



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

FRANCISCO FELIPE RODRIGUES DA SILVA

BREVE ANÁLISE DOS ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E PRÁTICOS DA
RESOLUÇÃO Nº 13/2012 DO SENADO FEDERAL BRASILEIRO

FORTALEZA

2013

FRANCISCO FELIPE RODRIGUES DA SILVA

**BREVE ANÁLISE DOS ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E PRÁTICOS DA
RESOLUÇÃO Nº 13/2012 DO SENADO FEDERAL BRASILEIRO**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Dimas Macedo.

FORTALEZA

2013

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

-
- S586b Silva, Francisco Felipe Rodrigues da.
Breve análise dos aspectos constitucionais e práticos da resolução nº 13/2012 do senado federal brasileiro / Francisco Felipe Rodrigues da Silva. – 2013.
46 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. Me. Dimas Macedo.
1. Impostos – Brasil. 2. Direito tributário - Brasil. 3. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - Brasil. I. Macedo, Dimas (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

FRANCISCO FELIPE RODRIGUES DA SILVA

**BREVE ANÁLISE DOS ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E PRÁTICOS DA
RESOLUÇÃO Nº 13/2012 DO SENADO FEDERAL BRASILEIRO**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dimas Macedo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Francisco Régis Frota Araújo
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Yuri Cavalcante Magalhães
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

Aos meus pais pelo apoio incondicional.

A toda a minha família que sempre colaborou com a realização de todos os meus sonhos.

Aos amigos com quem partilhei de bons e maus momentos.

Ao Fortaleza Esporte Clube, clube do meu coração.

AGRADECIMENTO

Ao Prof. Dimas Macedo, poeta de mão cheia, mestre e amigo de todas as horas pela excelente orientação.

Aos professores participantes da banca examinadora Francisco Régis Frota Araújo e Yuri Cavalcante Magalhães pelo tempo, pelas valiosas colaborações e sugestões e pelo carinho com que sempre tratam a todos os seus alunos.

Aos professores entrevistados, pelo tempo concedido nas entrevistas e a todos que de alguma forma colaboraram ao acrescentar conhecimentos ao presente trabalho.

À toda minha família que sempre se esforçou ao máximo para que eu sempre galgasse patamares mais altos. Baluartes na luta pela minha educação, nunca, por mais que tente, conseguirei recompensar tal esforço.

Aos colegas de trabalho no Escritório Pitombeira e Cortez e na Procuradoria Geral do Estado que contribuíram decisivamente no amadurecimento profissional.

Aos colegas de Faculdade que marcaram de forma especial minha vida acadêmica, sem eles esses anos não teriam sido tão maravilhosos.

“Está hoje o ICMS inteiramente deformado. Pode ser, sem nenhum exagero, considerado o imposto mais problemático de nosso sistema tributário, com legislação dos diversos Estados a disciplinar, da forma mais estapafúrdia e complexa, sem nenhum apreço pelos dispositivos da Constituição Federal que a ele dizem respeito, as mais diversas hipóteses nas quais é cobrado.”

Hugo de Brito Machado.

RESUMO

Com uma nítida vocação nacional, tendo em outros países a roupagem de IVA – Imposto de Valor Agregado, de competência nitidamente federal, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS apresenta inúmeras particularidades que exigem a opção de foro para unificar e dirimir eventuais controvérsias. No Brasil, tal competência é atribuída ao Senado Federal, de estabelecer patamares máximos e mínimos de tributação, estabelecendo as alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e prestações interestaduais, as aplicáveis nas exportações, além de dispor sobre outros tributos. O Senado Federal também tem a prerrogativa de fixar as alíquotas mínimas e máximas nas prestações internas referentes ao ICMS. Nesse diapasão, o presente trabalho busca apresentar as implicações da competência senatorial na delimitação das alíquotas do ICMS interestadual, mais especificamente de seu papel regulador e mediador de controvérsias entre os entes estaduais no bojo da elaboração e publicação da Resolução nº 13/2012, por meio da qual aquele órgão fixou a alíquota interestadual do ICMS para as operações com produtos importados em 4%, pondo fim a chamada “guerra dos portos” e ensejando uma gama de ações judiciais que procuravam determinar tal Resolução como inconstitucional. Assim, além da problemática advinda da própria uniformização da alíquota do ICMS interestadual na importação, outras indagações surgiram em torno da referida Resolução, uma vez que controvérsias acerca de sua constitucionalidade se avolumaram no Judiciário. Avultou-se, desta sorte, grande debate sobre a delimitação da competência do Senado Federal no que concerne a estipulação de alíquotas com nítido caráter extrafiscal, uma vez que a Resolução nº 13/2012 almejou fim diverso de uma mera ampliação arrecadatória. Desta sorte, o presente trabalho intenta verificar os contornos constitucionais e tributários da referida resolução, bem como seus desdobramentos práticos, além de compulsar as dimensões da competência do Senado Federal na regulamentação de controvérsias tributárias.

Palavras-chave: Resolução nº 13/2012. Senado e Tributação. Guerra dos Portos.

ABSTRACT

With a clear national vocation, in other countries the garb of VAT - Value Added Tax, competence clearly federal, Accommodation Operations Relating to Tax Goods and Supply of Services on Interstate and Inter-municipal Transportation and Communication - presents ICMS numerous peculiarities which require the choice of forum to unify and settle any disputes. In Brazil, this responsibility is assigned to the Senate, to establish maximum and minimum levels of taxation, establishing the rates of VAT applicable to interstate transactions and services, those applicable in exports, as well as provide for other taxes. The Senate also has the prerogative to set the minimum and maximum tax rates on internal transactions related to ICMS. In this vein, the present study aims to present the implications of competence Senatorial the delimitation of ICMS rates interstate, more specifically its role as regulator and mediator of disputes between loved state in the midst of the preparation and publication of Resolution No. 13/2012, through which that body has fixed the interstate rate of VAT for imported products with operations in 4 %, ending the "war of the ports " and entailing a range of lawsuits seeking to establish such a resolution as unconstitutional. Thus, besides the problems arising from the very uniformity in the rate of interstate ICMS on imports, other questions arose about said resolution, since controversies about its constitutionality swelled in the judiciary. Loomed up, this lucky big debate about the limits of the competence of the Senate regarding the stipulation rates with crisp character extra-fiscal, since the Resolution No. 13/2012 craved order other than a mere increase tax collection. In this case, this work intends to verify the constitutional contours and tributaries of the resolution, as well as their practical developments.

Keywords: Resolution No. 13/2012. Senate and Taxation. War of the Ports.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	SENADO FEDERAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	13
2.1	Delimitação da competência do Senado	16
2.2	Resolução nº 13/2012	19
2.2.1	Aplicabilidade e consequências práticas	19
2.2.2	<i>A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.858/2012</i>	21
3	DIMENSÕES DO ICMS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	25
3.1	Definição de ICMS	25
3.2	O ICMS interestadual	28
3.3	O ICMS na importação após a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal ...	29
4	GUERRA FISCAL E SENADO	32
4.1	Definição do conflito	32
4.2	Conflito fiscal na importação: a “Guerra dos Portos”	39
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	42
	REFERÊNCIAS	44

1 INTRODUÇÃO

A competência senatorial em matéria tributária se dá em função da necessidade de se buscar um foro competente para dirimir eventuais controvérsias entre os entes estaduais quando da formulação da Política Tributária Nacional.

O Senado Federal possui importantes competências constitucionais relativas aos impostos estaduais. São situações em que o legislador constituinte quis permitir aos Estados e ao Distrito Federal discutir pontos importantes relativos aos seus tributos, trazendo algum grau de uniformidade na diversidade e minorando os efeitos da guerra fiscal.¹

Dentro deste contexto, uma das competências do Senado Federal elencada dentro do texto constitucional, mais especificamente no parágrafo segundo do art. 155, configura-se em estabelecer as alíquotas do ICMS aplicáveis às operações interestaduais com produtos importados por meio de resolução: “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”.

Assim, efetivando o disposto no supramencionado dispositivo constitucional, o Senado Federal, por meio da Resolução de nº 13/2012, estabeleceu alíquota única para o ICMS no patamar de 4 % (quatro por cento) nas operações interestaduais com produtos importados, dando ensejo a diversos questionamentos acerca da legitimidade de tal órgão para atuar como elaborador da Política Tributária Nacional, dado que sua atuação foi marcadamente extrafiscal.

A extrafiscalidade é caracterizada por tributação com finalidade que não vise exclusivamente arrecadar:

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.²

¹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

Outro conceito que é de grande valia para o entendimento desse trabalho e que se consubstancia no próprio cerne da presente pesquisa, é a delimitação do conceito de guerra fiscal:

[...] 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 25/1975.³

Uma das facetas das guerra fiscal é a famosa guerra dos portos:

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 [...].

E a supramencionada Resolução veio extinguir tal disputa entre os Estados, fato que será pormenorizadamente analisado pelo presente trabalho, tendo em vista as particularidades de nosso Sistema Tributário Nacional e a função do Senado como órgão balizador da Política Tributária Nacional.

Com efeito, o Brasil possui um Sistema Tributário *sui generis* que estabelece tributos que se encaixam perfeitamente em Estados com feições mais centralizadoras. O ICMS, por exemplo, é um deles que para ser utilizado por uma Federação complexa como a brasileira precisa de regulamentação exaustiva na Constituição e atribuição de poderes a um órgão que será o foro mediador de eventuais controvérsias presentes na concretização do referido tributo.

O papel do Senado, portanto, configura-se como de extrema importância na elaboração da Política Tributária Nacional. E na formulação da Resolução nº 13/2012 vozes se posicionaram contra essa atuação do órgão senatorial, uma vez que dada a manifesta extrafiscalidade de tal norma, rotularam que a posição do Senado exorbitou de sua competência constitucional. Fato este que se mostra um completo absurdo, já que a precípua atribuição do Senado é justamente dirimir eventuais discrepâncias extrafiscais presentes no Sistema Tributário Nacional.

A referida Resolução do Senado ao unificar a alíquota do ICMS para as operações com produtos importados concretizou o mandamento constitucional, não sendo razoável taxar tal norma com a peja da inconstitucionalidade. Contudo, em face da obrigatoriedade de

³ 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, nov./dez. 2012.

comprovação que seus produtos têm conteúdo de importação superior a 40% as empresas estão sendo obrigadas a divulgar seu sigilo comercial, fato que, sem sombra de dúvidas macula preceitos constitucionais.

2 SENADO FEDERAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A figura do Senado é sabidamente pretérita, remontando à Antiguidade Clássica, nos primeiros séculos da fundação de Roma, no período da Realeza, que vingou de 753 a.C a 509 a.C, sendo então uma assembleia de caráter consultivo, composta por trezentos membros.⁴ No Brasil, tal instituição antecedeu mesmo à República, sendo prevista já na Constituição Imperial de 1824, então composta de membros vitalícios, escolhidos por eleição provincial, na proporção da metade do número de deputados que a província possuísse, dado que se já inaugurava, também, o bicameralismo⁵.

De tal estrutura, espelhada na solenemente arcaica Câmara dos Lordes britânica, passando, no período republicano, por nada menos que 7 (sete) Constituições⁶, o Senado absorveu alçada demasiado relevante para o país, que passou a configurar-se enquanto República Federativa, a *forma de Estado*⁷ adotada pelo Brasil. Por *forma de Estado* entende-se “o modo de o Estado dispor o seu poder em face de outros poderes de igual natureza (em termos de coordenação e subordinação) e quanto ao povo e ao território (que ficam sujeitos a um ou a mais de um poder político)”.

Com efeito, ao passo que o Brasil se mantivera uno, desde o tempo colonial, qualquer pretensão separatista ou intromissão estrangeira, as dimensões continentais adquiridas certamente interferiram num elemento político-jurídico fundamental do Estado: o território⁸.

Como prelecionara, a seu tempo, Darcy Azambuja, “o Estado exerce o poder sobre o seu território e sobre as pessoas que nele se encontram, sejam elas nacionais ou estrangeiras”, e tal poder se dá às proporções do território, por todo ele, ao passo que “as leis de cada Estado são obrigatórias em relação a todos os indivíduos que estão em seu território”⁹.

Por sua vez, o constitucionalista português Jorge Miranda define território como “o espaço jurídico próprio do Estado”, significando, sobretudo, que “só existe poder do Estado

⁴ AQUINO, Rubim Santos Leão de; FRANCO, Denize de Azevedo; LOPES, Oscar Guilherme Pahl Campos. **História das Sociedades**: das comunidades primitivas às sociedades medievais. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 2003, p. 327.

⁵ Art. 40 e seguintes da Constituição do Império. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm>. Acesso em: 21 nov. 2013.

⁶ Aqui também considerada a Emenda Constitucional nº 1 de 1969.

⁷ MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 1.ed., 5. tir. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 298-299.

⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 27. ed., rev. e atual.. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 72.

⁹ AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 5.ed. Rio de Janeiro, RJ: Globo, 1957. p. 64.

quando ele consegue impor sua autoridade, em nome próprio, sobre certo território”¹⁰. Paulo Bonavides, com maestria, denomina o território como “base geográfica do poder”¹¹.

Tais afirmações denotam quão complexas devem ser as estruturas do poder estatal a fim de que este se perfaça por todo o território, sobre todos no território. Desta sorte, por conta das dimensões que o Brasil, grande desde colônia, Reino, mais tarde Império e, por fim, República, adquirira com os séculos, fazia-se política e juridicamente necessária uma *forma* de Estado que comportasse tais proporções.

Por *forma de Estado* entende-se “o modo de o Estado dispor o seu poder em face de outros poderes de igual natureza (em termos de coordenação e subordinação) e quanto ao povo e ao território (que ficam sujeitos a um ou a mais de um poder político)”¹². Ora, que *forma* haveria de adotar um Estado de limites grandiosos como o Brasil? Certamente não mesma centralizada dos Estados modernos europeus, a *forma de Estado unitário*.

Nesse sentido, Darcy Azambuja advertia sobre tal dissenso entre o unitarismo, a centralização estatal e os Estados-continentes:

O Estado rigorosamente centralizado só é possível quando se trata de pequenos países, com população reduzida. A grande extensão territorial e a população numerosa acarretam a diversidade do clima, da produção, do comércio, da indústria e, conseqüentemente, com a complexidade da administração, a descentralização, que tem diversos graus. [...] A descentralização pode ser regional ou geográfica, quando as circunscrições – municípios, departamentos, províncias – têm autonomia para eleger seus administradores e gerir os serviços que lhes são peculiares.¹³

Tal necessidade de descentralização administrativa e política, a República brasileira, a qual desde seu germen de tudo importava das terras estadunidenses¹⁴, optara por aparelhar-se ou espelhar-se no *modelo federativo* dos Estados Unidos da América¹⁵. O histórico de unicidade do Brasil desde a independência, consequência da transição de uma colonização metropolizada para uma monarquia tradicional, exigia uma *forma de estado a um só tempo tanto una e coesa quanto descentralizada*. Mais que uma confederação, ansiava-se por uma *federação*.

¹⁰ MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 1.ed., 5. tir. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 288.

¹¹ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 107.

¹² MIRANDA, Jorge. *Op. cit.*, p. 298-299.

¹³ AZAMBUJA, Darcy. *Op. cit.*, p. 394.

¹⁴ É sabido que, poucos dias da proclamação, esboçara-se até mesmo uma bandeira nacional que consistia em mera adaptação cromática da “Old Glory” norte-americana.

¹⁵ Desde os primórdios dos debates da Constituinte norte-americana, eram tomados como mantras os argumentos constantes das dezenas de artigos dos “Federalist Papers”, assinados, ora em conjunto, ora separadamente, por James Madison, Thomas Jefferson e Alexander Hamilton.

Citando Lapradelle, Azambuja difere a confederação do Estado federal, destacando o papel que um *texto constitucional* desempenha ao instituí-lo solidamente, ao consolidá-lo numa fonte de direito interno superior, o que não ocorre naquela:

[...] 5. Na Confederação, os Estados ligam-se por um tratado, do domínio do direito internacional; no Estado Federal, os Estados estão unidos não por um tratado, mas por uma Constituição, de modo que o Estado Federal é regulado pelo direito constitucional; [...] 7. Na Confederação, cada Estado guarda o direito de secessão, pode romper o pacto e retirar-se. No Estado Federal, não há direito de secessão: a união é perpétua, e o Estado que quiser se separar pode ser legitimamente coagido pela força da União a permanecer; [...]¹⁶

E arremata:

Do ponto de vista do direito internacional, o Estado Federal aparece como um Estado simples. A soberania reside na União, e não nos Estados-membros, que não fazem parte da ordem jurídica internacional. Daí porque o direito de representação ativa e passiva, a nacionalidade, o território, o direito de guerra e paz etc., são matérias da competência da União.

Porém, do ponto de vista do direito público interno, o Estado Federal aparece em seu aspecto complexo, uma união de Estados, uma ordem jurídica em que coexistem e cooperam dois poderes estatais, o da União o dos Estados.¹⁷

No mesmo sentido, Paulo Bonavides discorre que:

No Estado federal deparam-se vários Estados que se associam com vistas a uma integração harmônica de seus destinos. Não possuem esses Estados soberania externa e do ponto de vista da soberania interna se acham em parte sujeitos a um poder único, que é o poder federal, e em parte conservam sua independência, movendo-se livremente na esfera da competência constitucional que lhes for atribuída para efeito de auto-organização.

Como dispõem dessa capacidade de auto-organização, que implica o poder de fundar uma ordem constitucional própria, os Estados-membros, atuando aí fora de toda a submissão a um poder superior e podendo no quadro das relações federativas exigir do Estado Federal o cumprimento de determinadas obrigações, se convertem em organizações políticas incontestavelmente portadoras de caráter estatal.¹⁸

Há o que se convencionou nominar de *pacto federativo*, no qual os Estados-membros conservam uma autonomia recíproca subordinada à soberania da Federação, da União, do Estado Federal. Tal autonomia remanescente, qual consistente nas capacidades de auto-organização, auto-legislação, auto-gestão e auto-governo, é condição *sine qua non* do pacto federativo. Nesse sentido, arremata Azambuja que “a faculdade de auto-organização e de autogoverno, dentro dos limites fixados na Constituição federal, é um dos traços fundamentais do regime federativo. Se ele falta, não há mais Estado Federal, e sim um Estado unitário”¹⁹. É

¹⁶ AZAMBUJA, Darcy. *Op. cit.*, p. 398.

¹⁷ *Idem, ibidem*, p.403-404.

¹⁸ BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p. 237.

¹⁹ AZAMBUJA, Darcy. *Op. cit.*, p. 405.

a chamada *lei da autonomia*, no dizer de George Scelle, manifestada na estrita observância dos ditames constitucionais²⁰.

Nessa senda, com o advento da Federação, o Senado adquiriu dimensão de alçada superior, materializada em sua expressiva arquitetura, de cúpula invertida, convexa, com vértice voltado para um topo, enquanto “Casa da Federação”, representando o próprio âmago federativo, de equilíbrio de forças, de igualdade, de liberdades e limitações, de união, união federal. É nesse contexto que as competências do Senado Federal, aqui compulsadas sob o enfoque constitucional-tributário, são dotadas de considerável importância para a verificação do problema estudado.

2.1 Delimitação da competência do Senado

Em sendo a Constituição Federal a expressão literal do *pacto federativo*, nela contendo as competências que delimitam a distribuição das autonomias dos entes federados e a soberania do Estado Federal, nela também assiste a definição da alçada do Senado Federal para dirimir controvérsias tributárias, nacionalmente projetadas. Nessa senda, é da leitura do Texto Constitucional que se depreende a delimitação da competência do Senado, objeto da presente seção.

É sabido que, na programação do Sistema Tributário Nacional, a CF/1988 atribuiu a fixação das alíquotas dos tributos em geral aos entes federativos que possuíssem a competência constitucional para a sua instituição, por meio de lei, atendendo ao princípio da legalidade tributária – *nullum tributum sine legem*. Consiste em dizer que a determinação das alíquotas é um dos elementos da competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Releva notar, destarte, em se tratando do ICMS, cuja disciplina obedece a tal sistema, que cabendo aos Estados e ao Distrito Federal delimitarem as alíquotas respectivas, que definirão o valor a pagar do referido tributo, quando aplicadas à base de cálculo correspondente (valor da mercadoria, valor da operação etc.).

O papel do Senado Federal, por sua vez, vem avultar-se no fato de a CF/1988 haver instituído verdadeira limitação aos Estados e Distrito Federal de seu *ius tributandi*, ao atribuir à Casa da Federação a competência para estipular, por meio de normativo próprio, infralegal, do patamar das resoluções senatoriais, os valores máximos e mínimos das alíquotas

²⁰ BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p.232.

internas, além de definir quais as alíquotas a serem aplicadas nas situações tributáveis de dimensão interestadual ou de exportação.

Nesse sentido, do teor do art. 155, §2º, incisos IV e V, da Constituição Federal, depreende-se, *in verbis*:

Art. 155. *Omissis*.

§2º. *Omissis*

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;

Assim, vale dizer que, no estabelecimento das alíquotas internas para cobrança de seu ICMS, os Estados e o Distrito Federal devem obedecer aos horizontes estipulados pelo Senado Federal, como requisito de validade da lei estadual ou distrital fixadora de tais alíquotas.²¹ Como exemplo, não poderia uma Estado ou o DF aplicarem alíquota abaixo do mínimo, ainda que necessitando de praticar política fiscal de incentivo. Do mesmo modo, não poderiam aplicar alíquota superior ao máximo senatorial, não interessando qualquer fundamento protecionista que defendam.

Por outro lado, há que levar em conta que difere a competência do Senado Federal entre a *faculdade* de instituir a alíquota mínima e a *prerrogativa* de estipular o horizonte máximo da mesma alíquota, pelo que o próprio Texto Constitucional exige que tal prerrogativa se exerça, como condição *sine qua non*, com o fito de “resolver conflito específico que envolva interesse de Estados”, da redação do art. 155, §2º, V, “b”, *in fine*. Desta sorte, a diferença reside justamente no fato de não se exigir tal finalidade a estipulação da alíquota interna mínima (art. 155, §2º, V, “a”).

Assim, tal limitação constitucional ao poder de tributar dos Estados e do Distrito Federal objetiva, precipuamente, prevenir um cenário de assimetria político-fiscal entre tais entes, de modo a garantir o próprio equilíbrio fiscal federativo, o que denota *per se* o interesse nacional de que justamente o Senado Federal interfira. Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza aduz que:

[...] o Senado, ao desempenhar esta importantíssima tarefa, deverá observar o *princípio federativo* e o *princípio da autonomia distrital*. Melhor dizendo, terá que

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, 2011, p. 89.

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 no original)²².

Ora, teriam os entes federativos, *i. e.*, os Estados e o Distrito Federal, em razão das infindáveis dissimilaridades sócio-políticas, estruturais, econômicas e arrecadatórias que já possuem, desde suas origens provincianas, coloniais, pré-coloniais, com uns estados tão depauperados à frente dos estados detentores das maiores parcelas do PIB do país, teriam as mesmas condições de deliberarem sobre um limite máximo e mínimo próprio, em pé de igualdade? É de clareza solar que não...

Ademais, conforme dito, nesse intuito de salvaguardar o equilíbrio federativo, a CF/1988, também tentando atravancar maiores desigualdades regionais e, sobretudo, a chamada “*guerra fiscal*”, reservou ao Senado a alçada para estipular as alíquotas aplicáveis nas situações tributáveis interestaduais e de exportação, consoante disposto em seu art. 155, §2º, IV.

Nesse sentido, o Senado Federal, de modo a logo cumprir tal dispositivo, publicou a Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989, contendo:

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.²³

À mesma maneira, encimando a competência entabulada no art. 155, §2º, IV, da Constituição, o Senado Federal propalou a famigerada Resolução nº 13, de 25 de abril de 2012, com *vacatio legis* até o início do exercício financeiro seguinte (1º de janeiro de 2013), estabelecendo as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados, dispondo, *in verbis*:

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).

²² CARRAZZA, *Op. cit.*, 2011, p. 89.

²³ SENADO FEDERAL. Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, na operações e prestações interestaduais. Disponível em: <http://www.justicatotal.com.br/PDF/RESOLUCAO/1989_res_22_sf.pdf>. Acesso em 21 nov. 2013.

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

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

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.

Art. 2º O disposto nesta Resolução não se aplica às operações que destinem gás natural importado do exterior a outros Estados.²⁴

De tais dispositivos aparentemente simples, sintéticos, exequíveis, adveio repercussão consideravelmente negativa, envolvendo os desdobramentos de tais determinações e a própria aplicabilidade de tal regramento

2.2 A Resolução nº 13/2012

2.2.1 Aplicabilidade e consequências

A fim de se averiguarem as dimensões que atingiram os limites de alíquotas estabelecidos pela Resolução nº 13 de 2012, do Senado Federal, estabelecendo alíquota única de 4% para o cálculo do ICMS nas “operações interestaduais com bens e mercadorias importadas do exterior”, é necessária leitura pormenorizada de seus poucos, porém significantes dispositivos.

A princípio, releva notar que, em atenção às competências estabelecidas ao Senado Federal quanto ao ICMS, pelo §2º, inciso V, do art. 155 da Cf/1988, foram, de antemão, estabelecidas ressalvas de modo a excluir de tal regulamentação as hipóteses de incidências de espécies tributárias diversas, quais sejam o Imposto de Importação – II, o

²⁴ SENADO FEDERAL. Resolução nº 13, de 2012. 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. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=264825>>. Acesso em: 21 nov. 2013.

Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o IPI-importação. Nesse sentido, só se consideraram para efeito de fixação de alíquota as operações e serviços com bens que: (i) não foram industrializados; e os que, (ii) mesmo industrializados, apresentem “‘conteúdo de importação’ superior a 40%”.

Nessa senda, a expressão “conteúdo de importação”, constante do art. 1º, II, *in fine*, da Resolução em análise, sobretudo por vir discriminando um percentual, qual o de 40%, veio denotando a razão entre o custo da operação de importação e o da operação de saída da mercadoria ou do bem, de um estado para outro.

Com efeito, tal regramento também encerrou enunciado incumbindo ao Conselho Nacional de Política Fazendária a prerrogativa de disciplinar os critérios e os procedimentos a serem observados no processo de verificação que passou a chamar-se de *Certificação de Conteúdo de Importação*, nos termos do § 3º das RSF nº 13/2012, *in verbis*, outra vez: “§ 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)”.

Por força de tal dispositivo, adveio o tão malfadado Ajuste SINIEF nº 19, de 7 de novembro de 2012, dispondo sobre procedimentos a serem observados para a aplicação da tributação de que trata a Resolução nº 13/2012, a saber. Desta sorte, referido ajuste vem discorrendo acerca do sentido atribuível ao “valor da parcela importada do exterior”, dos termos da Resolução nº 13/2012, como sendo o valor da importação regulado pela Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, ou seja, o valor da base de cálculo do ICMS incidente sobre a operação de importação:

CLÁUSULA QUARTA. Conteúdo de Importação 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 submetido a processo de industrialização.

§ 1º O Conteúdo de Importação deverá ser recalculado sempre que, após sua última aferição, a mercadoria ou bem objeto de operação interestadual tenha sido submetido a novo processo de industrialização.

§ 2º Considera-se:

I – **valor da parcela importada do exterior, o valor da importação que corresponde ao valor da base de cálculo do ICMS incidente na operação de importação conforme descrito no art. 13, inciso V, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;**

II – valor total da operação de saída interestadual, o valor total do bem ou da mercadoria incluídos os tributos incidentes na operação própria do remetente.²⁵ (Grifo nosso)

²⁵ CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Ajuste SINIEF 19, de 7 de novembro de 2012. D.O.U.: 09.11.2012 - Retificado no DOU de 12.12.2012. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/ajuste-sinieff-20-2012.htm>>. Acesso em: 21 nov. 2013.

À mesma maneira, em tratando do “valor total da operação de saída interestadual” entendido como o valor total do bem ou da mercadoria incluídos os tributos incidentes na operação do remetente, ainda que, quanto a essa “definição” não se tenha mencionado qualquer diploma complementar, norma introdutória eleita pelo art. 146, inciso III, *a*, da CF/88 para estabelecer normas gerais sobre base de cálculo dos tributos.

Mereceu maior destaque, todavia, por insofismável mácula de inconstitucionalidade, o fato de o referido ajuste estabelecer, em sua cláusula sétima, como dever instrumental a *obrigação de informar* o valor da parcela importada do exterior, o número da ficha de conteúdo de importação, o conteúdo de importação expresso percentualmente, além de outras informações, claramente malferindo o sigilo industrial, *in verbis*:

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. (Grifo nosso)

Tais previsões foram duramente criticadas, recepcionadas de chofre pelas federações das indústrias e comércio de exportação, que se declaravam plenamente ofendidos por tal disposição. Foi então que adveio, após numerosas campanhas das federações comerciais²⁶, o Ajuste SINIEF nº 9/2013, que apenas revogou o Ajuste disciplinador passado, sobre nada mais dispondo.²⁷

2.2.2 A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.858/2012

Das repercussões negativas da Resolução nº13 de 2012, sobressaiu-se, ante todas as demais situações de crítica e veemência contra o referido regramento senatorial, o ajuizamento, por parte da Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Espírito Santo - ALES de ação junto ao Supremo Tribunal Federal – STF, alegando que “a resolução extrapola a competência outorgada ao Senado pela Constituição Federal para fixar as alíquotas

²⁶ PLEITOS da Fiesp e do Ciesp são atendidos e Ajuste Sinief 19/12 é revogado. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/noticias/pleitos-da-fiesp-e-do-ciesp-sao-atendidos-e-ajuste-sinief-1912-e-revogado/>>.

²⁷ CONSELHO FEDERAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Ajuste SINIEF 9, de 22 de maio de 2013. Revoga o Ajuste SINIEF 19/12, que 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. D.O.U Seção 1 - Nº 98, quinta-feira, 23 de maio de 2013 de

interestaduais de ICMS, uma vez que estabelece uma discriminação entre produtos estrangeiros e nacionais”²⁸, 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.

Iniciado o rito, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.858/ES foi distribuída sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, que decidiu proceder o julgamento pela via do rito abreviado, por força da regra prevista no art.12 da Lei nº 9.868/1999 (Lei das ADIn’s), levando em conta a relevância do assunto. Desta sorte, a matéria veio a ser julgada diretamente no mérito, sem análise prévia do pedido de liminar, “tendo em vista a conveniência de um julgamento único e definitivo sobre o tema, além da evidente relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, adoto o procedimento abreviado”²⁹, como afirmou o próprio Relator, que assim decidiu:

A requerente, em sua peça inicial, invocando, entre outros, os arts. 3º, III, 5º, II, 46, 150, I e II, 152 e 155, § 2º, todos da Carta Magna, assim sintetizou as razões pelas quais considera eivada de inconstitucionalidade a resolução acima especificada: “a) A pretexto de fixar alíquotas interestaduais, o Senado Federal, na verdade, criou normas destinadas à proteção da indústria nacional, invadindo a competência do Congresso Nacional para tratar o tema, mediante deliberação de suas duas Casas. Ademais, cuidando-se de normas que interferem com a concessão de incentivos fiscais pelas unidades federadas e implicam a definição de sujeitos passivos e fatos geradores das novas alíquotas do ICMS, a deliberação bicameral só poderia ser exteriorizada por lei complr. b) Compete ao Senado Federal estabelecer alíquotas interestaduais aplicáveis linearmente às operações e prestações sujeitas ao ICMS, com a finalidade de determinar a parcela do imposto cabível aos Estados de origem e destino, de forma a operacionalizar o sistema de repartição constitucionalmente previsto, que se baseia exatamente no percentual da referida alíquota. Não compete ao Senado criar classes de alíquotas diferenciadas para determinados produtos ou serviços, com o objetivo de atingir outras finalidades. c) O Senado Federal estabeleceu alíquotas seletivas do ICMS levando em conta a origem de bens e mercadorias, contrariando o critério constitucional de seletividade e as normas – inclusive internacionais – que impedem a discriminação entre produtos nacionais e importados. d) A resolução não tem densidade normativa suficiente para que suas disposições sejam autoaplicáveis e, por isso, delegou competência – que o Senado nem sequer possui – para órgãos do Poder Executivo (CONFAZ e CAMEX) editarem as regras necessárias à definição do campo de incidência da nova alíquota de ICMS, contrariando o princípio da reserva legal em matéria tributária e o postulado da separação de Poderes”. Após sustentar a presença dos requisitos para a concessão de medida liminar e, ao mesmo tempo, ponderar, em nome da segurança jurídica, a aplicação do rito previsto no art. 12 da Lei 9.868/1999, requer a declaração de inconstitucionalidade do ato normativo ora tratado. Tendo em vista a conveniência de um julgamento único e definitivo sobre o tema, além da evidente relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, adoto o procedimento abreviado previsto no art. 12 da Lei 9.868/1999.

²⁸ ADI questiona resolução do Senado sobre ICMS. Notícias STF. Segunda-feira, 8 de outubro de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=220459&caixaBusca=N>>. Acesso em: 21 nov. 2013.

²⁹ ADI contra resolução do Senado sobre ICMS terá rito abreviado. Disponível em: <<http://stf.justica.inf.br/noticia/2012/11/adi-contra-resolucao-senado-sobre-icms-rito-abreviado>>. Acesso em: 21 nov. 2013.

Assim sendo, solicitem-se informações. Após, ouça-se, sucessivamente, a Advocacia-Geral da União e a Procuradoria Geral da República. Publique-se. Brasília, 14 de novembro de 2012. Ministro Ricardo Lewandowski Relator (STF - ADI: 4858 DF, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 14/11/2012, Data de Publicação: DJe-226 DIVULG 16/11/2012 PUBLIC 19/11/2012).³⁰

Do exposto, verifica-se que o teor do questionamento da (in)constitucionalidade da Resolução nº 13/2012 do Senado consiste no fato de tal regramento haver estipulado, no bojo do §3º de seu art. 1º, atribuindo ao CONFAZ o poder de “baixar normas para fins de definição dos critérios e procedimentos a serem observados no processo de Certificação de Conteúdo de Importação (CCI)”. Conforme já exposto nesta mesma seção, tal disposição acarretou a edição de absurdos por parte do CONFAZ, notadamente o já revogado Ajuste SINIEF 19 de 7 de novembro de 2012, manifesto vitupério do direito fundamental ao sigilo industrial.

Em reposta, a Advocacia Geral da União defendeu a constitucionalidade da Resolução, defendendo que o Senado Federal é competente para fixar a alíquota aplicável nas operações interestaduais com produtos importados, de fora do país, devendo o ICMS incidir em benefícios do Estado onde se situar o domicílio do destinatário.

Rebatendo a tese da Mesa da Assembleia Legislativa, de que a RSF nº 13/2012 violou a Constituição ao introduzir classes de alíquotas diferenciadas para determinados produtos ou serviços em razão de sua origem, a AGU expôs que o próprio Senado já esclarecera constar de sua competência a delimitação sobre tais alíquotas do ICMS, com a finalidade de propiciar uma partilha igual da arrecadação entre os entes da Federação.

Sobre a afirmativa da parte autora da ação quanto à suposta ofensa pela resolução atacada aos os princípios da separação de Poderes e da reserva de lei complementar em matéria tributária, ao delegar competência a órgãos do Poder Executivo, notadamente ao Conselho Nacional de Política Fazendária, para editarem, a AGU rebateu no sentido de que não há falar em violações,

“uma vez que o ato normativo atacado atribui ao Conselho somente a possibilidade de fixação de critérios e procedimentos para a certificação do conteúdo de importação, com o intuito de que essa certificação ocorra de modo uniforme no território nacional. Estabelece ainda que a Câmara apenas define a incidência de ICMS caso as mercadorias não tenham similar nacional”³¹.

³⁰ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4305968>>. Acesso em: 21 nov. 2013.

³¹ AGU manifesta-se pela validade de resolução que estabelece alíquota diferenciada para o ICMS sobre produtos do exterior. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/sistemas/site/TemplateImagemTexto.aspx?idConteudo=223326&id_site=3>. Acesso em: 21 nov. 2013.

A matéria ainda há de ser apreciada pelo Ministro Relator Lewandowski, encontrando-se em seu gabinete desde de 10 de outubro de 2013, segundo o endereço eletrônico de acompanhamento processual do STF, não havendo tendo sido propalado voto até a data da conclusão do presente trabalho.

3 DIMENSÕES DO ICMS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Embora a Constituição Federal de 1988 tenha mantido as diretrizes básicas para a instituição do ICM, é importante que se diga das mudanças pela quais esse imposto em particular sofreu até que alcançasse a atual redação do artigo 155, inciso II, que alargou a referida competência estadual e distrital para instituir e cobrar o antigo ICM, passando a abranger também a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações tenham tido início no exterior (dicção estabelecida pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993), nascendo, assim, o ICMS.

Considere-se, porém, que o acréscimo ao qual nos referimos, em verdade, não representou modificação quanto ao núcleo do fato gerador do imposto. Na realidade, a despeito das mudanças pelas quais passou o imposto incidente sobre a circulação de mercadorias, a forma de entender e interpretar sua regra-matriz, seu fato gerador, não sofreu qualquer alteração.

3.1 Definição de ICMS

Na redação hodierna do Texto Constitucional, o chamado *Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*, siglizado, abreviadamente, em *ICMS*, é relevante elemento do rol de tributos primordiais previsto na Constituição, consoante disposto em seu art. 155, II, *in verbis*:

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;

Tal tributo, simplesmente pelo fato de albergar, como *atos geradores*, uma gama de situações que estabelecem nas mais variadas relações de consumo, sendo imposto de caráter eminentemente fiscal, corresponde à maior parcela da arrecadação tributária do país. Dada sua importância, a Constituição Federal encerrou pormenorizada série de dispositivos que tratam do ICMS, além de determinar que as demais definições relativas à espécie devam, nos termos do texto constitucional, ser estabelecidas por Lei Complementar, qual fora a Lei Complementar nº 87/1996, conhecida por “Lei Kandir”, a qual acarretou, no dizer de Murilo

Rodrigues da Cunha Soares, “significativas alterações na legislação do tributo, sendo dessas a mais relevante a completa desoneração das operações que destinassem mercadorias ao exterior”.³²

Releva notar, no entanto, que, apesar da preponderância do caráter fiscal do ICMS, o tributo em comento poderá igualmente afeiçoar-se de características extra-fiscais, conforme se depreende da redação do art. 155, §2º, III, CF/1988, ao prescrever que o ICMS poderá ser, *in verbis*, “seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços”.

Com efeito, o fato gerador de incidência tributária do ICMS é a circulação, ou melhor, a transmutação titular da propriedade, de uma mercadoria ou a prestação de um serviço, quer interestadual, quer intermunicipal, de transporte ou de telecomunicação, ainda que iniciado no exterior. Desta sorte, da infinidade de situações que, ao alvedrio das instâncias coletoras, poder-se-iam classificar como fatos geradores, a Lei Kandir, asseverou, em seu art. 2º, quais situações ensejariam a cobrança de ICMS, *in verbis*:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

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

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

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

E mais, em seu art. 3º, prevê o referido diploma legal um rol ainda mais extenso de exceções à regra, de situações beneficiadas de isenção fiscal, decorrente de lei, consistindo

³² SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Lei Kandir. Breve Histórico**. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa. Brasília: 2007, p. 4. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1441/lei_kandir_soares.pdf?sequence=1>. Acesso em: 21 nov. 2013.

em benesse fiscal posterior às imunidades definidas, a cavaleiro, pela própria Constituição Federal. Dessa feita, inobstante a delimitação legal-complementar, há uma universalidade de situações tributáveis tuteladas por uma mesma sigla, que não necessariamente representa um mesmo tributo. Daí onde reside a complexidade do *gênero* ICMS.

Sobre isso, aduz Roque Antônio Carrazza:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior, b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, c) o imposto sobre serviços de comunicação, d) o imposto sobre produção, importação, circulação e distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculos diferentes. Há, pois, pelo menos, cinco núcleos distintos de incidência do ICMS. (...) Mas, embora estes impostos não se confundam, possuem um “núcleo central comum”, que permite que sejam estudados conjuntamente. Todos, por exemplo, deverão, obedecer ao “regime da não cumulatividade”.³³

Dito isto, para efeitos metodológicos, de delimitação da presente pesquisa monográfica, há que ater precipuamente às hipóteses que tratam sobre circulação de mercadorias, onde a incidência do ICMS quanto a operações de circulação está relacionada à transferência de propriedade dos bens objetos das operações tributadas, não havendo falar em tributação pelo ICMS em operação que não envolva a mudança de titularidade do bem.

Com efeito, em se tratando da *regra matriz de incidência tributária* do ICMS, a qual se pode compreender como a reunião dos aspectos normativos, práticos e fáticos para a constituição da obrigação tributária, *id est*, para a própria incidência e aplicação real do tributo, no caso o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, possui diversos critérios materiais, ou seja, hipóteses diversas de circunstâncias, fatos ou atos jurídicos que ensejem sua aplicação.

No dizer de Paulo de Barros Carvalho, dentre tais hipóteses, há a que consiste em “realizar operações relativas à circulação de mercadorias, dentro dos limites geográficos do estado, reputando-se acontecido o evento no instante em que as mercadorias deixarem o estabelecimento”³⁴, podendo-se resumir o critério material do ICMS, nesta hipótese, como o de “realizar operações relativas à circulação de mercadorias”³⁵.

³³ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 40-41.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 422.

³⁵ *Idem, ibidem, loc. cit.*

3.2 O ICMS interestadual

Em se tratando da circulação de bens e serviços entre os estados, há que se considerar, antes de tudo, que os partícipes da operação mercantil tributada, em razão do local onde assistem, *i. e.*, por residirem em estados diferentes, estão sujeitos a também diferentes alíquotas e políticas fiscais.

Em tempo pretérito, uma alíquota única do ICMS operava igualmente entre os entes federados, havendo diferença se o fato gerador possuía como destino alguém residente em outro Estado. Com o tempo, Senado Federal, no exercício da competência de solução de divergências tributárias, que lhe confere a CF/1988, conforme explanado no capítulo anterior, passou a adotar sistemática distinta para incidência de ICMS interestadual: a) nos casos em que a operação era perpetrada tendo como destinatário consumidor final, não-contribuinte do ICMS, dentro ou fora do Estado, aplicam-se as alíquotas afixadas para as operações internas de 19%, 18% ou 17%; e b) nas operações interestaduais em que destinatário já seja contribuinte do ICMS, a alíquota incidente será interestadual – de 7% ou 12%.

Desta sorte, a maior problemática em torno do ICMS reside quando da incidência da alíquota de ICMS na circulação de mercadorias e serviços para os demais estados da Federação, seja o destinatário final contribuinte ou não do imposto.

Tendo em vista que a mercadoria ou o serviço adquirido virtualmente terá como consumidor final contribuinte com domicílio diverso, o ICMS será, inicialmente, recolhido no estado que enviará o bem comercializado, mas os créditos do imposto (caso o consumidor final também seja contribuinte do ICMS) serão compensados no estado de destino.

Entretanto, o Estado de destino suportará o ônus dos créditos referentes à compensação. Como forma de redistribuir melhor os créditos de ICMS, vários estados assinaram o Protocolo nº 21/2011, de forma a equilibrar a distribuição das receitas tributárias, obrigando ao pagamento do diferencial de alíquota de ICMS para as operações destinadas a outros Estados da Federação.

O Protocolo 21/2011 foi uma resposta dos Estados menos desenvolvidos do país, sobretudo em razão do vertiginoso crescimento das operações de *e-commerce*.

Além dos convênios estatais para a solução de conflitos em sede tributária, cada ente adota, individualmente, políticas de incentivo ao estabelecimento de empresas e indústrias, de forma a atrair investimentos locais, com fito eminentemente arrecadatário.

3.3 O ICMS na importação após a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal

Cumpra salientar, antes de tudo, que é sempre a alíquota interna a devida na instituição do ICMS-importação, uma vez que a atividade importadora é também considerada como uma atividade interna, nunca interestadual, ainda que o bem seja importado por um porto de outro Estado, podendo existir, por outro lado, o transporte interestadual da mercadoria importada, o que *per se* é fato gerador de ICMS, gerando o chamado *Conhecimento de Transporte Rodviário de Cargas – CTRC*, consistindo em operação diversa.

Uma vez incidente a alíquota interna do ICMS na importação, há possibilidade de o importador, assim definido o industrial ou fabricante, realizar a venda do artefato importado para outro Estado do País. Daí ocorre que a alíquota incidente, agora no serviço de venda para alhures do Estado de origem, é justamente a interestadual de ICMS, variando atualmente entre 7% e 12%, no caso de o destinatário ser contribuinte do imposto. Caso contrário, ser-lhe-á aplicada a alíquota interna na origem, de 18%, geralmente.

Interessa compreender a dimensão de tal distinção, uma que, considerando a necessária aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS, em que se pretendem compensar ativos e passivos tributários, o contribuinte há de se prejudicar, tanto no aspecto financeiro, posto que o ICMS compõe, sempre, o preço de venda da mercadoria, como aspecto tributário, na geração de um crédito inexistente, além de outros problemas, caso aplique alíquota indevida.

Com efeito, pela força do disposto na comentada Resolução do Senado nº 13/2012, a alíquota interestadual sofreu alteração, mais especificamente a alíquota interestadual para importados destinada ao contribuinte, que passou por uma unificação, ao percentual comum de 4%.

Dito isto, vale registrar que estão os bens e mercadorias nacionais sob o mesmo regramento do teor da Resolução do Senado nº 22/89, que abraça as hipóteses excepcionadas da Resolução nº 13/2012, assim como os bens e mercadorias importados destinados a não contribuinte de outro Estado, em que se aplica a alíquota interna da origem. A partir de 1º de janeiro de 2013, a alíquota interestadual para importados passou, em regra, para 4%, não importando os bens e mercadorias e do destino, dispensada a variação entre 7% e 12%.

Foram levados em conta três diretrizes de aplicação de tal percentual uno, do teor da RSF nº 13/2012: a) nada mudou em relação à alíquota interestadual para bens e mercadorias nacionais; b) o mesmo valeu para a alíquota interestadual sobre bens e mercadorias importados destinados a não contribuinte, com a aplicação da alíquota interna na

origem; e, finalmente, c) a alíquota interestadual para bens e mercadorias importados cujo destinatário já é contribuinte do ICMS foi unificada para 4%.

Vale destacar, todavia, as exceções comportadas pela Resolução nº 13/2012, quais as hipóteses não encerradas nos incisos de seu art. 1º. Nessa senda, carece destaque o caso dos bens e mercadorias importados submetidos a processo industrial de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento no qual o produto final resulte com um percentual 60% de conteúdo nacional – justamente a parcela restante do estipulado no inciso II. Em tais casos, continuou valendo regra anterior.

Outro ponto que merece destaque são bens e mercadorias importados que não tenham similar nacional, constando da lista elaborada pela Câmara Brasileira de Comércio Exterior:

RESOLUÇÃO Nº 79, DE 1 DE NOVEMBRO DE 2012

(Publicada no D.O.U. de 07/11/2012)

Este texto não substitui o publicado no D.O.U.

Dispõe sobre a lista de bens sem similar nacional a que se refere o inciso I do § 4º do art. 1º da Resolução do Senado nº 13, de 25 de abril de 2012.

O PRESIDENTE DO CONSELHO DE MINISTROS DA CÂMARA DE COMÉRCIO EXTERIOR - CAMEX, no uso da atribuição que lhe confere o inciso VI do art. 7º do Anexo da Resolução CAMEX nº 11, de 25 de abril de 2005, com redação da Resolução CAMEX nº 31, de 25 de abril de 2012, ouvidos os respectivos membros, e considerando o disposto no inciso I do § 4º do art. 1º da Resolução do Senado nº 13, de 25 de abril de 2012, resolve:

Art. 1º Para fins exclusivamente do disposto no inciso I do § 4º do art. 1º da Resolução do Senado nº 13, de 2012, a lista de bens e mercadorias importados do exterior sem similar nacional compõe-se de:

I - bens e mercadorias sujeitos a alíquota de zero ou dois por cento do Imposto de Importação, conforme previsto nos anexos I, II e III da Resolução Camex nº 94, de 8 de dezembro de 2011, e que estejam classificados nos capítulos 25, 28 a 35, 37 a 40, 48, 54 a 56, 68 a 70, 72 e 73, 84 a 88 e 90 da NCM ou nos códigos 2603.00.10, 2613.10.10, 2613.10.90, 8101.10.00, 8101.94.00, 8102.10.00, 8102.94.00, 8106.00.10, 8108.20.00, 8109.20.00, 8110.10.10, 8112.21.10, 8112.21.20, 8112.51.00.

II - bens e mercadorias relacionados em destaques “Ex” constantes do anexo da Resolução Camex nº 71, de 14 de setembro de 2010; e

III - bens e mercadorias objeto de concessão de ex-tarifário em vigor estabelecido na forma das Resoluções Camex nº 35, de 22 de novembro de 2006, e nº 17, de 3 de abril de 2012.

Parágrafo único. A relação de bens referente ao inciso III será elaborada pela Secretaria de Desenvolvimento da Produção do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

Art. 2º A Secretaria-Executiva da Câmara de Comércio Exterior disponibilizará em seu sítio eletrônico (<http://www.camex.gov.br>) a lista consolidada referente ao art. 1º desta Resolução.

Parágrafo único. A disponibilização em sítio eletrônico não substitui os textos publicados no Diário Oficial da União.

Art. 3º Também serão considerados sem similar nacional os bens e mercadorias cuja inexistência de produção nacional tenha sido atestada pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior em

procedimento específico de licenciamento de importação de bens usados ou beneficiados pela isenção ou redução do imposto de importação a que se refere o art. 118 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

Art. 4º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2013.

FERNANDO DAMATA PIMENTEL³⁶

Outra exceção corresponde aos bens produzidos por processo produtivo básico (PPB), que são algumas indústrias de setores como de informática, ligadas à tecnologia e comunicação, que tem um plano apresentado e aprovado pelo governo em que, basicamente, há um benefício de redução de IPI. Nesses casos, será aplicada a alíquota antiga de ICMS, o que pode ser encarado como contraditório, já que é observada uma redução de IPI, mas uma alíquota de ICMS interestadual maior, que continuará a ser de 12% e não de 4%. Dessa forma, para essas empresas nada vai mudar quanto à situação atual.

Conforme visto, a Resolução nº 13/2012, apesar da exiguidade de seus dispositivos, excetuou uma gama de situações em que se lhes não aplicariam a alíquota única de 4%, compreendendo uma infinidade de bens e produtos a lista elaborada pela Câmara de Comércio Exterior, por força do art. 1º, §2º, I, da referida norma. Inobstante tal fato, de comportar demasiadas exceções, a RSF nº 13/2012 representou papel significativo na mediação do conflito federativo que se convencionou chamar de “guerra fiscal”, ou, na aplicação do ICMS à importação, como veremos, de “guerra dos portos”.

³⁶ CÂMARA DE COMÉRCIO EXTERIOR. Resolução nº 79, de 1º de novembro de 2012. Dispõe sobre a lista de bens sem similar nacional a que se refere o inciso I do § 4º do art. 1º da Resolução do Senado nº 13, de 25 de abril de 2012. Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/diversos/ResolucaoSenado/RESOLUCAO%20CAMEX%20N79-12.pdf>>. Acesso em: 21 nov. 2013.

4 GUERRA FISCAL E SENADO

4.1 Definição do conflito

A Emenda Constitucional 18/65 regionalizou um tributo tido como de *vocação nacional*, para isso retirou o caráter cumulativo do Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC e transformou-o no Imposto sobre relações relativas à circulação de mercadorias ou ICM, ensartando o princípio da não cumulatividade. Apesar dos nomes diversos e da exclusão de sua incidência cumulativa, a doutrina considerou que o ICM era, de fato, o mesmo imposto IVC, uma vez que ambos objetivavam tributar a circulação de bens com aptidão comercial.

Acerca deste momento histórico, Sacha Calmon Navarro Coelho pondera o seguinte:

Desde a Emenda nº 18/65 à Constituição de 46, o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC) um tributo avelhantado, 'em cascata', propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por imposto 'não-cumulativo', que tivesse como fatos jurídicos não mais 'negócios jurídicos', mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no país, como um todo. Destarte, surge o ICM, não-cumulativo, em lugar do IVC cumulativo³⁷.

A introdução do preceito constitucional da não cumulatividade visava execrar de nosso sistema tributário o efeito cascata que onerava a circulação de mercadorias no território nacional, eliminando a justaposição de carga tributária. Outrossim, também se pretendia com a emenda suprimir a Guerra Fiscal entre os estados, já existente à época, segundo salienta Ives Gandra da Silva Martins:

Sem me aprofundar nas razões que levaram a esta solução – Gilberto de Ulhôa Canto, um dos pais do atual sistema tributário, contou me que Rubens Gomes de Sousa, autor do anteprojeto de CTN, confidenciara-lhe, durante os trabalhos preparatórios, que, com o “ICM”, iria acabar a guerra fiscal do IVC, imposto sobre vendas e consignações [...] ³⁸

Todavia, a Guerra Fiscal persistiu, tendo sido exasperada após a promulgação da Constituição da República de 1988, em virtude da ampliação da competência tributária dos estados e dos municípios, em detrimento do arrefecimento de receitas advindas da

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 220-224.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Estímulos fiscais n ICMS e a unanimidade constitucional.

arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI - e do Imposto sobre a Renda – IR – o que levou este a reduzir as políticas públicas regionais.

Com isso, pode-se inferir que os estados foram adquirindo uma liberdade crescente quanto à sua competência tributária, podendo instituir impostos e estabelecer isenções fiscais relativas a estes, haja vista que esta faculdade decorre daquela competência. Essa liberdade levou estas unidades federativas a adotarem, progressivamente, medidas protetivas e competitivas, ao invés de cooperativas, uma vez que todos almejavam ampliar sua arrecadação para investir em políticas públicas, o que erigiu o conflito federativo denominado de “guerra fiscal”.

Contudo, antes de construir uma definição para o fenômeno em análise, faz-se oportuno tecer considerações acerca da concessão de benefícios fiscais pelos entes tributantes do ICMS.

A priori, deve-se recordar que, a despeito de o ICMS ser dotado de função precipuamente fiscal, o tributo, igualmente, poderá ser revestido de função extrafiscal, quando impresso nele escopo diverso da arrecadação, a partir da influência de elementos sociais e políticos, direcionando-o a estimular e a condicionar o contribuinte à adoção de posturas que entendam ser interessantes ou valiosas para o estado ou Distrito Federal. Isto ocorre por não existir tributo que tenha função puramente fiscal ou extrafiscal, uma vez que, em verdade, convivem harmonicamente dentro de um mesmo tributo a função fiscal e extrafiscal, predominando, ora uma, ora outra função.

Os benefícios fiscais, no entanto, são instituídos e concedidos sempre com finalidade extrafiscal. No caso do ICMS, estas concessões poderão objetivar a redução das desigualdades regionais, a fixação de novas empresas no estado promovendo uma redução no índice de desempregados daquela região, ou, simplesmente, a atração de novos investimentos, dentre outras finalidades não arrecadatórias.

Acerca dos benefícios fiscais e suas finalidades, Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves, citados por Carvalho, ressaltam:

[...] seu fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados³⁹.

³⁹ ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima, 1991, *apud ibidem* p. 38.

Porém, quando se trata de ICMS, conforme explicitado no capítulo anterior, tem-se que a concessão de incentivos fiscais não é meramente discricionária, tendo em vista que, o teor do art. 155, §2º, XII, “g”, estabelece competir a Lei Complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Em relação à concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS, tem-se que o estado tributante deverá guardar pertinência com a norma preconizada pela Lei Complementar 24/1975, a qual determina que para concessão ou revogação dos referidos incentivos deverá haver prévia edição de convênios celebrados entre os estados e o Distrito Federal, para que estes atos não ofendam a uniformidade tributária no território nacional, interferindo na livre circulação de bens e de mercadorias.

O magistério de José Eduardo Soares de Melo é de que as referidas vantagens fiscais emitidas pelas pessoas de direito público interno estão afetando a carga impositiva, sendo necessário delimitá-las nas seguintes espécies: *fiscais, financeiras, estímulos para infraestrutura e outros estímulos*⁴⁰.

Quanto aos benefícios fiscais e financeiros, pertinente aludir que para sua eminente concessão, devem ser celebrados convênios perante o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ – cujos integrantes são os Secretários de Fazenda do Poder Executivo de cada estado e do Distrito Federal, portanto, representantes destes, devendo, além de celebrarem, ratificá-los por meio da publicação de Decretos Legislativos, necessários para a efetiva inclusão do direito prescrito no convênio na unidade federativa.

Nesse ponto, destaca-se a de Carrazza, o qual assevera que, na realidade, os convênios em comento são ratificados por Decreto do governador, mero ato administrativo, embasados pelo art. 4º da Lei Complementar 24/75, ao invés do devido decreto legislativo, demonstrando como a segurança jurídica relativa a tais concessões encontra-se, indubitavelmente, debilitada no cenário tributário atual.⁴¹

Na busca pela ampliação da arrecadação de receita tributária, os diversos estados-membros e o Distrito Federal acabam por preceituar hipóteses de benefícios fiscais, sem que estas estejam devidamente prescritas em convênios ratificados pelos entes federados, terminando por concedê-los de forma unilateral.

Enfim, cumpre expor o conceito de “Guerra Fiscal”, aferível pela exposição acima, em que os entes federados, mirando em seus interesses próprios, “batalham” entre si,

⁴⁰ MELO, *Op cit.*, p. 369 e 370.

⁴¹ CARRAZZA, *Op. cit.*, p. 579 – 591.

adotando práticas competitivas com o intuito de atrair investimentos particulares para seu estado.

Destarte, os entes federados utilizam-se, principalmente, de mecanismos de desonerações tributárias relativas ao ICMS, que podem pretender, dentre outros: incentivar o deslocamento de empresas consolidadas para sua região, fortalecer certo setor ou grupo empresarial local, diminuir custos da produção de determinado bem ou, simplesmente, implementar políticas sociais e econômicas por meio diverso da reserva orçamentária.⁴²

A Guerra Fiscal cinge, preferencialmente, o ICMS, uma vez que este se caracteriza como a fonte basilar de receita própria para a vasta maioria das unidades federadas, e, sobretudo, para os estados mais industrializados ou vocacionados à industrialização, sendo estes os principais protagonistas da guerra fiscal.

Por conseguinte, pode-se assegurar que o conflito acima demonstrado entre os entes federativos, originado da concessão de benefícios e de incentivos fiscais ao arrepio do que está previsto no ordenamento jurídico pátrio, com a mera finalidade de atrair investimentos particulares para o território do ente federativo concedente é, em linhas gerais, o que se denomina de “Guerra Fiscal.

Discorrendo a respeito, Hugo de Brito Machado desenvolve o argumento de que quando as isenções e demais benesses fiscais se originarem de “estados pobres”, estaria mantida a constitucionalidade dos seus atos, com base na no art. 3º, III, da CRFB/88, que estabelece como objetivo fundamental a redução das desigualdades sociais e regionais da federação. Ao tratar acerca do tema, leciona:

A concessão de isenção do ICMS para atrair investimentos novos tem sido denominado de “guerra fiscal”. Cuida-se de denominação pejorativa, com a qual os Estados desenvolvidos combatem o uso do incentivo fiscal pelos Estados pobres. E estes, talvez impressionados pela expressão pejorativa, admitem as restrições à sua autonomia política.

Do ponto de vista estritamente jurídico, é importante distinguir o incentivo concedido por um Estado rico daquele concedido por um Estado pobre. O primeiro é flagrantemente contrário à Constituição Federal, e o segundo realiza princípio fundamental por esta consagrado.

A Constituição Federal consagra como um dos objetivos fundamentais de nossa República erradicar a pobreza e *reduzir as desigualdades sociais e regionais* (art. 3º, III). Quando veda à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, faz expressa ressalva, asseverando *ser admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio*

⁴²LEMGRUBER, Andréa. **A competição tributária em economias federativas: aspectos teóricos, constatações empíricas e uma análise do caso brasileiro**. Dissertação de Mestrado. Departamento de Economia. UNB, 1999. Disponível no endereço eletrônico: www.federativo.bndes.gov.br. Acesso em: 03/10/2013.

socioeconômico entre as diferentes regiões do País (art. 151, I). Ao tratar dos orçamentos fiscal e de investimentos, diz que estes, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de *reduzir desigualdades inter-regionais* (art. 165, §7º). Finalmente, consagra como princípio reitor da ordem econômica e financeira a *redução das desigualdades regionais e sócias* (art. 170, VIII).

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.⁴³ (Grifo original)

Tais ponderações são prudentes e cabíveis para que não se olvide que os princípios constitucionais devem ser considerados quando aplicados, concretizando-os por meio do sopesamento, o que significa que se há um conflito entre preceitos, este não será total, não devendo a aplicação de um princípio excluir a de outro, sendo, devida, portanto, a busca pela máxima concretização de cada princípio numa mesma situação *in concrete*.

A Guerra Fiscal vem claramente ofendendo o pacto federativo das pessoas políticas de direito interno, sendo esta a posição da ampla maioria dos doutrinadores tributários, cabendo citar as considerações feitas por Ricardo Varsano que esclarece “que a guerra fiscal é, como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação⁴⁴”.

Aclara, ainda, que, a despeito da guerra fiscal ser maléfica para a Federação como um todo, esta, igualmente, poderá ser vantajosa do ponto de vista dos Estados-membros, contudo tais benefícios serão efêmeros e direcionados a uma minoria, não justificando a ofensa ao federalismo, concluindo em seu trabalho “que são poucos os casos de empreendimentos que, do ponto de vista nacional, mereçam o incentivo estadual, ou seja, são raras as batalhas da guerra fiscal das quais resulte um ganho líquido para país⁴⁵”.

Embora os governadores embasem sua participação na guerra fiscal como necessárias para o alcance de políticas públicas, Varsano entende que tais políticas públicas favoráveis ao desenvolvimento de nossa nação devem ser aplicadas sob a égide da União, senão, veja-se:

É, certamente, aceitável, em face da dinâmica do desenvolvimento, que se incluam entre os objetivos da política industrial a desconcentração da produção e o desenvolvimento regional e que se utilizem recursos públicos com essa finalidade. Tais objetivos, no entanto, são necessariamente nacionais e, por isso, devem ser perseguidos sob a coordenação do governo central. Quando, por meio da guerra fiscal, estados tentam assumir esse encargo, o resultado tende a ser desastroso. Primeiro, os vencedores das guerras fiscais são, em geral, os estados de maior

⁴³ MACHADO. *Op. cit.*, p. 370 – 371.

⁴⁴ VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Rio de Janeiro: IPEA, 1997, p. 6, Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>> Acesso em: 21 nov. 2013.

⁴⁵ VARSANO, Ricardo, p. 9.

capacidade financeira, que vêm a ser os mais desenvolvidos, com maiores mercados e melhor infraestrutura. Segundo, ao renunciar à arrecadação, o estado está abrindo mão ou da provisão de serviços (educação, saúde, a própria infraestrutura, etc.) que são insumos do processo produtivo, ou do equilíbrio fiscal, gerando instabilidade macroeconômica.”⁴⁶

Francisco José de Andrade Pereira afirma que essa disputa interestadual ocasiona, além de ofensas ao Pacto Federativo, um enfraquecimento da economia nacional, haja vista que a renúncia de receitas por estes entes não é o meio hábil admitido para atrair empreendimentos, e que estas concessões de benefício à revelia das normas constitucionais e infralegais acarretam uma redução da arrecadação tributária pelos entes beneficiários destas benesses fiscais, e, a longo prazo, quando findados os benefícios concedidos, os empreendimentos podem ser realocados, o que implicaria num retrocesso nas medidas públicas sociais, políticas e econômicas que induziram os entes a conceder tais vantagens.⁴⁷

Corroborando Pereira com o entendimento de Varsano quando assevera que a guerra fiscal é, de fato, resultado da ausência de políticas de desenvolvimento implementadas de forma nacionalizada, o que deriva na adoção de política de renúncia de receitas pelos entes federados, comprometendo, gravemente, a sua capacidade de arrecadação tributária e suas finanças, concomitantemente em que amplia a carga tributária sobre os cidadãos.⁴⁸

O que se visualiza do exposto é que, não obstante a competência tributária do ICMS tenha sido destinada aos estados e ao Distrito Federal, sendo estes autônomos, podendo e devendo instituí-lo e conceder vantagens fiscais de acordo com a sua conveniência, não se deve olvidar que tal autonomia tributária está cerceada pelos preceitos constitucionais.

Com efeito, o constituinte, prevendo os conflitos advindos desta destinação de competência e respeitando a autonomia dos entes, estabeleceu que as concessões de isenção e outras vantagens fiscais/financeiras, conforme já exposto, deveriam ser reguladas por Lei Complementar e dependeriam de convênios celebrados e ratificados pelos entes federados. Tais convênios, identificados pelos doutrinadores como mecanismo apto a compatibilizar os interesses locais, regionais e federais, concernem no objeto de estudo do tópico seguinte.

Assim, em relação aos contribuintes, ficou-se clarividente a insegurança jurídica advinda do fenômeno em exame, uma vez que muitas das vantagens fiscais decorrentes de atos unilaterais, ou seja, sem a devida celebração de convênio perante o CONFAZ, findam sem reconhecimento do crédito pago na operação anterior ao estado

⁴⁶ *Idem, ibidem*, p. 11.

⁴⁷ PEREIRA, Francisco José de Andrade. **Pacto Federativo e Guerra Fiscal entre os estados**. 1. ed.. Salto – SP: Editora Schoba, 2010.

⁴⁸ PEREIRA, *Op. cit.*, p. 40-41.

remetente, sendo exigida nesta todo o valor devido, sem que se considere o crédito referente aos benefícios fiscais concedidos sem a deliberação das demais unidades federadas.

No entanto, carece, ainda, tecer considerações acerca de como os benefícios concedidos à revelia das normas constitucionais e legais influenciam no repasse desses valores ao município. Referido repasse está prescrito pela Carta Magna em seu artigo 158, IV, e preconiza que o percentual de 25% (vinte e cinco por cento) sob o produto da arrecadação de ICMS deve ser transferido aos cofres municipais.

Com efeito, os municípios, sentindo-se prejudicados, uma vez que, em regra, não são consultados em relação à concessão dos benefícios, ao mesmo tempo em que são atingidos pela perda de receita decorrentes destes, findam por ajuizar ações pleiteando o repasse da cota de participação do município sem as deduções originadas de benefícios fiscais concedidos pelo estado.

Em decisão monocrática recentíssima, datada de 28/8/2013, o presidente do Supremo Tribunal Federal-STF, ministro Joaquim Barbosa, indeferiu o pedido de Suspensão de Liminar em que o Estado de Goiás requeria a cessação do repasse integral a Município, a qual ocorria por força de decisão concedida pelo Tribunal de Justiça do Estado interessado.

Em resumo, o estado requerente alegava que os benefícios concedidos impediam a arrecadação dos créditos tributários, e uma vez que tais valores não adentraram nos cofres públicos, não poderiam compor a base de cálculo do quanto devido aos municípios a título de participação na arrecadação efetiva do ICMS.

Declara, outrossim, que a decisão judicial contestada poderá ocasionar grave risco de quebra da ordem social, na proporção em que abstém o estado de recursos indispensáveis ao custeio de prestação de serviços essenciais à coletividade.

O Ministro, demonstrando o necessário respeito ao devido processo legal e utilizando-se de decisão análoga, decidiu pelo indeferimento do pleito, em razão de julgar que não restou comprovado pelo requerente “o risco de absoluta incapacidade de continuar a prestar serviços públicos essenciais se a decisão atacada for revista pelos recursos e medidas ordinárias ao processo judicial.”⁴⁹

Por fim, destacou outro óbice ao deferimento do pedido, nos termos seguintes:

Ocorre que os benefícios concedidos aparentemente se subsumem ao art. 1º, IV da LC 24/1975. Não há notícia de que esses benefícios tenham sido autorizados no âmbito do Confaz. Ademais, a validade desses benefícios é objeto da ADI 4.589.

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Suspensão de Liminar nº 707, relativa ao MS 1418307420138090000. Decisão monocrática do Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 28 de agosto de 2013. Publicado no **DJE** nº 172 no dia 02 de setembro de 2013.

Evidentemente o campo de cognição das contracautelas extremas é ínfimo, e não cabe discutir aqui a constitucionalidade dos benefícios. Porém, reconhecida a existência de densa controvérsia sobre o assunto, deve-se preservar a competência ampla dos órgãos judiciais para conhecer e examinar a matéria pelos instrumentos ordinários e recursais próprios do devido processo judicial.⁵⁰

O contexto da guerra fiscal vem acarretando a ampliação das concessões de benefícios fiscais por parte dos Estados, referido crescimento pode ser visualizada nos dados informados em notícia veiculada pelo jornal “Estadão”, a qual afirma que o custo da renúncia do ICMS, em 2012, atingiu 16,6% - R\$ 52,79 bilhões de um total de R\$ 318,73 bilhões⁵¹.

Desta feita, no contexto da Guerra Fiscal, queda-se cristalino que a renúncia fiscal relativa às concessões de vantagens fiscais referentes ao ICMS, inconstitucionalmente concedidas, conforme demonstrado ao longo do presente capítulo, afetam em demasia as receitas municipais, além das empresas contribuintes que sofrem com a insegurança jurídica ocasionadas pela glosa dos créditos efetivadas pelos Estados destinatários, nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 24/75.

4.2 Conflito fiscal na importação: a “Guerra dos Portos”

Contando com 27 unidades federativas, o Brasil possui uma gama muito diversificada e muitas vezes divergente de regulamentos para o tratamento de uma mesma operação. É o caso da definição do Estado competente para arrecadar o ICMS devido na importação.

Não se trata de benefício fiscal. A problemática apresenta-se quando é realizada uma operação interestadual, em que se possa existir uma divergência entre os Estados para onde é devido o ICMS da importação, relacionada ao sujeito ativo do imposto.

Imagine-se uma operação de importação por encomenda, em que o importador seja do Paraná, o encomendante do Rio de Janeiro e a mercadoria seja desembarçada também no Rio de Janeiro. A fim de evitar custos com desvio logístico, o importador, logicamente, contrata um frete e a mercadoria vai direto para o estabelecimento do encomendante no Rio de Janeiro.

A CF/1988, art. 155, § 2º, IX prevê que o ICMS incidirá:

⁵⁰ *Ibidem*.

⁵¹ NOTÍCIA. **A renúncia fiscal ao ICMS enfraquece os Estados. Estadão**. Disponível em: <http://www.estadao.com.br/noticias/impreso,a-renuncia-fiscal-ao-icms-enfraquece-os-estados-,1055288,0.htm> Acesso em: 31/11/2013.

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

Percebe-se que, apesar de falar em destinatário da mercadoria, a Constituição não esclarece se é o destinatário jurídico (Paraná) ou destinatário físico (Rio de Janeiro), e, dessa forma, não resolve o problema.

A Lei Kandir, em seu art. 11, prescreve o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, o do estabelecimento no qual ocorrer a entrada física (Rio de Janeiro).

Ocorre que há divergência na legislação interna dos Estados e na jurisprudência em que ora é entendido como devido ao Estado do importador (STF, RE 299.079; STJ, REsp 282.262 e Estados do Nordeste, ES, PR, SC, etc.), ora ao da entrada física em estabelecimento (LC 87/1996 e Estados de SP, RS, etc.) e, em outros casos, o do destinatário final (STF, RE 268.586 e os Estados de MG, RJ e SP na importação por conta e ordem de terceiros).

A doutrina nacional entende que, para respeitar o princípio da não cumulatividade do imposto, o Estado devido é do importador, pois se for o do destino haverá um aumento do custo da mercadoria importada, já que, a princípio, o que foi pago a título de ICMS importação no destino não poderia ser compensado com o que foi pago a título de ICMS interestadual na origem, em razão da venda, já que se trata de Estados diferentes, o que geraria um somatório na operação.

Maior dificuldade é verificada quando algumas empresas mesclam a importação por conta e ordem com benefícios fiscais de ICMS, a fim de ter um ganho adicional. Alguns Estados, como é o caso de São Paulo, já determinam que o ICMS importação, em importação por conta e ordem de terceiros, será devido ao Estado do estabelecimento do adquirente (Decisão Normativa CAT nº 03/2009), razão pela qual se torna inviável utilizar o benefício do Estado do importador, prestador de serviços, principalmente quando o Estado do adquirente for São Paulo.

Na compra e venda, como é o caso da importação por encomenda, a divergência é menor. Embora também existam entendimentos contrários com relação ao sujeito ativo, se o importador e a entrada física no estabelecimento ocorrerem no mesmo Estado e, somente depois, haja a venda para outro, as chances de autuação são muito menores.

Para pacificar tal questão, é aguardado o julgamento de repercussão geral do ARE 665.134 (*leading case*), em que se discute para fins de competência pela arrecadação de

ICMS importação, à luz da Constituição Federal, qual o destinatário final de mercadorias importadas por um Estado da Federação (São Paulo), industrializados em outro Estado (Minas Gerais) e que retorna para São Paulo para comercialização.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É certo que a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal intentou por fim à “guerra dos portos”, conflito político-fiscal caracterizado pelo número exasperado de concessões unilaterais, por parte do Poder Executivo dos Estados e do Distrito Federal, de benefícios fiscais com o fito de atrair empresas importadoras, sendo uma das dimensões da chamada Guerra Fiscal, que em muito prejudica o equilíbrio tributário a que se propõe o pacto federativo, ocasionando muitos mais malefícios que retorno social ou econômico para as regiões.

A medida consistiu, simplificada, na redução e unificação em 4% da alíquota do ICMS aplicável às operações interestaduais com produtos importados não submetidos a processo de industrialização ou industrializados com “conteúdo de importação”, conceito inaugurado por tal norma, superior a 40%. A Resolução, contudo, gerou repercussões negativas, culminando o questionamento de sua (in)constitucionalidade, no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4858/2012, em trâmite no Supremo Tribunal Federal, de iniciativa da Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo.

De todo o exposto, há falar que o Senado Federal exerce papel demasiado importante na política fiscal, a cavaleiro salvaguardando o equilíbrio federativo, na arrevesada tarefa de estipular os limites das alíquotas a serem observados pelos Estados e pelo Distrito Federal quando da cobrança ICMS, definindo seus horizontes, havendo-lhe conferido, também, a Constituição Federal a atribuição de delimitar as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais e de exportação.

Há de se considerar, por fim, que, a despeito da repercussão negativa, ampliada e apregoada pelos os que deixam de lucrar, de sobressaírem-se sobre os menores, em razão da regulação senatorial mediadora das escaramuças, contendas ou mesmo guerras fiscais, que é somente pelo *pacto federativo*, pela coesão da República que esta engendrará seus objetivos, sobretudo o de reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Impera que não só a comunidade acadêmica, como também a sociedade passem a compreender que o papel do Senado Federal, à despeito da crise de legitimidade por que passa ou passeia o Poder Legislativo, em todas as suas esferas, continua sendo o exercício republicano de equilíbrio de forças federativas, neste caso, de forças e fraquezas fiscais. Impera reconhecer que o problema da Guerra Fiscal e seus desdobramentos não são hodiernos, nem amanhecendo parece ser sua solução, e compreender, mais e melhor, em se

tratando de regulamentação tributária, que não necessariamente a obediência representa um óbice.

REFERÊNCIAS

- ADI questiona resolução do Senado sobre ICMS. Notícias STF. Segunda-feira, 8 de outubro de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=220459&caixaBusca=N>>. Acesso em: 21 nov. 2013.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 5. ed., São Paulo: MÉTODO 2011.
- 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, nov./dez. 2012.
- AQUINO, Rubim Santos Leão de; FRANCO, Denize de Azevedo; LOPES, Oscar Guilherme Pahl Campos. **História das Sociedades**: das comunidades primitivas às sociedades medievais. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 2003.
- AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 5.ed. Rio de Janeiro, RJ: Globo, 1957.
- BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- _____. **Teoria do Estado**. 7ª ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2008,
- BRASIL. 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>. Acesso em: 21 nov. 2013.
- _____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 21 nov. 2013.
- CÂMARA DE COMÉRCIO EXTERIOR. Resolução nº 79, de 1º de novembro de 2012. Dispõe sobre a lista de bens sem similar nacional a que se refere o inciso I do § 4º do art. 1º da Resolução do Senado nº 13, de 25 de abril de 2012. Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/diversos/ResolucaoSenado/RESOLUCAO%20CAMEX%20N79-12.pdf>>. Acesso em: 21 nov. 2013.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.
- _____. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Ajuste SINIEF 19, de 7 de novembro de 2012. D.O.U.: 09.11.2012 - Retificado no DOU de 12.12.2012. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/ajuste-sinief-20-2012.htm>>. Acesso em: 21 nov. 2013.

LEMGRUBER, Andréa. **A competição Tributária em Economias Federativas**: aspectos teóricos, constatações empíricas e uma análise do caso brasileiro. Dissertação de Mestrado. Departamento de Economia. UNB, 1999. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001040.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2013.

MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. rev., atual. e ampl. 2. tir., São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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, nov./dez. 2012.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 1.ed., 5. tir. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

PEREIRA, Francisco José de Andrade. **Pacto Federativo e Guerra Fiscal entre os estados**. 1. ed.. Salto – SP: Editora Schoba, 2010.

REALE, Miguel. **Teoria do Direito e do Estado**. 5. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 3ª ed, São Paulo: Saraiva, 2011.

SENADO FEDERAL. Resolução nº 13, de 2012. 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. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=264825>>. Acesso em: 21 nov. 2013.

_____. Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, na operações e prestações interestaduais. Disponível em: <http://www.justicatotal.com.br/PDF/RESOLUCAO/1989_res_22_sf.pdf>. Acesso em 21 nov. 2013.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 27. ed., rev. e atual.. São Paulo: Malheiros, 2006.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Lei Kandir**: breve histórico. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa. Brasília: 2007. Disponível em:

<http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1441/lei_kandir_soares.pdf?sequence=1>. Acesso em: 21 nov. 2013.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI: 4858 DF , Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 14/11/2012, Data de Publicação: DJe-226 DIVULG 16/11/2012 PUBLIC 19/11/2012

VARSAÑO, Ricardo. **A Guerra Fiscal do ICMS**: quem ganha e quem perde. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1997. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>> Acesso em: 21 nov. 2013.