de instituir a alíquota mínima da prerrogativa de fixar o teto (valor máximo) da mesma alíquota. Primeiro, exige-se, no último caso, que a faculdade seja exercida pelo Senado com a finalidade específica de “resolver conflito específico que envolva interesse de Estados” (art. 155, §2º, V, “b”), condição que não se observa no caso de fixação da alíquota interna mínima (art. 155, §2º, V, “a”).

Outra distinção diz respeito aos *quóruns* de iniciativa e aprovação das respectivas resoluções. Para estabelecimento do parâmetro mínimo, exige-se iniciativa de um terço dos membros do Senado e aprovação da maioria absoluta. No que se refere à alíquota máxima, os *quóruns* elevam-se, sendo necessário iniciativa da maioria absoluta dos membros da respectiva Casa e aprovação de dois terços dos parlamentares.

No que se refere à finalidade dessa limitação constitucional ao poder de tributar dos Estados e Distrito Federal, a doutrina (CARRAZA, 2009, p. 89; MELO, 2009, p. 265) aponta para a função de evitar situações de grande desigualdade entre tais entes, mantendo-se o equilíbrio federativo, o que é de interesse nacional. Considerando essa finalidade, adverte Roque Antonio Carraza que (2009, p.89):

[...] o Senado, ao desempenhar esta importantíssima tarefa, deverá observar o *princípio federativo* e o *princípio da autonomia distrital*. Melhor dizendo, terá que ser bastante criterioso ao fixar quer as alíquotas mínimas, quer as máximas, de modo a não anular a autonomia das pessoas que tributam por meio de ICMS. (grifos do autor)

Com as mesmas finalidades, ou seja, resguardar o equilíbrio federativo, evitando grandes desigualdades regionais e a “guerra fiscal” entre os Estados, a Constituição Federal de 1988 reservou ao Senado Federal a competência para estabelecer as alíquotas do ICMS nas operações e prestações interestaduais e de exportação, nos termos do seu art. 155, §2º, IV. Em cumprimento à determinação constitucional, foi promulgada a Resolução N.º 22/1989 do Senado Federal (BRASIL, 1989) dispondo o seguinte:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

Também com fundamento no art. 155, §2º, IV da CF, o Senado Federal promulgou a Resolução N.º 13/2012, que estabeleceu as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, cuja análise da constitucionalidade é o objeto central do presente trabalho.

Diante ao exposto no presente tópico, portanto, concluímos que o Senado Federal exerce relevante papel de regulador e zelador do equilíbrio federativo, cabendo a ele a importante tarefa de determinar os limites máximo e mínimo a serem observados pelos Estados e pelo Distrito Federal na definição das alíquotas internas do ICMS, tendo a Constituição Federal conferido, ainda, ao Senado Federal a função de estabelecer as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais e de exportação.

#### ***2.2.4 O ICMS nas operações interestaduais***

Outro aspecto constitucional do ICMS de relevância para o presente estudo é o que se convencionou chamar de “diferencial de alíquotas”. Consiste na sistemática que regula a incidência (em especial, a definição da alíquota aplicável) e a repartição tributária do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final e está regulado nos incisos VII e VIII do §2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988:

Art. 155. [...]

§2º [...]

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

Nos dispositivos acima transcritos, podemos identificar a regulação de duas situações distintas: quando os bens e serviços são destinados a contribuinte do imposto e quando o destinatário não se enquadra como contribuinte do ICMS.

Tratando-se o destinatário de contribuinte do ICMS<sup>21</sup>, caberá ao Estado em que se der a saída do bem ou serviço o resultado da incidência da alíquota interestadual sobre a respectiva base de cálculo. Tal alíquota será de 12% (doze por cento) ou 7% (sete por cento), a depender dos Estados de saída e destino envolvidos na operação, nos termos do art. 1º da Resolução N.º 22/1989 do Senado Federal, já transcrito acima.

Além do montante devido ao Estado de origem da operação, de acordo com o art. 155, §2º, VIII da CF, o Estado de destino (“Estado da localização do destinatário”) fará jus ao valor resultante da aplicação da diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual sobre a base de cálculo<sup>22</sup>, que deverá ser pago pelo destinatário da mercadoria ou do serviço. Daí o nome “diferencial de alíquotas”.

Na segunda situação, isto é, quando o destinatário não é contribuinte do ICMS, o Estado de destino não fará jus a qualquer valor a título de ICMS. Isso porque a norma constitucional (art. 155, §2º, VII, “b” da CF) determina tão-somente a incidência da alíquota interna nessas operações, cabendo o total arrecadado ao Estado em que se deu a operação, qual seja, o Estado de origem da mercadoria ou serviço.

Tais preceitos constitucionais, como as próprias redações deixam claro, são aplicáveis às operações que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final localizado em outro Estado. Por consumidor final entende-se aquele que adquire bens e serviços para seu uso, consumo e incorporação ao seu ativo fixo, quais sejam aqueles que não sejam destinados a operações futuras que possam vir a ser tributadas em ICMS (CARRAZA, 2009, p.467).

---

<sup>21</sup> Nos termos do art. 4º da Lei Complementar Nº 87/1996 (Lei Kandir): “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”.

<sup>22</sup> Eduardo Sabbag (2012, p. 1068) nos fornece o seguinte exemplo esclarecedor: “Um estabelecimento atacadista na cidade de Campinas-SP vende um lote de aparelhos domésticos por R\$ 1000.000,00 (cem mil reais) a um estabelecimento varejista da cidade de Guaxupé-MG. Calcule o ICMS na operação, sabendo que as alíquotas do imposto são: Alíquota Interna do Estado de São Paulo é de 18%; Alíquota Interna do Estado de Minas Gerais é de 17%; Alíquota Interestadual é de 12%.

Resposta:

1º Para o Estado de origem, isto é, São Paulo, recolher-se-á o imposto na alíquota de 12% (12% x R\$ 100.000,00 = R\$ 12.000,00) – alíquota interestadual;

2º Para o Estado de destino, isto é, Minas Gerais, recolher-se-á p imposto na alíquota de 5% [(17% - 12%) x R\$ 100.000,00 = R\$ 5.000,00] – diferença entre a alíquota interna do Estado de destino (MG) e a alíquota interestadual (art. 155, § 2º, VIII, CF)”.

Desse modo, estão excluídas da aplicação dessas normas as operações interestaduais relativas à aquisição de bens destinados a operações futuras em que possa incidir ICMS, a exemplo da compra de mercadorias para revenda. Nessas hipóteses, incidirá a alíquota interestadual que caberá apenas ao Estado em que se der a operação, quer dizer, de onde partir o bem ou serviço, não cabendo qualquer fatia do imposto ao Estado de destino. Este se beneficiará do ICMS a ser recolhido por ocasião da operação em sequência a ser tributada, no exemplo, a revenda das mercadorias.

De todo o exposto, percebe-se que o diferencial de alíquotas possui a finalidade de repartir o valor arrecadado nas operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto entre os Estados produtores e consumidores. Estes, em geral, são os Estados menos desenvolvidos da Federação, que acabam sendo beneficiados com o repasse de boa parte da arrecadação do ICMS, o que reflete importante função do mecanismo na redução das desigualdades regionais.

Nesse sentido, Roque Antonio Carraza (2009, p. 467-468) ainda ressalta a função do diferencial de alíquotas como instrumento de compensação ao Estado de localização do consumidor final, uma vez que, não havendo operações comerciais subsequentes, esse Estado não arrecadaria ICMS.

### **2.3 O papel do CONFAZ na concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS**

Consoante já exposto, o ICMS é o tributo de maior relevância econômica para os Estados e Distrito Federal, cuja maior parte da arrecadação deriva daquele imposto. Tal fator enseja a disputa arrecadatória denominada de “guerra fiscal”, na qual os Estados buscam atrair contribuintes de ICMS para seu território através da concessão unilateral de incentivos fiscais, tais como isenção, créditos presumidos, redução de base de cálculo, dentre outros.

A Constituição Federal de 1988, visando disciplinar a forma de concessão dos benefícios fiscais e isenções pelos Estados e Distrito Federal, evitando com isso a mencionada “guerra fiscal”, reservou à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” (art. 155, §2º, XII, alínea “g”).

Acerca das isenções tributárias, a doutrina é uníssona ao afirmar que sua concessão está inserida no âmbito de atuação da pessoa política competente para instituir a figura exacional. Com efeito, a quem a Constituição outorga o poder de criar determinado tributo, também confere o poder de isentar, bem como de alterar o valor do tributo e de cobrá-

lo. São prerrogativas inerentes à competência tributária. Nesse sentido, são pautadas as lições de Roque Antonio Carraza (2008, p. 840):

De fato, a aptidão para tributar alberga também a faculdade de isentar, consequência lógica daquela.

Quem cria tributos pode, por igual modo, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo da exação), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não-tributação pura e simples. Pode, ainda, isentar tributos. Tudo vai depender de uma *decisão política*, a ser tomada, de regra (há exceções), pela própria entidade tributante.

Assim, as isenções são concedidas, em regra, pelas pessoas políticas detentoras da capacidade para instituir o tributo (isenções *autonômicas*). Do mesmo modo não ocorre, contudo, nas concessões de isenções de ICMS, as quais só podem ser efetivadas após prévia deliberação dos Estados e do Distrito Federal, consoante a determinação constitucional (CARRAZA, 2009, p. 494-496).

Tendo em vista a exigência de anterior deliberação dos Estados e Distrito Federal, observa-se que o legislador constituinte estabeleceu mais um limite constitucional à competência de tributar (nesse caso, de não tributar) dos Estados e do Distrito Federal, retirando-lhes a capacidade de conceder isenções de forma unilateral e exigindo, para tanto, prévio acordo entre os Estados e o Distrito Federal nos termos de lei complementar.

Atualmente, o diploma legislativo que regula a forma de concessão de benefícios fiscais e isenções de ICMS pelos Estados e Distrito Federal é a Lei Complementar N.º 24/1975, recepcionada pela Constituição Federal de 1988 por força do art. 34, §§ 4º e 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

A Lei Complementar N.º 24/1975 dispõe que as isenções de ICMS deverão ser concedidas ou revogadas através da celebração e ratificação de convênios pelos Estados e Distrito Federal, procedimento que também deve ser observado na concessão de outros benefícios fiscais relativos ao imposto, em observância ao disposto no parágrafo único do art. 1º<sup>23</sup> da precitada lei.

---

<sup>23</sup> “Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prerrogativas e às extensões das isenções vigentes nesta data.”

O processo de celebração dos convênios ICMS disciplinado na Lei Complementar N.º 24/1975 é bem sintetizado por José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 338) que o resume nas seguintes fases:

- a) celebração pelos Estados (e Distrito Federal), por intermédio de seus Secretários de Fazenda, ou de Finanças;
- b) publicação no Diário Oficial da União (DOU) até dez dias após sua celebração;
- c) ratificação estadual, no prazo de quinze dias da publicação no DOU, com sua publicação nos Diários Oficiais dos Estados (e no Distrito Federal);
- d) ratificação nacional, no prazo de até vinte e cinco dias após a publicação no DOU pelos Estados (e Distrito Federal), mediante ato do Presidente da Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe/ICMS), ratificando ou rejeitando o convênio;
- e) no trigésimo dia após a ratificação nacional, o convênio passa a vigorar.

Ainda a respeito do procedimento de celebração dos convênios de ICMS, pressupostos necessários à concessão de isenções e benefícios fiscais pelos entes tributantes de ICMS, há de se ressaltar a norma contida no art. 2º, §§ 1º e 2º da Lei Complementar N.º 24/1975<sup>24</sup>.

Nos termos desses dispositivos, as reuniões cujo objeto seja a discussão de incentivo fiscal só podem ocorrer com presença da maioria dos representantes dos Estados e Distrito Federal, tendo todos sido convocados, exigindo-se, para a concessão dos benefícios, a aprovação unânime dos representantes estaduais presentes.

Denota-se, com isso, o intuito do legislador de uniformizar a concessão de benefícios fiscais em todos os Estados e Distrito Federal, evitando a concessão unilateral de tais benesses por um ou outro Estado, o que demonstra a perfeita sintonia entre o disposto na Lei Complementar N.º 24/1975 e os comandos traçados na Constituição Federal de 1988 com o fim de evitar a “guerra fiscal” entre os Estados.

Nesse sentido, vale salientar ainda o disposto no art. 7º da Lei Complementar N.º 24/1975 segundo o qual os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação, inclusive aquelas que, tendo sido notificadas, não se fizeram representadas na reunião que deliberou e aprovou o convênio.

Em consonância com o objetivo de uniformização da tributação do ICMS em todas as Unidades da Federação, Roque Antonio Carraza (2009, p. 504-505) defende a obrigatoriedade de adoção pelos Estados e Distrito Federal, em seus respectivos territórios,

---

<sup>24</sup> “Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.”

das isenções concedidas através de convênios-ICMS (caráter *impositivo*<sup>25</sup> dos convênios), afirmando que esses:

[...] uma vez ratificados, absolutamente não facultam aos Estados ou ao Distrito Federal, isoladamente, decidir se vão, ou não, aplicar em seus territórios, as isenções de ICMS concedidas. [...]  
Logo, [...] os *convênios-ICMS* que tratam de isenções tributárias são sempre *impositivos* sob pena de aluir, de uma vez por todas, o objetivo constitucional de evitar que, em matéria de ICMS, os Estados e o Distrito Federal sem empenhem em verdadeiras “batalhas campais”, cada qual buscando atender a seus próprios interesses.<sup>26</sup>

Os convênios de que ora se tratam, muito embora não constem expressamente na Lei Complementar N.º 24/1975, são celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão composto pelos representantes de cada um dos Estados e Distrito Federal (indicados pelo Chefe do Poder Executivo) e do Governo Federal, conforme disposto no art. 2º do seu Regimento Interno, aprovado através do Convênio ICMS 133/197.

Por todo o exposto no presente tópico, especialmente no que tange à essencialidade da celebração de convênios entre as Unidades da Federação para fins de concessão de benefícios fiscais, não é difícil notar a função de extrema relevância do CONFAZ para a manutenção do equilíbrio federativo, consistindo no órgão em que se concentram as discussões mais relevantes economicamente para os Estados e Distrito Federal.

Há de se ressaltar, porém, que várias críticas têm sido feitas ao CONFAZ por não vir obtendo êxito no seu principal objetivo: evitar a concessão de benefícios fiscais de forma unilateral e, com isso, os efeitos prejudiciais da “guerra fiscal” entre os Estados da Federação, o que inclui o Distrito Federal.

Dentre os fatores apontados como causa da ineficiência do CONFAZ destaca-se a exigência de unanimidade para aprovação de convênios e a má utilização do poder de veto pelos Estados, a exemplo de Samyr Napolini (2012, p. 40)<sup>27</sup> e Saulo Nunes de Carvalho Almeida (2012, p. 28), que observa:

[...] o Confaz aparenta ter se tornado mais uma vítima do jogo político e dos escombros da guerra fiscal do ICMS. O regimento do Confaz estabeleceu, em seu

<sup>25</sup> Os convênios *impositivos* se diferem dos chamados convênios *autorizativos*. Nestes, se concedem autorizações aos Estados e Distrito Federal para concederem determinado benefício fiscal previsto no convênio, ao passo que naqueles a adoção dos benefícios fiscais pelos Estados e Distrito Federal é obrigatória.

<sup>26</sup> Noutro sentido é a posição de Aroldo Gomes de Mattos (2006, p. 46), para quem: “com o advento da Lei Complementar 101/00, que condicionou a concessão de benefício fiscal à previsão orçamentária, a questão mudou radicalmente de figura: todos os convênios hão de ser *autorizativos*, já que só implementáveis se e quando houver disponibilidade orçamentária estadual ou distrital”.

<sup>27</sup> Samyr Napolini (2012, p.40) informa que, visando facilitar a aprovação dos convênios, foram propostos projetos de lei propondo a redução do quórum de aprovação dos convênios de unanimidade para maioria absoluta ou 3/5 (três quintos) dos Estados através de alterações na Lei Complementar N° 24/1975.



art. 30, inciso I, a exigência de unanimidade nas deliberações do Conselho que estabeleçam a concessão de benefícios fiscais do ICMS. Trata-se de um importante requisito, fundamentado na melhor das intenções do legislador, por reconhecer que, em um sistema confederativo o abuso na concessão de incentivos fiscais de um Estado é pago pelos demais, comprometendo a capacidade arrecadatória de todos. Infelizmente, o intuito de evitar práticas de interesses antagônicos pelos Estados experimenta severa desvirtuação, tendo se tornado comum a existência de barganhas, em que Estados utilizam seu poder de veto como moeda de troca para a concessão de favores futuros. Tem-se um aparelho de votação que aparenta funcionar por intermédio de um sistema de créditos e débitos de favores entre os Estados, seguindo a perigosa máxima de ‘uma mão lava a outra’.

### 3 PRINCIPAIS IMPACTOS DA RESOLUÇÃO N.º 13/2012 DO SENADO FEDERAL NO CONTEXTO DE GUERRA FISCAL

#### 3.1 A guerra fiscal no Brasil

A guerra fiscal, consoante já exposto, consiste na disputa entre os Estados e Municípios da Federação que, visando atrair grandes empreendimentos para os seus respectivos territórios, concedem diversos benefícios às empresas.

Apesar da concessão de benefícios fiscais, tais como redução da base de cálculo do ICMS, concessão de créditos presumidos ou mesmo a isenção do imposto, constituir a principal oferta dos Estados para atrair as empresas, outras medidas não relacionadas a aspectos eminentemente fiscais também são adotadas.

Nesse sentido, Alex Macedo de Araújo (2009, p. 92-93) afirma que, dentre as vantagens oferecidas pelos Estados<sup>28</sup>:

Podemos incluir a concessão de diversos tipos de taxas, financiamento, construção e melhoria de infraestrutura logística para transportes como estradas, portos, aeroportos, acessos rodoviários, ferroviários, também a satisfação de qualquer outro tipo de exigência específica que o dono do capital venha a fazer.

Diante da diversidade dos benefícios postos à disposição do capital privado pelo Poder Público, José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 339-340) agrupa as vantagens em grupos, a saber:

- a) *fiscais*: isenção de imposto para novas empresas, sem produção similar no Estado, válida por determinado período de tempo; isenção ou redução do imposto para as micro e pequenas empresas, redução da alíquota do imposto para situações e produções especiais; postergação dos prazos de pagamento, adiamento do pagamento do imposto por longo prazo; isenção ou redução do imposto sobre produtos específicos destinados ao exterior;
- b) *financeiros*: aquisição de ativos fixos; formação ou recomposição de capital de trabalho; financiamento do pagamento do imposto; participação acionária; financiamento para o desenvolvimento tecnológico; financiamento para empresas de turismo;
- c) *estímulo para infra-estrutura*: venda de lotes e galpões por preços reduzidos; permuta de terrenos para a localização de empresas; doação de áreas e lotes industriais; implantação de áreas e distritos industriais;
- d) *outros estímulos*: simplificação do processo de registro de empresas; simplificação do processo de licitação para pequenas empresas; assistência técnica na elaboração do projeto; apoio à formação de capacitação de pessoal.

No presente estudo, a análise concentra-se na guerra fiscal relativa ao ICMS, definida por Luciano Garcia Miguel (2012, p. 9) como:

<sup>28</sup> Tendo em vista a idêntica situação dos Estados e Distrito Federal no que tange à guerra fiscal, sempre que nos referirmos aos primeiros, também estaremos fazendo alusão ao segundo.

[...] uma forma de competição travada entre os Estados e o Distrito Federal, que se resume na concessão de benefícios fiscais relativos a esse imposto de forma unilateral, ou seja, sem observar os ditames previstos na Constituição (art. 155, §2º, XII, g) e na Lei Complementar nº 25/1975.

Assim, podemos afirmar que a concessão unilateral de vantagens fiscais consiste num método através do qual os Estados, alegando a busca pelo seu desenvolvimento econômico e social, buscam atrair empresários e, conseqüentemente postos de trabalho, receitas de ICMS, dentre outras vantagens apontadas. Nos dizeres de Saulo Nunes de Carvalho Almeida (2012, p. 25):

Utiliza-se a norma jurídico-tributária como mecanismo de induzir/controlar/limitar condutas de empresas e corporações, tendo em vista que essas adotam comportamentos pautados na racionalidade, buscando alcançar o desenvolvimento econômico de forma mais efetiva.

A adoção dessas práticas iniciou-se nos meados de 1960, com o objetivo de estimular a industrialização dos Estados atrasados nesse quesito em relação aos Estados do Sul e Sudeste. Na gênese do fenômeno, portanto, identifica-se o desequilíbrio na distribuição das indústrias no país, concentradas nas regiões Sul e Sudeste em razão das melhores condições de infraestrutura ali localizadas, como destaca Pablo Ibañez (2006, p. 9).

Destarte, não possuindo infraestrutura à altura da oferecida por outros Estados, alguns passaram a oferecer incentivos fiscais como atrativos para a instalação das empresas nos seus respectivos domínios. A respeito do tema, Pablo Ibañez (2006, p.10) assevera:

É nesse jogo que as isenções fiscais têm tido uma posição importantíssima nas tentativas de realocação de atividades entre as localidades brasileiras. As localidades mais carentes, para justificar a atração de atividades econômicas, reduzem sensivelmente os impostos, para criar vantagem em relação às demais.

Outro aspecto relevante a respeito do surgimento da guerra fiscal refere-se à sua contemporaneidade com a substituição do antigo Imposto Sobre Vendas e Consignações (IVC), tributo cumulativo que incidia sobre as vendas de mercadorias, pelo Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICM), marcado pela não-cumulatividade, através da Emenda Constitucional N.º 18/1965. Tal mudança resultou num salto de arrecadação para os Estados, o que revela a razão pela qual o ICM (antecessor do ICMS) figura como o principal tributo envolvido na referida competição.

De início, a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICM não possuía regulamentação, o que só veio a ocorrer com a edição da Lei Complementar Nº 24/1975, ainda vigente, que passou a exigir a aprovação unânime dos Estados representados no CONFAZ para a concessão dos benefícios estaduais.

Na década de 90, pouco após o advento da Constituição Federal de 1988, a guerra fiscal entre os Estados se intensificou com a “proliferação de benefícios fiscais”, tendo como escopo central a receita do recém-criado ICMS.

Fernando Rezende (2009, p.8) aponta como causas desse acirramento a incorporação de novos setores de alta produtividade fiscal à base de incidência do ICM, quais sejam a produção de petróleo e derivados, de energia elétrica e os serviços de telecomunicações e de transporte interestadual; a autonomia conferida aos Estados pela Constituição Federal para fixar as alíquotas internas do ICMS e, por fim, o aumento das transferências federais para os Estados.

Segundo Fernando Rezende (2009, p. 9), tais fatores foram decisivos para a intensificação da guerra fiscal, pelos seguintes motivos:

Com a receita propiciada pelas novas bases tributárias do ICMS, o diferencial de alíquotas deixou de ser apenas um elemento de redistribuição da receita arrecadada nas operações interestaduais, abrindo espaço para a ampliação da guerra fiscal. Deslocado o foco principal da arrecadação – que passou a se sustentar nos novos setores e nas tradicionais fontes de receita pública (bebidas e fumo) –, os estados vislumbraram no diferencial de alíquotas a oportunidade para desencadear uma agressiva política de competição visando atrair investimentos, pois os benefícios concedidos não tinham impacto significativo na arrecadação e o respectivo custo fiscal poderia ser repassado a terceiros.

Nesse período, identifica-se, ainda, a irradiação da guerra fiscal para outros ramos de atividade, passando a atingir setores antes alheios à disputa entre os Estados, como o comércio atacadista, que se concentrava no ramo industrial.

Impende salientar que todo esse avanço ocorreu em frontal desrespeito às normas da Lei Complementar nº 24/1975 e da própria Constituição Federal de 1988, gerando o esvaziamento do papel do CONFAZ e criando um clima de insegurança jurídica (REZENDE, 2009, p. 9).

Em decorrência desse alargamento da competição pelas divisas fiscais, os Estados que se sentiram prejudicados, passaram a reagir com mais intensidade a tais abusos. Dentre as medidas ainda hoje adotadas pelas unidades federativas destacam-se as manifestações judiciais perante a Corte Suprema e a glosa, ou seja, o não reconhecimento dos créditos de ICMS oriundos da concessão de incentivos fiscais irregulares.

No tocante às demandas judiciais propostas pelos Estados visando a invalidação de incentivos fiscais irregulares concedidos por outros, não há qualquer crítica da doutrina, ao contrário, é vista como a forma mais legítima de se combater a guerra fiscal (MIGUEL, 2012, p. 11).

O mesmo não se pode dizer da glosa de créditos de ICMS resultantes de benefícios fiscais não aprovados pelo CONFAZ, alvo de severas críticas dos estudiosos. Nessa linha de pensamento, a qual nos filiamos, José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 344-346) critica a glosa de crédito fiscal uma vez que tal medida atinge especialmente os adquirentes de bens e serviços, terceiros alheios aos benefícios fiscais concedidos ao arripio das normas estabelecidas. Preceitua o autor (2009, p. 345):

Os mencionados adquirentes de bens, e serviços, não podem sofrer a glosa de crédito fiscal, ou qualquer outra medida constritiva, por parte do Fisco estadual (ou distrital) de sua jurisdição, sob a assertiva de que o Estado (ou o Distrito Federal) da localidade do fornecedor da mercadoria, ou do serviço, concedera indevido incentivo fiscal. [...]

As situações ocorridas nas unidades federativas de origem envolvem o Fisco local e os contribuintes daquelas regiões geográficas, tendo por objeto incentivos específicos (ex.: crédito presumido de ICMS). Considerando que este benefício teria desrespeitado a sistemática legal (inexistência de Convênio), os Estados e as entidades prejudicadas poderão promover ação direta de inconstitucionalidade para obter do Judiciário decisão obstando seus efeitos (decretação de nulidade e ineficácia do referido crédito).

Segundo José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 363-365), havendo a possibilidade de proposição de Ação Direta de Inconstitucionalidade (art. 102, I, “a”, da CF), não há fundamento jurídico para o Poder Executivo sustar unilateralmente a aplicabilidade de normas concessivas de incentivos fiscais sob o argumento de tratar-se de normas inconstitucionais. Tal ato malferir o princípio da separação dos poderes, uma vez que o Poder Executivo faz as vezes de Poder Judiciário, o único legitimado a anunciar a inconstitucionalidade das normas.

Além disso, está em questão a segurança jurídica do contribuinte que necessita de planejamento adequado para o bom desempenho de sua atividade econômica. Para tanto, faz-se necessário o conhecimento das normas tributárias aplicáveis à sua atividade, inclusive das que concedem incentivos fiscais, legítimas ou não. Uma vez planejada a sua atuação no mercado com base nas onerações e nos incentivos fiscais aplicáveis, não pode o contribuinte ser surpreendido com a suspensão, pelo Poder Executivo, dos efeitos de norma que lhe favoreça, quando o ordenamento jurídico confere referida atuação apenas ao Poder Judiciário.

Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 365): “estando vigendo as normas jurídicas instituidoras de quaisquer espécies de incentivos, devem permanecer válidas e eficazes, em razão de não ter havido qualquer pronunciamento judicial decretando-as inconstitucionais”.

A doutrina ainda diverge a respeito do caráter benéfico ou maléfico da concessão dos benefícios pelos Estados como estímulo à instalação de determinadas atividades econômicas em seus territórios.

De um lado, há estudiosos que defendem a guerra fiscal como mecanismo válido para a promoção do desenvolvimento socioeconômico das regiões menos favorecidas da Federação e para a redução das desigualdades regionais, principalmente diante da inexistência de uma política nacional de desenvolvimento regional.

Seguindo esse entendimento, Hugo de Brito Machado (2011, p. 370) defende a concessão de incentivos pelos Estados pobres, ainda que em desrespeito às normas constitucionais que disciplinam referidas concessões, senão vejamos:

Diante de tão evidente e eloquente consagração, pela Lei Maior, do propósito de reduzir as desigualdades socioeconômicas regionais, tem-se de concluir que a concessão de incentivos fiscais por Estados ricos, porque tende a agravar as desigualdades socioeconômicas regionais, é inconstitucional, enquanto os incentivos fiscais concedidos por Estados pobres, porque tendem a reduzir aquelas desigualdades, realizam o princípio constitucional.

É certo que a Constituição refere-se à deliberação dos Estados, e diz caber à lei complementar estabelecer normas procedimentais para a concessão de isenções e incentivos fiscais no âmbito do ICMS. Não é razoável, porém, sobrepor-se uma norma de processo a uma norma de direito material, e mais ainda a um princípio consagrado repetidas vezes pela Constituição Federal.

Saulo Nunes de Carvalho Almeida (2012, p. 32) também vislumbra pontos positivos na guerra fiscal, desde que os Estados ajam com a devida cautela. Diz o autor:

A utilização de benefícios do ICMS, quando de forma razoável e proporcional, permite aos Estados alcançarem um ambiente de desenvolvimento econômico-estrutural essencial, criando novas oportunidades para a atração de investimentos que acarretem na geração de empregos entre outros benefícios sociais oriundos de uma expansão econômica que, sem uma política fiscal adequada, raramente viria a ocorrer. [...]

A adoção de normas tributárias indutoras corresponde a um instrumento jurídico que deve ser utilizado pelos Estados para a promoção de maiores desenvolvimentos sociais e econômicos, desde que o façam com cautela e uma racionalidade que não seja puramente financeira. O progresso não pode vir a qualquer preço. Os avanços econômicos de um Estado não podem acarretar na perda da arrecadação de um conjunto de outros Estados brasileiros.

Há outros doutrinadores, contudo, que enxergam na guerra fiscal um fenômeno nocivo à Federação brasileira. Dentre as opiniões contrárias à referida disputa entre os Estados, destacamos a de Luciano Garcia Miguel (2012, p. 10), para quem “o mais importante fator da adoção e continuidade da ‘guerra fiscal’ é a falta de uma reação efetiva dos setores da sociedade”. Assevera o autor (2012, p. 10):

A ‘guerra fiscal’ passa, depois de instaurada, a ser uma corrida ao fundo do poço. As unidades federadas arrecadam cada vez menos com os novos empreendimentos que

se instalam em seu território, mas as despesas aumentam devido aos gastos com infraestrutura, que são necessários com o incremento da atividade produtiva.

Ainda segundo Luciano Garcia Miguel (2012, p. 10), com quem concordamos, muito embora possa ter incentivado o desenvolvimento de determinadas atividades econômicas em regiões menos desenvolvidas, a guerra fiscal acarreta mais resultados negativos do que positivos para o conjunto da Federação.

Dentre os efeitos decorrentes da disputa arrecadatória entre os Estados, aponta-se a elevação da tributação de setores alheios à guerra fiscal e a ausência de um desenvolvimento econômico efetivo, os quais, ao lado de outros apontados pela doutrina, serão abordados no tópico seguinte.

### ***3.1.2 Principais efeitos***

A doutrina identifica diversos efeitos da guerra fiscal no cenário tributário nacional. Neste tópico, abordaremos os seguintes:

- a) a reação dos Estados prejudicados;
- b) a elevação da tributação dos setores não favorecidos com benefícios fiscais;
- c) a concentração de empresas nos Estados com melhores atrativos fiscais;
- d) a alteração da dinâmica do poder na definição das políticas públicas;
- e) o malferimento aos princípios da livre concorrência, da separação dos poderes e da segurança jurídica.

Um dos efeitos da concessão irregular de benefícios fiscais por alguns Estados é a adoção das mesmas práticas pelos demais, em reação às primeiras concessões, como observam Saulo Nunes Carvalho de Almeida (2012, p. 27) e Luciano Garcia Miguel (2012, p. 10). Esse efeito, na verdade, não consiste em uma consequência da guerra fiscal, mas na forma como os Estados reagem diante das práticas competitivas de outros.

Saulo Nunes de Carvalho Almeida (2012, p.27) ilustra bem o que ocorre:

Em um cenário de intensa competição federativa, os Estados que, inicialmente, escolhiam não participar dessa “guerra fiscal”, inevitavelmente começaram a sentir a necessidade de se adequarem às “regras do jogo” (benefícios do ICMS), sob pena de experimentarem um esnobismo das empresas privadas. Isso fez com que tivessem que diminuir as alíquotas desse importante tributo, por consequência diminuíram, também, sua arrecadação de ICMS.

Vislumbra-se, pois, que alguns Estados ingressam nessa “corrida ao fundo do poço”, como bem definiu Luciano Garcia Miguel (2012, p. 10), por não encontrarem outra

forma de concorrer com os Estados que largam na frente da disputa pela instalação das atividades econômicas. A guerra fiscal, por isso, apenas se generaliza, ampliando seu alcance.

O envolvimento maciço dos Estados nessa disputa resulta noutro efeito, qual seja, o aumento da tributação de setores não favorecidos com benefícios fiscais, o que atinge sobremaneira contribuintes e consumidores finais. Assim, chega-se à conclusão de que o custo das benesses dos Estados é financiado pela sociedade como um todo, sendo este, na opinião de Luciano Garcia Miguel (2012, p. 10), o “lado mais perverso da guerra fiscal”.

Outra consequência negativa da guerra fiscal é a nocividade de tais práticas à livre concorrência, conforme entendimento do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) destacado por José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 343-344). Segundo o CADE (2000):

Incentivos concedidos no âmbito da “guerra fiscal” podem [...] alterar a dinâmica econômica e o nível de bem-estar da coletividade, ao gerar os seguintes efeitos: retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país; protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação; possibilita que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam “predatoriamente” eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função da enorme vantagem de que dispõem; prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo ao investimento, à melhoria de eficiência e inovação; gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado – e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo; desestimula a realização de investimentos tanto novos quanto a expansão de atividade em andamento, gerando perda de eficiência alocativa na economia, com consequente redução de bem-estar.  
(Consulta nº 38/99 - Rel. Cons. Marcelo Calliari – j. 22.3.2000 – *DOU* 1 de 28.4.2000, p.1)

Consoante o CADE (2000), deve haver uma compatibilização entre o princípio constitucional da livre concorrência com outros princípios, como o da redução das desigualdades regionais. Para tanto, a simples observância dos preceitos constitucionais e legais que regulam a forma de concessão de incentivos fiscais já seria bastante para assegurar a convivência harmônica entre tais princípios.

Além de afetar a livre concorrência entre as empresas, a concessão de benefícios fiscais afeta os próprios agentes produtivos beneficiados que, em grande parte, tornam-se dependentes dos auxílios do governo para manter suas atividades. Luciano Garcia Miguel (2012, p. 10) destaca esse fato como “a prova de que a guerra fiscal não traz um desenvolvimento efetivo”, como afirmam os defensores dos incentivos.



Saulo Nunes de Carvalho (2012, p. 27-28) vislumbra outra consequência nefasta da disputa entre os Estados para a Federação como um todo: a concentração de empresas em alguns territórios. Destaca o autor:

Para a Federação, os prejuízos se manifestam com a existência de uma competição fiscal entre os Estados, fato que acarretará uma concentração de empresas em determinados territórios (aqueles com melhores atrativos fiscais), obstaculizando uma distribuição nacional isonômica das atividades mercantis e industriais. A centralização das atividades econômicas acarreta na concentração de riquezas, grande fator na manutenção das desigualdades regionais.

Nesse aspecto, podemos observar que a concentração de riquezas decorrente da guerra fiscal vai de encontro às próprias justificativas utilizadas pelos Estados desde o nascimento do fenômeno, quais sejam, a desconcentração das atividades comerciais e a redução das desigualdades regionais.

Consoante já exposto, Estados começaram a conceder incentivos fiscais visando atrair investimentos para os seus territórios, uma vez que as atividades econômicas se concentravam nas regiões Sul e Sudeste.

Contudo, com o acirramento da disputa, que passou a envolver praticamente todos os Estados e ramos de atividade, os Estados considerados ricos e bem estruturados voltaram a concentrar os grandes empreendimentos em seus territórios, uma vez que também passaram a conceder incentivos, além das suas melhores condições de infraestrutura.

Diante dessa conjuntura em que praticamente todos os Estados têm algum incentivo fiscal ou financeiro a oferecer, as empresas passam a exigir benesses cada vez maiores daqueles que, para atrair as atividades econômicas para seus domínios, passam a se sujeitar a tais exigências da iniciativa privada. Tem-se, desse modo, conforme identifica Saulo Nunes de Carvalho Almeida (2012, p. 28), “outro reflexo negativo da guerra fiscal, qual seja, uma alteração na dinâmica do poder, em que as políticas de um Estado não mais são controladas pelo Poder Público, e sim pelas grandes empresas”.

Dos efeitos da guerra fiscal ora expostos, podemos notar o quanto tal fenômeno pode ser nocivo à Federação como um todo, dado o estímulo à manutenção das desigualdades regionais<sup>29</sup>; à sociedade e aos contribuintes, os reais financiadores de todas as benesses concedidas pelos Estados; à economia, em face do prejuízo à livre concorrência; e aos

---

<sup>29</sup> As desigualdades regionais tendem a se manter, ou mesmo aumentar, à medida que os Estados dotados de melhor infraestrutura, notadamente os Estados das Regiões Sul e Sudeste, também passam a conceder incentivos fiscais em reação aos Estados que iniciaram tal prática. A concessão de incentivos fiscais pelos Estados desenvolvidos aliada à boa infraestrutura de que dispõem torna-se fator determinante para a concentração de investimentos nesses centros, em detrimento dos demais Estados que dispõem apenas dos incentivos fiscais unilaterais como atrativo.

próprios Estados, que abrem mão de parte de sua receita tributária visando atrair os grandes empreendimentos para seus territórios.

### 3.1.3 A “guerra dos portos”

A “guerra dos portos”, como ficou conhecida, consiste numa das facetas da guerra fiscal. Trata-se da disputa entre os Estados da Federação pela instalação de empresas em seus territórios e pela respectiva receita tributária. Em contrapartida, os Estados oferecem a redução da alíquota interestadual do ICMS incidente sobre os produtos importados, dentre outros incentivos que reduzem os custos dos empresários.

Acerca dessa modalidade da disputa entre as unidades da Federação, Saulo Nunes de Carvalho Almeida (2012, p. 29) afirma:

A “guerra dos portos” representa uma terminologia popularmente conhecida de utilização da alíquota do ICMS nas operações interestaduais sobre produtos importados, como forma de fomentar a industrialização de certos territórios. Na prática, Estados reduziam a alíquota de ICMS sobre produtos estrangeiros que ingressem em seus portos ou fronteiras. [...]

Para usufruírem da alíquota reduzida, as empresas realizavam a construção de fábricas, empreendimentos e indústrias nos Estados que ofereciam os melhores benefícios, gerando elevado número de empregos e renda nesses territórios.

Noutro sentido, contudo, é a opinião de Luciano Garcia Miguel (2012, p. 11), para quem a concessão de incentivos fiscais de forma irregular nas operações de importação não possui qualquer efeito positivo ou finalidade legítima, como o aumento de investimentos e a criação de postos de trabalho em regiões menos desenvolvidas. Segundo o autor, a única e exclusiva finalidade da “guerra dos portos” é o aumento da arrecadação dos Estados, razão pela qual a considera “o lado mais pernicioso da guerra fiscal”.

Não obstante as divergências doutrinárias acerca dos objetivos da concessão de incentivos fiscais pelos Estados nas operações de importação, há consenso no que se refere aos efeitos maléficos desse fenômeno. Segundo os estudiosos (ALMEIDA, 2012, p. 29; MIGUEL, 2012, p. 11), o principal dano ocasionado é o aumento da competitividade dos produtos importados em face dos nacionais, o que prejudica sobremaneira a indústria nacional.

Em virtude da concessão indevida dos benefícios fiscais nas operações de importação, reduz-se a carga tributária dos produtos importados que passam a ser mais competitivos que os produtos nacionais, tributados em valores mais elevados. Em consequência, reduz-se “a capacidade de crescimento e investimento nacional, acarretando,

inclusive, na transferência da própria produção do solo nacional para o exterior, diminuindo a quantidade de empregos criados no País” (ALMEIDA, 2012, p. 29).

Outra consequência marcante da “guerra dos portos” é o prejuízo causado a outros Estados da Federação, em virtude da concessão de crédito presumido pelos Estados.

Em determinadas situações, a relação jurídica tributária entre o contribuinte importador e o Estado onde está situado não repercute em outras unidades da Federação. Assim ocorre, por exemplo, quando o contribuinte importador é consumidor final da mercadoria ou serviço oriundo de outro país. Nessas ocasiões, os efeitos da concessão de benefícios fiscais ficam restritos ao âmbito do Estado concedente, ao qual compete toda a receita tributária decorrente da operação.

Na prática, contudo, grande volume das importações visa à revenda dos produtos importados ou à sua incorporação no ciclo produtivo, agregando-se a outros componentes para formação de novas mercadorias, a exemplo da importação de uma peça para montagem de uma máquina no território brasileiro.

É nesses casos que, em virtude da aplicação do princípio (ou técnica) da não-cumulatividade, a concessão de crédito presumido acarreta efeitos negativos na arrecadação dos Estados para onde as mercadorias importadas são destinadas. Isso porque tais Estados se veem obrigados a honrar crédito de ICMS que não foi efetivamente recolhido aos cofres do Estado de origem na operação anterior, conforme explica Luciano Garcia Miguel (2012, p. 12). Samyr Naspolini (2012, p. 39) cita o elucidativo exemplo da concessão de crédito presumido pelo Estado de Santa Catarina onde:

[...] na etapa de importação ocorre o diferimento do ICMS importação, alíquota interna de 18%, em seguida, na venda para outro Estado, destaca-se 12% referente à alíquota interestadual, sobre este percentual é concedido um crédito presumido de 75% no qual resulta lançamento na apuração de 9%, dando um valor a pagar remanescente de 3% (25% de 12%) no Estado de entrada da importação e, no Estado de destino paga 6%, na operação resulta-se um custo de 9%.

Assim, os Estados que concedem tais incentivos, em especial Santa Catarina, Espírito Santo e Goiás, citados por Saulo Nunes Carvalho de Almeida (2012, p. 31), apesar de terem reduzida a receita tributária em uma operação, são beneficiados pelo aumento do volume de operações. Soma-se a isto o fato de que boa parte dos custos das benesses é repassada aos Estados de destino das mercadorias nas operações interestaduais, os quais, apesar de não auferirem qualquer vantagem com tais práticas, tem de honrar os créditos presumidos concedidos.

A obrigação de honrar créditos concedidos de forma irregular é o principal motivo alegado pelos Estados prejudicados para não reconhecerem tais créditos (glosa de créditos), conforme já abordado no presente trabalho, o que acaba por prejudicar o contribuinte adquirente da mercadoria que muitas vezes sequer tem o conhecimento da concessão de benefícios fiscais ao seu fornecedor, bem como de sua irregularidade.

A glosa de créditos de ICMS, conforme abordamos no tópico 3.1, constitui verdadeira afronta ao princípio da separação dos poderes, tendo em vista que o Poder Executivo não possui a prerrogativa de sustar a aplicabilidade de normas concessivas de incentivos fiscais sob o argumento de que são inconstitucionais, o que compete exclusivamente ao Poder Judiciário.

Além disso, a glosa de créditos causa insegurança jurídica ao contribuinte, o qual pode ter o planejamento de sua atividade prejudicado com a suspensão, pelo Poder Executivo, de norma que lhe seja favorável economicamente.

Visando coibir tais práticas, foi editada a Resolução N° 13/2012 do Senado Federal, que unificou a alíquota interestadual aplicável nas operações com produtos importados, conforme será abordado no tópico seguinte.

### **3.2 Da Resolução n.º 13/2012 do Senado Federal**

Consoante exposto no capítulo anterior deste trabalho, a Constituição Federal de 1988 conferiu ao Senado Federal a competência para definir as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais através de resolução, nos termos do seu art. 155, §2º, IV. Tal prerrogativa do Senado Federal visa à uniformização do ICMS no território nacional, traço que decorre do imposto em que foi inspirado, o IVA, típico de Estados unitários, como preceitua Sacha Calmon Navarro Coêlho (2008, p. 356-357).

No exercício desta competência, o Senado Federal aprovou a Resolução N.º 13/2012, reduzindo e unificando a alíquota interestadual do ICMS nas operações com bens e mercadorias importados para 4% (quatro por cento), antes fixada pela Resolução N.º 22/1989 em 12% (doze por cento) ou 7% (sete por cento), a depender dos Estados de origem e destino da operação.

#### ***3.2.1 Finalidade e aplicação***

A Resolução Nº 13/2012 foi promulgada pelo Senado Federal em virtude dos prejuízos causados pela concessão de incentivos fiscais por alguns Estados no âmbito da “guerra dos portos”. Nesse sentido é a Justificação do Projeto de Resolução Nº 72, de 2010 (BRASIL, 2010), que deu origem à Resolução Nº 13/2012 do Senado Federal:

Os benefícios concedidos nesse moldes reduzem ou anulam a carga tributária do ICMS incidente sobre as importações, repercutem negativamente na economia do País, sob os seguintes aspectos:

- a) aumento das aquisições de bens e mercadorias estrangeiros em detrimento dos produtos brasileiros;
- b) não geração dos postos de trabalho correspondentes às mercadorias que deixaram de ser produzidas no País;
- c) estruturação de operações visando ao aproveitamento dos benefícios indevidos, prejudicando o equilíbrio da concorrência;
- d) insegurança nas decisões de investimento na produção nacional;
- e) redução das receitas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, [...] em prejuízo dos investimentos em saúde, educação e outras importantes áreas para a sociedade.

Nesse cenário, diante dos efeitos deletérios que tais circunstâncias resultam para a economia nacional, faz-se necessário a adoção de medidas urgentes e mitigadoras do problema.

A Resolução Nº 13/2012 do Senado Federal, portanto, foi promulgada com o objetivo de erradicar a “guerra dos portos”, ou seja, a disputa entre os Estados pela atração de maior volume de importações através da concessão de incentivos fiscais sem prévia aprovação do CONFAZ, em face dos prejuízos decorrentes de tais práticas. Assim confirmam Luciano Garcia Miguel (2012, p. 19) e Saulo Nunes de Carvalho Almeida (2012, p. 30), chegando a afirmar o último que, numa visão eminentemente positivista, a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal representa um dos marcos normativos da extinção da “guerra dos portos”.

No que se refere à aplicação da nova forma de tributação das operações interestaduais com produtos importados, a Resolução Nº 13/2012 do Senado Federal discrimina os casos em que deverá incidir, ou não, a nova alíquota interestadual de 4% (quatro por cento), não sendo aplicável, portanto, a toda e qualquer operação com bens e mercadorias importados.

Nos termos do art. 1º, §1º, da Resolução Nº 13/2012<sup>30</sup>, a alíquota interestadual de 4% (quatro por cento) deverá ser aplicada nos casos em que os bens e mercadorias importados

---

<sup>30</sup> “Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembarço aduaneiro:

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

não tiverem sido submetidos a qualquer processo de industrialização no Estado em que se deu a importação ou que, tendo sido submetidos a tais processos, tenham Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

O Conteúdo de Importação, nos termos do §2º do art. 1º do diploma legislativo em tela, consiste no resultado da divisão do valor da parcela importada do exterior pelo valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem. A aferição do referido percentual se dá com base em Ficha de Conteúdo de Importação (FCI) a ser preenchida pelo contribuinte, em observação ao que determina a Cláusula Quinta do Ajuste SINIEF 19/2012<sup>31</sup> (BRASIL, 2012b).

O §4º do art. 1º da Resolução Nº 13/2012 do Senado, por sua vez, prevê a não aplicação da alíquota de 4% (quatro por cento) quando o bem ou mercadoria importado não possuir similar nacional<sup>32</sup> ou quando tenha sido produzido em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam as normas elencadas no inciso II do §4º em tela.

II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

§ 2º O Conteúdo de Importação a que se refere o inciso II do § 1º é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem.

§ 3º O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) poderá baixar normas para fins de definição dos critérios e procedimentos a serem observados no processo de Certificação de Conteúdo de Importação (CCI).

§ 4º O disposto nos §§ 1º e 2º não se aplica:

I - aos bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, a serem definidos em lista a ser editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex) para os fins desta Resolução;  
 II - aos bens produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 10.176, de 11 de janeiro de 2001, e 11.484, de 31 de maio de 2007.”

<sup>31</sup> “**Cláusula quinta** No caso de operações com bens ou mercadorias importados que tenham sido submetidos a processo de industrialização, o contribuinte industrializador deverá preencher a Ficha de Conteúdo de Importação - FCI, conforme modelo do Anexo Único, na qual deverá constar:

I - descrição da mercadoria ou bem resultante do processo de industrialização;

II - o código de classificação na Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM/SH;

III - código do bem ou da mercadoria;

IV - o código GTIN (Numeração Global de Item Comercial), quando o bem ou mercadoria possuir;

V - unidade de medida;

VI - valor da parcela importada do exterior ;

VII - valor total da saída interestadual;

VIII - conteúdo de importação calculado nos termos da cláusula quarta.

§ 1º Com base nas informações descritas nos incisos I a VIII do *caput*, a FCI deverá ser preenchida e entregue, nos termos da cláusula sexta:

I - de forma individualizada por bem ou mercadoria produzidos;

II - utilizando-se o valor unitário, que será calculado pela média aritmética ponderada, praticado no último período de apuração.

§ 2º Deverá ser apresentada nova FCI toda vez que houver alteração em percentual superior a 5 % (cinco por cento) no Conteúdo de Importação ou que implique alteração da alíquota interestadual aplicável à operação.

§ 3º No preenchimento da FCI deverá ser observado ainda o disposto em Ato COTEPE/ICMS.”

<sup>32</sup> A lista de bens e mercadorias importados que não possuem similar nacional foram elencados pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex) na Resolução nº 70/2012.

Além desses casos, o art. 2º da Resolução Nº 13/2012<sup>33</sup> exclui do seu âmbito de incidência as operações de envio de gás natural proveniente de outros países de um Estado para outro.

Nestas hipóteses, continuarão sendo aplicadas as alíquotas interestaduais definidas na Resolução Nº 22/1989, quais sejam, 7% (sete por cento) nas operações e prestações realizadas no Sul e Sudeste destinadas às Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, e 12% (doze por cento) nas demais ocasiões.

### ***3.2.2 Da unificação de alíquota e seus efeitos***

Tão relevante quanto às finalidades de determinada medida são as formas adotadas para a consecução dos respectivos fins. Nesse ponto, podemos afirmar que o principal mecanismo utilizado pela Resolução nº 13/2012 do Senado Federal visando o fim da “guerra dos portos” foi a redução da alíquota interestadual de ICMS nas operações com bens e mercadorias importados para 4% (quatro por cento), em substituição às alíquotas de 12% (doze por cento) e 7% (sete por cento) estabelecidas pela Resolução nº 22/1989, também do Senado Federal.

Tal medida visa desestimular a concessão do principal incentivo fiscal da “guerra dos portos”, qual seja a concessão de créditos presumidos pelos Estados nas operações interestaduais com os produtos importados através de seus portos e aeroportos.

Em termos práticos, com a redução da alíquota interestadual ao patamar de 4% (quatro por cento), reduz-se a parcela do ICMS dos Estados de origem da mercadoria, os quais passam a ter uma margem financeira menor para a concessão de crédito presumido.

Antes da Resolução Nº 13/2012, os Estados tinham a possibilidade de conceder crédito presumido de até 12% (doze por cento) sobre a base de cálculo do imposto, o que equivale à totalidade da alíquota interestadual, parcela do ICMS que lhe cabe na operação. Com o advento da citada resolução, o percentual máximo de crédito presumido que poderá ser oferecido por tais Estados será de apenas 4% (quatro por cento) sobre a mesma base de cálculo de outrora.

Dessa forma, podemos afirmar que a redução da alíquota diminuiu o poder dos Estados de atrair as empresas através da concessão de créditos presumidos, uma vez que as vantagens econômicas decorrentes do crédito presumido sofreram significativa redução.

---

<sup>33</sup> “Art. 2º O disposto nesta Resolução não se aplica às operações que destinem gás natural importado do exterior a outros Estados.”

Acerca dos efeitos da redução de alíquota sobre a concessão de crédito presumido, Luciano Garcia Miguel (2012, p. 19-20) assevera:

O objetivo pretendido por esse ato é, portanto, limitar a transferência de crédito nas operações interestaduais com produtos importados a 4% (quatro por cento). Em outras palavras, não importa qual o montante do crédito presumido concedido pelo Estado de origem, uma vez que o máximo que será suportado pelo Estado de destino será o equivalente a alíquota estabelecida na citada resolução.

Ademais, observa-se que a alteração da alíquota interferiu diretamente na repartição da receita tributária de ICMS nas operações interestaduais, elevando a arrecadação do Estado de destino da operação, especialmente nas operações destinadas a consumidor final.

Na sistemática definida pelo regramento anterior, o Estado de origem da mercadoria fazia jus à alíquota de 12% (doze por cento) ou 7% (sete por cento), ao passo que o Estado de destino arrecadaria o equivalente à diferença entre sua alíquota interna e a interestadual, ou seja, entre 7% (sete por cento) e 12% (doze por cento). Com a nova alíquota, os Estados de origem arrecadam apenas 4% (quatro por cento), ao passo que a parcela do Estado de destino passa a variar entre 13% (treze por cento) e 15% (quinze por cento), a depender da se sua alíquota interna.

### ***3.2.3 Problemas decorrentes da Resolução n.º 13/2012 do Senado Federal***

Não obstante a finalidade da Resolução n.º 13/2012 do Senado Federal de acabar com a “guerra dos portos”, a sua aplicação tem gerado problemas para os contribuintes, tais como o acúmulo de crédito e a quebra do sigilo de informações comerciais, os quais serão tratados no presente tópico.

O problema do **acúmulo de crédito de ICMS** atinge principalmente as empresas que importam bens e mercadorias com o intuito de revendê-los a outros Estados. Isso ocorre devido à grande diferença entre a alíquota interna do ICMS, entre 17% (dezesete por cento) e 19% (dezenove por cento), e a alíquota interestadual de 4% (quatro por cento) estabelecida pela Resolução n.º 13/2012 do Senado.

A sistemática do acúmulo pode ser resumida no seguinte exemplo: no Ceará, ao importar bens e mercadorias, o contribuinte recolhe ao Fisco, em geral, 17% (dezesete por cento) a título de ICMS<sup>34</sup>, o que se reverte em crédito de ICMS para as operações futuras;

---

<sup>34</sup> As alíquotas internas do ICMS no Ceará variam entre 12% e 25%, a depender dos bens e serviços sujeitos à tributação, nos termos do art. 44 da Lei Estadual N.º 12.670/1996 que dispõe:

“Art. 44 - As alíquotas do ICMS são:

I - nas operações internas:



ocorre que, nas operações de revenda dos referidos produtos importados para consumidores localizados em outros Estados, o contribuinte só debitará do referido crédito a quantia resultante da aplicação da alíquota de 4% (quatro por cento) sobre o valor da revenda.

Desse modo, as empresas que efetuam tais operações em grande número passam a acumular cerca de 13% (treze por cento) do valor recolhido a título de ICMS na importação em suas escriturações contábeis, o que gera custos para os empresários. Nesse sentido, observa Samyr Napolini (2012, p. 38):

A grande problemática da situação que deverá ocorrer a partir do ano de 2013 é que a grande quantidade e acúmulo de crédito da operação gera custo, eis que se coloca dinheiro, que iria ser lucro, paralisado em livro fiscal, e aí se começa a acumular crédito, mesmo que o importador aplique uma boa margem de lucro na venda, tendo em vista que o percentual de 14% é muito grande.

Além da retenção de recursos na forma de crédito de ICMS, Samyr Napolini (2012, p. 38) destaca a burocracia e a demora do processo de validação dos créditos de ICMS perante as Secretarias da Fazenda dos Estados, bem como as restrições de seu uso como grandes transtornos causados pelo referido acúmulo.

Em última análise, podemos afirmar que o acúmulo de crédito gera consequências para os consumidores finais dos produtos, uma vez que os custos da atividade econômica lhes são repassados pelas empresas através da elevação do preço das mercadorias.

Outro transtorno ocasionado pela aplicação da Resolução n.º 13/2012 do Senado Federal é a **quebra de sigilo de informações comerciais das empresas** em função do preenchimento e envio obrigatório da Ficha de Conteúdo de Importação (FCI) ao fisco estadual, nos termos da cláusula quinta do Ajuste SINIEF 19/2012.

Consoante já exposto, a FCI consiste em documento através do qual se afere o conteúdo de importação da mercadoria estrangeira que tenha sido submetida a processo de industrialização no território nacional, fator determinante na definição da aplicação, ou não, do disposto na Resolução n.º 13/2012 do Senado Federal.

---

a) 25% (vinte e cinco por cento) para bebidas alcoólicas, armas e munições, fogos de artifício, fumo, cigarros e demais artigos de tabacaria, joias, aviões ultra-leves, asas-deltas, energia elétrica, gasolina, querosene de aviação, óleo diesel e álcool anidro e álcool hidratado para fins combustíveis;

b) 17% (dezesete por cento) para as demais mercadorias ou bens;

c) 12% (doze por cento) para as operações realizadas com contadores de líquido (NBM/SH 9028.20) e medidor digital de vazão (NBM/SH 9026.20.90).

II - nas prestações internas:

a) 25% (vinte e cinco por cento) para serviços de comunicação;

b) 17% (dezesete por cento) para serviços de transporte intermunicipal”.

Além do preenchimento da Ficha de Conteúdo de Importação, a Cláusula Sétima do Ajuste SINIEF 19/2012<sup>35</sup> determinou a inclusão de informações relativas aos valores dos bens e mercadorias importados, bem como o número identificador da FCI na nota fiscal eletrônica.

Em razão dessas exigências, informações comerciais sigilosas e estratégicas das empresas seriam expostas, o que poderia prejudicar sobremaneira a condução de seus negócios, uma vez que seus clientes poderiam prever sua margem de lucro através dos dados relativos aos custos de produção, o que pode lhes favorecer nas negociações.

Além da possibilidade de previsão da margem de lucro dos empresários por parte dos clientes, a obediência das empresas a tais normas permitiria o acesso de seus concorrentes a dados comerciais estratégicos como os custos de produção, fornecedores e a composição dos produtos, afetando, assim, a livre concorrência entre as empresas<sup>36</sup>.

A Cláusula Sétima do Ajuste SINIEF 19/2012 era, portanto, inconstitucional por violar o princípio da livre concorrência (art. 170, IV da CF/1988)<sup>37</sup>, à medida que obrigava as empresas a expor informações comerciais sigilosas, possibilitando o conhecimento dessas por seus concorrentes.

Diante de tais circunstâncias, várias empresas propuseram ações judiciais para contestar as regras do Ajuste SINIEF 19/2012, inclusive pleiteando a concessão de liminares que as desobrigassem a prestar referidas informações comerciais, havendo notícias de decisões favoráveis aos contribuintes e ao Estado<sup>38</sup>.

---

<sup>35</sup> “Cláusula sétima Deverá ser informado em campo próprio da Nota Fiscal Eletrônica - NF-e:

I - o valor da parcela importada do exterior, o número da FCI e o Conteúdo de Importação expresso percentualmente, calculado nos termos da cláusula quarta, no caso de bens ou mercadorias importados que tenham sido submetidos a processo de industrialização no estabelecimento do emitente;

II - o valor da importação, no caso de bens ou mercadorias importados que não tenham sido submetidos a processo de industrialização no estabelecimento do emitente.”

<sup>36</sup> Acerca de tais exigências, Carlos Eduardo M. Gasperin e Guilherme Gomes X. de Oliveira, em artigo veiculado no endereço eletrônico <<http://www.gazetadopovo.com.br/vidapublica/justica-direito/artigos/conteudo.phtml?id=1355564&tit=Resolucao-132012-do-Senado-e-sua-regulamentacao>>,

afirmam: “Tais exigências, além de desproporcionais e irrazoáveis, extrapolam a competência fiscalizatória do Estado, na medida em que pretendem, ainda que por via transversa, obrigar o empresário nacional a revelar informações comerciais quanto ao seus custos, ao seu processo produtivo, e sua rentabilidade, protegidas pelo sigilo comercial. A abertura desses dados ao público, além de gerar grande desconforto comercial entre os agentes do mercado, gera, ao contrário do que se possa parecer, prejuízos à própria livre concorrência, vez que impulsionará, em escala maior, uma guerra de preços predatória, sem respaldo econômico, o que pode levar ao fechamento de empresas de menor porte e desemprego.”

<sup>37</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] IV - livre concorrência;”

<sup>38</sup> Em notícia veiculada no site <<http://www.conjur.com.br/2013-jun-15/novas-regras-nfs-importados-continuam-prejudicando-concorrenca>>, consta informação de que: “Só nas câmaras de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo chegaram quase 100 agravos relacionados a processos que contestam cláusulas do Ajuste Sinief 19, do Confaz. [...] As decisões da corte paulista têm sido predominantemente pró-Fisco. Na maioria das

Dentre os julgados favoráveis aos contribuintes<sup>39</sup>, destacamos a Sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança n.º 0076692-81.2013.8.19.0001 do Cartório da 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca do Rio de Janeiro-RJ, na qual foi concedida a segurança pleiteada, tendo sido reconhecida a violação de outros dispositivos constitucionais e legais, senão vejamos:

Ora, de acordo com o processo em epígrafe e atento à legislação, verificamos que os contribuintes darão publicidade ilimitada e irrestrita a dados que evidenciam seus fornecedores e os preços envolvidos na transação de que originou a operação de importação.

A determinação para a revelação de tais elementos implica, primeiramente, em violação à livre iniciativa e, em última análise, conflita com o princípio da livre concorrência (art. 170, IV, CF/1988).

A livre iniciativa é princípio constitucional previsto no artigo 1º, inciso IV da Constituição Federal, dispositivo que em seu "caput" trata dos fundamentos da República dada sua magnitude e importância. [...]

Existe afronta também aos princípios constitucionais norteadores das relações comerciais e com o fisco, tais como o sigilo fiscal e liberdade na atividade econômica. Prejuízos inegáveis e de grande proporção aos importadores, vez que lhes impõe a obrigação de entregar seus segredos comerciais mais valiosos aos seus clientes e concorrentes, sem qualquer proveito prático ao fisco no exercício de suas funções. [...]

A exigência posta na cláusula 7ª do Ajuste Sinief nº 19/2012, determinando a informação, em nota fiscal, do valor colaborado pelo fornecedor do produto importado, afigura-se ilegal inovação, criando obrigação acessória não prevista na lei. Além disso, atenta contra o direito à livre iniciativa, sendo cediço que a formação de preço é operação complexa e que deve estar protegida pelo sigilo necessário à saudável concorrência entre os comerciantes.

Em virtude da pressão dos empresários contra referidas normas, foram publicados no Diário Oficial da União de 23/05/2013 o Ajuste SINIEF 09/2013, que revogou o Ajuste SINIEF 19/2012, e o Convênio ICMS 38/2013, que alterou os procedimentos antes disciplinados pelo ajuste revogado.

Dentre as inovações do Convênio ICMS 38/2013 destaca-se a inexigibilidade de exibição na nota fiscal eletrônica dos valores dos insumos importados, os quais deverão constar apenas na Ficha de Conteúdo de Importação, documento de acesso restrito aos Estados.

---

vezes, os desembargadores não reconhecem ilegalidade ou abuso da administração tributária, nem perigo na demora de análise dos casos que justifiquem a concessão de liminar.”. Acesso em 20 jun 2013.

<sup>39</sup> Dentre os julgados favoráveis aos contribuintes podemos mencionar a concessão de liminares liberando as empresas de cumprirem o disposto no art. 7º do Ajuste SINIEF N.º 19/2012 nos seguintes processos: MS 0109818-25.2013.8.19.0001 – RJ; MS 008.12.029606-0 – SC; Agravo de Instrumento 70052852084 – RS; Agravo em Mandado de Segurança 2013.000708-0/0001.00 – SC; MS 0000120-19.2013.8.16.0179 – PR; Agravo de Instrumento 2013.002483-5 – SC e Agravo de Instrumento 2013.005492-4 – RJ. Tais processos foram mencionados em notícia veiculada no site Consultor Jurídico em 23/04/2013. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2013-abr-23/liminares-definem-jurisprudencia-resolucao-13-senado>>. Acesso em 05 jun 2013.

Em nosso entender, tal alteração possui o claro objetivo de atender o pleito das empresas, as quais já recorriam ao Poder Judiciário buscando isentar-se do cumprimento das exigências do Ajuste SINIEF 19/2012.

Ademais, há de se ressaltar o disposto no §5º da Cláusula Quinta<sup>40</sup> do novo convênio, segundo o qual fica a critério dos Estados a instituição da obrigatoriedade da apresentação da FCI e sua informação na nota fiscal eletrônica nas operações internas; a possibilidade dos Estados perdoarem eventuais autuações aplicadas quando em vigor o Ajuste SINIEF 19/2012 (cláusula décima segunda<sup>41</sup>); bem como a concessão de prazo para adequação das empresas aos procedimentos com o adiamento da obrigatoriedade de apresentação da FCI para 1º de agosto de 2013, nos termos da cláusula décima terceira<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> “**Cláusula quinta** [...]§ 5º A critério da unidade federada, poderá ser instituída a obrigatoriedade de apresentação da FCI e sua informação na Nota Fiscal Eletrônica – NF-e na operação interna.”

<sup>41</sup> “**Cláusula décima segunda** Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a remitar os créditos tributários constituídos ou não em virtude do descumprimento das obrigações acessórias instituídas pelo Ajuste SINIEF nº 19, de 7 de novembro de 2012.”

<sup>42</sup> “**Cláusula décima terceira** Este convênio entra em vigor na data de publicação da sua ratificação nacional, produzindo efeitos, em relação a entrega da Ficha de Conteúdo de Importação - FCI, a partir de 1º de agosto de 2013.”

## **4 DA ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA RESOLUÇÃO N.º 13/2012 DO SENADO FEDERAL**

No presente capítulo, propomos-nos a analisar a constitucionalidade da Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal sob três enfoques:

a) a competência do Senado Federal para fixar alíquota interestadual do ICMS com a finalidade extrafiscal de extinguir a “guerra dos portos”;

b) a constitucionalidade da norma em face da proibição ao tratamento diferenciado em razão da procedência ou destino de bens e mercadorias (art. 152 da CF/1988); e

c) em face do objetivo fundamental de redução das desigualdades regionais disposto no art. 3º, III da CF/1988.

Antes da análise da constitucionalidade da Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal, abordaremos os argumentos apresentados pela Assembleia Legislativa do Espírito Santo ao propor a Ação Direta de Inconstitucionalidade N.º 4858/2012 visando à declaração de nulidade integral da mencionada resolução.

### **4.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4858/2012**

A Resolução do Senado Federal N.º 13/2012 alterou significativamente a repartição da receita de ICMS decorrente de operações interestaduais com produtos importados ou com Conteúdo de Importação superior a 40%, quando submetidos a processo de industrialização no território nacional.

A redução da alíquota interestadual aplicável em tais operações para 4% reduziu consideravelmente a parcela do imposto destinada ao Estado de origem da mercadoria, ao passo que o Estado de destino passará a receber maior quantia do imposto na operação.

Nesse contexto, a Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Espírito Santo, um dos Estados mais afetados pela medida, propôs a Ação Direta de Constitucionalidade N.º 4858/2012 perante o Supremo Tribunal Federal (STF) visando à declaração de nulidade de todos os dispositivos da Resolução do Senado Federal N.º 13/2012 em decorrência de violação aos artigos 2º; 5º, II; 146, III, “a”; 150, I; 152; e 155, §2º, III, IV e XII, “g”, da Constituição Federal.

Inicialmente, alega a requerente a existência de **vício formal** da resolução, mais precisamente a **ausência de competência do Senado Federal para fixar a alíquota**

**interestadual do ICMS com finalidade extrafiscal** (proteção à indústria nacional e fim da “guerra dos portos”), o que estaria além da competência outorgada pelo art. 155, §2º, IV da CF/1988. Nos termos da inicial (fls. 16-17):

[...] **ao Senado Federal compete somente estabelecer as alíquotas interestaduais aplicáveis linearmente às operações e prestações legalmente sujeitas ao imposto estadual, com a única finalidade de determinar qual a parcela do ICMS que cabe aos Estados de origem e destino de bens, mercadorias e serviços**, de forma a operacionalizar o sistema de repartição previsto no art. 155, §2º, VII e VIII, da Constituição Federal, que se baseia exatamente no percentual da referida alíquota. Vale dizer, a Constituição Federal atribuiu ao Senado Federal a relevante, porém, limitada função de compatibilizar os interesses econômicos dos Estados “exportadores” e “importadores” de riquezas, na medida em que as alíquotas interestaduais interferem diretamente com a divisão da arrecadação do ICMS exigido nessas transações. **Não cabe à Câmara Alta utilizar a alíquota interestadual para atingir outra finalidade.** (grifo do autor)

Segundo a requerente (fl. 19), o ICMS sequer poderia ser utilizado com finalidade extrafiscal, de modo que “o estabelecimento de alíquotas interestaduais com esse objetivo materializa desvio de finalidade e ofensa ao devido processo legal assegurado pela Constituição”.

Ainda que isso fosse possível, adverte que apenas o Congresso Nacional poderia regular a matéria, tendo em vista a necessidade de definição de sujeitos passivos e fatos geradores das novas alíquotas do ICMS, matéria reservada à lei complementar nos termos do disposto no art. 146, III,<sup>43</sup> c/c 155, §2º, XII<sup>44</sup> da CF/1988.

<sup>43</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”

<sup>44</sup> 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; [...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.”

Outro vício apontado pela Assembleia Legislativa do Espírito Santo (AL/ES) na ADIn N.º 4858/2012 diz respeito à **violação ao art. 152 da CF/1988<sup>45</sup> que veda a instituição de tratamento tributário diferenciado em razão da origem ou destino dos bens e mercadorias.**

O desrespeito à norma constitucional expressa no art. 152 da CF/1988 provém da adoção da origem dos produtos como critério para aplicação da alíquota interestadual de 4%. Com efeito, tal alíquota é aplicada somente aos bens e mercadorias provenientes de outros países ou, se submetidos a processo de industrialização, que possuam em sua composição 40% de conteúdo proveniente de importação.

Consoante a AL/ES (fl. 23), “a origem dos produtos não é um critério válido para justificar a adoção de alíquotas diferenciadas de ICMS para determinados produtos, por força do princípio da igualdade”.

Em seu favor, cita precedentes do STF em que teria sido repellido o tratamento diferenciado entre produtos nacionais e importados, tais como a Súmula 575<sup>46</sup> (fl. 25), em que foi determinada a extensão de isenção de ICMS concedida à mercadoria nacional também à mercadoria importada; e o RE 367.785-AgR/RJ- Rel. Min. Eros Grau<sup>47</sup>, no qual o STF decidiu pela aplicação da mesma alíquota de IPVA a automóveis nacionais e importados com fundamento no art. 152 da CF/1988.

Ademais, defende que o art. 152 da CF/1988 é aplicável às esferas estadual, municipal e federal, não obstante a redação do dispositivo faça expressa alusão apenas aos Estados e Municípios. Com base nesse entendimento, defende que o Senado Federal, ao fixar a alíquota interestadual do ICMS, também deve obediência à referida norma. Diz a AL/ES (fl. 27):

Cuida-se de limitação ao poder de tributar dirigida aos titulares da competência legislativa para dispor sobre o imposto, o que inclui não apenas o legislador estadual, no que concerne à instituição do tributo, como também ao legislador federal, quanto às normas a serem observadas em âmbito nacional para assegurar a racionalidade do imposto. [...]

---

<sup>45</sup> “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

<sup>46</sup> **STF Súmula nº 575** - 15/12/1976 - DJ de 3/1/1977, p. 4; DJ de 4/1/1977, p. 36; DJ de 5/1/1977, p. 60.

**Mercadoria Importada do GATT ou ALALC - Isenção do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias Concedida a Similar Nacional**

A mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional.

<sup>47</sup> “EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPVA. VEÍCULO IMPORTADO. ALÍQUOTA DIFERENCIADA. 1. Não se admite a alíquota diferenciada de IPVA para veículos importados e os de procedência nacional. 2. O tratamento desigual significaria uma nova tributação pelo fato gerador da importação. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.”

Pondere-se, ademais, que não faria sentido impedir que os Estados e o Distrito Federal possam diferenciar produtos nacionais e estrangeiros se o Senado Federal pudesse dimensionar o imposto que lhes cabe em percentual diverso, em função da origem dos referidos produtos. **O Senado Federal não tem uma “competência residual”, mais ampla do que a conferida aos Estados e ao Distrito Federal,** até porque essa competência destina-se à boa repartição do imposto. (grifo do autor)

A respeito da Resolução N.º 22/1989 do Senado Federal ter fixado alíquotas interestaduais de ICMS diferenciadas com base nos Estados de origem e destino das operações, que inclusive beneficia o Estado do Espírito Santo, a AL/ES afirma não haver dúvidas quanto à sua constitucionalidade.

Isso porque as alíquotas de 7% e 12% são lineares, diga-se, aplicáveis a qualquer tipo de bens, mercadorias ou serviços, e o critério adotado para a diferenciação é legítimo, uma vez que prevista a redução das desigualdades regionais como objetivo fundamental no art. 3º, III, da CF/1988<sup>48</sup>.

De acordo com a AL/ES, a discriminação de alíquotas efetuada pela Resolução N.º 13/2012 contraria o critério da essencialidade previsto no art. 155, §2º, III, da CF/1988<sup>49</sup>, tendo em vista a adoção da origem dos produtos como elemento de definição da aplicação da alíquota interestadual de 4%. Aduz a Casa Legislativa (fl. 32):

Na realidade, a teor da resolução, **bens e mercadorias de natureza idêntica e, portanto, com mesmo grau de essencialidade, ficariam sujeitos a regime de tributação distinto,** dependendo do seu país de origem ou da procedência dos insumos utilizados em sua composição. **Isso não só desatende o critério da essencialidade como o contraria frontalmente.** (grifo do autor)

Não obstante os argumentos expostos pela Casa Legislativa Capixaba, entendemos não existir violação ao princípio da seletividade em função da essencialidade dos produtos.

Com efeito, tal princípio possui a precípua função de conferir tratamento tributário mais favorecido aos produtos de primeira necessidade da população. No entanto, referido tratamento não se resume à adoção de alíquotas mais reduzidas, mas a uma carga tributária mais branda, o que envolve outros fatores visto que o valor do imposto não depende única e exclusivamente da alíquota<sup>50</sup>.

<sup>48</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...]”

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

<sup>49</sup> “Art. 155. [...]”

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]”

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

<sup>50</sup> As alíquotas do ICMS consistem apenas em um mecanismo de efetivação do princípio da seletividade em função da essencialidade cujo fim último refere-se à redução da carga econômica do ICMS. Nesse sentido é o raciocínio de Roque Antonio Carraza (2009, p.441): “as alíquotas do ICMS deverão variar, para mais ou para menos, em razão da essencialidade, para os consumidores ou fruidores finais, respectivamente, das mercadorias



Nesse sentido, são precisas as lições de José Eduardo Soares de Melo e Leandro Paulsen (2009, p. 276):

**A essencialidade consiste na distinção entre cargas tributárias**, em razão de diferentes mercadorias e serviços, traduzidos basicamente em **reduções de base de cálculo, distinções de alíquotas, créditos outorgados e demais incentivos fiscais**.  
(grifo nosso)

Contudo, conforme exposto pela própria AL/ES em nota de rodapé (fls. 05-06)<sup>51</sup>, a Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal não alterou a carga tributária incidente nas operações interestaduais com produtos importados, mas tão somente a repartição da receita tributária entre o Estado de origem e o Estado de destino do da mercadoria.

Desse modo, não há de se falar em prejuízo ao princípio da seletividade em função da essencialidade, visto que a carga tributária final nas operações interestaduais com importados ou conteúdo de importação superior a 40% é equivalente a que recai sobre as operações com produtos nacionais, correspondendo ao valor resultante da incidência da alíquota interna do Estado de destino sobre a base de cálculo.

Além disso, há de se ressaltar que não é pacífico na doutrina o entendimento de que o princípio da seletividade em função da essencialidade seja de observância obrigatória em relação ao ICMS. A divergência decorre essencialmente do emprego do vocábulo “poderá” na redação do art. 155, §2º, III, da CF/1988, o que não ocorre no art. 153, §3º da CF/1988<sup>52</sup>, que dispõe acerca da seletividade no IPI.

Em virtude da distinção entre referidos dispositivos, José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 329), com quem concordamos, entende que a seletividade “constitui princípio

e dos serviços. Destarte, a carga econômica do ICMS haverá de ser distribuída diversamente conforme o tipo de mercadoria ou de serviço”.

<sup>51</sup> **Exemplo de operação interestadual destinada ao Sudeste com posterior revenda**

Valor da operação no Estado de origem: R\$ 100,00

Valor da operação no Estado de destino: R\$ 200,00

Alíquota [interna] no Estado de destino: 18%

**1. Alíquota interestadual de 12% (Resolução SF 12/1989)**

**1.A) Operação interestadual sem incentivo**

Parcela do ICMS no Estado de origem: R\$ 12,00 (R\$ 100,00 x 12%)

Parcela do ICMS no Estado de destino: R\$ 24,00 (R\$ 200,00 x 18% - R\$ 12,00)

Carga global do ICMS: R\$ 36,00 (R\$ 12,00 + R\$ 24,00 = R\$ 36,00)

[...]

**2. Alíquota interestadual de 4% (Resolução SF 13/2012)**

**1.A) Operação interestadual sem incentivo**

Parcela do ICMS no Estado de origem: R\$ 4,00 (R\$ 100,00 x 4%)

Parcela do ICMS no Estado de destino: R\$ 32,00 [(R\$ 200,00 x 18%) - R\$ 4,00]

Carga global do ICMS: R\$ 36,00 (R\$ 12,00 + R\$ 24,00 = R\$ 36,00)” (grifo do autor).

<sup>52</sup> “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

IV - produtos industrializados; [...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;”

constitucional a ser rigorosamente obedecido no âmbito do IPI, e de modo *permitted* no caso do ICMS” (grifo do autor).

Noutro sentido, porém, é a opinião de Roque Antonio Carraza (2009, p. 438), para quem o princípio da seletividade é de observância obrigatória no ICMS, assim como no IPI, eis que o termo “poderá” possui significado jurídico semelhante a um “deverá”.

Em continuidade aos argumentos utilizados pela AL/ES para justificar a inconstitucionalidade da Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal, foi apontada **violação ao princípio da reserva legal, por falta de tipicidade da resolução**, em razão da “falta de determinação das hipóteses sujeitas às suas disposições, em clara violação às normas constitucionais que impõem reserva absoluta de lei na matéria” (fl. 32).

Argumenta a AL/ES que o princípio da tipicidade fechada, extraído do art. 150, I, da CF/1988<sup>53</sup>, enseja a clara identificação de todos os elementos da obrigação tributária, de modo que o contribuinte e sujeito ativo da obrigação possam ter a exata compreensão do real sentido e alcance da norma (fl. 33).

Ocorre que, segundo a requerente, a redação da Resolução N.º 13/2012 do Senado carece de densidade normativa e autoaplicabilidade, tendo em vista a falta de elementos que permitam firmar as hipóteses em que a norma deve ser aplicada, bem como os sujeitos a ela submetidos.

A compreensão exata da norma só é possível através dos critérios estabelecidos pelo Poder Executivo através do CONFAZ e da CAMEX, aos quais foram delegadas as atribuições de definir os critérios e procedimentos a serem observados no processo de Certificação do Conteúdo de Importação e de definir a lista de bens sem similar nacional, respectivamente, nos termos do art. 1º, §§ 3º e 4º, I, da Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal<sup>54</sup>.

Por fim, arremata a AL/ES (fl. 39):

Assim, a par de delegar ao CONFAZ e à CAMEX competência que o Senado Federal nem sequer possui, **a Resolução nº 13, de 2012, transgride o princípio da separação dos poderes (CF, art. 2º), por permitir que órgãos do Poder**

<sup>53</sup> “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;”

<sup>54</sup> “Art. 1º [...]”

§ 3º O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) poderá baixar normas para fins de definição dos critérios e procedimentos a serem observados no processo de Certificação de Conteúdo de Importação (CCI).

§ 4º O disposto nos §§ 1º e 2º não se aplica:

I - aos bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, a serem definidos em lista a ser editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex) para os fins desta Resolução”.

**Executivo inovem na ordem jurídica**, estabelecendo critérios, requisitos, procedimentos e listas de produtos para a determinação das hipóteses de incidência e sujeitos passivos da alíquota de 4%, com repercussão direta na partilha do ICMS entre os Estados e o Distrito Federal. (grifo do autor)

No tocante à inconstitucionalidade por ofensa aos princípios da reserva legal e da separação dos poderes, entendemos não assistir razão à Casa Legislativa Capixaba por considerar que a resolução senatorial não deixa dúvidas acerca das hipóteses em que deve ser aplicada, bem como por não ter sido delegado poder de inovar na ordem jurídica aos mencionados órgãos do Poder Executivo.

A Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal prevê claramente as hipóteses em que deverá ser aplicada a alíquota interestadual de 4% (art. 1º, § 1º), definindo inclusive o cálculo através do qual se obtém o “conteúdo de importação” (art. 1º, § 2º). Assim, não se faz necessária qualquer complementação a fim de se obter o sentido exato da norma.

Ao CONFAZ foi delegada apenas a normatização dos procedimentos necessários à operacionalização do cálculo do conteúdo de importação e, assim, à concretização do comando normativo. Tal normatização deve observar o disposto na própria resolução, não havendo, desse modo, qualquer possibilidade de inovação da ordem jurídica pelo Poder Executivo através do CONFAZ.

No tocante à elaboração da lista de bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional pela CAMEX, sobre os quais não incide a alíquota interestadual de 4%, também não há de se falar em inovação na ordem jurídica. A lista apenas complementa o conceito de “bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional” prevista no art. 1º, §4º, I, da Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal, o que não ofende o princípio da reserva legal (art. 150, I da CF/1988), como já decidiu o STF:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.

I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.

II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.

III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. **O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao**

**princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.**

IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.

V. - Recurso extraordinário não conhecido.

(STF. RE 343446/SC - Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO. Julgamento: 20/03/2003. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. DJ 04-04-2003 PP-40)

## **4.2 Da competência do Senado Federal para fixar alíquota interestadual do ICMS com finalidades extrafiscais**

Consoante já exposto no presente trabalho, o art. 155, §2º, IV da Constituição Federal de 1988<sup>55</sup> confere ao Senado Federal a competência para fixar a alíquota interestadual do ICMS. Através dessa atribuição, o Senado Federal pode definir a repartição das receitas tributárias do ICMS nas operações interestaduais, tendo em vista a divisão de receitas decorrente do sistema de diferencial de alíquotas estabelecido no art. 155, §2º, VII e VIII da CF/1988<sup>13</sup>.

Com base nessa competência, a Câmara Alta editou a Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal visando acabar com a “guerra dos portos”. Para tanto, reduziu a alíquota interestadual do ICMS incidente nas operações e prestações com bens e mercadorias importados para 4%. A alíquota é única para todas as operações e prestações com bens e mercadorias importados, devendo ser aplicada independentemente dos Estados de origem e destino da operação ou prestação.

O Senado Federal utilizou-se da competência outorgada pelo art. 155, §2º, IV da CF/1988 com o objetivo de desestimular a concessão de benefícios unilaterais pelos Estados no contexto da “guerra dos portos”, cuja extinção é o alvo principal da medida.

Observa-se, assim, que a resolução não possui finalidades meramente arrecadatórias (fiscais). Ela busca, como dito, acabar com a “guerra dos portos”, um objetivo extrafiscal.

---

<sup>55</sup> “Art. 155. [...]”

§ 2.º [...]”

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; [...]

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;”

Em razão disso, a Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Espírito Santo pleiteia no STF a declaração da inconstitucionalidade da resolução sob o argumento de que o Senado Federal teria agido além da competência a ele conferida pela CF/1988, uma vez que o poder de alterar tal alíquota estaria limitado a finalidades fiscais.

Sob esse prisma é que nos propomos a analisar a constitucionalidade da Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal neste tópico.

Antes de adentrarmos no cerne da questão, cumpre-nos diferenciar a *fiscalidade* da *extrafiscalidade* dos tributos. Para tanto, recorremos aos elucidativos ensinamentos de Roque Antonio Carraza (2009, p. 437), que diz:

Os tributos, no mais das vezes, são instituídos com o fito de prover de dinheiro os cofres públicos, para que o Estado tenha os meios necessários à consecução dos fins que lhe são assinalados pela Constituição e pelas leis. A tributação, pois, quase sempre se desenvolve com finalidades arrecadatórias (fiscais).

Não raro, porém, a tributação é utilizada para estimular ou desestimular condutas havidas, respectivamente, por *convenientes* ou *nocivas* ao interesse público. Este fenômeno há nome “extrafiscalidade”.

*Extrafiscalidade* é, portanto, o emprego dos meios tributários para fins não-fiscais, mas *ordinatórios*, isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. A fazer, bem entendido, o que atende ao interesse público; a não fazer o que, mesmo sem tipificar um ilícito, não é útil ao progresso do país.

Não obstante o autor identifique apenas os contribuintes como destinatários de normas tributárias extrafiscais, entendemos que as normas dotadas de extrafiscalidade também podem ser utilizadas para estimular ou desestimular os próprios entes tributantes a adotar certos comportamentos.

É nesse sentido que a Resolução N.º 13/2012 do Senado é dotada de extrafiscalidade. Suas disposições, mais do que propriamente definir a alíquota interestadual do ICMS, buscam desestimular os Estados a conceder incentivos fiscais unilateralmente visando atrair investimentos de empresas importadoras para seus territórios.

Passando à análise do mérito da questão, podemos observar que a redação do art. 155, §2º, IV da CF/1988 não restringe o exercício da competência outorgada ao Senado Federal a determinada finalidade. Poderia o constituinte ter condicionado expressamente a atuação do Senado Federal ao cumprimento de determinada finalidade, nos moldes da redação do art. 155, §2º, V, “b” da CF/1988<sup>56</sup>, mas não fê-lo.

<sup>56</sup> “Art. 155. [...]”

§ 2.º [...]

V - é facultado ao Senado Federal: [...]

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações **para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados**, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;” (grifo nosso)

Assim, com base numa interpretação gramatical do dispositivo, não se evidencia qualquer inconstitucionalidade da medida, eis que a CF/1988 silencia a respeito da definição da alíquota interestadual do ICMS com fins extrafiscais.

Há, no entanto, de se considerar o sentido e o alcance da norma constitucional para que possamos aferir de forma mais profunda a compatibilidade da resolução com a Carta Magna de 1988.

Conforme expusemos no tópico 2.2.3, a competência para fixar as alíquotas interestaduais do ICMS, bem como as alíquotas internas máximas e mínimas, foi outorgada ao Senado Federal visando à manutenção do equilíbrio federativo. Com isso, o constituinte originário buscou evitar situações de grande desigualdade entre os entes da Federação, além da disputa entre os Estados pela receita decorrente do ICMS, fatos prejudiciais à Federação como um todo.

Desse modo, podemos notar que, ao limitar o exercício da competência tributária dos Estados e conferir ao Senado o poder de controlar a repartição do ICMS nas operações interestaduais, o constituinte originário o fez com fim eminentemente extrafiscal, qual seja a manutenção do equilíbrio da Federação.

Não há, portanto, razões para impedir a fixação de alíquotas interestaduais do ICMS pelo Senado Federal com finalidade extrafiscal, considerando que esta consiste na própria razão de ser da competência outorgada pelo art. 155, §2º, IV da CF/1988.

O Senado Federal, inclusive, já fixou alíquotas interestaduais do ICMS com finalidades extrafiscais. Na Resolução N.º 22/1989 foram estabelecidas duas alíquotas interestaduais do ICMS a serem aplicadas de acordo com os Estados de origem e destino da operação ou prestação<sup>57</sup>.

O objetivo da adoção das alíquotas diferenciadas não foi outro senão o de reduzir as desigualdades regionais ao conferir aos Estados das regiões menos desenvolvidas a maior parte da receita do ICMS nas operações interestaduais.

De modo semelhante agiu o Senado ao editar a Resolução N.º 13/2012. Diga-se: a Câmara Alta utilizou a competência que lhe foi outorgada pelo art. 155, §2º, IV da CF/1988 para, alterando a repartição das receitas de ICMS oriundas das operações interestaduais, atingir o fim extrafiscal de extinguir a “guerra dos portos”.

---

<sup>57</sup> A Resolução N.º 22/1989 do Senado Federal estabeleceu as alíquotas interestaduais de 7% nas operações e prestações oriundas do Sul e Sudeste destinadas às Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, e 12% nas demais operações.

Dada a semelhança entre a Resolução N.º 13/2012 e a Resolução N.º 22/1989, o eventual reconhecimento de inconstitucionalidade daquela por incompetência do Senado Federal impõe a mesma conclusão em relação à Resolução N.º 22/1989, cuja constitucionalidade jamais fora questionada.

Além disso, considerando a razão de ser da referida competência do Senado, entendemos que toda e qualquer alteração na alíquota interestadual do ICMS não terá outro objetivo senão o de interferir no domínio econômico, não podendo visar apenas à arrecadação de divisas.

Em primeiro lugar, porque tal alíquota interfere diretamente na repartição de receita tributária entre os Estados, em função do sistema de diferencial de alíquotas. Isso implica dizer que qualquer mudança nessa divisão acarretará perda em arrecadação de alguns Estados e ganho em outros, interferindo na distribuição de riquezas entre os entes da Federação.

A atuação do Senado, desta feita, deverá sempre levar em consideração a influência que sua medida terá no comportamento de contribuintes e Estados, o que interfere na economia como um todo.

Em segundo lugar, porque a União, pessoa política na qual se situa o Senado Federal, não se beneficia da alteração da alíquota de ICMS. Assim, a definição da alíquota interestadual de ICMS pela Câmara Alta jamais terá a utilidade de aumentar a arrecadação da pessoa política da qual faz parte, o que ressalta a inexistência de finalidade fiscal na medida.

Diante do exposto, entendemos ser de todo desarrazoada a afirmação da AL/ES (fls. 18) no sentido de que “compete ao Senado Federal estabelecer alíquotas interestaduais do ICMS com a finalidade fiscal de repartir o imposto entre as unidades interessadas, mas não para alcançar objetivos extrafiscais não previstos na Constituição Federal”. Afinal, a finalidade de repartir o imposto entre os Estados pressupõe uma razão de ordem extrafiscal.

Não vislumbramos, pois, a inconstitucionalidade por vício formal da Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal, uma vez que o art. 155, §2º, IV da CF/1988 confere à Câmara Alta o poder de alterar a alíquota interestadual do ICMS com finalidade extrafiscal, sendo esta, inclusive, a razão da outorga de tal competência à Casa Legislativa composta pelos representantes dos Estados.

#### **4.3 Da Constitucionalidade em face da vedação constitucional ao tratamento diferenciado em razão da procedência ou destino de bens e mercadorias**

A Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal, consoante já amplamente exposto, instituiu a alíquota interestadual de 4% para as operações e prestações interestaduais com produtos importados ou com conteúdo de importação superior a 40%. A origem dos produtos, portanto, foi o critério adotado para definir a aplicação da referida alíquota.

A eleição desse critério pode ter violado o disposto no art. 152 da CF/1988<sup>58</sup>, que veda o estabelecimento de tratamento tributário diferenciado entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino. O presente tópico destina-se à análise da constitucionalidade da Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal em face dessa vedação.

Inicialmente, podemos observar que a norma contida no art. 152 da Carta Magna é expressamente direcionada aos Estados, Municípios e Distrito Federal. Não obstante, há de se investigar se, a despeito do direcionamento do dispositivo, o comando nele contido também deve ser observado pelo Senado Federal ao fixar as alíquotas interestaduais do ICMS.

A respeito das pessoas políticas submetidas ao comando do art. 152 da CF/1988, a doutrina segue a literalidade do dispositivo e destaca os Estados, Municípios e Distrito Federal como destinatários da proibição à instituição de tratamento tributário diferenciado em razão da procedência ou destino dos bens e serviços.

Hugo de Brito Machado (2009, p. 295) assevera que “o art. 152 [...] **veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios** estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino” (grifo nosso).

Paulo de Barros Carvalho também destaca que a mencionada vedação destina-se aos Estados, Municípios e Distrito Federal. Declara o autor (2009, p. 184): “Em consonância com essa regra constitucional (art. 152), a procedência e o destino são índices inidôneos para efeito de manipulação das alíquotas e da base de cálculo **pelos legisladores dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**” (grifo nosso).

Kiyoshi Harada (2011, 389) é mais preciso e ressalva expressamente a aplicação do art. 152 à definição das alíquotas de ICMS pelo Senado Federal:

Cumpra esclarecer que não se incluem na proibição o estabelecimento de alíquotas diferenciadas para o ICMS para as operações internas, interestaduais e de exportação. O Senado Federal tem competência para, através de resoluções, fixar alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, bem como para fixar alíquotas mínimas ou máximas para operações internas (art. 155, § 2º, IV e V, a e b, da CF).

Em nosso entender, assiste razão aos mencionados estudiosos, tendo em vista a precisa redação do dispositivo constitucional em estudo. A referência a determinadas pessoas

---

<sup>58</sup> “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”



políticas no texto constitucional traz consigo a clara mensagem de que o comando não é dirigido às Casas Legislativas de todo e qualquer ente tributante, mas tão somente àquelas dos entes designados no dispositivo.

Não fosse essa a intenção do constituinte, teria sido adotada a forma utilizada no *caput* do art. 150 da CF/1988<sup>59</sup>, no qual foram discriminados todos os entes federativos como destinatários das vedações ali dispostas.

Dessa forma, não tendo o constituinte incluído a União no rol de entes federativos do art. 152, há de se concluir pela inexistência de subordinação das Casas Legislativas Nacionais, dentre elas o Senado Federal, à norma de vedação de tratamento tributário diferenciado de bens e serviços com base na sua origem ou destino.

Além da inaplicabilidade do art. 152 à atuação senatorial, uma análise mais detida acerca da finalidade da norma em comento também nos leva a concluir pela constitucionalidade da Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal, conforme passaremos a expor.

A norma expressa no art. 152 da CF/1988 possui o intuito de impedir que Estados, Distrito Federal e Municípios tributem de forma mais elevada ou reduzida determinado bem ou serviço em razão de sua origem ou destino com o objetivo de proteger seus mercados internos da concorrência de produtos de outras regiões do país.

Acerca da finalidade da norma são esclarecedoras as palavras de Eduardo Sabbag (2012, p. 282):

Temos dito que tal postulada objetiva coibir barreiras fiscais dentro do território nacional, prestigiando o ‘mercado comum brasileiro’, haja vista vivermos em um país uno, com divisas entre estados e limites entre municípios, mas por uma questão político-territorial.

O constituinte busca, portanto, evitar o surgimento de competição entre os entes tributantes, impulsionada pela adoção de práticas de cunho protecionista. Tais práticas poderiam influenciar o fechamento dos mercados internos em si mesmos, reduzindo-se as operações interestaduais e intermunicipais, o que resultaria em graves prejuízos à economia nacional e à livre circulação de mercadorias e serviços.

Nessa ordem de ideias, Roque Antonio Carraza (2008, p. 861) assinala que:

Em boa verdade científica, a Constituição Federal proíbe que se criem ‘aduanas internas’. Muito pelo contrário, quer que os bens e serviços circulem livremente por todo o território nacional e – mais do que isso – que, saindo do Estado ou do

---

<sup>59</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é **vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios** [...]” (grifo nosso)

Município de origem, ou do Distrito Federal, possam concorrer, em clima de igualdade, com os bens produzidos no território local.

Vislumbra-se, com isso, que a proibição ao tratamento diferenciado em razão da origem ou destino possui íntima relação com o princípio da isonomia tributária, tendo em vista que impõe a adoção do mesmo tratamento tributário a produtos similares oriundos de diferentes regiões do país.

Também possui teor semelhante ao chamado princípio da uniformidade geográfica da tributação, disposto no art. 151, I, da CF/1988<sup>60</sup>, que proíbe a União de instituir tributo incidente apenas sobre determinada região ou que estabeleça preferência em relação a determinado Estado, ao Distrito Federal ou a Município em prejuízo de outros.

Consoante Andrei Pitten Velloso (2007, p. 210-211):

Nesse comando [art. 152 da CF/1988], o constituinte veicula uma *especificação dos princípios federativos e da isonomia tributária*, ao vedar que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabeleçam tratamento tributário diverso em razão da procedência ou do destino de bens e/ou serviços. Veio a reforçar, portanto, o princípio da uniformidade geográfica da tributação do art. 151, I, que é dirigido à União. Da mesma forma como é vedada a tributação federal que não seja uniforme no território nacional, é interdita a tributação estadual, distrital ou municipal que seja mais gravosa para os bens e serviços procedentes de outras localidades ou a elas destinados, de modo que o mercado interno não seja tutelado por indevidas barreiras tributárias, o que turbaria a livre circulação de mercadorias e a liberdade de prestação de serviços no território nacional. A tributação estadual e municipal, pois, deve ser *neutra* relativamente à origem e ao destino dos bens e serviços. (grifos do autor)

Acerca da relação entre as disposições dos arts. 151, I, e 152 da CF/1988, Roque Antonio Carraza (2008, p. 861) chega a afirmar que consagram o mesmo princípio, a saber:

Salientamos que o art. 152 da Carta Magna está afinado no mesmo diapasão do precitado art. 151, I, deste Diploma. Ambos consagram o *princípio da uniformidade geográfica da tributação* – e, nesta medida, confirmar que os entes federados são juridicamente iguais (*princípio da isonomia dos entes federados*) e, por via de consequência, que não podem dispensar tratamento fiscal antiisonômico às pessoas físicas ou jurídicas neles respectivamente domiciliadas ou sediadas. (grifos do autor)

Reconhecida a finalidade da norma insculpida no art. 152 da CF/1988, podemos notar que a Carta Magna não se preocupa em estabelecer tratamento tributário isonômico entre bens nacionais e importados, mas entre bens nacionais oriundos de diferentes regiões do país.

---

<sup>60</sup> “Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;”

Nesse sentido, Roque Antonio Carraza (2008, p. 860) salienta:

Destarte, os Estados, Municípios e o Distrito Federal não podem graduar, para mais ou para menos, seus tributos em razão da região de procedência ou destino dos bens e serviços de qualquer natureza. O art. 152 da Carta Magna consagra a ideia de que o território nacional forma uma só unidade econômica- e, destarte, as pessoas que nele residem ou têm sede não podem sujeitar-se a regime tributário mais ou menos gravoso conforme seus bens ou serviços tenham, ou não, sido produzidos numa dada região do País.

Por essa razão, entende-se que o dispositivo mencionado não impede a adoção de tributação diferenciada entre bens ou serviços nacionais e importados, destinando-se a conferir tratamento isonômico, ou seja, carga tributária equivalente apenas entre bens e operações nacionais.

Desse modo, ainda que o art. 152 da CF/1988 fosse aplicável ao Senado Federal, a adoção de carga tributária distinta para nacionais e importados não representaria afronta ao princípio da não-discriminação tributária em razão da origem ou destino dos bens e serviços, dado que a norma veda apenas a distinção entre produtos nacionais, não entre nacionais e estrangeiros.

E mais. Mesmo que o art. 152 também instituísse o tratamento tributário isonômico entre bens ou serviços nacionais e importados, não seria inconstitucional a Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal por malferimento ao disposto no mencionado artigo. Isso porque as disposições não interferem na carga tributária incidente sobre as operações e prestações com produtos importados.

Consoante exposto no tópico 4.1, mesmo após a vigência da Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal, a carga tributária final nas operações interestaduais com importados permanece igual a que recai sobre as operações com produtos nacionais, sendo ambas equivalentes ao resultado da incidência da alíquota interna do Estado de destino sobre a base de cálculo da operação ou prestação.

Vale salientar, ainda, que a Resolução N.º 13/2012, também nesse aspecto, guarda semelhança com a Resolução N.º 22/1989, que fixou alíquotas interestaduais de ICMS diferenciadas de acordo com os Estados de origem e destino das operações e prestações interestaduais. Por essa razão, ambas devem receber o mesmo tratamento, o qual não deve ser outro senão o que reconheça a constitucionalidade.

No mesmo sentido dos argumentos ora expostos é o posicionamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional expresso no Parecer PGFN/PG/Nº 449/2012 em que se consignou o seguinte acerca do art. 152 da CF/1988:

A norma claramente é destinada somente ao legislador estadual, distrital e municipal, não ao Senado Federal, legislador federal que é. Aliás, se o fosse, como já se disse, a Resolução nº 22/1989 seria inconstitucional. Dessa forma, não viola o art. 152 da CR/88 a fixação, pelo Senado Federal, de alíquotas de ICMS diferenciadas para as operações interestaduais em face da procedência do bem ou da mercadoria, ainda mais quando a procedência do bem é o exterior.

#### **4.4 Da Constitucionalidade em face do objetivo de redução das desigualdades regionais**

Nesse tópico, pretendemos investigar se, e de que modo, a Resolução N.º 13/2012 interfere no cenário de desigualdades regionais. Busca-se verificar se a redução e unificação da alíquota interestadual do ICMS aplicável às operações com produtos importados favorecerá o aumento, a redução ou a manutenção das desigualdades regionais tendo como parâmetro os efeitos da resolução na arrecadação dos Estados.

No presente trabalho, ao abordar os aspectos relativos à guerra fiscal, concluímos que a concessão de incentivos fiscais de forma unilateral pelos Estados, embora justificável em face das desigualdades regionais e da ausência de uma política nacional de desenvolvimento eficiente, acarreta mais efeitos negativos do que positivos para a Federação.

Além disso, juridicamente, tais benefícios contrariam o disposto na Lei Complementar N.º 24/1975, que estabelece como requisito para a concessão de benefícios fiscais de ICMS a aprovação unânime por parte dos Estados através da celebração de convênio no âmbito do CONFAZ.

A concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS pelos Estados, desta feita, não traduz a melhor forma de combate às desigualdades econômicas e sociais entre as regiões do país, nem é admitida pelo ordenamento jurídico pátrio.

A Constituição Federal de 1988 confere à União a função de adotar medidas que visem à redução das desigualdades regionais, estimulando e favorecendo o desenvolvimento das regiões mais pobres do país. É o que se depreende dos arts. 21, IX<sup>61</sup>; 43<sup>62</sup> e 48, IV<sup>63</sup> da Carta Magna.

---

<sup>61</sup> “Art. 21. Compete à União: [...]

IX - elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social;”

<sup>62</sup> “Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.”

<sup>63</sup> “Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: [...]

IV - planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento;”

Nesse sentido também é o art. 151, I, da CF/1988<sup>64</sup> que permite a concessão de incentivos fiscais pela União com o objetivo de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico do país. Tem-se, assim, que a União pode fomentar o desenvolvimento das regiões menos desenvolvidas do país através da concessão de incentivos fiscais.

Vale salientar que tais incentivos deverão ser relativos a tributos de competência da União, sob pena de violação ao disposto no art. 151, III da CF/1988<sup>22</sup> que veda a concessão de isenção de tributos de outros entes federativos pela União, a chamada isenção heterônoma.

Não obstante o constituinte tenha vedado a concessão de isenção de ICMS pela União, outorgou ao Senado Federal a competência de fixar a alíquota interestadual do imposto e, com isso, definir a repartição da receita tributária das operações interestaduais do imposto.

Essa competência, mais do que simplesmente definir a alíquota interestadual do ICMS e a repartição de sua receita, pode ser usada como instrumento para a efetivação do objetivo fundamental de redução das desigualdades regionais traçado no art. 3º, III da CF/1988<sup>65</sup>. A importância da utilização do ICMS na concretização desse objetivo dá-se à medida que constitui o imposto de maior relevância econômica para os Estados.

O ICMS foi assim utilizado por ocasião da edição da Resolução N.º 22/1989 quando, interferindo na repartição tributária do imposto decorrente das operações interestaduais, o Senado Federal fixou alíquotas interestaduais diferenciadas de acordo com os Estados de origem e destino das operações e prestações tributadas.

Consoante exposto nos capítulos I e II, o art. 1º da Resolução N.º 22/1989 estabeleceu as alíquotas interestaduais de 7% para as operações e prestações oriundas da Região Sul e Sudeste destinadas às Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Espírito Santo, e de 12% nos demais casos. Convém salientar que tais alíquotas aplicavam-se indistintamente a produtos nacionais ou importados.

Desse modo, nas operações e prestações interestaduais entre Estados ricos e pobres submetidas ao regime de diferencial de alíquotas (art. 155, §2º, VII e VIII da CF/1988), a repartição das receitas tributárias do ICMS ocorre da seguinte forma:

---

<sup>64</sup> “Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; [...]

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

<sup>65</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...]

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;”

a) nas operações e prestações oriundas dos Estados mais ricos da Federação (das Regiões Sul e Sudeste, excluído o Estado do Espírito Santo)<sup>66</sup> destinadas aos Estados mais pobres (das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo), aqueles faziam jus à alíquota interestadual de 7%, enquanto os últimos arrecadavam o equivalente à diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual, o que gira em torno de 10%<sup>67</sup>;

b) nas operações inversas, ou seja, quando iniciadas nos Estados mais pobres com destino aos mais ricos, os Estados de origem recolhem o percentual relativo à alíquota interestadual de 12%, e os de destino a diferença entre a interna e a interestadual, o que varia entre 5% e 7%, em regra<sup>68</sup>.

Vê-se, pois, que através da instituição de tais alíquotas, o Senado Federal beneficiou os Estados das regiões mais carentes de investimentos e menos desenvolvidas do país com a maior parte da receita tributária das operações interestaduais, tanto nas operações em que figuram como “Estados produtores” quanto nas operações em que ocupam a posição de “Estados consumidores”.

Dessa forma, agiu bem o Senado Federal ao utilizar sua competência em prol de um objetivo traçado na Lei Fundamental e cumpriu, desta feita, a primordial função de regulador e zelador do equilíbrio federativo que lhe confere a CF/1988 ao outorgar-lhe o poder de interferir no mais importante imposto estadual, o ICMS.

A sistemática adotada na Resolução N.º 22/1989, porém, não pode ser observada na Resolução N.º 13/2012 que estabeleceu alíquota interestadual única para as operações e prestações interestaduais com produtos importados ou com conteúdo de importação superior a 40%, independentemente dos Estados de origem e destino envolvidos nas transações.

Através da Resolução N.º 13/2012, a Câmara Alta passou a adotar o mesmo tratamento para todos os Estados, sem levar em conta o nível de desenvolvimento e a necessidade de investimento em cada um deles. Com a redução da alíquota interestadual, o Senado Federal optou por concentrar a arrecadação das operações interestaduais com importados nos Estados “consumidores” ou de destino, qualquer que seja o Estado.

---

<sup>66</sup> Em 2010, dos sete Estados com maior PIB (Produto Interno Bruto) seis eram da Região Sul ou Sudeste. Destaque para São Paulo com o maior PIB do país, equivalente a 33,10% do PIB brasileiro, três vezes maior que o PIB do Rio de Janeiro, segundo colocado. (Fonte: IBGE - Contas Regionais do Brasil – 2010. Tabela 1 - – Produto Interno Bruto - PIB e participação das Grandes Regiões e Unidades da Federação – 2010. Disponível em: <[ftp://ftp.ibge.gov.br/Contas\\_Regionais/2010/pdf/tab01.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Contas_Regionais/2010/pdf/tab01.pdf)>. Acesso em 10 jul 2013).

<sup>67</sup> Esse valor pode variar de acordo com a alíquota interna de cada Estado para cada operação ou prestação. Fala-se em 10% considerando que a alíquota interna dos Estados das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo é, em geral, de 17%.

<sup>68</sup> A variação se dá em virtude da variação da alíquota interna geral em alguns Estados. Praticamente todos os Estados da Federação adotam a alíquota interna de 17%, com exceção dos Estados do Rio de Janeiro, cuja alíquota interna é, em regra, de 19%, e de Minas Gerais, Paraná e São Paulo, onde adota-se a alíquota de 18%.

Após a Resolução N.º 13/2012, portanto, a distribuição da receita tributária nas operações interestaduais entre Estados ricos e pobres com produtos importados passou a se desenhar da seguinte maneira:

a) quando destinatários de operações oriundas dos Estados do Sul e Sudeste, os Estados mais pobres (Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste) passaram a arrecadar 13% a título de ICMS, enquanto os ricos (Regiões Sul e Sudeste) 4%;

b) no sentido contrário das operações os valores se invertem, passando os Estados pobres, enquanto produtores, a arrecadar 4%, ficando os Estados ricos (consumidores) com 13%.

Com isso, os Estados menos desenvolvidos, antes beneficiados pelas regras da Resolução N.º 22/1989 em ambas as operações com a maior parte da receita tributária, tiveram um acréscimo de 3% na alíquota das operações em que figurem como “consumidores” (de 10% para 13%) e uma redução de 8% nos casos em que a operação se inicie nos seus territórios (de 12% para 8%).

O inverso verifica-se nas alíquotas aplicáveis aos Estados mais ricos, eis que tiveram redução de 3% na alíquota das operações em que são remetentes de mercadorias importadas (de 7% para 4%), enquanto nas operações em que recebem tais mercadorias houve um salto de 8% na alíquota (de 5% para 13%).

Em decorrência das mudanças, em termos de arrecadação, torna-se ser mais vantajoso para os Estados (ricos ou pobres) receber mercadorias importadas por outros Estados a importar através de seus portos e aeroportos com o objetivo de repassar tais produtos a outros Estados posteriormente.

Naquela situação, quando o Estado recebe mercadorias importadas de outro, ele arrecada 13% de alíquota (alíquota interna de 17%), ao passo que quando envia para outro Estado a alíquota é de apenas 4%.

A redução da alíquota interestadual pela Resolução N.º 13/2012, assim, pode resultar em aumento ou redução de arrecadação para os Estados, a depender do volume de entrada e saída de produtos importados no território de cada Estado.

Considerando que os Estados do Sul e Sudeste são os que mais importam no Brasil<sup>69</sup>, imagina-se que os Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste recebam mais

---

<sup>69</sup> De acordo com dados da Secretaria de Comércio Exterior, vinculada ao Ministério de Desenvolvimento Indústria e Comércio Exterior, em 2010, dos oito Estados que mais importaram, sete são das Regiões Sul e Sudeste, os quais, juntos, representam 77,72% do total de importações do Brasil. Disponível em: <<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=IU62&t=Balan%u00e7a+comercial+-+Valor+das+importa%u00e7%u00f5es>>. Acesso em 10 jul 2013.

produtos importados por aquelas unidades da Federação do que forneçam-lhes mercadorias estrangeiras.

Assim, verifica-se que, sendo maior o volume de entrada de produtos importados nos Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, a Resolução N.º 13/2012 tende a lhes ser favorável, na medida em que pode resultar em aumento das respectivas arrecadações. Tal hipótese, contudo, só poderá ser confirmada *a posteriori*, não sendo possível constatar nesse momento quais serão os reais efeitos da Resolução N.º 13/2012 na arrecadação dos Estados.

Além disso, há de se ressaltar outra razão pela qual não é possível aferir os efeitos da resolução em termos de arrecadação, qual seja o fato de que a redução ou majoração da alíquota de um tributo não necessariamente resulta em queda ou aumento, respectivamente, na respectiva arrecadação. Exemplo disso é o aumento em arrecadação de alguns Estados em decorrência da concessão de isenção parcial de determinado tributo, o que se assemelha a uma redução de alíquota em termos práticos.

A arrecadação de determinado tributo não está atrelada somente à respectiva alíquota, mas a inúmeros outros fatores. Dentre esses fatores podemos citar o volume de operações, que pode variar em razão de fenômenos mercadológicos, conjuntura internacional do mercado, dentre outros.

Não se pode olvidar, ainda, que a redução das desigualdades regionais depende de aspectos outros, não se resumindo a questões tributárias. Inobstante possua relevância nesse contexto, há diversas variáveis envolvidas no problema, como aspectos econômicos, políticas de investimentos públicos e privados que também interferem na distribuição das riquezas no país.

Tais fatores fogem ao objeto do presente trabalho, o que reforça a impossibilidade de aferir a constitucionalidade da Resolução N.º 13/2012 do Senado em face do objetivo fundamental de redução das desigualdades regionais.

Os efeitos da Resolução N.º 13/2012, portanto, só poderão ser aferidos após determinado período, quando, a partir de dados concretos, será possível verificar as alterações produzidas nas arrecadações dos Estados, bem como a sua influência na concentração ou desconcentração dos investimentos privados.

Diante do exposto, não podemos concluir pela constitucionalidade ou inconstitucionalidade *a priori* da Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal em face do objetivo fundamental de redução das desigualdades regionais, tendo em vista a impossibilidade de aferir os efeitos da resolução para os Estados em termos de arrecadação, bem ainda os efeitos na distribuição das riquezas entre as unidades da Federação.



## 5 CONCLUSÃO

A Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal buscou dar fim à “guerra dos portos”, fenômeno caracterizado pela concessão unilateral de benefícios fiscais pelos Estados com o intuito de atrair investimentos de empresas importadoras para seus territórios. A finalidade da resolução senatorial foi, portanto, acabar com uma das facetas da guerra fiscal, fenômeno do qual decorrem mais efeitos negativos do que positivos para a Federação.

Para tanto, foi reduzida e unificada em 4% a alíquota interestadual do ICMS aplicável às operações e prestações com produtos importados não submetidos a processo de industrialização ou, ainda que submetidos, que tenham Conteúdo de Importação superior a 40%.

A medida, no entanto, suscitou questionamentos acerca de sua constitucionalidade. A Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo chegou a propor a Ação Direta de Inconstitucionalidade N.º 4858/2012 no Supremo Tribunal Federal pleiteando a declaração de nulidade de todos os dispositivos da resolução por violação aos artigos 2º; 5º, II; 146, III, “a”; 150, I; 152; e 155, §2º, III, IV e XII, “g”, da Constituição Federal.

O presente trabalho buscou analisar a constitucionalidade da Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal especialmente sob três aspectos:

- a) a competência do Senado Federal para fixar alíquota interestadual do ICMS com finalidades extrafiscais;
- b) a possível violação à vedação constitucional ao tratamento tributário diferenciado em razão da procedência ou destino dos bens e mercadorias; e
- c) em face do objetivo fundamental de redução das desigualdades regionais.

Também foram abordados os argumentos lançados pela AL/ES em defesa da inconstitucionalidade da Resolução N.º 13/2012.

Em face da alegação de que a resolução teria violado o princípio da seletividade em função da essencialidade, manifestamo-nos no sentido de que a medida do Senado Federal não malfere tal princípio, uma vez que mantém equivalentes as cargas tributárias relativas às operações com produtos nacionais e importados.

Outro argumento da AL/ES sobre o qual nos posicionamos diz respeito à violação aos princípios da reserva legal, por falta de tipicidade da resolução, e da separação dos poderes, tendo em vista a outorga concedida ao CONFAZ e à CAMEX (órgãos do Poder Executivo) para regulamentar a aplicação da medida.

Nesse ponto, entendemos não assistir razão à AL/ES por considerar que a resolução não deixou qualquer dúvida acerca das hipóteses em que deve ser aplicada, tendo sido outorgada aos mencionados órgãos do Poder Executivo tão somente a normatização de procedimentos necessários à operacionalização do cálculo do conteúdo de importação e a complementação de conceitos determinados na própria resolução.

A respeito da competência do Senado Federal para determinar a alíquota interestadual do ICMS com objetivos extrafiscais, não foi constatada qualquer inconstitucionalidade.

Observamos que o art. 155, § 2º, IV da CF/1988 não restringe a atuação da Câmara Alta à determinada finalidade. Por essa razão o Senado Federal pode fixar referida alíquota independentemente dos fins almejados, sejam eles fiscais ou extrafiscais.

Constatamos, ainda, que a própria outorga de poderes ao Senado Federal para definir a alíquota interestadual do ICMS teve como objetivo a manutenção do equilíbrio federativo, finalidade de caráter extrafiscal. Impedir a atuação do Senado Federal nesse sentido significaria ir de encontro à própria razão de ser da sua competência.

Ademais, eventual declaração de inconstitucionalidade da Resolução N.º 13/2012 com base nesse fundamento deveria ensejar os mesmos efeitos à Resolução N.º 22/1989, também do Senado Federal, tendo em vista que ambas foram editadas com finalidades extrafiscais.

No que se refere à vedação constitucional ao tratamento diferenciado em razão da procedência ou destino de bens (art. 152 da CF/1988), também não restou evidenciada qualquer inconstitucionalidade. Em consonância com a doutrina, entendemos que a norma do art. 152 dirige-se apenas aos legisladores dos Estados, Municípios e Distrito Federal, não havendo de se falar em subordinação do Senado Federal à referida norma.

Além disso, a violação à vedação ao tratamento diferenciado pressupõe a adoção de cargas tributárias diferenciadas entre produtos ou serviços em razão de sua origem ou destino. Evidenciamos que a aplicação da Resolução N.º 13/2012 não interfere na carga tributária dos produtos importados, que permanece equivalente à carga tributária incidente

sobre os produtos nacionais. A resolução alterou apenas a repartição da receita tributária entre os Estados, razão pela qual a medida não malferiu o art. 152 da CF/1988.

Ressaltamos, mais uma vez, a semelhança entre a Resolução N.º 13/2012 e a Resolução N.º 22/1989, que fixou alíquotas interestaduais de ICMS diferenciadas de acordo com a origem e destino das operações e prestações, razão pela qual devem receber o mesmo tratamento. No caso, defende-se a constitucionalidade de ambas.

Passando à análise da constitucionalidade da Resolução N.º 13/2012 em face do objetivo fundamental de redução das desigualdades regionais traçado no art. 3º, III, da Carta Magna, também não foi possível concluir pela sua inconstitucionalidade.

Nesse aspecto, buscamos verificar se a alteração promovida pela Resolução N.º 13/2012, ou seja, a redução e unificação da alíquota interestadual nas operações e prestações com produtos importados ou com conteúdo de importação superior a 40% favoreceu o aumento ou a redução das desigualdades regionais existentes na Federação.

Através de uma análise das consequências ocasionadas pela resolução na repartição tributária do ICMS nas operações e prestações interestaduais com produtos importados, traçando um paralelo com a sistemática adotada na Resolução N.º 22/1989, observamos que a repartição das receitas com base na Resolução N.º 13/2012 poderá acarretar tanto ganho quanto perda em arrecadação para os Estados considerados ricos ou pobres.

Esse resultado dependerá da relação entre o volume de entrada de produtos importados provenientes de outras unidades da Federação em determinado Estado e o volume de saída de importados desse Estado para outros. Os Estados terão crescimento em arrecadação se as operações de entrada de mercadorias importadas por outros Estados em seus territórios superem em pelo menos 166% o valor das operações de saída.

A Resolução N.º 13/2012, portanto, favoreceu os Estados “consumidores”, outorgando-lhes a maior parte da receita tributária nas operações interestaduais com importados.

Tendo em vista que os Estados ricos (Regiões Sul e Sudeste) são os maiores importadores do país, acreditamos que o fluxo das mercadorias importadas por tais Estados com destino aos Estados pobres (Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste) seja maior do que o inverso.

Desse modo, as regras da Resolução N.º 13/2012 do Senado Federal tendem a contribuir com a redução das desigualdades regionais, em consonância com o disposto no art. 3º, III da CF/1988, razão pela qual se conclui pela sua constitucionalidade.

OU

Esse fluxo, no entanto, não pode ser aferido por ora, o que impede a compreensão exata dos efeitos da Resolução N.º 13/2012 na arrecadação dos Estados. Em decorrência disso, também não se faz possível firmar se a resolução contribuirá para o aumento ou redução das desigualdades regionais.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Saulo Nunes de Carvalho. O Fim da “Batalha dos Portos”: o Término de Mais um Capítulo na História da Guerra Fiscal Brasileira. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre, v. 15, n. 88, p. 24-33, novembro/dezembro. 2012.

ARAÚJO, Alex Macedo de. **Dinâmica do Federalismo Brasileiro e Guerra Fiscal**. 2009. Dissertação (Mestrado em Geografia Humana) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8136/tde-19022010-170528/pt-br.php>>. Acesso em: 24 maio 2013.

BRASIL.CADE. Consulta nº 38/99 - Rel. Cons. Marcelo Calliari – j. 22.3.2000 – *DOU* 1 de 28.4.2000, p.1. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/visualiza/index.jsp?data=28/04/2000&jornal=1&pagina=1&totalArquivos=180>>. Acesso em: 31 maio 2013.

\_\_\_\_\_. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 28 dezembro 2012.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 133**, de 12 de dezembro de 1997. Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. Diário Oficial da União, Brasília, 02 jan. 1998. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1997/cv133\\_97.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1997/cv133_97.htm)>. Acesso em: 23 maio 2013.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Ajuste SINIEF 19**, de 7 de novembro de 2012. Dispõe sobre procedimentos a serem observados na aplicação da tributação pelo ICMS prevista na Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012. Diário Oficial da União, Brasília, 09 nov. 2012. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2012/aj\\_019\\_12.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2012/aj_019_12.htm)>. Acesso em: 07 junho 2013.

\_\_\_\_\_. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Contas Regionais do Brasil – 2010. Tabela 1 - Produto Interno Bruto - PIB e participação das Grandes Regiões e Unidades da Federação – 2010. Disponível em: <[ftp://ftp.ibge.gov.br/Contas\\_Regionais/2010/pdf/tab01.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Contas_Regionais/2010/pdf/tab01.pdf)>. Acesso em: 10 julho 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério de Desenvolvimento Indústria e Comércio Exterior. Secretaria de Comércio Exterior. Balança Comercial – Valor das importações. Disponível em: <<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=IU62&t=Balan%u00e7a+comercial+-+Valor+das+importa%u00e7%u00f5es>>. Acesso em: 10 julho 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/PNº 449/2012. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/Parece%20PGFN%20449.pdf>>. Acesso em: 01 julho 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar Nº 24**, de 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 09 jan. 1975. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm)>. Acesso em: 21 maio 2013.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. **Resolução Nº 13**, de 25 de abril de 2012. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=264825>>. Acesso em: 26 janeiro 2013.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. **Resolução Nº 22**, de 19 de maio de 1989. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=132875>>. Acesso em: 17 maio 2013.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Estabelece que a alíquota do ICMS, nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 0%; aplica-se esta alíquota aos bens e mercadorias importados do exterior, após o seu desembaraço aduaneiro, desde que tenham sido submetidos a processo que importe apenas em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, e não tenham sido submetidos a processo de industrialização; dispõe que o Conselho Nacional de Política Fazendária normatizará a definição do que se considera industrialização. **Projeto de Resolução Nº 72**, de 22 de dezembro de 2010. Disponível em: <[http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p\\_cod\\_mate=98788](http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=98788)>. Acesso em: 01 junho 2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE 343.446/SC**. Relator(a): Min. Carlos Velloso. Julgamento: 20/03/2003. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. DJ 04/04/2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28343446%2ENUME%2E+OU+343446%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cxsq3pv>>. Acesso em: 28 junho 2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE 367785/ RJ AgR**. Relator(a): Min. Eros Grau. Julgado em 09/05/2006. Órgão Julgador: Segunda Turma. DJ 02/06/2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28367785%2ENUME%2E+OU+367785%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bocntk6>>. Acesso em: 20 junho 2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 575**. A mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional. DJ de 3/1/1977, p. 4; DJ de 4/1/1977, p. 36; DJ de 5/1/1977, p. 60. Disponível em: <[http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stf/stf\\_0575.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0575.htm)>. Acesso em: 20 junho 2013.

CANÁRIO, Pedro. Liminares definem jurisprudência sobre Resolução 13. **Revista Consultor**

**Jurídico**, 23 abril 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-abr-23/liminares-definem-jurisprudencia-resolucao-13-senado>>. Acesso em: 05 julho 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CEARÁ. Governo do Estado do Ceará. Secretaria da Fazenda -SEFAZ-CE. Informações Financeiras. **Arrecadação total do Estado do Ceará**. Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/inffinanceira/ArrecadacaoEstadual/ArrecadacaoEstadual.asp>> Acesso em: 08 de maio de 2013.

CINTRA, Carlos César Sousa. A Não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro: Teoria e Prática. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, p. 103-151.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

FORTALEZA. Prefeitura de Fortaleza. Secretaria Municipal de Finanças de Fortaleza. Contas Públicas. **Balanco Geral de 2012**. Disponível em: <[http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/responsabilidade\\_fiscal/gerados/balanco\\_2012.pdf](http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/responsabilidade_fiscal/gerados/balanco_2012.pdf)>. Acesso em: 11 maio 2013.

GASPERIN, Carlos Eduardo M.; OLIVEIRA, Guilherme Gomes X. de. Resolução 13/2012 do Senado e sua regulamentação. **Gazeta do Povo**, Curitiba, 22 março 2013. Justiça e Direito. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/vidapublica/justica-direito/artigos/conteudo.phtml?id=1355564&tit=Resolucao-132012-do-Senado-e-sua-regulamentacao>>. Acesso em: 05 junho 2013.

IBAÑEZ, Pablo. **Território e guerra fiscal: a perversidade dos incentivos territoriais**. 2006. Dissertação (Mestrado em Geografia Humana) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8136/tde-21062007-135825/pt-br.php>> Acesso em: 24 maio 2013

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional esquematizado**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

\_\_\_\_\_. A Não-cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, p. 190-216.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: comentários à legislação nacional**. São Paulo: Dialética, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de; PAUSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

MIGUEL, Luciano Garcia. A “Guerra dos Portos” e a Resolução do Senado nº 13, de 2012. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre, v. 15, n. 88, p. 09-23, novembro/dezembro. 2012.

NASPOLINI, Samyr. O ICMS dos Importados e a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre, v. 15, n. 88, p. 34-44, nov./dez. 2012.

REZENDE, Fernando. **ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças**. Cadernos Fórum Fiscal, n.10, jun. 2009. Brasil, Fazenda Nacional. Disponível em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/estudos\\_pesquisas/forum-fiscal/publicacoes/cadernos-2004-a-2009/caderno-forum-fiscal-nb010-icms-como-era-o-que-mudou-ao-longo-do-tempo-perspectivas-e-novas-mudancas](http://www.esaf.fazenda.gov.br/estudos_pesquisas/forum-fiscal/publicacoes/cadernos-2004-a-2009/caderno-forum-fiscal-nb010-icms-como-era-o-que-mudou-ao-longo-do-tempo-perspectivas-e-novas-mudancas)> Acesso em: 24 maio 2013.

RIO DE JANEIRO. Governo do Estado do Rio de Janeiro. Secretaria da Fazenda - SEFAZ-RJ. Informações. Arrecadação. Dados sobre a arrecadação. Arrecadação Geral. Disponível em: <[http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/index.portal?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=arrecadacao&file=/informacao/arrecadacao/dados/arrec\\_geral/index.shtml](http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/index.portal?_nfpb=true&_pageLabel=arrecadacao&file=/informacao/arrecadacao/dados/arrec_geral/index.shtml)>. Acesso em: 08 maio 2013.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça. 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca do Rio de Janeiro. Mandado de Segurança n.º 0076692-81.2013.8.19.0001. Impetrante: IBF INDÚSTRIA BRASILEIRA DE FILMES S A. Impetrado: SUBSECRETÁRIO DA SUBSECRETARIA ADJUNTA DE FISCALIZAÇÃO DA SECRETARIA DA FAZENDA DO RIO DE JANEIRO. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/resolucao-13-ajuste-sinief-19-sentenca.pdf>>. Acesso em: 05 junho 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007.

VIEIRA, Victor. Norma sobre NFs de importados prejudica concorrência. **Revista Consultor Jurídico**, 15 junho 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-jun-15/novas-regras-nfs-importados-continuam-prejudicando-concorrencia>>. Acesso em: 20 junho 2013.