



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**TALISSA GRAÇA FRANÇA**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA RESOLUÇÃO Nº  
13/2012 DO SENADO FEDERAL**

Salvador

2015

**TALISSA GRAÇA FRANÇA**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA RESOLUÇÃO Nº  
13/2012 DO SENADO FEDERAL**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Laís Gramacho Colares

Salvador

2015

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**TALISSA GRAÇA FRANÇA**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA RESOLUÇÃO Nº  
13/2012 DO SENADO FEDERAL**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,  
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2015

*“Jamais julgue um livro pela capa, você  
poderá perder uma história incrível”*

*Rafael Silveira*

## RESUMO

O presente trabalho monográfico desenvolveu-se através da pesquisa bibliográfica sobre a Resolução nº 13 de 2012 do Senado Federal. Para isto, buscou-se analisar o contexto em que fora instituída tal norma. Evidenciando as premissas básicas para o entendimento de tal instituto. Dessa forma, são pontos relevantes deste estudo, a análise das normas relativas ao ICMS, bem como a sistemática em que se impõe a “guerra dos portos”. Para além disto, é realizada uma análise da Resolução sob a égide da Constituição Federal de 1988. É de conhecimento geral que o ICMS é um tributo de grande impacto na economia brasileira. Por conseguinte, qualquer alteração em seu regramento irradiará efeitos por todo o território nacional. A “guerra dos portos” revela uma faceta extrafiscal deste tributo eminentemente arrecadatário, a qual se efetiva por meio de práticas inidôneas. Assim, o presente estudo pretende analisar a real relevância do ICMS no ordenamento brasileiro, assim como os condicionantes e efeitos da guerra dos portos. Por último, passa-se a análise dos dispositivos da Resolução nº 13 de 2012.

**Palavras-chave:** ICMS; benefícios fiscais; guerra fiscal; guerra dos portos; Resolução do Senado Federal.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	Artigo
CF/88	Constituição Federal da República de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
FUNDAP	Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias
COMPEX	Programa de Modernização e Desenvolvimento Econômico, Tecnológico e Social
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
ICMS	Imposto Sobre Operações Relativas À Circulação De Mercadorias E Sobre Prestações De Serviços De Transporte Interestadual E Intermunicipal E De Comunicação

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	9
<b>2 DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)</b>	11
2.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	11
<b>2.1.1 Aspecto Material</b>	13
2.1.1.1 Operações Relativas à Circulação de Mercadorias	14
2.1.1.2 Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal	18
2.1.1.3 Prestação de Serviços de Comunicação	21
2.1.1.4 Importação de mercadorias, bens e serviços	23
<b>2.1.2 Aspecto Pessoal</b>	26
<b>2.1.3 Aspecto Temporal</b>	30
<b>2.1.4 Aspecto Espacial</b>	33
2.2 MANDAMENTO	35
<b>2.2.1 Aspecto Subjetivo</b>	36
<b>2.2.2 Aspecto Quantitativo</b>	39
2.3 NÃO CUMULATIVIDADE	44
<b>3 DA "GUERRA DOS PORTOS"</b>	47
3.1 OS BENEFÍCIOS FISCAIS	47
<b>3.1.1 Isenção</b>	50
<b>3.1.2 Redução da Base de Cálculo e Alíquota</b>	52
<b>3.1.3 Crédito Presumido</b>	54
<b>3.1.4 Diferimento</b>	56
3.2 DISCIPLINA NORMATIVA	58
3.3 DA CONFIGURAÇÃO DA "GUERRA DOS PORTOS"	62
3.4 A GUERRA DOS PORTOS E O PACTO FEDERATIVO	72
<b>4 DA RESOLUÇÃO Nº 13 2012 DO SENADO FEDERAL</b>	77
4.1 DA COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE O ICMS	77
4.2 DISCIPLINA NORMATIVA	80
4.3 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA RESOLUÇÃO Nº 13/2012	82
<b>4.3.1 Da Ofensa ao Princípio da Isonomia e ao art. 152 da Constituição Federal</b>	84
<b>4.3.2 Da Ofensa ao art. 155, §2º, III da constituição federal de 1988</b>	87

<b>4.3.3 Da ofensa ao Princípio da Legalidade Estrita e a Tipicidade Tributária</b>	89
<b>4.3.4 Da Subversão do Momento em que o Produto Importado se Torna Nacional ou Nacionalizado</b>	93
<b>4.4 DA SOLUÇÃO JUDICIAL</b>	95
<b>5 CONCLUSÃO</b>	97
<b>REFERÊNCIAS</b>	99

## INTRODUÇÃO

O presente estudo trata da resolução nº 13 de 2012, a qual fora editada pelo Senado Federal, perante o contexto do acirramento de uma das vertentes da guerra fiscal do ICMS, midiaticamente conhecida como “guerra dos portos”.

Na “Guerra dos Portos”, os Estados concedem benesses fiscais para que os bens e mercadorias, oriundos de importação, adentrem o país através estabelecimentos importadores situados em seus territórios. Para tanto, utilizam-se de favores e vantagens fiscais que implicam em um regime de tributação via ICMS mais satisfatório se comparado aos demais Entes Federados.

Todavia, sendo o ICMS um tributo estadual, porém dotado de vocação eminentemente nacional, a concessão de benesses pelos Estados à revelia do que determinara a legislação tem o condão de ensejar efeitos nefastos por todo o território nacional.

É com a finalidade de pôr fim a tal prática que nasce a resolução nº 13 do Senado Federal.

Desse modo, este trabalho monográfico tem como escopo analisar os condicionantes que permearam a instituição de tal regramento, bem como promover um exame do diploma legal sob os preceitos constitucionais. Afinal, teria o legislador tropeçado em preciosos dispositivos constitucionais no anseio de pôr fim a esta vertente da guerra fiscal?

Com o intuito de promover esta avaliação, no segundo capítulo é destrinchada a hipótese de incidência do ICMS. Inicialmente, abordando as possíveis materialidades deste imposto, para após ater-se a um exame detalhado dos demais aspectos do ICMS, tanto quando incidente nas operações mercantis, bem como, quando recai nas operações de importação. Para além disto, aborda-se, ainda, o mandamento da norma, formando premissas indispensáveis ao desdobramento do problema proposto.

No terceiro capítulo, por sua vez, passa-se a analisar a afamada “guerra dos portos”, seus possíveis antecedentes, bem como sua repercussão no ordenamento jurídico-econômico. Os benefícios fiscais passam, então, a ser objeto deste estudo, tornando possível a compreensão da sistemática desta guerra. Nesse ponto, discute-se os programas estaduais de maior relevância no cenário nacional, as especificidades de

cada legislação e os efeitos proporcionados até a edição da resolução em exame, analisando-os em face do pacto federativo.

No quarto capítulo é momento de trazer à tona a discussão da resolução sob uma perspectiva constitucional. É necessário analisar a real competência do Senado Federal para legislar sobre ICMS, assim como a compatibilidade de seu dispositivos individualizados com a Carta Magna.

Por derradeiro, pretende-se com a detida análise dos tópicos descritos oferecer uma alternativa ao contribuinte de ICMS que ora se encontra a mercê de uma política desleal e predatória e, ora, submete-se a um regramento de constitucionalidade duvidosa.

## 2 DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

### 2.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

O estudo da hipótese de incidência é tema de singular relevância para o Direito Tributário, pois, somente através do delineamento dos seus aspectos é que será possível a compreensão e identificação do tributo a que faz referência a norma. Daí por que, para o desdobramento do problema proposto, necessário se faz o domínio da estrutura da norma tributária e suas nuances.

É de conhecimento geral que o sistema jurídico funda-se em um conjunto de ordens e proibições que se apresentam sob a forma de normas de comportamento. Assim, a norma contém um comando, um imperativo, que se manifesta de forma positiva ou negativa. Desse modo, a norma jurídica, ao valorar um fato, transforma-o em um ato jurídico ao qual será conferido um caráter lícito ou ilícito<sup>1</sup>.

O que transforma um fato em um ato jurídico, seja ele lícito ou ilícito, portanto, não é o seu ser tal como existe no sistema da natureza, mas sim a significação emprestada a ele por intermédio de uma norma<sup>2</sup>.

Ao abordar o tema, Kelsen<sup>3</sup> elucida que o emprego do termo “norma” exprime que algo deve ser ou acontecer, especialmente que um homem deve se conduzir de determinada maneira.

Geraldo Ataliba<sup>4</sup>, quando do estudo da hipótese de incidência tributária, define que a estrutura das normas não se reduz a conter um comando puro e simples. Para o autor, como toda e qualquer norma jurídica, a norma tributária tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja ocorrência enseja de pronto a incidência do mandamento.

---

<sup>1</sup> SANTOS, Aricê Moacyr Amaral. A Hipótese de Incidência Tributária e seus Aspectos. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 80, v. 665, mar. 1991, p.23 e 24.

<sup>2</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 4.

<sup>3</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 5.

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 42.

Vale dizer, acontecido o fato previsto no suposto da norma, o mandamento, que possuía caráter potencial, passa a ser efetivo e se torna atuante, produtivo de seus efeitos próprios: exigir inexoravelmente determinado comportamento de determinada pessoa ou pessoas<sup>5</sup>.

Partindo desta premissa, tem-se que a hipótese da norma narra os fatos que, se e quando acontecerem, tornam o comando indubitavelmente obrigatório. Para além disto, no suposto fático encontram-se também as qualidades das pessoas que deverão ter o comportamento prescrito no mandamento, assim como aqueles aptos a exigi-lo<sup>6</sup>.

Como elucida Paulo de Barros<sup>7</sup>, o legislador, ao escolher os fatos que lhe interessam como pretexto para provocar determinados efeitos jurídicos, emite conceitos que selecionam qualidades do evento. Desse conceito serão extraídos critérios de identificação a permitir reconhece-lo toda vez que, efetivamente, aconteça.

Por assim dizer, para Ataliba<sup>8</sup>, em havendo a reunião dos aspectos previstos na norma no mundo fenomênico, ao qual se denomina “fato imponível”, surge a obrigação tributária. De tal modo, a configuração do fato diz respeito ao aspecto material; a sua conexão com alguém, por sua vez, é o que se entende por aspecto pessoal; sua localização trata-se do aspecto espacial e sua consumação em um momento fático determinado, o aspecto temporal. A reunião de tais elementos unitariamente determina obrigatoriamente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação concreta, a cargo de pessoa de determinada, num momento preciso.

De outro lado, Paulo de Barros<sup>9</sup> assevera que no enunciado hipotético, vale dizer, no antecedente da norma, encontrar-se-á três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal. Convém notar que o citado autor exclui do antecedente da norma tributária, portanto, o critério pessoal, o qual estaria presente no consequente da norma.

Todavia, para o presente estudo, há uma clara diferença entre o aspecto pessoal, a determinar quem está apto a realizar o fato gerador e, o aspecto subjetivo, que

---

<sup>5</sup>ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 42.

<sup>6</sup>ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 26

<sup>7</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 262

<sup>8</sup>ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 69.

<sup>9</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 4. Ed. São Paulo: Max Limonad, p. 124 *et seq.*

determina quem de fato fará parte da relação obrigacional, ou seja, quem é o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária. Isto porque, nem sempre aquele que realiza o fato gerador, será o mesmo a arcar com os encargos tributários.

Nesse sentido, são as lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>10</sup>:

A doutrina, com errônea, costuma chamar de “aspecto subjetivo” da hipótese de incidência aos dois polos da relação jurídica medianizada pelo dever jurídico. Isto, veremos, é profundamente ilógico, porque o dever e seus sujeitos, o ativo e o passivo, surgem como consequência da realização da hipótese de incidência, não podendo, portanto, fazer parte dessa mesma hipótese. O aspecto subjetivo está no mandamento e não na hipótese da norma de tributação. Na hipótese, o que há é o “aspecto pessoal” servindo para dar textura e especificidade ao fato eleito como jurígeno.

Por esta razão, fica assentado, em um primeiro momento, que a norma tributária, assim como as demais do ordenamento, são compostas por um antecedente e um conseqüente. O antecedente integrado pelo aspecto material, pessoal, espacial e temporal, que, reunidos no mundo dos fatos, ensejam a incidência da norma. E o mandamento ou conseqüente composto pelo aspecto subjetivo, ou seja, quem de fato irá arcar com o ônus tributário e, o aspecto quantitativo, a determinar o *quantum debeantur* a ser recolhido.

Diferentemente de outros tributos, o ICMS é composto por mais de uma hipótese de incidência. Muito se diverge sobre quantas são as situações (ou materialidades) que atraem a incidência do ICMS. No presente trabalho tratar-se-á de quatro situações que, ocorrendo no mundo fenomênico, ensejarão a incidência deste imposto. Desta feita, passa-se agora ao estudo em específico das materialidades que implicam no nascimento da obrigação tributária.

### 2.1.1 O Aspecto material

O Aspecto Material consiste no próprio núcleo da hipótese de incidência tributária. Todavia, como brilhantemente assevera Paulo de Barros<sup>11</sup>, muito comum é confundir a parte com o todo. É o que comumente ocorre quando se toma por aspecto material

---

<sup>10</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 14. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 369

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 262

a descrição objetiva do fato. Em verdade, convém observar que a descrição objetiva do fato se confunde com o próprio antecedente da norma.

O que se pretende, portanto, é definir o aspecto material dissociado do momento em que este ocorre, de quem o realiza e de onde o faz. Somente apartado destes condicionantes, que serão estudados posteriormente, torna-se possível estabelecer o verdadeiro núcleo da norma tributária.

Partindo deste raciocínio, Paulo de Barros<sup>12</sup> define como aspecto material, o comportamento humano definido na norma, representado por um verbo e seu complemento. Desta maneira, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, a ensejar o nascimento da obrigação tributária, há de se delimitar os outros aspectos que compõem a norma, pois não há ação humana que se realize independentemente de um lugar e alheio a determinado trato de tempo.

Contudo, não é possível ignorar que o aspecto material, como aduz Ataliba<sup>13</sup>, é o mais complexo da hipótese de incidência, pois contém nele a indicação de sua substância essencial; compreende, portanto, o que há de mais importante e decisivo na configuração do tributo.

Feitas estas ponderações, passa-se agora ao estudo em específico dos aspectos materiais que compõem o ICMS. Como já dito, o imposto em exame poderá incidir em mais de uma situação fática, estas situações serão agora objeto do presente estudo.

#### 2.1.1.1 Operações relativas à Circulação de Mercadorias

Como prega o art. 155, II<sup>14</sup>, da Constituição Federal, os Estados Membros e o Distrito Federal são competentes para instituir o ICMS que incidirá sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. Tal materialidade representa, em

---

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 263/264

<sup>13</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, p. 106.

<sup>14</sup> "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: 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" (Art. 155, II, CF)

verdade, o grande núcleo do imposto que, originariamente, denominava-se apenas ICM.

Da regra constitucionalmente prescrita, extraem-se três elementos essenciais à configuração do tributo que se interligam e complementam, de modo que, na falta de um deles, não há sequer que se falar na incidência do gravame, são eles: “operação”, “circulação” e “mercadorias”<sup>15</sup>.

De pronto, convém notar que não há tributação válida de ICMS sem a existência de uma operação, negócio jurídico oneroso, em que há necessariamente a presença um alienante e um adquirente<sup>16</sup>.

Nesse sentido, destaque-se que o legislador constituinte preferiu por utilizar o vocábulo “operações”, gênero que compreende todos aqueles atos, sejam eles contratos ou outros negócios, desde que com o fim de promover a circulação de mercadorias. Assim, assevera Hugo de Brito Machado<sup>17</sup> que a operação isoladamente considerada não enseja incidência do ICMS, mas apenas quando necessariamente implique em circulação de mercadoria.

Como leciona Carrazza<sup>18</sup>, o conceito de “operação” é qualificado pelos termos “circulação” e “mercadoria”. De modo que, nem toda e qualquer operação implica na incidência do imposto, mas somente quando impõe uma circulação-jurídico-comercial.

Por sua vez, a “circulação” que está apta a desencadear a tributação via ICMS consiste, tão somente, na circulação jurídica, e não meramente física. Ou seja, pressupõe-se, a transferência da titularidade de uma mercadoria, dos poderes de disponibilidade sobre ela. Sem esta transferência de titularidade não há fato gerador do ICMS<sup>19</sup>.

Esse entendimento é partilhado por Leandro Paulsen<sup>20</sup> que conceitua “circulação” como “a passagem de mercadorias de uma pessoa para outra, sob um título jurídico, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica”.

---

<sup>15</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 43.

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 43.

<sup>17</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 26.

<sup>18</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 43.

<sup>19</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 43.

<sup>20</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 237

Nesse passo, a “saída” do produto, de *per si*, do estabelecimento não teria o condão de tipificar a hipótese de incidência do imposto, sendo firmado o posicionamento de que não constitui o aspecto material do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte<sup>21</sup>.

Contudo, estabelece o artigo 12, I, da lei complementar 87/96<sup>22</sup>, Lei Kandir, que “considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”.

Para Carrazza<sup>23</sup>, tal dispositivo é de inconstitucionalidade manifesta, pois “alargou” indevidamente a hipótese de incidência do imposto em estudo, permitindo a tributação de simples movimentações de mercadorias. Para o autor, não tipificam “operações mercantis” simples circulações físicas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Não se deve perder de vista que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, representam meros deslocamentos físicos que não estão aptos a ensejar o nascimento da obrigação tributária.

O autor<sup>24</sup> defende, ainda, que não pode ser abandonada a ideia de unidade da pessoa jurídica e de seus estabelecimentos, alterando ou desprezando as definições do direito privado para a exclusiva satisfação de pretensões meramente fiscalistas.

Essa tem sido a tese adotada pelas Cortes Superiores, de modo que tanto o Superior Tribunal de Justiça, quanto o Supremo Tribunal Federal “tem se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas”<sup>25</sup>

---

<sup>21</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 237

<sup>22</sup> “Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular” (Art. 12, I, LC 87/96)

<sup>23</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 63 e 64.

<sup>24</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 63 e 64.

<sup>25</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE 756636 AgR**. Agravante: Estado do Rio Grande Do Sul. Agravado: COOCAM - Cooperativa Agropecuária Camponovense. Relator: Min. Dia Toffoli, DJ 29 mai. 2014. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE%24%2ESCLA%2E+E+756636%2ENUME%2E%29+OU+%28ARE%2EACMS%2E+ADJ2+756636%2EACMS%2E%29&b ase=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ntyldw9ARE>>. Acesso em: 22 set 2015

Nesse sentido, inclusive, o STJ<sup>26</sup> sumulou a matéria, aduzindo expressamente que o mero deslocamento de mercadoria para outro estabelecimento do mesmo contribuinte não enseja a ocorrência do fato gerador deste imposto.

Superadas essas questões, passa-se ao exame da noção de “mercadoria” para fins de tributação. É relevante observar que, para os patamares do direito, considera-se mercadoria o bem móvel sujeito a mercancia. Por sua vez, somente o bem móvel corpóreo que se destina a prática de operações mercantis é que assume a natureza de mercadoria para fins de tributação via ICMS<sup>27</sup>.

Sob esta ótica, Carrazza<sup>28</sup> afirma que somente configura mercadoria o bem móvel que, adquirido pelo comerciante, industrial ou produtor, atende ao objeto de seu comércio, portanto, a existência ou não de uma mercadoria não está nas características físicas do bem móvel, mas no seu propósito, finalidade, destinação. Se o bem móvel consistir em objeto do comércio, vale dizer, se ele se destinar à venda a outro comerciante ou consumidor final, então, sim, ele é juridicamente uma mercadoria.

Em outras palavras, significa que o bem móvel é gênero, do qual a mercadoria é espécie. A qualidade distintiva entre ambos é extrínseca consubstanciando-se no propósito comercial. Portanto, para que um bem móvel seja havido por mercadoria, necessário que sua finalidade seja a venda ou revenda.

Desse modo, tem-se que mercadoria é o objeto da atividade comercial, a qual necessariamente compreende habitualidade e intuito comercial. Portanto, apenas considerar-se-á mercadoria o bem que se destina a realizar o objeto da atividade empresarial. Será mercadoria, por exemplo, o sapato destinado à venda pelo fabricante de sapatos.

Por outro lado, adverte Paulsen<sup>29</sup> que a venda de bens do ativo fixo da empresa, que não representem o objeto da atividade mercantil, não implica na incidência do imposto. Tais bens não se enquadram no conceito de mercadorias, vez que não são coisas

---

<sup>26</sup> “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ)

<sup>27</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 48.

<sup>28</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 48.

<sup>29</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 238.

comercializadas com habitualidade ou intuito lucrativo e, ainda, encontram-se fora do âmbito das atividades usuais do contribuinte.

Assim, compreende o critério material do ICMS-Mercadoria realizar operações relativas à circulação de mercadorias, estas consideradas como quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, desde que impliquem na circulação jurídica de mercadorias<sup>30</sup>.

Tem-se, portanto, que se tributa, por meio do ICMS, a obrigação, considerada como a operação jurídica de “dar” mercadoria. É, pois, uma modalidade de imposto incidente sobre o ato jurídico mercantil<sup>31</sup>.

#### 2.1.1.2 Prestação de serviço de transporte Interestadual ou Intermunicipal

A Constituição Federal, por meio do art. 155, II, outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que se iniciem no exterior. Essa é uma inovação trazida pela Constituição Republicana que adicionou ao antigo ICM, duas novas situações passíveis de incidência, momento em que o antigo imposto passou a ser conhecido como ICMS.

Neste passo, Roque Antonio Carrazza<sup>32</sup> afirma que a hipótese de incidência possível do ICMS em questão é a circunstância de uma pessoa prestar, em caráter negocial, vale dizer, com conteúdo econômico, mas sem caráter trabalhista, um serviço de transporte intermunicipal ou interestadual a terceiro.

Noutras palavras, significa que, existindo contrato de prestação de serviços de transporte intermunicipal ou interestadual, o qual possua intuito comercial ou lucrativo e, desde que não seja prestado sob o regime trabalhista, deverá incidir o ICMS.

Essa prestação de serviço só pode ser tributada, por meio do ICMS, ou seja, tal hipótese encontra-se excluída do âmbito de incidência do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza. Sendo devido ao Estado ou Distrito Federal em cujo território o

---

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 25.

<sup>31</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 60.

<sup>32</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 209.

transporte principiou, ainda que sua prestação venha a se concluir no território de outro Estado. Ele e mais ninguém poderá tributá-lo por via de ICMS<sup>33</sup>. Aqui, excepcionam-se apenas os serviços prestados ou iniciados no exterior, desde que contratados no Brasil.

Nesse sentido, estão excluídos do campo de incidência do ICMS os serviços de transporte estritamente intramunicipal, sendo de competência municipal instituir ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) sobre os serviços que não ultrapassem as barreiras municipais.

Assim entendia Aliomar Baleeiro<sup>34</sup>, ao analisar o âmbito de incidência do antigo ISTR (Imposto Federal sobre Serviços de Transporte), o qual fora “incorporado” ao ICMS. Para o autor:

O campo de incidência (estadual e distrital) é vasto, porque o texto constitucional dele exclui apenas os transportes intramunicipais, ou seja os urbanos e os que ligam à sede os distritos do Município, sem transpor os limites deste. Qualquer que seja o meio de prestação dos serviços de transporte: por superfície terrestre ou aquática, por ar, ou por subterrâneo. Qualquer tipo de veículo. Mesmo por oleodutos, pipelines etc. Qualquer que seja o objeto do transporte: pessoas ou coisas. Uma condição única: transpor os limites do Município, entrando noutros ou penetrando território estrangeiro.

Assim, tem-se que o imposto em estudo engloba tanto a locomoção de pessoas, como a transferência de qualquer objeto, seja ele sólido, líquido, gasoso ou simplesmente de conteúdo de energia, bastando que o serviço seja objeto de contratação autonomamente considerada. Da mesma maneira, é irrelevante o meio de transporte utilizado para a realização do serviço, podendo ser prestado por qualquer tipo de veículo ou qualquer tipo de via. Por “transporte” entende-se o assim realizado por via terrestre, aérea, marítima, fluvial, etc.<sup>35</sup>

Desde logo, nota-se que, para a incidência do ICMS em questão, imprescindível se faz a existência de um contrato de prestação de serviços oneroso. Assim, somente pode se cogitar a incidência deste tributo quando existem duas ou mais pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, dentre as quais estão o prestador e o tomador de serviços. Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo<sup>36</sup> afirma que seria heresia

---

<sup>33</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 209.

<sup>34</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 711.

<sup>35</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 206 e 207.

<sup>36</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 239.

jurídica pensar na tributação de “serviços consigo mesmo” diante da inexistência de relação contratual.

Com efeito, não podem ser consideradas tributáveis para fins de ICMS as operações de autotransporte, assim consideradas como o transporte de pessoas ou de cargas para a consecução dos fins daquele que o realiza, a exemplo do deslocamento de bens entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Ou ainda, as operações realizadas de forma gratuita, ocasião em que faltaria a base de cálculo para a tributação<sup>37</sup>.

Assevera Aliomar Baleeiro<sup>38</sup> que a hipótese de incidência não é distinta daquela do antigo imposto que fora incorporado ao ICMS. Vale dizer, o ICMS, em sua sistemática atual, incide sobre a efetiva prestação onerosa de serviços a terceiros, de modo que inexistente fato jurídico tributável quando o contribuinte presta serviço a si mesmo ou sem finalidade lucrativa. Não seriam tributáveis, assim, o transporte familiar, o prestado em cortesia ou o filantrópico.

É, ainda, irrelevante se o prestador do serviço não é proprietário dos veículos utilizados para executar o serviço de transporte. Por conseguinte, mesmo que a execução material do serviço se dê mediante subcontratação o regime de tributação será o mesmo, sob todos os aspectos, idêntico<sup>39</sup>.

Ainda neste ponto, convém registrar que os serviços de transporte aos quais faz menção o já citado art. 155, III, CFRB, são os prestados em regime de direito privado, seja por particulares, empresas públicas ou sociedades de economia mista, contudo, não deverá recair a tributação do imposto sobre os serviços públicos, os quais se encontram submetidos a regime jurídico diverso. Nos termos do art. 150, VI, “a”, CFRB<sup>40</sup>, serviço público foge ao campo de incidência do ICMS<sup>41</sup>.

O mesmo não ocorre quanto aos serviços públicos que ensejam cobrança de tarifa ou contraprestação dos usuários, estes sim estão sujeitos à tributação via ICMS. Por ocasião do art. 150, § 3º, da CFRB, uma empresa de ônibus, que circula entre dois

---

<sup>37</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 208/209.

<sup>38</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 712.

<sup>39</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 207.

<sup>40</sup> “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: instituir impostos sobre: patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.” (Art. 150, VI, a, CF)

<sup>41</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 207/208.

municípios presta indubitavelmente um serviço público, o serviço de transporte coletivo. Todavia, a Constituição equipara este seu serviço, que é remunerado mediante contraprestação dos passageiros, ao serviço privado, pelo menos para fins de tributação<sup>42</sup>.

Desse modo, para Carrazza<sup>43</sup>, o serviço sobre o qual pode incidir o imposto em exame é o colocado *in commercium*, ou seja, no mundo dos negócios, submetido na sua prestação ao regime de direito privado.

Estabelecidas estas premissas, tem-se que o fato gerador dessa modalidade de ICMS é a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ainda que tenha se iniciado no exterior, considerando que deverá decorrer de contrato oneroso, mas não trabalhista, sujeito as regras de direito privado.

### 2.1.1.3 Prestação de serviços de comunicação

Por ocasião da competência atribuída aos Estados Membros pela Carta Magna em 1988, o imposto em estudo incidirá, ainda, sobre a prestação onerosa de serviços de comunicação.

Desde logo, registre-se que é irrelevante ao estudo do ICMS o conhecimento do significado técnico atribuído ao termo “comunicação”. Não importa, assim, o sentido que outras ciências atribuem ao vocábulo, mas apenas o que advém das normas jurídicas pertinentes ao caso. Portanto, é juridicamente irrelevante conhecer o funcionamento das ferramentas ou equipamentos utilizados para a prestação do serviço, mas, tão somente, as regras jurídicas atinentes o tema<sup>44</sup>.

Neste passo, é importante enfatizar que o legislador constituinte não outorgou aos Estados a competência para tributar a comunicação *de per sí*, mas apenas as prestações de serviços de comunicação. Desse modo, a comunicação só ganha relevância jurídica quando deriva de um contrato oneroso<sup>45</sup>.

---

<sup>42</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 208.

<sup>43</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 208.

<sup>44</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 223.

<sup>45</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 225 e 226.

Carrazza<sup>46</sup> define que somente ocorrerá o fato imponible do ICMS quando, em virtude de negócio jurídico, estabelecido sob as regras do direito privado, um serviço de comunicação for efetivamente prestado. O que se dá quando duas pessoas valendo-se de meios sejam eles mecânicos, elétricos, eletrônicos, dentre outros, que lhes são oferecidos, por terceiro, a título oneroso, passam a interatuar, trocando informações.

No mesmo sentido, são as lições de Leandro Paulsen<sup>47</sup> que afirma incidir o imposto em exame sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Trata-se de uma obrigação de fazer, regida pelos ditames do direito privado.

Sob esta perspectiva, aduz José Eduardo Soares<sup>48</sup> que a radiodifusão e televisiva gratuita não tem o potencial de ensejar a tributação por ICMS. Nos termos do art. 155, X, d, da CFRB<sup>49</sup>, com redação dada pela emenda 42/2003, o imposto em exame não incidirá nas prestações de serviços de comunicação de radiodifusão sonora e de sons e de imagens de recepção livre e gratuita.

Todavia, é imprescindível salientar que, para o nascimento da obrigação de recolher o referido tributo, essencial é a efetiva prestação do serviço. Desse modo, não basta que os meios sejam postos a disposição do contribuinte, sendo mister a fruição do serviço, mediante contraprestação econômica<sup>50</sup>.

Vale aqui o mesmo raciocínio adotado para o ICMS Transportes, ou seja, seria heresia jurídica pensar em serviço de comunicação consigo mesmo. De modo que, para que se perfectibilize o fato gerador desse imposto, necessário é a presença de um prestador e um tomador a formar uma relação negocial.

Avançando no raciocínio, assevera Carrazza<sup>51</sup> que somente “o fim (telos) pretendido pelas partes que determinará, quando for o caso, o nascimento da obrigação de

---

<sup>46</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 228.

<sup>47</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 242.

<sup>48</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 154

<sup>49</sup> “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: 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. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: não incidirá: nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita” (Art. 155, II, § 2º, X, d, CFRB)

<sup>50</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 228.

<sup>51</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 228.

recolher o tributo”. Por esta razão, afirma-se que a comunicação isoladamente considerada não ensejará a tributação do ICMS, mas apenas quando esta constituir o objeto de contrato oneroso.

Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo aduz que:

A materialidade (fato gerador) do imposto não ocorre pelo simples ato que torna possível a comunicação (disponibilização de informações), sendo necessária a prestação de serviços de comunicação, em que os sujeitos da relação negocial (prestador e tomador – devidamente determinados) tenham uma efetiva participação.

Desse modo, um advogado ao prestar seus serviços convencionais certamente se comunicará, todavia, esta comunicação não ensejará a tributação do ICMS, visto que o serviço de comunicação não constitui o objeto do contrato, o fim, o *telos*.<sup>52</sup>

Considera-se, portanto, que a materialidade desse imposto consiste na efetiva prestação de serviços de comunicação que compreende um negócio jurídico relativo a uma obrigação de fazer e é regido pelos postulados do direito privado<sup>53</sup>. A seu turno, não recairá o ICMS sobre os serviços gratuitos como aqueles de radiodifusão e imagem de recepção livre e gratuita.

#### 2.1.1.4 Importação de mercadorias, bens e serviços

Como aduz Carrazza<sup>54</sup>, neste ponto, é crucial reiterar que o ICMS é exigível “ainda que as operações se iniciem no exterior”. Desse modo, o ICMS-Importação, como é comumente denominado, poderá incidir tanto nas operações de importação de bens e mercadorias, como de serviços.

Sobre este assunto, necessário proceder um exame histórico acerca da evolução do ICMS-Importação na Constituição Federal de 1988, a partir das alterações inseridas pela emenda constitucional 33/2001.

Originariamente, a redação dada pelo legislador constituinte de 1988 previa a incidência do ICMS “sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda

---

<sup>52</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 236.

<sup>53</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 12. Ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 144.

<sup>54</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 65.

quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior”.

Nesse passo, o critério material deste ICMS seria a importação de produtos, mercadorias ou bens destinados ao consumo ou ativo fixo, desde que importados para serem inseridos no ciclo econômico.

Todavia, com o advento da emenda constitucional 33/2001, que dentre outras alterações, promoveu a modificação da alínea a, inciso IX, § 2º, do art. 155<sup>55</sup>, da Carta Magna, passou-se a admitir a incidência do ICMS “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”.

Assim, sustenta Clélio Chiesa<sup>56</sup> que, com suporte na alteração promovida pelo legislador no exercício do poder constituinte derivado, o ICMS-Importação passou a incidir sobre três situações distintas. A primeira consiste em tributar a importação de bem ou mercadoria, desde que, para revenda, comercialização ou industrialização. A segunda consiste na tributação de serviço prestado no exterior que tenha como destinatário estabelecimento localizado em território nacional. E, por último, a possibilidade de tributar a aquisição de bens por pessoa física ou jurídica, ainda que não contribuinte de ICMS, ou seja, que não pratique com habitualidade atos de comércio.

As duas primeiras situações já eram previstas na redação original da Constituição Republicana, contudo, a possibilidade de tributar através de ICMS contribuinte não habitual do Imposto tem ensejado severas críticas à redação introduzida pela Emenda 33. Tal situação será objeto de melhor análise nos tópicos seguintes.

---

<sup>55</sup> Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: 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; O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: incidirá também: 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. (Art. 155, § 2º, IX, a)

<sup>56</sup> CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 12.

O que importa para análise do critério material deste imposto, então, é que, com a alteração inserida pela EC 33/2001, houve um alargamento do aspecto material do tributo.

Como aduz José Eduardo Soares de Melo<sup>57</sup>, o texto constitucional passou a contemplar todas as espécies de importação, enquanto que originariamente a Carta Magna se limitava a importação de mercadoria e bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento. Por assim dizer, suprimiu-se a finalidade da mercadoria ou do bem como elemento essencial a configuração do imposto, de modo que o encargo poderá ser exigido sem considerar a destinação da coisa importada, pouco importando se esta será utilizada para fins de mercancia, industrialização, integração de ativo fixo, consumo ou uso particular.

Todavia, para Carrazza<sup>58</sup>, o fato da importação não despe o ICMS do seu caráter essencialmente mercantil, de modo que a importação há de ser relativa à circulação de mercadorias, sendo fundamental que o bem ingresse no país para ser introduzido no ciclo comercial.

Justamente por esta razão, assevera o autor<sup>59</sup> que a Emenda 33/2001, na verdade, introduziu no ordenamento jurídico tributo novo, que não o ICMS originariamente previsto pela Carta de 1988, ao permitir a tributação de bens importados que não têm por escopo atividades mercantis.

Entretanto, não se pode ignorar as inovações trazidas pela Emenda Constitucional 33/2001, assim, ao menos até que haja uma decisão definitiva da Corte Suprema sobre a controvérsia, considerar-se-á como aspecto material do ICMS-Importação a importação de bens, mercadorias ou serviços, ainda que destinados a contribuinte não habitual de ICMS.

Portanto, como reconhece José Eduardo Soares de Melo<sup>60</sup>, sendo o tributo exigido ignorando a destinação da coisa importada, sua exigibilidade deverá ocorrer, inclusive, na importação de bens a título de locação, ou arrendamento mercantil, vez que fora suprimida a antiga condicionante, que não se adequava às referidas modalidades de negócio jurídico.

---

<sup>57</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 12. Ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 122.

<sup>58</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 71.

<sup>59</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 90.

<sup>60</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 122.

Ainda assim, não basta, também, que bens ou mercadorias simplesmente adentrem em território nacional para que se vislumbre a obrigação tributária. É necessário que o ingresso decorra de importação. Os bens ou serviços que não se destinam ao Brasil decerto não podem ser tributados. Assim, por óbvio, simples movimentos físicos de mercadoria não estão aptos a ensejar a incidência do imposto<sup>61</sup>.

Nesse sentido, fica consignado que, com a alteração promovida pela EC 33/2001, o critério material do ICMS importação, passou a considerar simplesmente a importação, desconsiderado o fim para que o bem ou mercadoria ingresse no país, sendo necessário apenas que este ingresse no país a título de importação e não mera circulação física.

### 2.1.2 Aspecto Pessoal

Superadas as materialidades compreendidas pelo ICMS, passa-se agora ao estudo do aspecto pessoal pertinente ao tributo. Contudo, neste ponto, há de se fazer uma ressalva: a partir desse momento, tratar-se-á apenas do ICMS-Operações Mercantis e do ICMS incidente na importação de bens e mercadorias, o qual será tido por ICMS-Importação. Com efeito, pretende-se que o estudo do tributo melhor se adeque ao problema proposto, qual seja, analisar a (in)constitucionalidade da Resolução nº 13/2012, que promove a uniformização de alíquotas para operações interestaduais com bens e mercadorias fruto de importação.

Segundo Geraldo Ataliba<sup>62</sup> o aspecto pessoal consiste na qualidade inerente a própria hipótese de incidência, responsável por determinar os sujeitos da obrigação tributária. Há, portanto, uma conexão, relação de fato, entre o núcleo da hipótese de incidência, ou aspecto material, e duas pessoas, que serão tomadas, em virtude da configuração do fato imponible e por força da lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos que se encontra na hipótese de incidência da norma.

---

<sup>61</sup> PINTO, Eliud José *apud* MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 123.

<sup>62</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, p. 80.

Paulo de Barros<sup>63</sup>, por sua vez, entendendo que o critério pessoal compõe sim o consequente da norma e não o seu antecedente, assevera que este diz respeito ao conjunto de elementos, dispostos pelo legislador, que aponta os sujeitos da relação jurídica. De um lado, o sujeito ativo, credor ou pretensor e de outro, o sujeito passivo ou devedor.

Todavia, como fora delimitado no tópico 2.1 desta pesquisa, para o presente estudo, considerar-se-á a existência de dois aspectos diversos: o aspecto pessoal, presente no antecedente da norma, a delimitar quem de fato está apto a realizar o fato gerador e o aspecto subjetivo, elemento do consequente da norma, o qual impõe os sujeitos da relação jurídica. Dessa diferenciação se extrai que nem sempre o sujeito apto a realizar o fato gerador será o mesmo a compor a relação obrigacional.

A título exemplificativo, observa-se que, nos casos em que a lei determina um responsável pela obrigação tributária realizada por outrem, essa diferenciação torna-se muito clara. Isto pois o sujeito passivo ou devedor da relação obrigacional não será equivalente aquele que efetivamente realizou o fato gerador disposto na norma.

Do mesmo modo, não é possível admitir a existência de um aspecto material, composto por um verbo e seu complemento, sem alguém que de fato o realize. Por esse motivo, entende-se que o aspecto pessoal não consiste, tão somente, em elemento do consequente da norma, mas sim em aspecto conexo a própria materialidade do tributo, inserido no antecedente da norma tributária.

Assim, tendo em vista que o ICMS trata-se de um imposto incidente sobre atos jurídicos, o fato imponível somente ocorrerá quando o comerciante, industrial, produtor ou quem juridicamente lhe faça as vezes, promover uma operação jurídica que implique na transmissão de titularidade da mercadoria<sup>64</sup>.

Sob esta ótica, considera-se que o aspecto pessoal do ICMS-Mercadoria será composto por aquele que, de fato, realiza a operação mercantil com intuito lucrativo e habitualidade.

---

<sup>63</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 284

<sup>64</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 60/61.

Esse é o entendimento esposado pelo art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996<sup>65</sup> que considera apto a realizar o fato gerador do ICMS qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria<sup>66</sup>.

Assim, não somente o produtor, industrial ou comerciante, validamente considerados conforme as regras do direito privado estão aptos a realizar a operação mercantil na qual recai o ICMS. Também o comerciante de fato, o comerciante irregular ou quaisquer outros que, ainda que de modo clandestino, promovam, com habitualidade, atos de comércio poderão promover a incidência do tributo.<sup>67</sup>

Desse modo, tem-se que a noção de “comerciante”, “industrial” ou “produtor”, para fins de incidência do ICMS, ganha uma conotação mais ampla do que aquela emprestada pelas normas de direito privado<sup>68</sup>.

Por outro lado, a dinâmica é bem diferente quando se trata do ICMS-Importação, isto porque, como assevera Clélio Chiesa<sup>69</sup>, o evento tributado pelo imposto *sub examine* é o ato de importar e não a realização de um negócio jurídico praticado por comerciante, industrial ou produtor.

Há, portanto, uma inversão promovida pelo legislador<sup>70</sup>, vez que, neste caso, está apto a realizar o fato gerador não o vendedor, mas o adquirente, ou seja, aquele que promove a importação do bem ou mercadoria.

Como explicado no tópico 2.1.1.4 deste estudo, a Emenda Constitucional 33/2001 alterou o art. 155, § 2º, IX, a, da CF/89, que passou a prever expressamente a incidência do ICMS não somente em casos de importação de mercadoria ou bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, mas também “sobre a entrada

---

<sup>65</sup> “Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (Art. 4º da Lei Complementar 87/96)

<sup>66</sup>Econet Editora. **Conceitos Básicos Inerentes ao ICMS**. Disponível em: <[http://www.econeteditora.com.br/boletim\\_icms/boicmsms/ms08/boletim\\_ac/icms\\_ac\\_conceitos\\_basicos\\_inerentes\\_icms.php#2.5](http://www.econeteditora.com.br/boletim_icms/boicmsms/ms08/boletim_ac/icms_ac_conceitos_basicos_inerentes_icms.php#2.5)>. Acesso em: 15 set. 2015.

<sup>67</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 45

<sup>68</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 45

<sup>69</sup> CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13.

<sup>70</sup> CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13.

de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade”. Com isso, se consignou o entendimento de que não somente os atos de importações com fins mercantis ensejariam a incidência do ICMS, mas toda e qualquer entrada a título de importação.

O abandono da condicionante de finalidade pelo legislador constituinte derivado implicou necessariamente na ampliação do aspecto pessoal deste imposto. Com efeito, agora por disposição constitucional expressa também os não contribuintes devem sofrer a incidência do ICMS na importação.

Note-se que previamente às alterações promovidas pela EC 33/2001, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal era concisa no sentido de inadmitir a incidência de ICMS na importação de bens por pessoa física, bem como, na importação por pessoa jurídica não contribuinte de ICMS, vale dizer, que não exercia atividade mercantil. Decidiu-se que nesses casos incoorria a incidência do tributo<sup>71</sup>.

Nesse sentido, inclusive, foi editada a súmula 660<sup>72</sup> do STF que prevê a não incidência do ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica não contribuinte habitual do imposto. Defende-se, todavia, que tal súmula teria perdido o objeto frente a alteração constitucional<sup>73</sup>.

Para Carrazza<sup>74</sup>, a modificação trazida pela emenda trata-se de afronta grave ao direito fundamental do contribuinte que, tratando-se de clausula pétreia, motiva inevitavelmente a inconstitucionalidade do referido dispositivo, ao menos neste ponto. O autor pontifica, ainda, que este é um exemplo da *velha política* do governo que ao perder uma questão na Suprema Corte, promove a modificação da Constituição.

Do mesmo modo, Clélio Chiesa<sup>75</sup> também critica fortemente a possibilidade de tributação das operações de importação realizadas por não contribuintes. Para ele o legislador extrapolou os parâmetros estabelecidos pelo poder constituinte originário

---

<sup>71</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 89.

<sup>72</sup> “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.” (Súmula 660 do STF)

<sup>73</sup> SCOCUGLIA, Livia. não incide icms na importação de bens por pessoa física. **Revista Consultor Jurídico**. Fev. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-fev-06/nao-incide-icms-importacao-mercadoria-pessoa-fisica>>. Acesso em: 12 set. 2015

<sup>74</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 90.

<sup>75</sup> CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 19 e 20.

ao impor a tributação de ICMS em ocasião já tributada pelo Imposto de Importação, isto pois, salvo as exceções contempladas no texto constitucional, um mesmo evento econômico não pode ser tributado concomitantemente por dois impostos.

Não obstante os argumentos ora expostos, os Tribunais vêm decidindo pela aplicação do dispositivo em questão<sup>76</sup>. Por esse motivo e para efeitos didáticos considerar-se-á apto a realizar o fato gerador do ICMS-Importação, aquele que promove o ato de importação, seja ele contribuinte habitual do imposto ou não.

### 2.1.3 Aspecto Temporal

Como ensina Ataliba<sup>77</sup>, a norma tributária sempre indicará as circunstâncias de tempo necessárias à configuração do fato gerador, todavia, nem sempre essa indicação será explícita. Em muitos casos, o aspecto temporal é simplesmente implícito.

Analisando a questão, Paulo de Barros<sup>78</sup> define que o critério temporal consiste nas indicações presentes no suporte fático da regra que tornam possível estabelecer com exatidão em que preciso instante acontece o fato descrito, momento em que passa a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um único objeto, o pagamento de certa prestação pecuniária.

O aspecto temporal é, portanto, o responsável por designar o momento em que efetivamente se reputa consumado o fato imponible e em que nasce a obrigação tributária<sup>79</sup>.

Como demonstrado anteriormente, quando da análise do aspecto material do ICMS-Mercadoria, somente nasce a relação jurídico-tributaria a ensejar o pagamento de ICMS com a transferência de titularidade da mercadoria, ou seja, com a efetiva circulação jurídica e não meramente física.

---

<sup>76</sup> Colocar decisões

<sup>77</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, p. 94.

<sup>78</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 268.

<sup>79</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, p. 94.

Nesse sentido são as lições de Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>80</sup>, quando registram que:

Operação, circulação e mercadorias são conceitos profundamente interligados e complementares, que não podem ser analisados em separado, sem que o interprete se dê conta de suas profundas inter-relações. Não interessa para a delimitação da hipótese tributária nem a operação que seja inábil à transferência do domínio (como locação, comodato, arrendamento mercantil, consignação mercantil etc); nem tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que, embora perfeito, não transfere o domínio, quer no direito civil, quer no direito comercial, sem a tradição; assim, a circulação de mercadoria é conceito complementar importante porque representa a tradição da coisa, execução de um contrato translativo, movimentação que faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica, marcada pelo animus de alterar a titularidade.

Este é, pois, o entendimento adotado pelo STJ<sup>81</sup> que consagrou sua jurisprudência no sentido de que “o fato gerador do ICMS requer a efetiva circulação jurídica da mercadoria, que pressupõe a ocorrência do ato de mercancia, com objetivo de lucro e a transferência da titularidade”.

Contudo, assevera Carrazza<sup>82</sup> que, sendo o ICMS um tributo Estadual, a lei ordinária é a responsável por eleger o momento em que esta transmissão jurídica será considerada realizada. Nesse caso, esses momentos apenas tratam de identificar oficialmente a ocorrência de uma operação mercantil preexistente. Assim, poderá ser considerado como aspecto temporal para efeitos de tributação via ICMS, o momento da entrada ou saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, ou, até mesmo, o momento da extração da nota fiscal.

Por outro lado, não poderão ser admitidos, como marco temporal para a ocorrência do fato imponible do ICMS-Mercadoria, situações em que ainda não ocorrera a operação mercantil. Em outras palavras, significa que o contribuinte tem o direito subjetivo de somente ser tributado em virtude da efetiva ocorrência de operação mercantil<sup>83</sup>.

---

<sup>80</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado apud CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 57.

<sup>81</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1125133/SP. Recorrente: IBM BRASIL INDÚSTRIA MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA. Recorrido: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DJ 10 set. 2010. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=999174&num\\_registro=200900339844&data=20100910&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=999174&num_registro=200900339844&data=20100910&formato=PDF)>. Acesso em: 25 ago. 2015.

<sup>82</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 53.

<sup>83</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 53.

Já no que tange ao ICMS-Importação definiu o Decreto-lei 406/1968<sup>84</sup> que o marco temporal do tributo seria a entrada no estabelecimento do importador. Todavia, por razões de praticidade e interesse fazendários, inúmeros Estados passaram a exigir o imposto no momento desembaraço aduaneiro.

Essa antecipação, ao tempo, considerada ilegítima, por ser contrária às normas gerais estabelecidas pelo Decreto-lei, vinha sendo afastada pelos tribunais brasileiros, inclusive pelo STF, que sumulou a matéria através da súmula 577<sup>85</sup>, em que se consignou, como marco temporal do gravame, a entrada no estabelecimento do importador.

Contudo, não obstante o posicionamento da Corte Suprema, o legislador complementar passou a prever, através da lei 87/1996, o desembaraço aduaneiro como aspecto temporal do ICMS-importação.

Em contraponto ao que define a legislação, assinala Carrazza<sup>86</sup> que o critério temporal do ICMS, longe de ser sua entrada física no território brasileiro, caracterizada pelo mero ato administrativo do desembaraço aduaneiro, é a sua efetiva entrada no estabelecimento do destinatário.

Para o autor<sup>87</sup> revela-se injurídica a regra que designar como momento de nascimento da obrigação tributária o desembaraço aduaneiro, isto porque, a este ponto, sequer houve o negócio jurídico capaz de ensejar o dever de pagamento do ICMS.

Todavia, segundo a Jurisprudência da Corte Suprema<sup>88</sup> é no momento do desembaraço aduaneiro que emerge ao contribuinte a obrigação de pagar o tributo, dessa maneira, considera-se que o aspecto temporal do ICMS na importação é o desembaraço aduaneiro.

---

<sup>84</sup> “O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador: a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento” (Art. 1º, II, Decreto-lei 406/1968).

<sup>85</sup> “Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador.” (Súmula 577 do STF)

<sup>86</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 76

<sup>87</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 76 *passim*

<sup>88</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 615.916/RS. Agravante: Sulfato Rio Grande Ltda. e Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Os mesmos. Relator: Min. Min. Dias Toffoli. Brasília, DJ 09 set. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6870835>>. Acesso em: 02 set. 2015

Com efeito, para o desenvolvimento do presente estudo será considerado ocorrido o fato gerador do ICMS-importação no instante do desembaraço aduaneiro, o que, como veremos adiante, não se confunde com a determinação do aspecto espacial na importação.

#### **2.1.4 Aspecto Espacial**

Por ser um tributo estadual, o aspecto espacial detém especial relevância na análise do ICMS. Isto pois, a depender de onde se considerar ocorrido o fato gerador, o imposto será devido a um ou outro ente federado, vale dizer, o sujeito ativo da relação obrigacional será determinado em virtude do local em que se verifica a ocorrência do fato gerador.

Para Ataliba<sup>89</sup>, os fatos imponíveis, aqueles concretos inseridos na vida real, no mundo fenomênico, necessariamente acontecerão em um determinado lugar. Desse modo, para configuração do fato gerador, imprescindível é que este se adeque as conotações espaciais contidas, explícita ou implicitamente, na lei.

O aspecto espacial está eminentemente interligado aos demais aspectos do suposto fático, desse modo, o ICMS incidente sobre operações mercantis somente recairá sobre a efetiva circulação do bem ou mercadoria, vale dizer, é imprescindível a mudança de titularidade através de negócio jurídico oneroso.

Assim, em consonância com os posicionamentos adotados no presente estudo, somente poderá considerar-se ocorrido o fato gerador do ICMS-operações mercantis no local da efetiva circulação jurídica do bem ou mercadoria. Importante destacar a relevância que advém da expressão “jurídica”, o que se soma à sistemática de tributação na origem do ICMS, portanto, será mister para definir o local da ocorrência do fato gerador, não onde a mercadoria se encontra fisicamente, mas onde se encontra juridicamente.

Em suma, considera-se critério espacial do ICMS-Operações Mercantis o local da saída jurídica do bem e, nunca, a saída meramente física. É, portanto, o local que promove a circulação jurídica.

---

<sup>89</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, p. 104.

De outro lado, estabelece a Carta Magna que o ICMS-Importação incidirá “sobre a entrada de bens ou mercadorias importados do exterior”, afirmando, ainda, que cabe o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

No mesmo sentido dispõe a Lei Kandir, ao estabelecer a entrada física como critério espacial do tributo.

Interpretando a disposição constitucional Ives Gandra da Silva Martins<sup>90</sup> assinala que o beneficiado pela incidência do gravame é o Estado do destinatário final do bem ou mercadoria. Assim, um produto importado por estabelecimento fixado no Estado do Mato Grosso, que fique provisoriamente armazenado no Rio de Janeiro, não retira do Estado do Mato Grosso o direito ao recolhimento do tributo, do mesmo modo, não permite que o Estado do Rio de Janeiro realize a cobrança do ICMS. De tal forma, o fato gerador do tributo não seria a entrada de mercadoria no país, mas no estabelecimento destinatário.

Contudo, para o presente estudo, entende-se por mais adequada a vertente que interpretando os dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, conclui que o fato imponible ocorrerá no domicílio do estabelecimento do importador. Vale dizer, quando efetivamente se perfectibiliza a relação jurídica que enseja a mudança de titularidade do bem ou tributo.

Para Carrazza<sup>91</sup>, é irrelevante, para fins de incidência do ICMS, se as importações se realizaram por conta e ordem ou por encomenda de terceiro. Em ambos os casos a incidência ocorrerá onde ocorrer a entrada física da mercadoria no estabelecimento do importador.

Assim, em plano de ICMS-Importação será considerada a entrada jurídica no estabelecimento do importador como marco espacial deste imposto, isto pois, é o importador quem promove a mudança de titularidade do bem ou mercadoria, tratando-se, portanto, do destinatário jurídico do produto. Do mesmo modo, para o ICMS incidente sobre as operações mercantis será considerado ocorrido o fato gerador onde ocorrer a circulação jurídica do bem ou mercadoria.

---

<sup>90</sup>UBALDO, Alvaro José Eliazar. **ICMS Importação. Regra matriz. Critérios material, pessoal, temporal, espacial.** Jus Navigandi. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17565/icms-importacao-regra-matriz-criterios-material-temporal-espacial/3#ixzz3q5K4B7az>> Acesso em: 05 out 2015

<sup>91</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 87.

## 2.2 MANDAMENTO

Como explicitado no tópico 2.1, toda norma é composta por um antecedente e um conseqüente. De tal modo, o mandamento consiste na conseqüência atribuída pela norma à ocorrência do fato gerador. Ou seja, reunidos os aspectos que ensejam a incidência da norma, dar-se-á a imposição de uma conseqüência jurídica ou mandamento, que no caso das normas tributárias consiste no nascimento da relação obrigacional.

Como define Ataliba<sup>92</sup> a hipótese de incidência é a descrição abstrata de uma situação. Trata-se, contudo, de apenas uma parte da norma tributária. Desse modo, somente considera-se criado um tributo, desde que a lei descreva sua hipótese de incidência, a ela associando o mandamento, um conseqüente, que imputa ao sujeito passivo a obrigação de paga-lo.

Assim, elucida Paulo de Barros<sup>93</sup> que se a hipótese de incidência funciona como um descritor, na medida em que anuncia os critérios conceituais para o reconhecimento de um fato, o conseqüente é o prescritor, o qual delimita os critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, prescrevendo o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação obrigacional e, principalmente, seu objeto, ou seja, o comportamento imposto ao sujeito passivo pela ordem jurídica que satisfaz, a um só tempo, o dever a ele atribuído e o direito subjetivo do titular da relação jurídico-tributária.

Destarte, passa-se agora à análise dos critérios que qualificam a relação obrigacional, são eles: o aspecto subjetivo e o aspecto quantitativo.

---

<sup>92</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, p. 66.

<sup>93</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 284.

### 2.2.1 Aspecto Subjetivo

O aspecto subjetivo é responsável por prescrever os sujeitos da relação obrigacional. De tal modo, é o este aspecto que define o credor e o devedor do tributo, respectivamente denominados sujeito ativo e sujeito passivo.

Quanto ao ICMS incidente sobre operações mercantis, via de regra, o sujeito passivo da obrigação tributária coincidirá com aquele apto a realizar o fato gerador, considerado no tópico 2.1.2 deste estudo como o “produtor”, “industrial” ou “comerciante” que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias.

Todavia, a lei brasileira admite, nos termos do art. 121<sup>94</sup> do CTN, a possibilidade de o legislador eleger como sujeito passivo outra pessoa que não tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato imponible da obrigação tributária, a este terceiro denominar-se-á responsável<sup>95</sup>.

Por esta razão, se diz que “via de regra” quem realiza o fato gerador será o sujeito ativo da obrigação tributária, isto pois, a responsabilidade pelo pagamento do tributo poderá ser atribuída a terceiro por razões de mero expediente administrativo. O legislador utiliza tal técnica para evitar a sonegação e facilitar a fiscalização fazendária<sup>96</sup>.

Não cabe ao presente estudo elencar todas as possibilidades de responsabilidade tributária, todavia, a título exemplificativo, tem-se que a lei poderá atribuir a terceiros o pagamento do imposto devido, quando os atos ou omissões do contribuinte concorrerem para o não recolhimento do tributo<sup>97</sup>.

Por sua vez, o sujeito ativo do ICMS-Operações mercantis será determinado onde ocorrer o fato gerador do tributo, assim, o valor recolhido a título de ICMS será devido

---

<sup>94</sup> “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.” (Art. 121, CTN)

<sup>95</sup>BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 676.

<sup>96</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 113.

<sup>97</sup>PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 257.

ao Estado em que se deu a circulação jurídica nas operações internas e, dividido entre o Estado de origem e o Estado de destino no caso das operações interestaduais, como forma delimitado no tópico anterior. Nesse sentido, tanto o Estado de origem, quanto o Estado de destino serão sujeitos ativos das respectivas obrigações.

Por outro lado, muita controvérsia há em torno do sujeitos da relação obrigacional no ICMS-Importação.

Parte da doutrina considera que o ICMS é devido ao estado em que se deu o desembaraço aduaneiro, já para outros o tributo é devido à Unidade Federativa do destinatário final da mercadoria.

A celeuma decorre da interpretação do art. 155, §2º, IX<sup>98</sup>, que em sua parte final define que o imposto será devido ao estabelecimento do destinatário final do bem ou da mercadoria.

Neste ponto, necessário se faz perfazer um adendo: muitas são as formas de se proceder a importação, todavia, a grosso modo, estas poderão ocorrer de duas formas, direta ou indiretamente. Na importação direta não há interferência de terceiros, já que o destinatário final é quem promove a operação de importação, nesse caso, claramente o imposto é devido ao Estado onde ocorrer a entrada física do bem ou mercadoria<sup>99</sup>.

Diferente é o caso da operação indireta, na qual um intermediário promove a importação de bem ou mercadoria destinado a terceiro. São duas as possibilidades: a importação por conta e ordem e a operação por encomenda.

Em síntese na importação por encomenda a empresa encomendante contrata a trading para que esta efetue, com recursos próprios, a aquisição de mercadorias diretamente do vendedor-exportador, realizada a importação, a trading assume o compromisso de revende-las ao encomendante<sup>100</sup>

Do mesmo modo, a trading será responsável por promover a importação por conta e ordem, desta vez, porém, não arcará com recursos próprios, mas ao promover o

---

<sup>98</sup> “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” (Art. art. 155, §2º, IX)

<sup>99</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 84.

<sup>100</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 84.

ingresso e formalizar a mudança de titularidade, necessariamente, realizará o fato imponible no ICMS importação<sup>101</sup>.

Nesse passo, o que se considera por “destinatário final” para fins de incidência do ICMS? De pronto, já se exclui a tese de que o tributo é devido ao estado em que ocorre o desembaraço aduaneiro, tanto pela disposição constitucional expressa, tanto porque a mera entrada física do bem ou mercadoria não enseja a tributação do ICMS, mas apenas a sua efetiva mudança de titularidade.

Para Carrazza<sup>102</sup>, pouco importa se as operações são feitas por conta e ordem ou por encomenda de terceiro. Sempre a incidência ocorrerá no Estado ou Distrito Federal em que ocorrer a entrada da mercadoria ou bem no estabelecimento do importador.

Para o autor, “a circunstância de a trading não assumir compromissos contratuais diretamente com o exportador ou, ainda, de a ele não efetuar pagamentos, com recursos próprios, em nada interfere no local da ocorrência do fato gerador” e, portanto, na determinação do sujeito ativo. Sempre figurará no polo passivo a empresa que promoveu a importação, ou seja, a trading, sendo o imposto devido à Unidade Federada na qual esta se localizar.<sup>103</sup>

Tal destinatário, portanto, será sempre aquele que promove a importação, adquirindo a titularidade jurídica da mercadoria, ainda que temporariamente. O sujeito passivo do ICMS-importação, por sua vez, será inexoravelmente o importador, mesmo que o real adquirente seja outro.<sup>104</sup>

Nesse sentido manifestou-se o Ministro Relator Carlos Britto<sup>105</sup>:

O ICMS, incidente na importação de mercadoria, não tem como sujeito ativo da relação jurídico-tributária o Estado onde ocorreu o desembaraço aduaneiro – momento do fato gerador –, mas o Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo; ou seja, aquele que promove juridicamente o ingresso do produto. No presente caso, o Estado de Pernambuco. De mais a mais, o dispositivo constitucional, ao se referir a ‘estabelecimento destinatário’, não especifica o tipo de estabelecimento: se é o final, ou se não é. Dessa forma, quando a operação se inicia no Exterior, o ICMS é devido ao Estado em que está localizado o destinatário jurídico do bem, isto é, o importador. (...).

<sup>101</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 84.

<sup>102</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 65

<sup>103</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 84

<sup>104</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 85

<sup>105</sup>ZOTELLI, Valéria. **Definição do sujeito ativo do ICMS Importação. Afinal, para qual Estado deve ser recolhido o imposto?**. Jus navigandi. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/30555/definicao-do-sujeito-ativo-do-icms-importacao-afinal-para-qual-estado-deve-ser-recolhido-o-imposto/4#ixzz3oPaVvtLu>>. Acesso em: 20 ago. 2015.

Feitas estas ponderações, considerar-se-á sempre como sujeito ativo na relação obrigacional decorrente da incidência de ICMS na importação a Unidade Federada do estabelecimento importador, bem como, será ele o sujeito passivo da obrigação tributária. Pensar de outro modo, seria ir de encontro com os dispositivos constitucionais e a própria hipótese de incidência do tributo em estudo.

### 2.2.2 Aspecto Quantitativo

O aspecto quantitativo se encarrega de determinar o *quantum debeantur* devido em razão da incidência do Imposto. Para tanto, tal aspecto é composto por dois elementos indispensáveis: base de cálculo e alíquota.

Para Carrazza<sup>106</sup> a base de cálculo precisa estar em consonância com a hipótese de incidência do tributo, sendo, inclusive, fundamental para a definição deste. Noutras palavras, significa dizer que, tratando-se de tributo sobre a renda, então, necessariamente, sua base de cálculo deverá considerar uma medida da renda; o mesmo quando se tratar de tributo sobre a propriedade, que deverá levar em conta uma medida de propriedade como, por exemplo, o valor venal do imóvel.

Aprofundando o estudo, o autor<sup>107</sup> assevera que a base de cálculo do ICMS deve, portanto, guardar referibilidade com a operação realizada, sob pena de desvirtuamento do tributo. Diante dessas considerações, tem-se que a base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações mercantis ou sobre a importação deve, necessariamente, ser uma medida da operação.

Todavia, estabelece o art. 12, § 1º, I, da LC 87/96 que deverá integrar a base cálculo do ICMS, o valor do próprio imposto, é a chamada base de cálculo “por dentro” do ICMS.

Nesse diapasão, defende Carrazza que, tratando-se de imposto sobre operações mercantis, sua base de cálculo somente poderá ser o valor da operação realizada. Com efeito, considerar-se-ia inconstitucional qualquer adicional atrelado a base de

---

<sup>106</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 351

<sup>107</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 354

cálculo do tributo em exame que nada tem a ver com a expressão econômica da operação mercantil.<sup>108</sup>

Assim, não se enquadraria no âmbito da competência estadual determinar a base de cálculo do ICMS que leve em consideração sua própria receita, nesse ponto são vitais as lições do autor<sup>109</sup>:

O valor do ICMS não expressa grandeza apta a compor sua própria base de cálculo, porque, não sendo elemento quantificador das operações ou prestações realizadas, deixa de levar em conta a capacidade contributiva do contribuinte, assume feições confiscatórias e afronta a regra-matriz constitucional deste imposto.

Destarte, caso considere-se a inclusão do valor do ICMS em sua própria base de cálculo, o imposto deixa de incidir sobre “operações mercantis” para transmutar-se em um “imposto sobre imposto”<sup>110</sup>.

Todavia, em sentido contrário definiu o STF<sup>111</sup> que a lei complementar 87/96, ao estabelecer que integra a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, não ofendeu as disposições Constitucionais, nesse sentido, a base de cálculo do tributo corresponderia ao valor da mercadoria agregado ao valor do próprio imposto. No julgamento foi vencido o voto do Min. Relator Marco Aurélio, que opinou em sentido contrário.

Não obstante o posicionamento esposado pela Corte Suprema, para o presente trabalho, será considerada base de cálculo do ICMS incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias, exclusivamente, o valor da operação, desconsiderando, portanto, a integração do próprio imposto em sua base de cálculo.

O mesmo entendimento estende-se ao ICMS-Importação, de modo que a base de cálculo somente será válida se atrelada a sua hipótese de incidência.

Todavia, através da redação dada pela emenda 33, o art. 155, XII, i, da CFRB passou a dispor que o montante do imposto integre também a base de cálculo na importação de bem, mercadoria ou serviço<sup>112</sup>.

<sup>108</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 360

<sup>109</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 369

<sup>110</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 369

<sup>111</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 212.209/RS. Recorrente: Indústria de Bebidas Celina Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Marco Aurélio, DJ 23 jun. 1999. Disponível em:< <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=243997>>

<sup>112</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 12. Ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 262.

Desse modo, estabeleceu a lei complementar que nas operações de importação, a base de cálculo será a soma do valor da mercadoria ou bem constante nos documentos de importação, do imposto de importação, do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre operações de câmbio e, ainda, de quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras<sup>113</sup>.

Nesse ponto, são valiosas as lições de José Eduardo Soares de Melo<sup>114</sup>:

Inexiste respaldo jurídico para considerar os mencionados tributos federais e as despesas aduaneiras no cálculo do ICMS, uma vez que este imposto só poderia ser calculado sobre o valor das operações mercantis, compreendido como tal, exclusivamente, o preço da mercadoria, do bem, ou do serviço importado, sendo inadmissível a agregação de valores que não se traduzem no pacto comercial

De fato, tais elementos são estranhos à natureza do próprio pacto comercial que enseja a importação, portanto, para o citado autor carece de legitimidade as legislações ordinárias estaduais que dispõem nesse sentido. Para José Eduardo, apenas por força da imposição da EC 33/2011, poderá ser cogitada a inclusão do montante próprio ICMS na base de cálculo do imposto.

Todavia, mantém-se aqui o posicionamento adotado para a base de cálculo do ICMS-Operações Mercantis, de modo que carece de juridicidade a inclusão do imposto em sua própria base de cálculo. Afinal, o ICMS incidente sobre importações de bens e mercadorias em muito se assemelha ao ICMS operações mercantis, não sendo adequado interpretar de modo diverso a legislação em favor de um ou de outro. Assim sendo, para o presente estudo considera-se base de cálculo do ICMS incidente sobre importação de bens e mercadorias, o preço do bem ou mercadoria importada, não sendo admissível a inclusão de adicionais estranhos à natureza do imposto.

Como salienta Aliomar Baleeiro<sup>115</sup> apesar da inclusão do próprio valor do ICMS ser a técnica hodiernamente utilizada na tributação do imposto, esta prática é fator de desvio de grandes regras e princípios constitucionais, como a transparência em face do consumidor e a não cumulatividade, que será aprofundada mais adiante.

<sup>113</sup> “A base de cálculo do imposto é: V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14; b) imposto de importação; c) imposto sobre produtos industrializados; d) imposto sobre operações de câmbio; e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras” (Art. 13, LC 87/96)

<sup>114</sup>MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 12. Ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 262.

<sup>115</sup>BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 607.

Avançando no estudo, assevera Ataliba<sup>116</sup> que não basta para fixar o valor devido a título do tributo, a indicação da base imponible, vale dizer, só a base de cálculo não é suficiente para a determinação concreta do *quantum debeantur* a ser recolhido em razão da relação obrigacional. Para tanto, a lei deve estabelecer outro critério, a alíquota que, combinada com a base, permitirá a fixação do débito tributário.

Assim, para Aires Barreto<sup>117</sup>, a “alíquota é o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo”

É importante pontuar que a alíquota deverá tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva, podendo variar, inclusive em um mesmo tributo, mas nunca deverá imprimir-lhe feições confiscatórias<sup>118</sup>.

Tendo em vista que o ICMS é um tributo estadual, a competência para fixar suas alíquotas depende de lei ordinária emanada pelo ente tributante. Contudo, no ICMS há de se fazer uma ressalva: o Senado tem competência (faculdade) para estabelecer as alíquotas mínimas e máximas para as operações internas e, deverá fixar as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação.<sup>119</sup>

O assunto será melhor aprofundado no decorrer do estudo, todavia, desde logo convém esclarecer que os entes tributantes não possuem total discricionariedade ao fixar suas alíquotas, pois será considerada inválida a lei que desrespeitar alíquota mínima estabelecida pelo Senado, bem como terá cessada sua eficácia a lei que o ultrapassar o teto definido através de resolução<sup>120</sup>.

Assim, caberá aos Estados e ao Distrito Federal, mediante edição de lei ordinária, definir as alíquotas para as operações internas, bem como para as operações de importação, não sendo viável no presente estudo demonstrar as alíquotas de todos os Entes Federados.

Por outro lado, nas operações interestaduais, fixou o Senado, através da Resolução nº 22<sup>121</sup>, de 1989, que, em caso de operações destinadas a contribuintes localizados

---

<sup>116</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, p. 114.

<sup>117</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, p. 115.

<sup>118</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 99

<sup>119</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 99 *et seq.*

<sup>120</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 99/100

<sup>121</sup> “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

no Sul e Sudeste, à exceção do espírito Santo, será aplicada a alíquota de 12%, enquanto que nas operações destinadas a contribuintes do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo aplica-se a alíquota de 7%<sup>122</sup>.

Prosseguindo com o estudo, estabelece o art. 155, § 2º, VI, VII, o seguinte:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

O assunto será melhor desenvolvido no capítulo 3, contudo, por ora, tem-se que a Carta Magna assegura que o Senado Federal não poderá fixar para as alíquotas internas percentuais inferiores aos determinados para as operações interestaduais, a não ser que os Estados e o Distrito Federal pactuem em sentido diverso<sup>123</sup>.

Com esta previsão o legislador constituinte pretendeu não prejudicar o comércio interestadual, na medida em que caso as alíquotas internas fossem inferiores às alíquotas interestaduais, os contribuintes do imposto restariam desestimulados à prática de operações cujo destinatário fosse outro ente político<sup>124</sup>.

Com isto, tem-se que adotar-se-á a alíquota interestadual, que será devida ao Estado de origem, quando o bem ou mercadoria for destinado a consumidor final, contribuinte ou não do imposto. Cabendo ao Estado consumidor a diferença entre alíquota interestadual e sua alíquota interna. Esta é uma inovação trazida pela EC 87 de 2015 que passou a adotar o mesmo entendimento para operações interestaduais destinados a contribuintes ou não do ICMS.

Todavia, note-se que a Carta Magna apenas trata da possibilidade de operações interestaduais destinadas a consumidor final, seja ele contribuinte ou não do imposto. Há, nesse ponto que se fazer uma ressalva, caso o destinatário tenha adquirido o bem ou mercadoria para industrializar ou revender, situação em que não se enquadra no

---

Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão: I - em 1989, oito por cento; II - a partir de 1990, sete por cento." (Art. 1º da Resolução 22/89)

<sup>122</sup>PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 286.

<sup>123</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 101.

<sup>124</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 101.

conceito de consumidor final, será aplicada a alíquota interestadual do imposto, devida ao Estado de origem da operação. Contudo, na operação seguinte, aplicar-se-á outra alíquota referente à operação de revenda, esta sim será devida ao Estado em que se perfectibiliza a segunda operação.

### 2.3 NÃO CUMULATIVIDADE

Tudo o que fora exposto acerca do critério quantitativo do ICMS soma-se agora a noção de não cumulatividade, que será essencial à compreensão do objeto de que trata este estudo.

A origem do princípio é, de rigor, do direito francês, mas consagrou-se no Direito Brasileiro a partir de 1958, quando foi introduzido no então imposto de consumo. Após, foi reiterado e ampliado pelas constituições que se seguiram, tanto para o IPI quanto para o então ICM, hoje ICMS<sup>125</sup>.

Neste passo, seguindo a tradição brasileira e as tendências do Direito Tributário, a Constituição Republicana manteve a obrigatoriedade da não cumulatividade no ICMS, determinando em seu art. 155, § 2º, I, da CF<sup>126</sup>, que o imposto será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ainda que por outro Estado ou pelo Distrito Federal<sup>127</sup>.

Como categoricamente firmou Aliomar Baleeiro<sup>128</sup>, há quase cinco décadas, ao introduzir pioneiramente esse importante princípio no ordenamento jurídico, o Brasil aderiu aos sistemas tributários mais modernos em que se procurou eliminar a tributação em cascata, tanto nos impostos sobre a industrialização, como no imposto sobre a comercialização, o antigo ICM.

---

<sup>125</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade do ICMS. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, n. 212, abr./jun. 1998, p. 151.

<sup>126</sup> “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; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (Art. 155, § 2º, I, da CFRB)

<sup>127</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 610.

<sup>128</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 523.

Prosseguindo com o estudo, a sistemática da não cumulatividade é de simples apreensão, como o tributo é transferido ao adquirente pelo mecanismo dos preços, o consumidor final é quem suporta em absoluto o ônus do tributo que fora recolhido de forma segmentada no decorrer da cadeia produtiva. A não cumulatividade propicia, então, ingressos à Fazenda em cada uma das etapas do processo de produção, distribuição e comercialização, na medida em que cada uma delas agrega valor ao produto. Daí advém o raciocínio de que o ICMS incide sobre o valor adicionado<sup>129</sup>.

Como explicita Manoel Gonçalves Ferreira Filho<sup>130</sup>

O imposto devido em cada operação é compensado com o que for devido em razão das operações anteriores. Isto significa, em termos práticos, que este imposto colhe, em cada operação, apenas a diferença entre o valor desta última e o da anterior, isto é o valor acrescido desde a operação anterior. Não se leva em consideração, no tocante a este imposto, se as operações anteriores (ou alguma delas) caíam na competência do mesmo Estado ou de outro. Sempre, mesmo que o imposto incidente sobre a operação anterior caiba a outra unidade federativa é imperativa a compensação.

A Carta Magna assegura, portanto, que nas operações de venda, o contribuinte transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado, ao passo que, ele se credita do imposto que lhe foi transferido em suas aquisições pelo seu fornecedor. Essa sistemática se repete até a última etapa, quando na venda ao consumidor final, este suportará, de fato e de direito, a carga do tributo<sup>131</sup>.

Destarte, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico, tal tributo não foi modelado para onerar a força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa, mas sim para ser suportado pelo consumidor.<sup>132</sup>

Como sustenta Baleeiro<sup>133</sup>, o ICMS não fora modelado para onerar o contribuinte *de iure*, mas o contribuinte de fato, essa afirmação não é apenas econômica, mas encontra pleno respaldo na Constituição Brasileira.

Assim, pode-se dizer que a não cumulatividade implica na incidência do ICMS sobre o valor adicionado ao tributo em cada operação, nesse sentido, o recolhimento do

<sup>129</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 522.

<sup>130</sup> MÉLEGA, Luiz. O princípio da não cumulatividade do ICMS e a lei complementar n. 92, de 23.12.1997. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 31, abr. 1998, p. 49.

<sup>131</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 523.

<sup>132</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 523.

<sup>133</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 523.

tributo aos cofres públicos será repartido nas fases da cadeia produtiva, o que, por fim deverá onerar o contribuinte de fato e não o contribuinte *de iure*.

### 3 DA “GUERRA DOS PORTOS”

Superado o exame dos aspectos que compõem o ICMS, neste capítulo, tratar-se-á da famigerada “guerra dos portos”, seus antecedentes e condicionantes, bem como seus efeitos na ordem jurídico-econômica. Esta análise tem como intuito promover o suporte indispensável à apreensão do problema de que trata este estudo.

#### 3.1 OS BENEFÍCIOS FISCAIS

Em breves palavras, leciona Luciano Garcia Miguel<sup>134</sup> que os benefícios e favores fiscais “pertencem ao subconjunto de normas tributárias que têm por objetivo desonerar, total ou parcialmente, a tributação que incidiria normalmente, caso concretizado o fato jurídico apto a instaurar a relação jurídico-tributária”.

Como aduz José Eduardo Soares de Melo<sup>135</sup>, são circunstâncias em que o Poder Público estabelece situações desonerativas através da concessão de incentivos e benefícios fiscais, tendo por finalidade estimular o contribuinte a adoção de certos comportamentos que atendem a um propósito governamental

Contudo, desde logo convém fazer uma ressalva quanto ao que se convencionou chamar benefício financeiro.

Entende-se por benefício financeiro aquele que não é vinculado ao tributo, mas à receita tributária, sendo concedido, portanto, somente após o pagamento do gravame com os próprios recursos orçamentários. A esta espécie de benefício não se aplicaria as restrições aplicadas aos benefícios tipicamente fiscais<sup>136</sup>.

Ocorre que nem tudo que se denomina benefício financeiro de fato distingue-se dos benefícios fiscais.

---

<sup>134</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A lei complementar nº24/1975 e os benefícios fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 216, set. 2012, p. 97.

<sup>135</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 363.

<sup>136</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A lei complementar nº24/1975 e os benefícios fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 216, set. 2012, p. 104.

Como esclarece Luciano Garcia Miguel<sup>137</sup>, somente diante do caso concreto é que poderá o interprete afirmar, com segurança se o benefício concedido tem natureza financeira ou fiscal, vez que em algumas situações, as condições em que são concedidos tais benefícios desvirtuam a sua própria natureza jurídica.

O benefício fiscal, então, seria aquele que atua em fase anterior ao surgimento da obrigação tributária. Nessa hipótese, o valor que seria devido em decorrência da incidência do tributo é diminuído, total ou parcialmente, em razão da concessão de benesse. A receita, nesse caso, não chega a ser auferida pelo ente concedente, ou é auferida em valor reduzido ao que seria devido se não existisse o benefício. Por outro lado, para a concessão de benefício financeiro se faz uso de valores que já foram auferidos pelo ente, ou seja, que já estão disponíveis no orçamento do ente para atender a tal finalidade<sup>138</sup>.

Por conseguinte, não deve ser compreendido como benefício financeiro aquele que é concedido de modo a reduzir o valor resultante da incidência do ICMS em determinadas operações ou prestações. Se assim for, se está diante de um benefício fiscal, travestido de benefício financeiro, e, como tal, deve se submeter aos ditames impostos pela Lei Complementar n. 24/75, a qual será melhor analisada a seguir<sup>139</sup>.

Interpretando a LC 24/75, Paulo de Barros<sup>140</sup> salienta que os benefícios fiscais indicados nos dispositivos da referida lei constituem exemplos do que deve ser submetido à previa celebração de convênio. Com efeito, outras formas de benefícios, mesmo que concedidos sob nomes diversos, se relativos ao ICMS, devem submeter-se a mesma sistemática para aprovação.

---

<sup>137</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A lei complementar nº24/1975 e os benefícios fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 216, set. 2012, p. 104 *et seq.*

<sup>138</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A lei complementar nº24/1975 e os benefícios fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 216, set. 2012, p. 104 *et seq.*

<sup>139</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A lei complementar nº24/1975 e os benefícios fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 216, set. 2012, p. 104 *et seq.*

<sup>140</sup>CARVALHO, Paulo de Barros *apud* MIGUEL, Luciano Garcia. A lei complementar nº24/1975 e os benefícios fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 216, set. 2012, p. 104 *et seq.*

Não é outro o entendimento de Argos Campos Ribeiro Simões<sup>141</sup>. O autor pontifica que:

Para que um incentivo seja considerado fiscal deve sua aplicação resultar em uma redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, seja através de uma concessão de isenção, seja através da concessão de créditos presumidos (dedutíveis efetiva ou potencialmente de débitos futuros), seja através de quaisquer outros incentivos ou favores.

Destarte, a própria Lei Complementar nº 24/75, em seu art. 1º<sup>142</sup>, anui com a interpretação aqui conferida ao benefício fiscal, isto pois literalmente estabelece que quaisquer outros incentivos financeiro-fiscais, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indiretamente, do ônus relativo ao ICMS deverá obedecer aos regramentos ali dispostos.

Desse modo, o fator indispensável para que um incentivo seja tido por benefício fiscal é a circunstância de apresentar o efeito jurídico redutor ou supressor de ônus tributário devido<sup>143</sup>.

Assim sendo, entende-se que independe o título conferido pelo Ente concedente ao benefício, se este reduz o ônus relativo ao gravame, seja de forma direta ou indireta, tratar-se-á para o presente estudo de benefício fiscal, ao qual aplicam-se plenamente as regras dispostas na LC 24/75.

Esclarecidas essas premissas, passa-se agora à análise, *in concreto*, dos benefícios fiscais, todavia, o estudo ficará adstrito apenas aqueles mais usualmente utilizados como ferramenta na “guerra dos portos” pelos Entes Federados.

---

<sup>141</sup> SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. Guerra Fiscal no ICMS – Benefícios Fiscais. Questões pontuais. In: SOUZA, Priscila de (Coord.). **VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 134

<sup>142</sup> “As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. O disposto neste artigo também se aplica: à redução da base de cálculo; à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; à concessão de créditos presumidos; à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus” (Art. 1º, LC 24/75)

<sup>143</sup> SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. Guerra Fiscal no ICMS – Benefícios Fiscais. Questões pontuais. In: SOUZA, Priscila de (Coord.). **VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 135

### 3.1.1 Isenção

Como é cediço, a competência para tributar conferida pela Constituição abrange também a competência para conceder isenções tributárias, o que para Carrazza<sup>144</sup> representa mera consequência lógica, ou seja, quem pode tributar pode, de igual modo, aumentar a carga tributária, diminuí-la, suprimi-la, ou até, isentá-la.

Nesse sentido, também são os ensinamentos de José Souto Maior Borges<sup>145</sup>:

O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob o ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha.

Seguindo esta doutrina, admite-se que, ao outorgar a competência tributária aos entes políticos, a Constituição Federal deu-lhes também a faculdade de não as praticar, inclusive, através das isenções. Contudo, é preciso registrar que por integrarem o sistema constitucional, as isenções submetem-se integralmente à legalidade, nessa medida, se ninguém deve arcar com tributo senão em virtude de lei, também não deverá deixar de fazê-lo senão em razão de lei<sup>146</sup>.

É o que ratifica o CTN ao estabelecer as hipóteses de exclusão do crédito tributário no art. 175, dentre os quais consta a isenção<sup>147</sup>.

Todavia, como será melhor abordado mais a frente, a Carta Magna limitou, através da LC 24/75, a competência dos Estados nesse campo. Convém notar que o benefício ainda será, de fato, concedido pelo mesmo ente que têm a competência para instituí-los, todavia, para isto imprescindível é a observância da sistematização legal.

Prosseguindo o estudo, o que de fato vem a ser a isenção?

Desde logo, convém excluir, o que denomina José Souto Maior Borges<sup>148</sup> de *persistente doutrina equivocada*. Por conseguinte, não se pode haver por isenção a

<sup>144</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 575.

<sup>145</sup> BORGES, José Souto Maior *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 575.

<sup>146</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 576.

<sup>147</sup> “Excluem o crédito tributário: a isenção” (Art. 175, I, CTN)

<sup>148</sup> BORGES, José Souto Maior. Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais Relativos ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 6, mar. 1996, p. 69/70.

dispensa legal do pagamento do tributo devido. Para isso, seria necessário que a norma tributária incidisse sobre a situação isenta para que, posteriormente, incidisse uma nova norma isentante, situação em que estaria configurada a relação tributária, mas a lei dispensaria o pagamento do ônus tributário. De fato, essa não se apresenta a conotação mais adequada ao instituto da isenção.

Por outro lado, Carrazza<sup>149</sup> assevera que “isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça”. Noutras palavras, significa que a norma isentiva restringe o âmbito de abrangência da norma tributária, conferindo a esta uma nova configuração, o que faz com que diante da situação concreta não surja o tributo.

De forma semelhante, esclarece José Eduardo Soares de Melo<sup>150</sup> que “a isenção delimita a regra de incidência tributária, impedindo que ocorra o nascimento do respectivo fato gerador. Exclui da tributação o fato que naturalmente geraria a obrigação tributária”.

Não obstante as muitas divergências doutrinárias<sup>151</sup> sobre a tema, para o presente estudo, o importante é assimilar que a isenção se aplica a uma situação em que normalmente incidiria o ICMS, todavia, em virtude da existência da norma isentiva há uma restrição ao âmbito de abrangência da regra que impõe o gravame, de modo que, *in concreto*, sequer há o nascimento da relação obrigacional a ensejar o ônus tributário.

Trata-se, portanto, de um benefício fiscal que, via de regra, poderia ser concedido unilateralmente por aquele que detém o poder para tributar, todavia, em tratando-se de ICMS, a lei impõe um procedimento diferenciado, mais rígido, regulado pela LC 24/75, como será abordado em seguida.

---

<sup>149</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 577

<sup>150</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 367.

<sup>151</sup> A doutrina nacional não é uníssona quanto ao instituto da isenção. Para Uihôa Canto a isenção se trataria de uma omissão do ente público que tem competência para cobrar determinado tributo, enquanto que, para Paulo de Barros trata-se de uma forma inibitória da operatividade funcional da regra matriz, na medida em que impediria a irradiação de seus efeitos. Becker afirma ser a isenção uma norma jurídica não juridicizante, por sua vez, Rubens Gomes de Souza afirma tratar-se de dispensa legal do pagamento de tributo devido. A seu turno, Souto Maior Borges aduz que a isenção se trataria de uma hipótese de incidência legalmente qualificada. MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 366.

### 3.1.2 Redução da base de cálculo e alíquota

Como ficou assentado no capítulo anterior, a quantia devida a título de um tributo é obtida pela reunião de duas grandezas, são elas: a base de cálculo e a alíquota.

Assim, para José Souto Maior Borges<sup>152</sup> não é surpresa que a possibilidade de redução da base de cálculo conste no rol do art. 1º, § único, da LC 24/75, todavia, apesar da lei não falar expressamente em redução da alíquota, trata-se de caso de vedação implícita à concessão unilateral desse tipo de benefício. Pois, caso assim não fosse, um Estado poderia instituir unilateralmente uma redução de até 99% do ICMS a ser recolhido em virtude de uma operação.

Conquanto, sobre o assunto necessário proceder a um exame jurisprudencial.

O art. 155, § 2º, II, alíneas a e b, da CFRB<sup>153</sup>, estabelece que a isenção ou a não incidência não implicarão em crédito para compensação nas operações seguintes, bem como, acarretará a nulidade do crédito referente às operações anteriores.

Em virtude do disposto nesse artigo, o STF, no julgamento do RE Nº 174.478/SP<sup>154</sup>, no qual adotou-se o posicionamento do Ministro Cesar Peluzo, concebeu que a redução da base de cálculo seria um instituto equivalente a isenção parcial, vez que impede a incidência da norma em sua totalidade, razão pela qual o referido dispositivo se estenderia também às reduções de base de cálculo<sup>155</sup>.

Como haveria de se prever, tal decisão fora fortemente criticada pela doutrina que inadmitiu a comparação, vale dizer, a equiparação entre os institutos da redução da base de cálculo e a isenção.

---

<sup>152</sup> BORGES, José Souto Maior. Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais Relativos ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 6, mar. 1996, p. 70.

<sup>153</sup> “O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores” (Art. 155, § 2º, II, alíneas a e b, da CF)

<sup>154</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Re n. 174.478/SP. Recorrente: Monsanto do Brasil S/A. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Min. Cezar Peluso, DJ de 30 set. 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=221020>>. Acesso em: 02 set 2015.

<sup>155</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A lei complementar nº24/1975 e os benefícios fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 216, set. 2012, p. 101.

Nas lições de Paulo de Barros<sup>156</sup>:

Não se deve confundir a subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da consequência com a mera redução da base de cálculo ou da alíquota que não as anule. A diminuição a que se venha processar no critério quantitativo sem, com isso, fazer desaparecer completamente o objeto da obrigação tributária, não é isenção. Isto porque, de acordo com a fenomenologia da isenção, a situação prescrita pelo direito como isenta não está sujeita a incidência tributária, o que não ocorre com aquela outra, cuja base de cálculo ou alíquota foram apenas reduzidas, situação impropriamente denominada *isenção parcial* por setores da doutrina e jurisprudência pátrias: ainda que o valor pareça que aquele diacronicamente percebido, há ali incidência tributária e, portanto, não há isenção.

Nesse passo, há uma diferença irrefutável entre o instituto da isenção e o da redução da base de cálculo ou alíquota. Enquanto no primeiro sequer há a incidência do tributo, no segundo, o gravame incide, porém há uma alteração no consequente da norma, do qual decorre uma minoração do valor devido.

Esse também é o entendimento de Luciano Garcia Miguel<sup>157</sup>, segundo o qual a redução da base de cálculo ou alíquota, assim como a isenção, de fato, introduzem alterações na regra-matriz do tributo. Todavia, tratando-se de mera redução da base de cálculo ou alíquota, a modificação somente se opera em relação aos aspectos do mandamento da norma e nada mais.

Sob esta perspectiva, a Corte Suprema<sup>158</sup> firmou entendimento, nos dias que correm, que o fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o prisma constitucional, a vedação de que trata as alíneas a e b do artigo supracitado. Tais dispositivos somente se justificam em face de isenção ou não-incidência, voltadas à totalidade do tributo, institutos que não se confundem com a redução da base de cálculo<sup>159</sup>.

Com efeito, são inconfundíveis os institutos da redução da base de cálculo e alíquota tanto sob à luz da jurisprudência atuante, quanto da doutrina. A redução da base de cálculo ou alíquota consiste em favor fiscal que altera um dos critérios do mandamento

---

<sup>156</sup>

<sup>157</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A lei complementar nº24/1975 e os benefícios fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 216, set. 2012, p. 100.

<sup>158</sup> Foto no tel dos REs

<sup>159</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 201.764/SP. Agravante: Estado de São Paulo. Agravado: Monsanto do Brasil S/A. Relator: Min Eros Grau, DJ 23 nov. 2004. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=384310>>. Acesso em: 10 set. 2015

do tributo. Por esse motivo, há a incidência do gravame, contudo, com a redução do valor efetivamente pago em razão do incentivo concedido.

Por fim, mister denotar que para a concessão legal de tais benesses, assim como as demais, necessário se faz observar os ditames da LC 24/75.

### 3.1.3 Crédito Presumido

O crédito presumido trata-se de uma modalidade de benefício fiscal que encontra amparo na operacionalização do princípio da não-cumulatividade no âmbito do ICMS. Como explicado no capítulo anterior, a cada fase da cadeia produtiva o contribuinte recolhe o ICMS, contudo, se credita do valor recolhido para utilização na próxima operação. Daí surge a ideia de que o ICMS é um tributo sobre o valor adicionado.

Segundo José Souto Maior Borges a concessão de crédito presumido encontra seu fundamento de validade na disposição do art. 155, § 2º, XII, da CFRB, que assinala *ipsis litteris*: “na competência para compensar está contido o poder para conceder crédito presumido”<sup>160</sup>

Isto dito, assevera Luciano Marcia Miguel<sup>161</sup> que estritamente, o crédito presumido não seria, propriamente, um favor fiscal, mas de forma diversa uma mera técnica de operacionalização do princípio da não cumulatividade, todavia, a depender da forma como a legislação dispõe que seja executado o seu cálculo, o crédito presumido reveste-se de benesse para o contribuinte. Por outro lado, nas situações em que é simplesmente conferido ao contribuinte o direito de se creditar de determinada monta, o autor prefere utilizar o termo “crédito outorgado”.

---

<sup>160</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A lei complementar nº24/1975 e os benefícios fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 216, set. 2012, p. 101/102

<sup>161</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A lei complementar nº24/1975 e os benefícios fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 216, set. 2012, p. 102.

Nesse passo, para o autor<sup>162</sup> como, por vezes, o crédito presumido caracteriza um benefício para o contribuinte, a Lei Complementar 24/75 assim o considerou, designando-o como uma forma de benefício fiscal.

Como ensina José Souto Maior Borges<sup>163</sup> a não cumulatividade opera-se da seguinte forma:

Compensando-se o ICMS devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria com o montante desse tributo cobrado nas operações anteriores. A regra portanto é compensação de imposto pago. Não apenas do imposto pago porém: o devido em cada operação é igualmente compensável. Na prática, ICMS compensável, em cada operação, é ICMS devido. Porque não incumbe a cada interveniente no processo econômico circulatório, contribuinte do ICMS, sindicá-lo se o imposto devido na etapa antecedente fora efetivamente pago. Essa função fiscalizadora ainda não chegou a lhe ser delegada pelo Estado-Membro. Seria a quintessência da insensatez.

A concessão de créditos presumidos é, então, uma ferramenta indireta de desoneração, seja ela total ou parcial, de ICMS. Há a presunção de um pagamento que, na verdade, não houve<sup>164</sup>.

Trata-se de crédito fictício, simbólico, que pode vir a desonerar, ainda que de forma indireta, substancialmente, eventual operação sobre a qual recaia o ônus do ICMS.

Explica-se: nesses casos, o valor referente ao recolhimento de ICMS é destacado no documento fiscal como se tivesse sido recolhido na sua totalidade. Todavia, o crédito presumido provoca uma redução meramente artificial do tributo a ser recolhido no Estado de origem, vez que este será suportado integralmente pelo Estado de destino.

Sob esta ótica, tal benesse fiscal, prevista expressamente pela LC 24/75, somente poderia ser concedida ou revogada nos termos da lei.

---

<sup>162</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A lei complementar nº24/1975 e os benefícios fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 216, set. 2012, p. 102

<sup>163</sup> BORGES, José Souto Maior. Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais Relativos ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 6, mar. 1996, p. 71

<sup>164</sup> BORGES, José Souto Maior. Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais Relativos ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 6, mar. 1996, p. 71.

### 3.1.4 Diferimento

O instituto do diferimento pode ser conceituado como o adiamento ou transferência, legalmente determinado, do pagamento devido em razão de uma operação na qual aplicar-se-ia o ICMS. Nesse caso, o lançamento e recolhimento do tributo são postergados para etapa posterior, momento em que o gravame se torna efetivamente exigível<sup>165</sup>.

Para José Eduardo Soares de Melo<sup>166</sup> o diferimento trata-se de uma técnica de deslocamento da exigência do ICMS para oportunidade futura à ocorrência do fato gerador, situação em que se imputa a terceiro a responsabilidade de recolhimento do tributo.

Contudo, em sentido diverso, Carrazza atribui ao instituto a natureza de substituição tributária na modalidade “para trás”, uma vez que, postergado seu recolhimento, ficará o adquirente responsável pelo pagamento do ICMS devido em razão da operação que realizou, bem como, por aquele referente à operação anterior.

De fato, no diferimento, o pagamento do tributo será realizado por outrem, diverso daquele que consumou o fato imponível (como se consignou no capítulo anterior, nem sempre aquele que executa o fato gerador, será o mesmo a arcar com o ônus tributário), todavia, para o presente estudo, tal instituto não se trata de espécie de substituição.

Nesse ponto são valiosas as lições de Marçal Justen Filho<sup>167</sup>, que defende que diferimento e substituição não se confundem. Note-se que, no primeiro, a prestação tributária está vinculada a um evento futuro e incerto, de modo que inexistente exigibilidade do tributo antes de verificada a nova operação relativa a circulação de mercadorias, ou seja, só haverá fato gerador se e quando ocorrer a próxima operação. Por outro lado, na substituição, o substituto ficaria instado a pagar o tributo relativo a operação anterior nas mesmas e exatas condições previstas para o substituído.

---

<sup>165</sup> QUITANS, Luiz Cezar. **ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2008, p. 51.

<sup>166</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 336.

<sup>167</sup>

Ataliba e Cleber Giardino<sup>168</sup>, por outro lado, sustentam que o diferimento não se trataria de adiamento da operação ou não incidência do ICMS, mas sim de hipótese de exclusão da oneração tributária, que, muito embora não se equipare a isenção ou outras formas de não incidência, possui o mesmo efeito, qual seja, a não incidência do gravame na operação.

Sobre o assunto explica Ives Gandra Martins<sup>169</sup> que, na isenção, o legislador pretende conceder uma benesse ao contribuinte, de outro lado, não haveria tal intenção no diferimento, mas mera adesão de técnica arrecadatória que tem por fim facilitar o recebimento do ICMS pelo sujeito ativo da obrigação.

Muitas são as divergências com relação ao instituto, todavia, para o presente trabalho considerar-se-á diferimento o adiamento ou postergação do pagamento e lançamento do tributo, em virtude de lei, para etapa subsequente. Trata-se, portanto, de uma técnica de tributação, mas também de um benefício fiscal que, como tal, sujeita-se plenamente aos preceitos esculpidos na LC 24/75.

Como explicado no tópico 2.3, o rol de benefícios esculpido no art. 1º da LC 24/75 não é taxativo, constando em seu inciso IV que quaisquer outros favores fiscais, concedidos com base no ICMS, do qual resulte direta ou indiretamente, redução ou eliminação do respectivo ônus se submeterá ao disposto na lei.

Desse modo, tendo em vista que, em decorrência do diferimento, sequer existirá a obrigação de recolhimento do tributo até a operação subsequente, a aplicação do disposto é inescusável.

À respeito do tema, é pungente, ainda, salientar que no que tange ao princípio da não cumulatividade, a Jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que o diferimento de ICMS não constitui ofensa ao preceito, pois, se não há créditos advindos das operações anteriores, não há o que se falar em efeito cumulativo. Note-se, pois, que o princípio da não cumulatividade visa justamente impedir que o valor do imposto recolhido nas diversas fases da cadeia produtiva seja maior do que o percentual previsto legalmente<sup>170</sup>.

---

<sup>168</sup> Apud, José Eduardo Soares de Melo, p. 336 e 337

<sup>169</sup> MARTINS, Ives Gandra. A Técnica de Diferimento da Incidência do Icm - Constitucionalidade Do Princípio Da Não-Cumulatividade Quando De Sua Ação. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/43764/42474>, Acesso em: 22 ago 2015.

<sup>170</sup> Ag. Reg. no RE n. 325.623-8 – 2ª T. – Rel. Min. Ellen Gracie – j. 14.3.2006 – DJU 1 de 7.12.2006, p. 65

Assim, nas operações com diferimento, inexistente ofensa a tal princípio, pois o valor efetivamente recolhido será o mesmo, havendo ou não o diferimento da exigência.

### 3.2 DA DISCIPLINA NORMATIVA PARA A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

A princípio, é importante acentuar que o ICMS constitui fatia de grande relevância no orçamento financeiro dos Estados da Federação, sendo, em verdade, o tributo de maior arrecadação no país<sup>171</sup>. Trata-se, por sua vez, de um imposto estadual de caráter eminentemente nacional.

Não ao acaso, leciona Daniel Monteiro Peixoto<sup>172</sup> que o legislador foi minucioso ao extremo em tratando-se de ICMS, de modo que é este, fora de dúvida, o tributo de mais abundante regulação no âmbito constitucional, contando com ao menos quarenta e cinco dispositivos que regulam de forma direta o regime jurídico do imposto. Em grande parte, tais dispositivos tem por propósito uniformizar a forma pela qual o tributo incidirá nos mais diversos Entes Federados. Como fora mencionado anteriormente, trata-se de um imposto estadual de vocação nacional, isto porque, os seus efeitos jurídico-econômicos, inexoravelmente, irradiam-se por todo o território brasileiro.

Nesse sentido também posiciona-se Ataliba<sup>173</sup>, que tratando sobre o imposto em estudo, esclarece o seguinte:

Embora sua cobrança seja estadual, não há dúvida de que a legislação que o condiciona é necessariamente nacional, exatamente porque as operações mercantis em grande parte se sucedem numa cadeia que começa e termina em diversas unidades da Federação, ou a produção de mercadorias, cuja comercialização é tributável, desdobra-se pelo território de diversos Estados. Outras vezes, em virtude da técnica de não-cumulatividade do tributo, ex vi do próprio Texto Constitucional, as matérias-primas ou componentes da mercadoria se originam de outros Estados.

---

<sup>171</sup> De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, o ICMS representa 18,41% do total de arrecadação, sendo, individualmente, o tributo de maior arrecadação. IBELLI, **Renato Carbonari. Arrecadação deve superar R\$ 2 trilhões em 2015.** Disponível em: <[http://dcomercio.com.br/categoria/leis\\_e\\_tributos/arrecadacao\\_deve\\_superar\\_r\\_2\\_trilhoes\\_em\\_2015](http://dcomercio.com.br/categoria/leis_e_tributos/arrecadacao_deve_superar_r_2_trilhoes_em_2015)>. Acesso em: 15 out. 2015

<sup>172</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, competência tributária e guerra fiscal via ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico.** São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1088.

<sup>173</sup> Apud p. 1089

De tal caráter eminentemente nacional, não se extrai que o ICMS fora subtraído da competência estadual. Como mencionado no capítulo anterior, a Carta Magna outorgou ao Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto. Destarte, somente existirá tributação válida de ICMS com a instituição deste pelo Estado-membro competente, de modo que nenhum outro está constitucionalmente autorizado a fazê-lo.

O que deve ficar assentado, em um primeiro momento, é que o ICMS, embora instituído pelos Estados e pelo Distrito Federal, deverá obedecer aos comandos uniformizadores da União, seja através da Constituição ou de Lei complementar, seja através das resoluções emanadas pelo Senado Federal.

Prosseguindo com o assunto, leciona Luciano Garcia Miguel<sup>174</sup> que, via de regra, quem tem a competência tributária para instituir um determinado imposto também tem competência para conceder benesses que a ele se relacionem, todavia, esta não é uma verdade quando se trata de ICMS.

É em função da vocação nacional que possui este tributo que a Constituição limitou ao ente competente para instituí-lo a competência para conceder benefícios relativos ao ICMS.

Desta maneira, estabelece o art. 152, § 2º, XII, g, da Carta Magna<sup>175</sup>, que benefícios e favores fiscais, de qualquer natureza, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, somente poderão advir da observância dos preceitos de lei complementar que regerá a matéria.

Nesse ponto, há de se fazer uma observação histórica: o projeto de lei que originou à Lei Complementar nº 87/96, primordialmente, propunha também reforçar os dispositivos legais já vigentes que intentavam coibir a guerra fiscal. Entretanto, em virtude da objeção oferecida pelos representantes de alguns Entes Federados, os quais não pretendiam abrir mão da utilização de benesses vinculados ao ICMS como instrumentos de suas política industriais, foi necessário um acordo político entre o Senado e o Presidente da República, com o fim de assegurar a aprovação dos aprimoramentos que o projeto de lei continha. Nesse acerto, o Senado Federal

---

<sup>174</sup> A lei complementar nº24/1975 e os benefícios fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS, Luciano Garcia Miguel, p. 96, dialética, v. 216

<sup>175</sup> Artigo, p. 1119

aprovaria o projeto sem alterações, enquanto que o Presidente da República vetaria os dispositivos que tratavam da concessão de benefícios no dimensão do ICMS<sup>176</sup>.

Por sua vez, no tocante à matéria permaneceu em vigor a Lei Complementar nº 24/75<sup>177</sup>, devidamente recepcionada pela CF/88, a qual aduz que a concessão de vantagens fiscais relativas ao ICMS dependerá sempre da decisão unânime dos Estados através do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, o que torna significativamente improvável a concessão legal de benefícios pelos Estados Membros da Federação.

Pormenorizando, significa que para a concessão ou revogação dos favores fiscais de que trata a Lei Complementar, é indispensável a celebração de convênios entre os Estados e o Distrito Federal. Todavia, dispõe a lei que a concessão dessas benesses sujeita-se à decisão unânime dos Estados representados pelo Confaz, enquanto que a sua revogação, total ou parcial, somente ocorrerá mediante o quórum de quatro quintos dos representantes presentes<sup>178</sup>.

Nada obstante, exige-se, pois, a ratificação do convênio celebrado pelo Poder Executivo de cada Unidade da Federação, caso assim não os façam, entende-se pela concordância tácita ao convênio. Vale dizer, após todos os trâmites que já estabelece a LC 24/75 para a celebração do convênio, há, por fim, a possibilidade deste não vir a efeito, caso apenas um dos Estados Membros se manifeste em sentido contrário<sup>179</sup>.

Devidamente celebrado e ratificado nos termos da lei, o convênio deve, por fim, ser introduzido no ordenamento estadual através de lei ou decreto, o que finalmente levará a efeito o que fora previamente pactuado.

---

<sup>176</sup> VARSANO. Ricardo. **A Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde**. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127> >. Acesso em: 12.ago. 2015

<sup>177</sup> “As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. § 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.” (art. 1º, LC 24/75).

<sup>178</sup> Art. 2º

<sup>179</sup> “Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo. O disposto neste artigo aplica-se também às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios.” (Art. 4º, LC 24/75)

A inobservância das prescrições que traz a LC 24/75 acarretaria, de pronto, a nulidade do ato praticado, a exigibilidade do imposto não recolhido, a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento e, ainda, a ineficácia do ato ou lei que conceda a remissão de débito<sup>180</sup>.

Sobre o assunto, esclarece Alberto Medeiros<sup>181</sup> que com a criação de regras tão severas, sobretudo no tocante ao quórum de decisão e ratificação, pretendeu o legislador evitar verdadeira competição tributária entre os Estados membros para atração de investimentos privados, o que hoje se denomina “guerra fiscal”, vale dizer, o legislador complementar quis reprimir a promoção de favores e incentivos unilaterais indesejáveis ao bom funcionamento da Federação.

Todavia, ao arrepio do que determinara a legislação, muitos Estados passaram a conceder incentivos unilaterais, através de prêmios e recompensas, como forma de indução positiva de comportamento<sup>182</sup>.

Note-se que a dificuldade, vale dizer, a impossibilidade de consenso entre os diversos entes federados, tornou a concessão de benefícios fiscais em consonância com os ditames legais, algo impraticável. A rigidez no tratamento da questão acaba por fomentar a concessão ilegal de benefícios, de modo que os Estados, ainda que cientes da inconstitucionalidade dos seus atos, criam programas de incentivos à completa revelia do que determina a legislação.

Como bem observa Ives Gandra da Silva Martins<sup>183</sup>, a prática dos Estados em conceder benesses unilaterais sem a devida consulta ao Confaz, órgão que carece de força sancionatória suficiente, é tão comum que os próprios Estados lesados, legitimados levar o assunto as vias judiciais, decidem por não fazê-lo, uma vez que, sendo a prática generalizada, todos os Estados que não agem em conformidade com os ditames legais ostentam a mesma vulnerabilidade.

---

<sup>180</sup> BIFANO, Elidie Palma. A tributação no setor comercial: panorama da carga tributária nas operações de comércio. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1119.

<sup>181</sup> MEDEIROS, Alberto. Inconstitucionalidade de Benefícios Fiscais Unilaterais em Matéria de ICMS e Segurança Jurídica dos Contribuintes. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 238, jul. 2015, p. 7.

<sup>182</sup> ALMEIDA, Saulo Nunes Carvalho. O Fim da “Batalha dos Portos”: o Término de mais um capítulo na História da Guerra Fiscal Brasileira. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo: Síntese, nº 88, nov./dez 2012, p. 24 – 29.

<sup>183</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Ruben. O perfil jurídico da guerra fiscal e das variações das relações jurídicas dos estímulos de ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 134, Nov. 2006, p. 51

Assim, fato é que apesar das severas disposições sobre o tema, ao longo dos anos o que se viu foi a concessão em massa de benefícios fiscais de forma unilateral à inobservância do que dispõe a Lei complementar nº 24/75. Esses benefícios fiscais serão tratados de forma específica nos tópicos que se seguem.

### 3.3 DA CONFIGURAÇÃO DA GUERRA DOS PORTOS

Como bem ensina Bruno Oliveira Cardoso<sup>184</sup>, a “guerra fiscal” do ICMS é entendida como a concessão unilateral, pelos Estados da Federação, de vantagens e benefícios sobre quaisquer dos cenários que ensejam a incidência deste imposto, à revelia do que determina a legislação em vigor.

A “guerra dos portos”, por sua vez, é uma dimensão da guerra fiscal do ICMS em que os Estados concedem benesses fiscais para que os produtos fruto de importação ingressem no país por meio de estabelecimentos situados em seus territórios, sem, contudo, obedecer as exigências da Lei Complementar nº 24/1975.

Trata-se, pois, de uma faceta extrafiscal deste tributo eminentemente fiscal.

A esta altura, a definição do sujeito ativo na importação ganha relevância indispensável à compreensão da questão.

Como evidenciado no tópico 2.2.1 deste estudo, nas operações de importação que ocorrem de forma indireta, seja por conta e ordem de terceiro, seja através de encomenda, o sujeito ativo da obrigação será sempre o Estado do domicílio do importador, vale dizer, aquele que promove o ato de importar.

Com efeito, essa imposição leva os Estados a utilizarem de favores fiscais para atrair aos seus territórios empresas importadoras, as chamadas *tradings*.

Ao se estabelecerem em determinada Unidade Federativa, as *tradings* atendem a um duplo interesse daquele ente, isto pois, promovem a curto prazo um aumento da arrecadação de ICMS-Importação e a longo prazo certo desenvolvimento mercantil o que, por sua vez, aumentaria a base tributável do ICMS. Assim, utiliza-se como

---

<sup>184</sup> CARDOSO, Bruno Oliveira. Significado e alcance da Resolução do Senado Federal nº 13/2012 em relação às mercadorias e bens submetidos a processo de industrialização após o desembaraço aduaneiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 226, jul. 2014, p. 19.

pretexto para a concessão de incentivos fiscais ilegais o desenvolvimento industrial da região e, subsequente, aumento da base tributável, o que apresenta-se, por óbvio, uma justificativa mais nobre e mais facilmente aceita pela corpo social.

Dessa maneira, é usual o argumento de que a renúncia fiscal seria equilibrada pelo aumento da base tributável, o que implicaria, no final das contas, em certo incremento na arrecadação estadual<sup>185</sup>.

Como ensina Eugenio Lagemann<sup>186</sup> a guerra dos portos utiliza-se de duas estratégias básicas:

(a) a atração de investimentos, que, se espera, sirva de base de cálculo do ICMS, quando direcionada ao consumo, propiciando uma receita tributária de tal ordem que permita recuperar com sobras a renúncia realizada no momento da implantação dos estabelecimentos produtivos, basicamente industriais; e (b) o deslocamento de fluxos de comércio interestadual, sem grandes necessidades de deslocamento da atividade econômica, com a conseqüente drenagem de receitas do ICMS em favor da unidade federativa concedente do benefício. No primeiro caso, a unidade federada objetiva primordialmente a intensificação das atividades econômicas em seu território e aposta em ganhos de receita pública no longo prazo; no segundo caso, o foco está no ganho de receitas públicas a curto prazo, embora a justificativa oficial seja o “desenvolvimento” da sua economia, um argumento mais palatável à opinião pública

Note-se que, com o deslocamento das chamadas *trading companies*, o Estado do importador recolherá o ICMS devido na importação, ainda que o produto se destine a consumidor final em outro Ente Federativo. Ao passo que, na saída interestadual embolsará novamente o ICMS auferido por esta segunda operação, mesmo que a menor. Como explicado no tópico 2.2.2 deste trabalho, nas operações interestaduais o recolhimento há de ser dividido entre o estado de origem e o estado de destino da mercadoria.

Muitas são as formas que os Estados utilizam para atrair os investimentos para o solo estadual. Tratam-se de sistemáticas diferenciadas, programas governamentais que, sem fundamento em convênio entre as unidades federativas, desoneram significativamente as operações realizadas com produtos estrangeiros. Para isto,

<sup>185</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, competência tributária e guerra fiscal via ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1092.

<sup>186</sup> LAGEMANN, Eugenio. **A guerra fiscal dos portos e a resolução 13/12 do Senado Federal: abrangência, efeitos e perspectivas**. Disponível em: <<http://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/view/3011/3219>>. Acesso em: 05 out 2015.

utilizam-se predominantemente de benesses como a isenção, redução da alíquota, diferimento e crédito presumido na posterior saída interestadual.

Como relata José Eduardo Soares de Melo<sup>187</sup>, na prática, os Estados diferem o imposto devido no desembaraço aduaneiro e, reduzem significativamente aquele cobrado na operação de saída interestadual, concedendo um crédito presumido, simbólico, o que implica, no final das contas em efetiva carga tributária substancialmente decrescida.

A título exemplificativo, suponha-se a seguinte hipótese: Uma empresa contrata uma *trading company*, para realizar uma importação, por sua conta e ordem. Nesse caso, a importadora situa-se em unidade federada diversa da adquirente, na qual há a concessão de benesses fiscais para produtos fruto de importação. Diante disto, a trading promove a importação e realiza, então, o desembaraço aduaneiro, todavia, não recolhe o ICMS no momento do desembaraço, pois este está diferido para a operação posterior. Após o desembaraço, o importador remete a mercadoria ao adquirente, quando então recolhe o imposto incidente na importação ao Estado em que se situa e, logo em seguida, aplica a alíquota interestadual, de 7% ou 12%, a depender do Estado de destino. Entretanto, recolhe, de fato, somente um quarto deste valor, vez que goza de benefício a ele concedido. Note-se que por ocasião do crédito presumido, o valor destacado em nota será o da alíquota interestadual integral, em que pese o valor efetivamente recolhido não passe de 25% por esta segunda operação<sup>188</sup>.

Essa é apenas uma demonstração das muitas formas de desoneração utilizadas pelos Estados que visam atrair investimentos e arrecadação. Como assinala Luciano Garcia Miguel<sup>189</sup> a expressão programa exprime, em verdade, um complexo favores fiscais que tem por repercussão um incremento de arrecadação do Estado onde se situa o importador em detrimento da redução de rendimentos do Estado onde está situado o adquirente final da mercadoria importada.

Em termos gerais os programas são estruturados de modo que: I) No desembaraço aduaneiro, o ICMS devido pela operação, reduzido ou não, é diferido para etapa

---

<sup>187</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 12. Ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 379.

<sup>188</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A “Guerra dos Portos” e a Resolução do Senado nº 13, 2012. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo: Síntese, nº 88, nov./dez. 2012, p 12/13

<sup>189</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A “Guerra dos Portos” e a Resolução do Senado nº 13, 2012. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo: Síntese, nº 88, nov./dez. 2012, p. 13.

seguinte; II) Em sequência, na posterior saída interestadual, a carga tributária relativa a operação é consideravelmente minorada, via de regra, através da outorga de um crédito simbólico; III) Para além disto, alguns programas ainda preveem a possibilidade do valor devido ser adimplido em prazos estendidos<sup>190</sup>.

Nesse ponto, há de se fazer uma observação, a operação de importação e a posterior saída interestadual da mercadoria tratam-se de operações distintas, mas que se entrelaçam, primeiro há a incidência do ICMS-Importação que é exigível a partir do desembaraço aduaneiro; após, na posterior saída interestadual, sucede a operação de circulação de mercadorias sobre a qual recai o ICMS-operações mercantis. É importante salientar essa diferença, pois tratam-se de aspectos materiais, pessoais, espaciais etc. essencialmente distintos, como fora delimitado no capítulo anterior.

Vale lembrar, ainda, que ICMS diferido não significa desoneração de ICMS, o imposto nessa situação será apenas postergado para pagamento em etapa posterior. Outro é o caso da desoneração total ou parcial do imposto devido na operação de importação, esta não é a forma mais comum que se opera a “guerra dos portos”, todavia, há a possibilidade dos Estados optarem por também diminuir o valor recolhido a título de ICMS-Importação. Nesse caso o Estado se beneficiaria pelo aumento da base tributável, através da instalação de empresas em seu território e, conseqüente, intensificação da atividade econômica. Como mencionado anteriormente, trata-se de uma das facetas da guerra dos portos que, por sua vez, proporciona um proveito financeiro a longo prazo.

Valendo-se novamente do exemplo apresentado anteriormente, suponha-se que o Ente Federado decida agora por desonerar completamente a operação de importação, através de uma isenção. Nessa hipótese, caso a mercadoria destine-se a Estado do Sul ou Sudeste, exceto Espírito Santo, para os quais a alíquota interestadual é fixada em 12%, a carga tributária será reduzida a meros 3% (três por cento). Muito menor do que a alíquota adotada para o próprio produto nacional.

Prosseguindo com o estudo, observa-se que, na prática, diversos foram os Estados que adotaram esse tipo de conduta, ainda que completamente cientes da sua inidoneidade. Programas como o Fundap capixaba, o pró-emprego em Santa Catarina

---

<sup>190</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A “Guerra dos Portos” e a Resolução do Senado nº 13, 2012. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo: Síntese, nº 88, nov./dez. 2012, p 13/14.

e o COMEXPRODUZIR no Estado de Goiás revelam a ineficácia da legislação em coibir a competição ilegal e desleal travada entre os Entes Federados.

Em uma perspectiva histórica, a guerra dos portos foi inicialmente implementada pelo Estado do Espírito Santo que, na década de 70, instituiu o Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias – FUNDAP. O conceito original consistia em amplificar o uso do porto de Vitória e, conseqüentemente, atrair investimentos para o solo estadual, com isto, pretendia-se superar a crise econômica pela qual passava, especialmente após a supressão dos cafezais que representavam o suporte da sua economia.<sup>191</sup>

Como evidencia Fernando César de Macedo Mota foi na década de 90 que esse recurso alcançou notável proporção. Com a significativa ampliação da porção de importadoras que passaram a utilizá-lo, se multiplicou o número de *trading companies* com domicílio fiscal em Vitória<sup>192</sup>

O autor<sup>193</sup> assinala, ainda, que ao tempo das altas taxas de inflação, o maior interesse das empresas era pelo prazo dilatado de 60 dias para pagamento, o que, em verdade, reduziria e muito o valor real a ser recolhido.

Para se ter noção, a quantidade de importadoras adeptas ao FUNDAP passou de 21 em 1971 para 38 em 1980, 134 em 1990 e 257 em 2002, o que aponta a abertura da economia na década de 1990, pelo governo Collor, como elemento impulsionador desse tipo de incentivos e vantagens.<sup>194</sup>

Fernando Cezar de Macedo e Ângelo de Angelis<sup>195</sup> lecionam que dois aspectos são fundamentais para a compreensão do FUNDAP:

<sup>191</sup> MOTA, Fernando Cezar de Macedo; ANGELIS, Ângelo. **Guerra Fiscal dos Portos e Desenvolvimento Regional no Brasil.** Disponível em: <[https://www3.eco.unicamp.br/cede/images/arquivos/GUERRA\\_FISCAL\\_DOS\\_PORTOS\\_E\\_DESENVOLVIMENTO\\_REGIONAL\\_NO\\_BRASIL.pdf](https://www3.eco.unicamp.br/cede/images/arquivos/GUERRA_FISCAL_DOS_PORTOS_E_DESENVOLVIMENTO_REGIONAL_NO_BRASIL.pdf)>. Acesso em: 15 set. 2015.

<sup>192</sup> MOTA, Fernando Cezar de Macedo. **Integração e Dinâmica Regional : o caso capixaba.** Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.unicamp.br/document/?code=vtls000249024&fd=y>>. Acesso em: 19 set. 2015.

<sup>193</sup> MOTA, Fernando Cezar de Macedo. **Integração e Dinâmica Regional: o caso capixaba.** Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.unicamp.br/document/?code=vtls000249024&fd=y>>. Acesso em: 19 set. 2015.

<sup>194</sup> MACEDO, Fernando Cezar; ANGELIS, Ângelo. **Guerra Fiscal dos Portos e Desenvolvimento Regional no Brasil.** Disponível em: <[https://www3.eco.unicamp.br/cede/images/arquivos/GUERRA\\_FISCAL\\_DOS\\_PORTOS\\_E\\_DESENVOLVIMENTO\\_REGIONAL\\_NO\\_BRASIL.pdf](https://www3.eco.unicamp.br/cede/images/arquivos/GUERRA_FISCAL_DOS_PORTOS_E_DESENVOLVIMENTO_REGIONAL_NO_BRASIL.pdf)>. Acesso em: 15 set. 2015.

<sup>195</sup> MACEDO, Fernando Cezar; ANGELIS, Ângelo. **Guerra Fiscal dos Portos e Desenvolvimento Regional no Brasil.** Disponível em:

O primeiro é que, a despeito de seus resultados passíveis de crítica e do conflito federativo que gerou com São Paulo, o FUNDAP se articulava – pelo menos na retórica - com políticas que eram fomentadas dentro do executivo estadual, inclusive em consonância com o governo federal, no sentido de promover o desenvolvimento regional do Espírito Santo como forma de superação da crise de sua agricultura que havia atingido proporções nunca vistas com decréscimos do emprego, renda e receita estadual. O segundo é a clara deformação do mecanismo que passou de um instrumento para atração de investimentos para outro de natureza mercantil-financeira, utilizado especialmente para garantir capital de giro das empresas beneficiadas assegurando-lhes barateamento das importações através de financiamento privilegiado.

Hodiernamente, considera-se o FUNDAP, portanto, um programa de incentivos para empresas que realizem operações de importação com domicílio no estado do Espírito Santo, desde que tributadas pelo ICMS<sup>196</sup>.

Na sistemática do programa capixaba além do diferimento, havia um redução da alíquota para 8% (oito por cento) na posterior saída da mercadoria do estabelecimento do importador, geralmente uma operação interestadual. O programa oferecia ainda prazos estendidos de pagamento, com juros de 6% ao ano e a possibilidade de resgate com o pagamento de apenas 10% (dez por cento) do saldo devedor, benefícios que, apesar de serem denominados financeiros pela legislação capixaba, tratam-se em verdade de favores fiscais, aos quais também deveria se aplicar o disposto na LC 24/75<sup>197</sup>.

Para além disso, salienta Luciano Garcia Miguel<sup>198</sup> que a redução da alíquota para meros 8% (oito por cento) é afronta grave à constituição, tanto porque nas operações interestaduais cabe ao Senado delimitar a alíquota; como porque em caso de operação interna, esta nunca poderia ser menor do que o previsto para a alíquota interestadual, ou seja, 12%, como prevê expressamente a Constituição em seu art. 155, § 2º, VI<sup>199</sup>.

Compreendida a evolução do Fundap, importa acentuar que, para além do Estado do Espírito Santo, a tributação dos produtos fruto de importação não fazia parte do roteiro habitual da guerra fiscal, todavia, ao longo dos anos também outros Entes Federados

---

<[https://www3.eco.unicamp.br/cede/images/arquivos/GUERRA\\_FISCAL\\_DOS\\_PORTOS\\_E\\_DESENVOLVIMENTO\\_REGIONAL\\_NO\\_BRASIL.pdf](https://www3.eco.unicamp.br/cede/images/arquivos/GUERRA_FISCAL_DOS_PORTOS_E_DESENVOLVIMENTO_REGIONAL_NO_BRASIL.pdf)>. Acesso em: 15 set. 2015.

<sup>196</sup> TAMANINI, Margarete Páscoa. **O Fundap bem explicado**. Disponível em:

<<http://www.comexblog.com.br/beneficios-fiscais/o-fundap-bem-explicado>>. Acesso em: 15 set. 2015.

<sup>197</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A “Guerra dos Portos” e a Resolução do Senado nº 13, 2012. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo: Síntese, nº 88, nov./dez. 2012, p 15

<sup>198</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A “Guerra dos Portos” e a Resolução do Senado nº 13, 2012. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo: Síntese, nº 88, nov./dez. 2012, p 14

<sup>199</sup> Colocar artigo

passaram a utilizar de favores fiscais para atrair as importadoras ao seu território, é o caso do Estado de Santa Catarina, através do programa pró-emprego<sup>200</sup>.

Nesse ponto, convém salientar que a partir de 2004, com a implementação do COMPLEX – Programa de Modernização e Desenvolvimento Econômico, Tecnológico e Social, o Estado de Catarina oficialmente estreou sua corrida pela atração de importações. Com efeito, foi este o Estado mais favorecido pelo aumento das importações no Brasil, passando de 2,2% do total, para incríveis 6,6% em 2004. Todavia, o citado programa fora extinto sob acusações de corrupções, em seu lugar se implementou o Programa Pró-Emprego, criado pela lei 13.992/2007, momento em que o Estado catarinense aprofundou sua atuação na “guerra dos portos”<sup>201</sup>.

Sobre os programas Catarinenses, sustentam Fernando Cezar de Macedo e Ângelo Angelis<sup>202</sup>:

Seus programas modificaram o patamar e a estrutura das importações do estado. Um primeiro aspecto a se destacar é que das 63 maiores importadoras com sede fiscal em Santa Catarina, em 2011, 49 - ou 77,8% - iniciaram suas atividades de 2004 em diante, do que se pode deduzir que o objetivo daquelas leis de atrair trading companies foi plenamente atingido. Algumas delas, que historicamente atuavam no estado capixaba, passaram, também, a operar em Santa Catarina neste mesmo período. Para um estado com grande tradição industrial, essa medida enfraqueceu o poder de sua burguesia industrial ao mesmo tempo em que fortaleceu os interesses mercantil-financeiros com a proliferação das trading companies em seu território. Basta observar que antes de 2004 as maiores importadoras do estado eram empresas industriais e, em 2011, as maiores importadoras passaram a ser trading companies. Essa mudança na composição dos agentes importadores do estado não guarda correspondência com o desenvolvimento do seu parque industrial. Em muitos casos, observa-se movimento de empresas industriais de Santa Catarina aumentando progressivamente suas atividades mercantis.<sup>203</sup>

O chamado pró-emprego se operacionalizava através do diferimento do imposto devido no desembaraço aduaneiro para a subsequente saída da mercadoria do

<sup>200</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A “Guerra dos Portos” e a Resolução do Senado nº 13, 2012. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo: Síntese, nº 88, nov./dez. 2012, p. 15.

<sup>201</sup>MACEDO, Fernando Cezar; ANGELIS, Ângelo. **Guerra Fiscal dos Portos e Desenvolvimento Regional no Brasil**. Disponível em: <[https://www3.eco.unicamp.br/cede/images/arquivos/GUERRA\\_FISCAL\\_DOS\\_PORTOS\\_E\\_DESENVOLVIMENTO\\_REGIONAL\\_NO\\_BRASIL.pdf](https://www3.eco.unicamp.br/cede/images/arquivos/GUERRA_FISCAL_DOS_PORTOS_E_DESENVOLVIMENTO_REGIONAL_NO_BRASIL.pdf)>. Acesso em: 15 set. 2015

<sup>202</sup>MACEDO, Fernando Cezar; ANGELIS, Ângelo. **Guerra Fiscal dos Portos e Desenvolvimento Regional no Brasil**. Disponível em: <[https://www3.eco.unicamp.br/cede/images/arquivos/GUERRA\\_FISCAL\\_DOS\\_PORTOS\\_E\\_DESENVOLVIMENTO\\_REGIONAL\\_NO\\_BRASIL.pdf](https://www3.eco.unicamp.br/cede/images/arquivos/GUERRA_FISCAL_DOS_PORTOS_E_DESENVOLVIMENTO_REGIONAL_NO_BRASIL.pdf)>. Acesso em: 15 set. 2015

<sup>203</sup>MACEDO, Fernando Cezar; ANGELIS, Ângelo. **Guerra Fiscal dos Portos e Desenvolvimento Regional no Brasil**. Disponível em: <[https://www3.eco.unicamp.br/cede/images/arquivos/GUERRA\\_FISCAL\\_DOS\\_PORTOS\\_E\\_DESENVOLVIMENTO\\_REGIONAL\\_NO\\_BRASIL.pdf](https://www3.eco.unicamp.br/cede/images/arquivos/GUERRA_FISCAL_DOS_PORTOS_E_DESENVOLVIMENTO_REGIONAL_NO_BRASIL.pdf)>. Acesso em: 15 set. 2015

estabelecimento do importador. Por sua vez, nesta segunda operação concedia-se um crédito presumido, de modo que a carga tributária efetiva era reduzida para 3% (três por cento) do valor da operação. De forma alternativa à apropriação do crédito presumido, o contribuinte poderia pagar o imposto devido em vinte e quatro parcelas, sem incidência de juros ou qualquer outro gravame<sup>204</sup>.

Todavia, no ano de 2010, o programa de incentivos catarinense fora refutado pela Confederação Nacional dos Trabalhadores Metalúrgicos (CNTM) por Ação Direta de Inconstitucionalidade, a ADIn nº 4494. Na ocasião, o CNTM pugnou pela inconstitucionalidade dos incentivos, uma vez que a concessão não sujeitou-se ao disposto na Constituição e na Lei Complementar nº 24/75 e, ainda, teria causado indigitado prejuízo à economia nacional. Por sua vez, em 2011, o Estado de Santa Catarina reclamou pela declaração de perda do objeto da ação, tendo em vista que os dispositivos contestados pela ação haviam sido revogadas. Contudo, para os contribuintes que já eram beneficiários do programa até a data da revogação, os incentivos continuaram a ser concedidos<sup>205</sup>.

Não é outro o caso de Goiás que através do COMEXPRODUZIR, instituído pela Lei nº 14.186/2002, tem como objetivo:

Apoiar, por meio da concessão de crédito outorgado, operações de comércio exterior realizadas por empresa comercial importadora e exportadora, inclusive por “trading company”, que operem, exclusiva ou preponderantemente com essas operações, por intermédio de estrutura de zona secundária localizada no Estado de Goiás<sup>206</sup>.

Como revela Vinicius Oliveira de Almeida<sup>207</sup>, tem-se, no Estado de Goiás, as possíveis situações: o adquirente de produtos nacionais paga o ICMS incidente na cadeia produtiva, seja pautado na alíquota interna ou na alíquota interestadual; por sua vez, aquele que importa sem benefício recolhe no momento do desembaraço aduaneiro o ICMS-Importação; de outro modo, para os beneficiados do COMEXPRODUZIR não há ICMS devido na operação de importação e há ainda a concessão de crédito presumido na operação seguinte.

<sup>204</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A “Guerra dos Portos” e a Resolução do Senado nº 13, 2012. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo: Síntese, nº 88, nov./dez. 2012, p 16.

<sup>205</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A “Guerra dos Portos” e a Resolução do Senado nº 13, 2012. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo: Síntese, nº 88, nov./dez. 2012, p 16.

<sup>206</sup> ALMEIDA, Vinicius Oliveira de. **O Estado de Goiás na “Guerra dos Portos”**. Disponível em: <[http://www.imb.go.gov.br/pub/conj/conj28/artigo\\_02.pdf](http://www.imb.go.gov.br/pub/conj/conj28/artigo_02.pdf)>. Acesso em: 11 ago. 2015

<sup>207</sup> ALMEIDA, Vinicius Oliveira de. **O Estado de Goiás na “Guerra dos Portos”**. Disponível em: <[http://www.imb.go.gov.br/pub/conj/conj28/artigo\\_02.pdf](http://www.imb.go.gov.br/pub/conj/conj28/artigo_02.pdf)>. Acesso em: 11 ago. 2015

Em que pese os beneficiados pelo COMEXPRODUIR gozem de benefício também na importação, vale ressaltar, como abordado 2.1.4, que o ICMS devido pelas operações de importação realizadas sem benefício da desoneração caberão ao Estado de Goiás, acaso o Importador nele possua domicílio.

Mais uma vez, denota-se a importância da determinação do sujeito ativo na importação que consiste no “Estado onde estiver situado o domicílio jurídico da mercadoria.”<sup>208</sup> No caso goiano, por exemplo, ainda que a mercadoria fosse desembarçada em território de outro Estado, o ICMS-Importação continuaria sendo devido ao Estado de Goiás, acaso, por óbvio, este coincida com o domicílio do importador.

Pois bem. Isto dito, constata-se que, ao longo dos anos, a grande “arma” dos Estados nessa batalha passou a ser, dentre os benefícios estudados, a concessão de crédito presumido, que se demonstra mais facilmente mascarável ao fisco dos outros Estados.

Todavia, sobre o assunto Paulsen<sup>209</sup> evidencia que com a outorga de crédito presumido, ao arrepio da legislação, os destinatários das mercadorias remetidas de outros Estados da Federação encontram-se em situação preocupante, pois, ao adquirir mercadorias de beneficiários da outorga de crédito podem, eventualmente, arcarem com o ônus de uma ação fiscal. Por alternativa, só resta evitar adquirir mercadorias de Estados que adotem esse tipo de prática, o que ocasionaria sérios problemas relativos ao suprimento de produtos.

O Estado de São Paulo, por exemplo, passou a glosar créditos oriundos de operações interestaduais promovidas com crédito presumido sem o aval de convênio celebrado entre os Estados e Distrito Federal. Sendo o adquirente, é válido lembrar que o Estado de São Paulo faz jus a diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual, desse modo, ao não reconhecer o crédito outorgado, os abatimentos por este proporcionado em razão da não cumulatividade são também invalidados.

---

<sup>208</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal RE 299.079, Rel. Min. Ayres Brito, julgamento em 30.6.2004, primeira turma, DJ de 16.6.2006. Também nesse sentido RE 405.457, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento 4.12.2009, Segunda Turma, DJE de 5.2.2010

<sup>209</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 302.

Para o Fisco paulista, aquele que compra de estabelecimento que goza de benefício fiscal, o adquire com o preço reduzido na mesma medida do benefício, de modo que, a glosa de créditos não implicaria em ônus para o contribuinte-adquirente, uma vez que apenas se estaria reestabelecendo o verdadeiro custo da operação, vale dizer, caso não houvesse a concessão de incentivo,<sup>210</sup>

Sobre o assunto, Daniel Monteiro Peixoto<sup>211</sup> revela que tal raciocínio apresenta-se equivocado, uma vez que a eventual glosa de créditos enseja ao contribuinte-adquirente, em verdade, ônus adicional. Isto pois, mesmo que haja redução do impacto fiscal na origem, nem sempre isto repercutirá no preço praticado pelo remetente, desta feita, ainda que venha a ocorrer uma eventual redução no preço praticado, salienta o autor que esta nunca será na mesma medida do benefício fiscal concedido.

Portanto, sob a perspectiva do contribuinte-adquirente, a glosa de créditos representa um custo adicional, sempre. Daí a constatação frequente de que, na guerra fiscal entre unidades federadas, quem acaba sendo apenado é o contribuinte.

Diante do ora exposto, depreende-se que mesmo tendo-se estruturado de forma centralizada e harmônica o modo pelo qual deve ocorrer a concessão de benefícios fiscais em plano de ICMS, verifica-se, empiricamente, a difundida prática de disputas entre os Estados membros e o Distrito Federal com o intuito de atrair a alocação de atores econômicos do setor privado<sup>212</sup>.

Pois bem. Diante desse cenário fato é que a “guerra dos portos” fomenta um tratamento tributário diferenciado e efetivamente privilegiado em relação ao produto importado, pois este não será tributado na operação de importação e, além disso, será beneficiado novamente na operação interestadual seguinte.<sup>213</sup>

---

<sup>210</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, competência tributária e guerra fiscal via ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1102.

<sup>211</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, competência tributária e guerra fiscal via ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1102.

<sup>212</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, competência tributária e guerra fiscal via ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1091.

<sup>213</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A “Guerra dos Portos” e a Resolução do Senado nº 13, 2012. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo: Síntese, nº 88, nov./dez. 2012, p. 19 – 20.

Em virtude de tais considerações, demonstra-se que a rigidez da legislação na regulamentação para a concessão de benefícios fiscais não logrou êxito em obstar a competição travada entre os Estados. Além dos exemplos aqui estudados, outras Unidades Federadas como o Estado do Rio de Janeiro, Mato Grosso do Sul, Pernambuco, dentre outros que passaram a utilizar de sistemáticas parecidas. Resta, portanto, configurada a “Guerra do Portos” que, como se demonstrará a seguir, enseja reflexos, muitas vezes irreversíveis, por todo o território nacional.

### 3.4 A “GUERRA DOS PORTOS” E O PACTO FEDERATIVO

Essa concessão de benefícios fiscais em demasia, e ao arrepio do que determina a legislação vigente, culminou em uma política exacerbada, considerada como verdadeiro leilão de incentivos fiscais para a fixação de empreendimentos empresariais no solo estatal, em que aumentam-se os atrativos à medida que a guerra acirra-se<sup>214</sup>.

Em decorrência deste contexto de intensa competição federativa, constata-se que aqueles Estados, inicialmente optantes por não integrar tal “guerra fiscal”, inevitavelmente passavam a experimentar o esnobismo das empresas privadas, restando às Unidades Federadas adequarem-se as “regras do jogo”, sob pena de estagnação do crescimento econômico. Essa situação fez com que tivessem que diminuir as alíquotas desse importante tributo, instituindo, como consequência, significativa redução na arrecadação de ICMS.

De tal modo, a guerra fiscal fatalmente enseja a concentração de empresas em determinados territórios (aqueles com melhores atrativos fiscais), obstaculizando uma distribuição nacional isonômica das atividades mercantis e industriais. O que, por sua vez, constitui um grande fator na manutenção das desigualdades regionais, na medida

---

<sup>214</sup> RODRIGUES, Matheus Aragão. **A Problemática da Guerra Fiscal e o ICMS**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8835/A-problemativa-da-guerra-fiscal-e-o-icms>>. Acesso em: 10 abr. 2015

em que centraliza as atividades econômicas naquelas regiões mais abastadas, capazes de oferecer mais vantajosos sistemas de tributação<sup>215</sup>.

Sobre o assunto Ricardo Pires Calciolari<sup>216</sup> assinala que, se analisado sobre o prisma federativo, a utilização peculiar da guerra fiscal como instrumento político de desenvolvimento industrial, fatalmente revela a perversidade dos desdobramentos deste processo.

Para Luciano Garcia Miguel<sup>217</sup>:

A “guerra fiscal” passa, depois de instaurada, a ser uma corrida ao fundo do poço. As unidades federadas arrecadam cada vez menos com os novos empreendimentos que se instalam em seu território, mas as despesas aumentam devido aos gastos com infraestrutura, que são necessários com o incremento da atividade produtiva.

Em consequência, a qualidade da tributação diminui. Setores que são imunes a guerra fiscal, como o fornecimento de energia elétrica, combustíveis e prestação de serviço de comunicação, passam a ser tributados com alíquotas cada vez mais elevadas.

Talvez esse seja o lado mais perverso da “guerra fiscal”. As benesses fiscais são, na verdade, financiadas pelo conjunto da sociedade.

Trata-se, pois, de ofensa manifesta ao Pacto Federativo, princípio basilar e fundamental do Estado Democrático de Direito que, como assevera Mizabel Derzi<sup>218</sup>, é intangível pelo Poder legislativo derivado.

A forma federal de Estado está assegurada no *caput* do art. 1º Carta Magna<sup>219</sup>, no qual se estabelece que são os entes políticos formadores desta Federação, a união indissolúvel dos Estados, Municípios e o Distrito Federal.

Dessa maneira, a Carta política de 1988 reconheceu, portanto, a necessária descentralização, adotando-se o princípio federativo como ponto nuclear da política

<sup>215</sup> ALMEIDA, Saulo Nunes Carvalho. O Fim da “Batalha dos Portos”: o Término de mais um capítulo na História da Guerra Fiscal Brasileira. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo: Síntese, nº 88, nov./dez 2012, p. 27.

<sup>216</sup> CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo: Síntese, n. 77, jan./fev. 2011, p. 25.

<sup>217</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A “Guerra dos Portos” e a Resolução do Senado nº 13, 2012. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo: Síntese, nº 88, nov./dez. 2012, p. 10.

<sup>218</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. O princípio federativo e os incentivos e benefícios fiscais: a guerra fiscal entre os estados. O ICMS e o aproveitamento de créditos. *In*: Modesto, Paulo; Mendonça, Oscar. **Direito do Estado – Novos Rumos**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 203.

<sup>219</sup> “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.” (Art. 1º, CF)

nacional. Acolheu-se um novo modelo de repartição de competências, nos quais foram definidos as competências exclusivas e privativas de cada ente, assim como as comuns e concorrentes<sup>220</sup>.

Como ensina Carrazza esse princípio presente no ordenamento jurídico nacional desde a Constituição republicana, “veicula uma garantia de ordem formal de que os Estados (Distrito Federal), pelo menos enquanto em vigor nosso Estatuto Supremo, terão assegurada sua ampla autonomia”.

Nesse plano, adotou-se como pressuposto básico deste preceito a autonomia dos Entes Federados que somente não se sobrepõe a soberania máxima estatal.

Todavia, esta autonomia outorgada aos Estados pela Carta Política de 1988 encontra limites no artigo 3º<sup>221</sup> do próprio diploma legal, o qual dispõe sobre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Dentre os objetivos ali traçados, um apresenta-se essencial à análise da tributação do ICMS, trata-se daquele presente no inciso III, qual seja: reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Nas lições de Sacha Calmon Navarro, a autonomia outorgada aos Entes Federados resguarda-se mediante a estrita observância da repartição competências do Estado Federal.

Como argumentara o Sindicato dos Metalúrgicos na ADI 4494<sup>222</sup>, em ação ajuizada em desfavor do programa pró-emprego, o pacto federativo é preceito norteador das demais normas vigente no ordenamento jurídico e reconhecido como cláusula pétrea pelo constituinte originário. Nesse sentido, a delimitação de competências dos Entes Federados é alicerce deste princípio, estando a competência de cada um traçado no âmbito constitucional.

---

<sup>220</sup>SERAFIN, Gabriela Pietsch. **O princípio federativo e a autonomia dos entes federados.** Disponível em: <[http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao058/Gabriela\\_Serafin.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao058/Gabriela_Serafin.html)>. Acesso em: 13 set. 1015.

<sup>221</sup> “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.” (Art. 3º, CF)

<sup>222</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4484. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=825754&tipo=TP&descricao=ADI%2F4494>>. Acesso em: 10. Out. 2015

Os Estados federados, são, portanto, juridicamente iguais entre si. Independente se possuem maior ou menor impacto na economia federal, “perante a ciência jurídica são todos isonômicos, possuindo, portanto, os mesmos direitos e deveres e participando, de igual modo, da formação da vontade nacional.”<sup>223</sup>

Desse modo, assevera Carrazza<sup>224</sup> que:

Nenhum Estado pode, por autoridade própria, obrigar os demais a fazerem ou deixarem de fazer alguma coisa. Todos encontram respaldo de validade de seus atos diretamente na Magna Carta. Militam em desacerto os juristas que entendem ser o Estado de São Paulo mais importante que o Estado do Piauí. Sob a ótica do Direito, ambos são iguais, posto que econômica ou sociologicamente não o sejam”

Todavia, em que pese os esforços harmonizadores da Constituição Federal, assim como da LC 24/75 em regular a concessão de benefícios fiscais, o que se vê, na prática, é uma competição desleal travada pelos Estados que fatalmente assevera a concentração de riquezas naqueles Entes mais abastados.

Dessa maneira, a “guerra dos portos”, de forma inevitável, vai de encontro aos objetivos fundamentais que pregam a República Federativa do Brasil, assim como interfere na própria autonomia dos Entes Federados, na medida que provoca inevitavelmente o acirramento das desigualdades regionais. São, pois, dois lados de uma moeda.

Não é outro o motivo pelo qual chovem Ações Diretas de Inconstitucionalidades em relação a tais programas, de modo que, à escusa da legislação, estes são reformulados, ganham novos nomes e passam a utilizar-se de benesses diferentes, atendendo, contudo, aos mesmos objetivos já contestados.

Com isto, não se quer defender que todos os incentivos fiscais são odiosos. Como aduz Marcos André Vinhas Catão<sup>225</sup> é possível sim falar em incentivo fiscal justo, desde que este respeite os limites da justiça e da equidade que, preste, enfim, à redução das desigualdades.

---

<sup>223</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Princípio Federativo e Tributação. **Justitia**. São Paulo: Ministério Público do Estado de São Paulo. Ano 47, v. 130, jul/set. 1985. Disponível em: <<http://www.justitia.com.br/revistas/610383.pdf>>. Acesso em: 22. ago. 2015.

<sup>224</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Princípio Federativo e Tributação. **Justitia**. São Paulo: Ministério Público do Estado de São Paulo. Ano 47, v. 130, jul/set. 1985. Disponível em: <<http://www.justitia.com.br/revistas/610383.pdf>>. Acesso em: 22. ago. 2015.

<sup>225</sup> Catão, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivo Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

Contudo, não é o que ocorre na “guerra dos portos”, como já se demonstrou, essa disputa por incentivos enseja disparidade regional crescente, vez que aqueles Estados capazes de suportar o ônus da desoneração, drenam todos os investimentos para os seus territórios, em detrimento daqueles incapazes de fornecer vantagens fiscais em um tributo eminentemente arrecadatário.

Constata-se, pois, que a disputa entre os Estados, na qual a “arma” são os favores fiscais, torna-se, depois, de instaurada, um ciclo vicioso em que os Estados ficam à mercê do jogo de benefícios e vantagens para atrair aos seus territórios os investimentos e a intensificação da atividade mercantil o que, por sua vez, aumentaria a base tributável do ICMS. Trata-se de uma prática desleal, predatória, contrária aos ditames Constitucionais e, sobretudo, aos fins da Federação.

#### **4 DA RESOLUÇÃO Nº 13 DE 2012 DO SENADO FEDERAL**

Como se procurou demonstrar no capítulo anterior, a afamada “guerra dos portos” trata-se de prática odiosa à República Federativa do Brasil que, inevitavelmente, provoca o agravamento das desigualdades regionais, objetivo fundamental desta República. Outrossim, promove um tratamento tributário diferenciado ao produto importado e, efetivamente, favorecido em relação ao produto nacional.

Com efeito, tratando-se de ICMS, os nefastos efeitos dessa disputa irradiam-se por todo o território nacional.

Nos termos das justificativas iniciais que acompanharam o projeto de resolução nº 72/2010<sup>226</sup>, o qual viria a dar origem à Resolução nº 13, os benefícios concedidos pelos Estados de forma unilateral, repercutem negativamente na economia nacional, na medida em que: promovem o aumento da aquisição de produtos estrangeiros em prejuízo aos produtos nacionais; reduzem as receitas dos entes federados; implicam na não geração de empregos, uma vez que as mercadorias deixam de ser produzidas no país; além de prejudicar o equilíbrio da concorrência.

Dessa maneira, na ânsia de combater este cenário de intensa competição federativa, fora editada a Resolução nº 13 de 2012 do Senado Federal. Trata-se de verdadeira medida de intervenção, na forma de comando de uniformização em campo de tributação via ICMS.

É momento de analisar o ponto crucial deste estudo, por conseguinte, neste capítulo tratar-se-á das questões fundamentais que circundam a edição de tal diploma normativo, culminando, em última instância, em uma análise constitucional sobre o instituto.

##### **4.1 DA COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE ICMS**

Em conformidade com o que fora delimitado no capítulo 2 desta pesquisa, a competência para instituir o ICMS encontra-se expressa no art. 155, II da Constituição

---

<sup>226</sup> <http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=85724&tp=1>

Federal, a qual outorga aos Estados e o Distrito Federal o dever<sup>227</sup> de instaurá-lo. Por conseguinte, os Entes Federados, com base nos limites constitucionalmente estabelecidos e, ainda, observados os termos da lei complementar requerida pelo art. 146, III, “a”, deverão, por meio local, instituir o imposto.

Roque Antonio Carraza<sup>228</sup>, a seu turno, delimita a competência tributária como “a aptidão para criar tributos, descrevendo legislativamente suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”

Contudo, como ficou assentado no tópico 3.1, o ICMS é um tributo de competência estadual, mas que possui vocação eminentemente nacional. Por esta razão, os Estados membros e o Distrito Federal, constitucionalmente aptos a instituir o gravame, deverão obedecer aos comandos uniformizadores da União, que poderão advir tanto de leis nacionais, como através das resoluções emanadas pelo Senado Federal.

Nesse passo, convém notar que a possibilidade de instituir tributos, como observa Marcelo Guerra Martins<sup>229</sup> é limitada, isto pois, o poder constituinte originário se preocupou em outorgar uma série de garantias aos contribuintes, ceifando o poder estadual. Desse modo, a Carta Magna insere diversas limitações e regras à competência estadual, sob pena de ultraje à própria Constituição.

Assim, como medida da equiponderância que deve nortear a tributação do ICMS, a Carta Magna outorgou ao Senado Federal a competência para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais, cuja iniciativa poderá ser do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros.

Helena Taveira Torres<sup>230</sup> ensina que “as Resoluções do Senado Federal são instrumentos introdutórios de normas tributárias primárias que inovam a ordem jurídica

---

<sup>227</sup> Daniel Monteiro Peixoto e Paulo de Barros salientam que a competência atribuída aos Estados-Membros para instituir o ICMS, não se trata de mera faculdade, mas verdadeiro dever, como forma de manter a harmonia global de incidência deste tributo. Daniel Peixoto, *Federação Competência Tributária e guerra fiscal entre estados via ICMS. Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: Do fato a norma, da realidade ao conceito jurídico*. p. 1090.

<sup>228</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 701.

<sup>229</sup> MARTINS, Marcelo Guerra. *Impostos e Contribuições Federais*. São Paulo: Renovar, 2004, p. 81

<sup>230</sup> TORRES, Helena Taveira. *O Papel do Senado na Regulação de Alíquotas do ICMS*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-jun-19/consultor-tributario-historico-senado-regulacao-aliquotas-icms>>. Acesso em: 28 mai. 2015.

em caráter vinculante para todos os estados, a fim de garantir uniformidade nos limites mínimos ou máximos das alíquotas dos impostos estaduais.”

Assim, como prescreve o artigo 59, VII, da Constituição Federal, as resoluções integram o processo legislativo, sendo o *órgão competente* para editá-las o Senado Federal, cuja competência está firmada no artigo 155, parágrafo 2º, inciso V, da CF.

Dotado de tal outorga do Poder Constituinte, o Senado Federal poderá utilizar-se das resoluções para estabelecer, quando necessário a solução de conflito específico que envolva interesse de Estados nas operações internas, as *alíquotas mínimas* e *alíquotas máximas* do ICMS e, ainda, alíquotas aplicáveis às *operações e prestações interestaduais* e de *exportação*, segundo o artigo 155, parágrafo 2º, inciso IV, da CF.<sup>231</sup>

Nesse ponto, continua Heleno Torres<sup>232</sup>:

Nesse modelo, no qual as alíquotas não se limitam aos tetos máximos ou mínimos, é legítima a existência de alíquotas fixas nas operações interestaduais do ICMS, como aquelas definidas na Resolução 22, de 1989, de 12% e de 7%, justificada a diferença pelos valores da redução da desigualdade regional. Resta saber se seria possível admitir uma terceira ou quarta alíquota, em nova resolução do Senado, limitadamente às importações seguidas de operações interestaduais, bem como em outras situações. De fato, interessa-nos aqui o estudo sobre os limites e possibilidades da edição das resoluções senatoriais para criação ou modificação das alíquotas do ICMS aplicáveis às operações ou prestações interestaduais, do inciso IV, do parágrafo 2º, do artigo 155, da CF. Neste dispositivo, são encontráveis três normas jurídicas, aquela que define a *iniciativa*, a que prevê o *quórum do procedimento de aprovação* e aquela que indica o âmbito de aplicação material.

Assim, observados os requisitos procedimentais, a competência do Senado Federal limita-se a estabelecer alíquotas de ICMS nas operações interestaduais de mercadorias ou referentes aos serviços de transporte intermunicipal e telecomunicação, nos quais também incide o referido tributo.

A exportação por sua vez encontra-se fora do campo de competência tributável pelo Senado Federal, o que não é o caso da importação, no qual o Senado poderá interferir como forma de estabelecer limitações a guerra fiscal.

Ante o exposto, conclui-se que a edição de uma resolução do Senado, sob as regras do artigo 155, parágrafo 2º, inciso IV, da CF, esta submetida a severos limites, quanto aos aspectos formais e materiais. O respeito de tais requisitos formais e procedimentais corresponde a típica limitação constitucional ao poder de tributar. Isso

---

<sup>231</sup> *Ibidem.*

<sup>232</sup> *Ibidem.*

porque, uma vez aprovada, sua observância será vinculante para todos os entes da federação, numa forma de limitação ao poder de tributar de *garantia da uniformidade das alíquotas* do ICMS. Desse modo, a resolução Senatorial cumpre função equivalente de legalidade, cuja competência condiciona o poder, circunscrevendo seu campo de ação material, no caso, às alíquotas do ICMS. Entretanto, é imprescindível que o Senado preserve-se quanto ao campo restrito da competência para dispor sobre alíquotas, sob pena de invadir competências que só podem ser exercidas pela aprovação democrática completa, ou seja com atuação da Câmara de Deputados e da presidência da República, como é o caso das leis complementares.<sup>233</sup>

#### 4.2 DISCIPLINA NORMATIVA

Neste passo, desfrutando da competência a ele atribuída, o Senado Federal instituiu a Resolução nº 13 de 2012, com o intuito de pôr fim à “guerra dos portos”.

Mais especificamente, são citados expressamente no projeto de resolução inicial 13 Estados, que utilizam de práticas similares para atração de investimentos aos seus territórios, são eles: Goiás, Pernambuco, Santa Catarina, Tocantins, Paraná, Sergipe, Bahia, Mato Grosso do Sul, Piauí, Ceará, Rio de Janeiro, Espírito Santo e Maranhão<sup>234</sup>.

Com isto, a resolução nº 13/2012 se destina a estabelecer alíquotas do ICMS à incidir nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, à partir de 1º de janeiro de 2013.

Tal diploma legal conta com três artigos em que estabelece a uniformização das alíquotas em 4% para os bens e mercadorias de origem estrangeira que, após o desembaraço aduaneiro, não tenham sofrido processo de industrialização no país, ou

---

<sup>233</sup> TORRES, Heleno Taveira. **O Papel do Senado na Regulação de Alíquotas do ICMS**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-jun-19/consultor-tributario-historico-senado-regulacao-aliquotas-icms>>. Acesso em: 28 mai. 2015

<sup>234</sup> BRASIL. **Projeto de Resolução do Senado Federal n. 72/2010**. Brasília, DF: Senado, 23 FEV. 2010. Disponível: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=85724&tp=1>>. Acesso em: 25 out. 2015.

que, embora industrializados no país possuam conteúdo de importação superior a 40%<sup>235</sup>.

Dispõe, ainda, que O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), órgão do Poder Executivo, deverá editar os critérios e procedimentos a serem observados no processo de Certificação de Conteúdo de Importação (CCI).

E, por fim, assegura que as regras impostas por tal resolução não se aplicarão aos bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, deixando novamente à critério do Poder Executivo, através do Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), definir quais seriam estes bens e mercadorias.

Do mesmo modo, define que o estabelecido pela Resolução n. 13 de 2012, não deve se aplicar as operações com gás natural e aos bens produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288.

À título comparativo, é oportuno registrar que a norma geral sobre o tema, a Resolução do Senado Federal nº 22<sup>236</sup> de 1989, fixa as alíquotas em 12% para os Estados em geral e em 7% para transações realizadas a partir de Estados do Sul e do Sudeste (excetuado o Espírito Santo) com destino a Estados das Regiões Norte, Nordeste e

---

<sup>235</sup> Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu 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. Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de janeiro de 2013.

<sup>236</sup> “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. 1º Res. nº 22/89)

Centro-Oeste (incluído o Espírito Santo), esta diferenciação se dá como medida de efetivar a igualdade entre as regiões<sup>237</sup>.

Segundo consta no projeto original, a proposta de resolução nº 72/2010<sup>238</sup>, a uniformização das alíquotas efetivaria a igualdade entre o produto nacional e importado, o que é possível aferir do seguinte excerto:

Com essa medida, a mercadoria de procedência estrangeira com potencial para receber benefício de guerra fiscal em determinado Estado passará a ser transferida ao Estado de destino sem carga de ICMS, praticamente eliminando a possibilidade de concessão de incentivos fiscais para os produtos importados pelo Estado da importação. Isso contribuirá decisivamente para reduzir ou mesmo eliminar o tratamento vantajoso proporcionado para as mercadorias importadas, restabelecendo a requerida isonomia para o produto nacional com o importado, com vistas a manutenção de parâmetros adequados de competitividade.

Todavia, como veremos adiante, a partir da análise mais profunda do dispositivo em questão, encontram-se sérias implicações acerca do regramento ora imposto. Tanto no plano prático, quanto no plano jurídico, o que ameaça a permanência de suas prescrições no ordenamento nacional.

#### 4.3 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA RESOLUÇÃO Nº 13 DE 2012

Sem embargo de nobreza acerca dos fins que permeiam tal resolução, ao analisar seu conteúdo e forma sob a égide da Constituição Federal de 1988, examinando os limites constitucionalmente estabelecidos através da Competência Tributária e de toda a base principiológica aplicável ao tema, é notável que o legislador, no anseio de por fim a maléfica “guerra fiscal”, tropeçou em dispositivos constitucionais que impedem a manutenção de tal regramento no ordenamento brasileiro.

O próprio Senador Ricardo Ferraço<sup>239</sup>, voto vencido na aprovação do projeto que viria a se tornar a resolução nº 13 de 2012, explicita contundentemente não ser a resolução

<sup>237</sup>STF. **ADI questiona Resolução do Senado Federal sobre ICMS**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=220459>>. Acesso em: 09 abr. 2015.

<sup>238</sup>**Projeto de Resolução nº 72 de 2010**. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/Materia/getPDF.asp?t=106147&tp=1>>. Acessado em: 11 abr. 15.

<sup>239</sup>BRASIL. Senado Federal. **Pareceres n. 371 e 372 de 2012**. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/Materia/getPDF.asp?t=106633&tp=1>>. Acessado em: 05 abr. 2015

meio adequado para versar sobre questões relativas a incentivos fiscais do ICMS, sob pena de afronta direta a Constituição Federal. Vejamos:

Sucedo que o Senado Federal não pode tratar desse assunto isoladamente, mediante resolução. Se o fizer, invadirá o campo reservado ao Congresso Nacional, que detém competência privativa para, através de lei complementar aprovada pela maioria absoluta dos membros de suas Casas, “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” (CF, art. 155, § 2º, XII, “g”)

Continua o Senador:

A exigência de lei complementar (“lei nacional”), cujo processo legislativo é mais complexo do que o das leis ordinárias, explica-se porque a concessão de incentivos de ICMS pelos Estados e o Distrito Federal envolve valores fundamentais da República, como a autonomia estadual, o pacto federativo e a redução das desigualdades regionais e sociais. Está em jogo o interesse nacional, o que supõe debate amplo da matéria pela via legislativa adequada.

Se o que se pretende é resolver a questão relativa à concessão de incentivos de ICMS, deve ser utilizado o meio apropriado para fazê-lo, de forma clara e direta. E o meio que a Constituição prevê é a lei complementar. Não se podem usar medidas paliativas sujeitas a procedimento legislativo mais simples (resolução do Senado) para atingir finalidade que, por imposição constitucional, só pode ser perseguida mediante processo legislativo complexo e com quórum de aprovação especial (lei complementar).

Assim, a inconstitucionalidade dos benefícios fornecidos na “guerra dos portos” não justificam o uso de norma inconstitucional.

Como brilhantemente clarificam Gomes Canotilho e Vital Moreira<sup>240</sup>:

“A Constituição ocupa o cimo da escala hierárquica no ordenamento jurídico. Isto quer dizer, por um lado, que ela não pode ser subordinada a qualquer outro parâmetro normativo supostamente anterior ou superior e, por outro lado, que todas as outras normas hão de conformar-se com ela.

[...]

A principal manifestação da preeminência normativa da Constituição consiste em que toda a ordem jurídica deve ser lida à luz dela e passada pelo seu crivo, de modo a eliminar as normas que se não conformem por ela.”

Tem-se, portanto, que as normas constitucionais ao inaugurar a ordem jurídica de um dado povo soberano, constituem verdadeiros suportes de validade, na medida em que são originárias, fundamentantes e referentes, enquanto que as demais regras do ordenamento serão derivadas, fundamentadas e referidas<sup>241</sup>.

<sup>240</sup> CANOTILHO, José Gomes; MOREIRA, Vital. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 1991, p. 45

<sup>241</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; DE BRITO, Carlos Ayres *apud* NETTO, André L. Borges. A Razoabilidade Constitucional. **Revista Jurídica Virtual**. Maio 2000, v. 2, n. 12. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_12/razoab\\_const.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_12/razoab_const.htm)>. Acesso em: 09 abr. 2015.

Desse modo, resvala-se na arbitrariedade qualquer ato tenente a extrapolar a competência constitucionalmente imposta, considerando-se que tais entes recebem da Carta Magna não o poder tributário, mas, sim, uma parcela deste poder, bastante limitada pelas normas que disciplinam seu exercício<sup>242</sup>.

#### 4.3.1 Da ofensa ao Princípio da Isonomia e ao art. 152 da Constituição Federal

Verifica-se, pois, ofensa ao princípio da isonomia previsto no art. 150, II, CF, o qual veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual a contribuintes que estejam em igualdade de condições de forma injustificada e desarrazoada<sup>243</sup>.

Como lembra Paulo de Barros<sup>244</sup>:

É conferido à lei tributária desigualar situações, atendendo a peculiaridades de categorias de contribuintes, mas somente quando houver imanência entre o elemento diferencial e o regime conferido aos que estão incluídos na classe diferenciada. O princípio da isonomia é agredido quando o tratamento diverso dispensado pelo legislador a várias pessoas, não encontra motivo razoável.

Depreende-se, portanto, que não basta uma igualdade formal, mas de fato é necessário uma isonomia material, que forneça tratamento adequado na medida das desigualdades de certos grupos, sempre de modo razoado e devidamente fundamentado.

Desse modo, não pode o Senado Federal estabelecer regimes desiguais para situações que se equivalem, vez que não há correlação lógica entre a discriminação realizada entre contribuintes e a diferenciação pretendida. Tal princípio funciona como uma vedação ao arbítrio do legislador e, portanto, uma garantia tanto aos Estados Membros, quanto ao contribuinte do Imposto.

---

<sup>242</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 29 – 32.

<sup>243</sup> GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. O ICMS e as Inconstitucionalidades da Resolução nº 13/2012 do Senado Federal e de sua Regulamentação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 210, março, 2013, p. 8 – 9.

<sup>244</sup> CARVALHO, Paulo Barros. **Direito Tributário – Linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p.280.

Assevera Carrazza<sup>245</sup> que quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário, assim, a lei tributária deve ser igual para todos, somente podendo ser aplicada com igualdade. É indubitável, portanto, que será inconstitucional, por afronta direta ao princípio republicano e ao da isonomia, a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, mas que não se aplicam aos demais contribuintes em idênticas posições jurídicas. Tem-se, por fim, que o tributo, ainda que instituído por meio de lei, editada pela pessoa política competente, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente se achem nas mesmas condições.

Entretanto, é notável que a resolução em estudo estabeleceu consequências diversas a contribuintes em igualdade de condições, pois, ao diferenciar o produto nacional do importado, estabelecendo alíquota própria para a posterior saída interestadual, violou o princípio da isonomia no âmbito tributário.

Carrazza<sup>246</sup> afirma, ainda, que “o contribuinte, a teor da resolução em foco, suportará cargas tributárias diversas, para um mesmo produto, tendo por fator discriminador apenas a circunstância de ele ser nacional ou importado”.

Ademais, a Constituição Federal dispõe categoricamente em seu artigo 152<sup>247</sup> que “É vedado aos Estados e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”. Nesse sentido, inclusive, já há entendimento sedimentado no STJ pela impossibilidade de aplicação de alíquotas diferenciadas aos produtos derivados de importação, no âmbito do IPVA. Senão veja-se excertos dos seguintes julgados:

A Constituição Federal, artigos 150 e 152, proíbe os Estados de estabelecer alíquotas diferenciadas do IPVA para carros importados<sup>248</sup>.

No mesmo sentido:

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido da impossibilidade dos Estados-membros e do Distrito Federal estabelecerem alíquotas de IPVA diferenciadas entre veículos nacionais e importados<sup>249</sup>.

---

<sup>245</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 88 – 90.

<sup>246</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>247</sup> “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.” (Art. 152 CF)

<sup>248</sup> (ROMS nº 10.906/RJ, Rel. Min. GARCIA VIEIRA, DJ de 05/06/2000)

<sup>249</sup> (STJ - RMS: 13502 DF 2001/0094292-0, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 25/11/2003, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 15/03/2004 p. 151)

Oportuno registrar, que em que pese os julgados acima transcritos se refiram a alíquotas diferenciadas estabelecidas para produtos importados no âmbito de incidência do IPVA, a situação é a mesma à aqui apresentada, não cabendo, em nome da segurança jurídica no ordenamento, interpretações distintas para situações que se equivalem.

Nesse sentido elucida Carrazza<sup>250</sup>:

Registramos, de início, que essa Resolução do Senado Federal ao impor às operações interestaduais com mercadorias e bens importados, tratamento fiscal de ICMS mais favorecido do que às operações interestaduais com produtos nacionais, malferia os arts 151, I, e 152, da CF, que vedam, em síntese, que as pessoas políticas dispensem tratamentos tributários distintos, com base na procedência ou destino de bens ou serviços de qualquer natureza.

Vai daí que a origem dos bens ou serviços, ou local para onde se destinam, absolutamente não autorizam a alteração das alíquotas ou das bases de cálculos de tributos estaduais (caso do ICMS), municipais ou distritais.

Também os tratados e acordos internacionais, de que o País é signatário (GATT, ALADI, MERCOSUL etc), e que devem ser observados, a teor do art. 98, do CTN, exigem que as operações com produtos originários do exterior recebam o mesmo tratamento fiscal dispensado às operações com produtos nacionais.

É cediço que o Senado Federal, em virtude de outorga expressa do Legislador Constituinte, pode fixar, mediante resolução, as alíquotas do ICMS para as operações interestaduais, podendo, inclusive, fazê-las variar. Entretanto, é também indubitável que é vedado a este órgão instituir distinções ou manifestar preferências tributárias entre bens e serviços, em razão da sua procedência ou destino. Todavia, verifica-se que no presente caso a resolução estabeleceu alíquotas de ICMS distintas para produtos idênticos e provenientes ou destinados às mesmas regiões do país.

Ademais, o artigo III do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio-GATT, abrangido hoje pela OMS-Organização Mundial de Comércio, do qual o Brasil é signatário, estabelece que “os bens importados devem receber o mesmo tratamento concedido a equivalente de origem nacional”.

Resta comprovado a impossibilidade legal de haver redução da carga tributária em razão da mercadoria ou bem provir do exterior.<sup>251</sup>

---

<sup>250</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 104.

<sup>251</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 99 – 107.

Nesse passo, compreende-se que o art. 152, CF, cumulado ao art. 155, § 2º, III, estabelecem expressamente que o único critério admitido pela Constituição para fixação de alíquotas seletivas é a essencialidade do produto ou serviço, tal disposição claramente não foi honrada pela Resolução SF 13/12, que adota como critério de distinção a origem de bens e mercadorias, o que é frontalmente rechaçado pela Constituição Federal da República.

Deve-se ter em vista, ainda, que as resoluções do Senado Federal que estabelecem alíquotas interestaduais do ICMS podem sim ser seletivas. Mas a seletividade é constitucionalmente prevista apenas em função da essencialidade das mercadorias e serviços, de modo que não podem variar em razão de sua procedência ou destino. Note-se que uma mercadoria não se torna mais ou menos essencial à depender de sua procedência ou destino.<sup>252</sup>

#### **4.3.2 Da ofensa ao Art. 155, § 2º, III da Constituição Federal de 1988**

Prosseguindo com o estudo, é importante pontuar que quanto ao ICMS, a Carta Magna outorgou por meio do seu art. 155, § 2º, III<sup>253</sup>, a possibilidade deste possuir alíquotas seletivas em função da essencialidade do produto.

Nesse caso há, portanto, uma faculdade, as alíquotas do ICMS poderão ou não ser seletivas, mas se forem deverão observar sempre a essencialidade como parâmetro fundamental.

Como ensina José Eduardo Soares de Melo<sup>254</sup> a finalidade deste dispositivo seria a de suavizar a injustiça do imposto, de maneira que o impacto tributário seria suportado pelas classes mais abastadas, na medida em que seriam onerados os bens consumidos pelas mais altas classes. Assim, alimentos e remédios seriam considerados essenciais, enquanto que caviar e champanhe não seriam.

---

<sup>252</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 99 – 107.

<sup>253</sup> COLOCAR ARTIGO

<sup>254</sup> José Eduardo Soares de Melo, ICMS: Teoria e Prática, 359

Sobre o assunto Baleeiro<sup>255</sup> acentua que a seletividade objetiva, enfim, atender ao princípio da capacidade econômica através da essencialidade dos produtos. Isto porque, como já demonstrado nesta pesquisa, muito embora o sujeito passivo recolha o ICMS devido em cada operação, o consumidor final é que arcará com o ônus do gravame, uma vez que este é transferido através do mecanismo dos preços ao contribuinte de fato. Nesse passo, a capacidade econômica de contribuir será demonstrada através da manifestação de riqueza ao adquirir um produto.

Nas lições de Carrazza<sup>256</sup>:

Cumpra-se o princípio da seletividade comparando-se mercadorias ou serviços. Nunca, evidentemente, discriminando-se contribuintes, em função da raça, sexo, ocupação profissional etc., que a isto obsta o art. 5º, I, da CF. As mercadorias e os serviços de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados, por via de ICMS, que os supérfluos ou suntuários. Por trás destas ideias, em última análise, está a louvável diretriz pela qual que, em termos econômicos, tem mais há de ser mais onerado do que quem tem menos.

Muito embora, para o presente estudo, a seletividade do ICMS trate-se de uma faculdade e não uma obrigação como aduz Carrazza<sup>257</sup>, suas lições são valiosas no sentido de esclarecer que a seletividade em razão da essencialidade deve promover que “o ônus econômico do ICMS recaia sobre mercadorias e serviços, na razão direta de sua superfluidade e na razão inversa de sua necessidade”.

O que deve ficar assentado, portanto, é que para a presente pesquisa, muito embora a seletividade no ICMS seja uma faculdade, esta somente será legítima se considerada a essencialidade dos bens ou mercadorias.

Desse modo, da análise do art. 152, CF, cumulado ao art. 155, § 2º, III, estabelecem expressamente que o único critério admitido pela Constituição para fixação de alíquotas seletivas é a essencialidade do produto ou serviço, tal disposição claramente não foi honrada pela Resolução SF 13/12, que adota como critério de distinção a origem de bens e mercadorias, o que é frontalmente rechaçado pela Constituição Federal da República.

Não obstante, a referida resolução impõe seletividade em relação aos produtos provenientes de importação, o que é expressamente vedado pela Carta Magna, seja

---

<sup>255</sup> Aliomar Baleeiro, p. 2106

<sup>256</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 508.

<sup>257</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 506 et seq.

porque determina que somente será cabível no ordenamento tributário alíquotas seletivas em razão da essencialidade do produto, seja porque afirma categoricamente que não deverá ser instituída diferenças tributárias em razão da procedência dos bens.

Mais uma vez, denota-se que tal Resolução emanada pelo Senado Federal é eivada de vícios que tornam inadmissível sua manutenção no ordenamento.

#### 4.3.3 Da ofensa ao Princípio da Legalidade Estrita e à Tipicidade Tributária

Como dispõe o art. 5º, II, da CF, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Neste dispositivo, encontra-se formulado o mais amplo conceito de liberdade, liberdade está inserida no rol dos direitos individuais. Portanto, a atividade dos indivíduos não pode encontrar outro óbice além do contido na lei. Para Carrazza<sup>258</sup> a vida não é possível sem certas restrições à atividade individual. Estas restrições, porém, unicamente podem ser estabelecidas por normas, que deve ter um caráter geral e igualitário. Lembrando que estas devem sempre ser elaboradas por mandatários do povo, obedecido o processo legislativo que a Constituição traça e o próprio princípio republicano.

Desta feita, entende-se que o tributo deve nascer da lei, tal lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica, o que é também uma medida da tipicidade tributária, que será abordada mais profundamente a seguir. Resta evidente, portanto, que o Executivo não poderá apontar, nem mesmo por delegação legislativa, nenhum aspecto essencial da norma jurídica tributária, sob pena de flagrante inconstitucionalidade.

Nesse ponto, entende Paulo de Barros Carvalho<sup>259</sup>:

Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a

<sup>258</sup> *Idem*. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 259 - 263

<sup>259</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra-matriz de incidência do imposto sobre importação de produtos estrangeiros**. Disponível em: <<http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/article/download/95/4>>. Acesso em: 27 mai. 2015.

plenitude da regra matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil dos tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública Federal a expedirem normas que dão acabamento à figura tributária concebida pelo legislador ordinário.

Assim, para Carrazza<sup>260</sup> é irrefutável o entendimento acerca da ilegalidade de delegação de poderes à Administração para que venha a dispor sobre qualquer dos elementos da regra-matriz tributária, tarefa esta que restrita ao procedimento legislativo.

Isto posto, tem-se como inadmissível a delegação ao CONFAZ e ao CAMEX para o estabelecimento de critérios e procedimentos a serem observados para a aplicação da norma. Com isto, torna-se faculdade dos órgãos da administração pública estabelecer alíquotas móveis em relação aos produtos importados, à despeito do procedimento legislativo necessário para tanto.

Carrazza, ao se debruçar sobre o assunto, explica que:

O Senado Federal não fixa as alíquotas interestaduais do ICMS por vontade própria, mas por delegação constitucional. Sendo assim, não pode delegar, ainda que em parte, esta competência (como fez no, caso concreto, ao CONFAZ e a CAMEX). Neste ponto, nunca é demais lembrar a clássica parêmia *delegatur, delegare, non potest*

Ademais, nota-se que há clara e inequívoca infração ao art. 155, § 2º, XII, g da CF/88<sup>261</sup>, que impõe à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Nesse sentido ensina Gasperin<sup>262</sup>:

Não cabe ao Senado, em outras palavras, definir a alíquota interestadual aplicável para cada produto comercializado, dependendo de sua origem, composição, etc. Tal função é única e exclusiva dos Estados, que o farão nos moldes definidos pela legislação complementar. Até porque, é deles a competência para não tributar, ou o fazê-lo de forma diminuta em determinados casos.

<sup>260</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 259 - 263

<sup>261</sup> “§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII - cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.” (Art. 155 CF).

<sup>262</sup> GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. O ICMS e as Inconstitucionalidades da Resolução nº 13/2012 do Senado Federal e de sua Regulamentação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 210, março, 2013, p. 15.

É evidente que esta Casa Legislativa extrapolou sua competência ao editar a Resolução nº13/2012, dessa vez pelo desprezo ao disposto no artigo 155, §2º, IV, que define a competência para estabelecer alíquotas interestaduais do ICMS. Pelo texto legal caberia à resolução do Senado Federal estabelecer, através de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos seus membros, aprovada pela maioria absoluta, fixar alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação. Nada mais que isto, desse modo, eventual regulação sobre benefícios fiscais deve ser tratada através de Lei Complementar.

Observe que sendo o sistema legislativo federal bicameral (CF, art. 44), a competência do Senado é excepcional e, como tal, deve ser interpretada estritamente, de tal modo seria defeso a esta Casa dispor sobre outros temas que não a própria alíquota, como de fato o fez ao selecionar situações e contribuintes sujeitos a um regime de alíquotas interestaduais diferenciadas do ICMS.

Não resta dúvidas que o Senado Federal repetidas vezes extrapola sua competência, pois de modo algum caberia a esta Casa Legislativa através de resolução estabelecer o momento e em que condições o produto se tornará nacional, o que, por fim, desvirtua a hierarquia das normas e a própria legalidade, princípios basilares no ordenamento jurídico.

Pedro Leonardo Summers Caymmi<sup>263</sup> ao analisar Canotilho afirma que o modelo de segurança jurídica do ordenamento brasileiro é baseado no controle dos aspectos formais da construção normativa pela linguagem, assim, tem sua aplicação maximizada nas hipóteses em que as normas jurídicas elaboradas implicam em restrição de direitos daqueles a elas submetidos, especialmente quando estes direitos são tidos como fundamentais aos seres humanos, como a liberdade e a propriedade. Dessa forma, quando as leis são restritivas ou autorizam uma restrição sua determinabilidade é ainda mais esperada, tendo em vista que implicam diretamente nos direitos subjetivos individuais dos contribuintes.

Como as normas tributárias importam na transferência compulsória de patrimônio privado para o Poder Público, estas possuem inegável caráter restritivo de direitos,

---

<sup>263</sup> CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. Salvador: Podivm, 2007, p. 78

sendo imperativo o respeito ao princípio da tipicidade tributária, na medida em que outorga segurança jurídica a aplicação de seus preceitos.<sup>264</sup>

Para Geraldo Ataliba<sup>265</sup> “a finalidade última almejada pela lei, no caso, é a transferência de dinheiro das pessoas privadas – submetidas ao poder do estado – para os cofres públicos.

Desse modo, no direito tributário é imprescindível uma rigidez de estruturação normativa extrema, para garantir a segurança jurídica nessas relações. Por esta razão, a segurança jurídica é traduzida na necessidade de determinabilidade plena da norma tributária, na medida em que fixa através das suas imposições as exatas consequências tributárias da adoção da conduta ali posta, é a ideia de tipicidade fechada da tributação<sup>266</sup>.

Assim, ensina Pedro Leonardo Summers Caymmi<sup>267</sup>:

A tipicidade da norma tributária impõe a necessidade de adequação da tributação a uma descrição hipotética de quais as possíveis condutas gravadas, que devem estar necessariamente fixadas em uma norma jurídica. É uma garantia de que as consequências imputadas pelas normas tributárias às condutas vão estar previstas em regras gerais. Representa, portanto, um *plus* à legalidade, pois reformula a noção de reserva legal, que passa a não mais se fundar exclusivamente na autorização da tributação por lei, abarcando também a necessidade de que a descrição da conduta gravável na hipótese normativa seja feita de modo a não permitir qualquer variação interpretativa em sua aplicação

Observa-se que, sem a tipicidade presente nas normas tributárias, não é possível a administração pública trabalhar na imposição e cobrança de impostos, com normas formuladas em termos gerais, que não delimitem precisamente o espectro de tributação. Deve-se ter em vista que a administração pública exerce atividade vinculada, portanto, os pressupostos do tributo e suas propriedades que compõem o conceito normativo, devem ser fixadas o mais rigorosamente possível numa formulação legal.

Isto dito, sustenta-se que o texto da Resolução SF 13/12 fere o princípio da tipicidade tributária, por não ter densidade normativa suficiente para permitir que a administração pública realize a aplicação automática da alíquota interestadual de 4%. Isso porque a determinação dos produtos sujeitos ao novo regime depende da elaboração de lista

---

<sup>264</sup> Ibidem, loc. cit.

<sup>265</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores. 2012, p. 29

<sup>266</sup> CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. Salvador: Podivm, 2007, p. 80.

<sup>267</sup> Ibidem, loc. cit.

de produtos sem similar nacional pela CAMEX, além de, em relação aos produtos industrializados no País, ser necessária a expedição de normas complementares pelo CONFAZ para apuração do Conteúdo de Importação, já que a resolução não especifica os critérios a serem observados no respectivo cálculo.<sup>268</sup>

Desse modo, constata-se que pelo princípio da tipicidade tributária não se admitem o uso de cláusulas gerais ou abertas, como acontece no caso da resolução em questão, isto porque, nesse caso, resta configurada a existência de margem para a discricionariedade do agente administrativo. Não coexiste a segurança jurídica adequada ao cumprimento da obrigação tributária.

Canotilho<sup>269</sup>, ao tratar da segurança jurídica, afirma que:

O indivíduo têm do direito poder de confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçadas em normas jurídicas vigentes e válidas por esses actos jurídicos deixado pelas autoridades com base nessas normas se ligam aos efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico.

Por todo o exposto, entende-se por inadmissível a manutenção da Resolução nº 13 do Senado Federal no ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista as inúmeras inconstitucionalidades em que incorre tanto por sua forma, quanto pelo seu conteúdo, sendo de vital importância, em razão supremacia constitucional e consequente hierarquia das normas, a declaração de inconstitucionalidade do referido regramento.

#### **4.3.4 Da subversão do momento em que o produto se torna nacional ou nacionalizado**

Deve-se ter em vista, ainda, como bem acentua Carlos Eduardo Makoul Gasperin<sup>270</sup> que tal regramento não se contentou em fixar a alíquota aplicável a determinada operação, vez que propriamente intentou modificar o momento em que a mercadoria importada se torna nacional, alterando legislação federal sobre o assunto.

<sup>268</sup> FUNARO, Hugo. **Guerra Fiscal e Resolução nº 13 do Senado Federal**. Disponível em: <<http://www.dsa.com.br/index.fcgi/artigos/guerra-fiscal-e-a-resolucao-no-13-do-senado-federal/>>. Acesso em: 28 mai. 2015

<sup>269</sup> ACHAR

<sup>270</sup> GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. O ICMS e as Inconstitucionalidades da Resolução nº 13/2012 do Senado Federal e de sua Regulamentação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 210, março, 2013.

Outrora, a mercadoria era considerada nacional ou nacionalizada imediatamente após o desembaraço aduaneiro, no entanto com o advento da referida resolução, a mercadoria proveniente de importação, mesmo após desembaraçada, continua sendo considerada importada, à exceção daquelas que após processo de industrialização possuam ao menos 60% de conteúdo nacional<sup>271</sup>, é o que se infere da leitura do art. 1º, §1º da Resolução nº 13/2012:

Todavia, aduz a legislação aduaneira em seu § 1º, art. 212, do decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 que “Considera-se nacionalizada a mercadoria estrangeira importada a título definitivo”

É necessário atentar que através do procedimento do desembaraço aduaneiro se dá a mudança de titularidade, desse modo, a partir desse momento considerar-se-á a mercadoria fruto de importação, nacional ou nacionalizada.

Trata-se do momento em que se efetua a equalização das cargas tributárias entre o produto nacional e o importado, dessa forma, após o desembaraço aduaneiro, o produto importado torna-se nacionalizado, igualando-se ao produto nacional<sup>272</sup>.”

Nesse sentido se manifestou o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho<sup>273</sup>:

E, à toda evidência, o desembaraço aduaneiro extingue a nota de estrangeirice, nacionaliza e equipara a mercadoria a produtos nacionais. A partir do momento em que aporta em território nacional, após o pagamento dos impostos referentes à importação, nele incluindo-se o IPI, tal como previsto no art. 46, I do CTN, a mercadoria, salvo se sofrer outro processo de industrialização, estará, para todos os efeitos, integrada ao circuito de comercialização interno.

Além das inconstitucionalidades materiais, já suscitadas nesse estudo, nesse ponto, o Senado incorre em inconstitucionalidade formal. Note-se que, como delimitado no tópico 4.2, o Senado Federal tem competência apenas para delimitar as alíquotas

---

<sup>271</sup> *Ibidem*, p. 13.

<sup>272</sup> BENEVIDES, Gustavo Oliveira de Sá. **Revenda de Produtos Importados e a Incidência de IPI**. Disponível : <<http://jus.com.br/artigos/41858/revenda-de-produtos-importados-e-a-incidencia-do-ipi#ixzz3q0gZT2L3>>. Acesso em: 10 out. 2015

<sup>273</sup> BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. EREsp 1411749/PR. Embargante: Jabur Comercial E Importadora de Pneus Ltda. Embargado: Fazenda Vieira Kotzias e outros. Ministro Relator: Sérgio Kukina. Relator para o acórdão: Ministro Ari Pargendler. Primeira Turma. DJe: 18/12/2014. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1303839&num\\_registro=201400108708&data=20141218&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1303839&num_registro=201400108708&data=20141218&formato=PDF)>. Acesso em: 20 out. 2015.

internas mínimas e máximas e as alíquotas interestaduais do ICMS, como forma de comando de uniformização da União.

Não se trata de uma “carta em branco”, em que o Senado poderia instituir sem o devido procedimento legislativo, afinal, vigora no ordenamento brasileiro o princípio da legalidade estrita.

#### 4.4 DA SOLUÇÃO JUDICIAL

Como se procurou demonstrar no tópico anterior, o referido diploma legal é de inconstitucionalidade “chapada”. Isto porque, tanto materialmente, como formalmente, ofende os preceitos constitucionais.

Todavia, pelo princípio da presunção de constitucionalidade que gozam as normas do ordenamento brasileiro, em que pese em seu próprio processo de tramitação a resolução nº 13/2012 tenha sido alvo de críticas quanto a sua possível inconstitucionalidade, a norma vem produzindo seus efeitos.

Dessa maneira, a partir de 1º de Janeiro de 2013 os bens destinados à operação interestadual, fruto de importação, que possuam conteúdo de importação superior a 40%, tiveram suas alíquotas uniformizadas em 4%, reduzindo, com isto, a margem possível de concessão de benefícios pelos Estados Membros e pelo Distrito Federal.

Como era de se esperar, já tramita no Superior Tribunal Federal Ação Direta de Inconstitucionalidade em desfavor da referida a norma.

A Mesa Diretora da Assembleia Legislativa ajuizou a ADI 4858, na qual se alega em suma que o Senado Federal teria extrapolado sua competência ao legislar sobre comércio exterior, o que somente seria cabível ao Congresso Nacional. Para além disso, aduz que a resolução possui “baixa densidade normativa”, na medida em que delega para órgãos do Poder Executivo regras de incidência do tributo<sup>274</sup>.

Como mencionado anteriormente, o ICMS é um tributo estadual que possui o poder de irradiar seus efeitos por todo território nacional, é o que se convencionou chamar de vocação nacional do tributo estadual.

---

<sup>274</sup> STF. ADI questiona Resolução do Senado. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=220459>>. Acesso em: 20 set. 2015

Desse modo, urge a declaração de inconstitucionalidade do instituto que como restou demonstrado viola diversas normas do ordenamento constitucional.

Ainda que a prática da “guerra dos portos” seja considerada fora considerada odiosa aos parâmetros da República Federativa, não pode o Senado Federal intentar resolver a questão através de norma de inconstitucionalidade patente.

Todavia, caso, como se espera, a norma venha a ser declarada inconstitucional pelo STF, não é possível ignorar os efeitos já produzidos no ordenamento brasileiro.

Por esta razão, para a presente pesquisa a solução mais adequada seria a declaração de inconstitucionalidade, com a modulação temporal dos efeitos da decisão.

## CONCLUSÃO

Como fora abordado nos capítulos anteriores, o ICMS representa fatia de grande relevância na arrecadação estadual. Desse modo, apesar de seu caráter eminentemente arrecadatário, logo se torna alvo de eventuais disputas.

A “guerra dos portos” é uma forma de concessão unilateral de benefícios fiscais, com o intuito de promover investimentos aos seus territórios, bem como, elevação da arrecadação desse importante tributo.

Todavia, em virtude da própria sistemática do ICMS, benefícios fiscais concedidos unilateralmente podem implicar no desenvolvimento e arrecadação de outros Entes Federados.

Por conseguinte, com o intuito de pôr fim a essa disputa por incentivos, o Senado Federal, editou a Resolução nº 13/2012, como medida de uniformização do ICMS, visando coibir a prática da “guerra dos portos”.

Ocorre que, sendo sua competência restrita, o Senado certamente tropeçou em dispositivos constitucionais, assim como, extrapolou sua competência constitucionalmente conferida.

Ainda que em razão de nobre um fim, entende-se por inaceitável no ordenamento dispositivo eminentemente inconstitucional. Verifica-se que o Senado incorreu em inconstitucionalidade material e formal na edição de tal regramento.

Para a compreensão do tema, foi imprescindível a delimitação dos aspectos que compõem o ICMS.

Em seguida, passou-se à análise da “guerra dos portos”. Inicialmente delimitando-se a natureza dos benefícios fiscais mais usualmente utilizados nesta disputa. Após, se examinou o regramento a que os Estados se submetem para a concessão de tais benefícios. Culminando na configuração da “guerra dos portos” em que fora analisado os programas de incentivos dos Estados, bem como seus efeitos no ordenamento nacional.

Concluiu-se que tal prática representa ofensa aos objetivos desta República Federativa, todavia, não é admissível que seja objeto de Resolução de inconstitucionalidade manifesta.

Por esta razão, entendeu-se, por fim, pela declaração de inconstitucionalidade da Resolução nº13 de 2012, com a modulação temporal dos efeitos desta decisão.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Saulo Nunes Carvalho. O Fim da “Batalha dos Portos”: o Término de mais um capítulo na História da Guerra Fiscal Brasileira. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo: Síntese, nº 88, nov./dez 2012, p. 24 – 33

ALMEIDA, Vinícius Oliveira de. **O Estado de Goiás na “Guerra dos Portos”**. Disponível em: <[http://www.imb.go.gov.br/pub/conj/conj28/artigo\\_02.pdf](http://www.imb.go.gov.br/pub/conj/conj28/artigo_02.pdf)>. Acesso em: 11 ago. 2015

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BASTOS, Celso Ribeiro; DE BRITO, Carlos Ayres *apud* NETTO, André L. Borges. A Razoabilidade Constitucional. **Revista Jurídica Virtual**. Maio 2000, v. 2, n. 12. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_12/razoab\\_const.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_12/razoab_const.htm)>. Acesso em: 09 abr. 2015.

BENEVIDES, Gustavo Oliveira de Sá. Revenda de Produtos Importados e a Incidência de IPI. Disponível: <<http://jus.com.br/artigos/41858/revenda-de-produtos-importados-e-a-incidencia-do-ipi#ixzz3q0gZT2L3>>. Acesso em: 10 out. 2015  
BORGES, José Souto Maior. Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais Relativos ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 6, mar. 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 756636 AgR. Agravante: Estado do Rio Grande Do Sul. Agravado: COOCAM - Cooperativa Agropecuária Camponovense. Relator: Min. Dias Toffoli, DJ 29 mai. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE%24%2ESCLA%2E+E+756636%2ENUME%2E%29+OU+%28ARE%2EACMS%2E+ADJ2+756636%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ntylwd9ARE>>. Acesso em: 22 set 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1125133/SP. Recorrente: IBM BRASIL INDÚSTRIA MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA. Recorrido: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DJ 10 set. 2010. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=999174&num\\_registro=200900339844&data=20100910&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=999174&num_registro=200900339844&data=20100910&formato=PDF)>. Acesso em: 25 ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 212.209/RS. Recorrente: Indústria de Bebidas Celina Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Marco Aurélio, DJ 23 jun. 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=243997>>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 201.764/SP. Agravante: Estado de São Paulo. Agravado: Monsanto do Brasil S/A. Relator: Min Eros Grau, DJ 23 nov. 2004. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=384310>>. Acesso em: 10 set. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 1411749/PR. Embargante: Jabur Comercial E Importadora de Pneus Ltda. Embargado: Fazenda Vieira Kotzias e outros. Ministro Relator: Sérgio Kukina. Relator para o acórdão: Ministro Ari Pargendler. Primeira Turma. DJe: 18/12/2014. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1303839&num\\_registro=201400108708&data=20141218&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1303839&num_registro=201400108708&data=20141218&formato=PDF)>. Acesso em: 20 out. 2015.

CANOTILHO, José Gomes; MOREIRA, Vital. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 1991, p. 45.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

CARDOSO, Bruno Oliveira. Significado e alcance da Resolução do Senado Federal nº 13/2012 em relação às mercadorias e bens submetidos a processo de industrialização após o desembaraço aduaneiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 226, jul. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 262

CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra-matriz de incidência do imposto sobre importação de produtos estrangeiros**. Disponível em: <<http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceita-federal/article/download/95/4>>. Acesso em: 27 mai. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 4. Ed. São Paulo: Max Limonad.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivo Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004

CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 14. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 369

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. Salvador: Podivm, 2007

FUNARO, Hugo. **Guerra Fiscal e Resolução nº 13 do Senado Federal**. Disponível em: <<http://www.dsa.com.br/index.fcgi/artigos/guerra-fiscal-e-a-resolucao-no-13-do-senado-federal/>>. Acesso em: 28 mai. 2015.

GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. O ICMS e as Inconstitucionalidades da Resolução nº 13/2012 do Senado Federal e de sua Regulamentação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 210, março, 2013.

SANTOS, Aricê Moacyr Amaral. A Hipótese de Incidência Tributária e seus Aspectos. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 80, v. 665, mar. 1991.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009,

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SCOCUGLIA, Livia. não incide icms na importação de bens por pessoa física. **Revista Consultor Jurídico**. Fev. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-fev-06/nao-incide-icms-importacao-mercadoria-pessoa-fisica>>. Acesso em: 12 set. 2015

Econet Editora. **Conceitos Básicos Inerentes ao ICMS**. Disponível em: <[http://www.econeteditora.com.br/boletim\\_icms/boicmsms/ms08/boletim\\_ac/icms\\_ac\\_conceitos\\_basicos\\_inerentes\\_icms.php#2.5](http://www.econeteditora.com.br/boletim_icms/boicmsms/ms08/boletim_ac/icms_ac_conceitos_basicos_inerentes_icms.php#2.5)>. Acesso em: 15 set. 2015.

ZOTELLI, Valéria. **Definição do sujeito ativo do ICMS Importação. Afinal, para qual Estado deve ser recolhido o imposto?**. Jus navigandi. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/30555/definicao-do-sujeito-ativo-do-icms-importacao-afinal-para-qual-estado-deve-ser-recolhido-o-imposto/4#ixzz3oPaVVtLu>>. Acesso em: 20 ago. 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade do ICMS. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, n. 212, abr./jun. 1998, p. 151.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 12. Ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MÉLEGA, Luiz. O princípio da não cumulatividade do ICMS e a lei complementar n. 92, de 23.12.1997. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 31, abr. 1998.

MIGUEL, Luciano Garcia. A lei complementar nº24/1975 e os benefícios fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 216, set. 2012.

MIGUEL, Luciano Garcia. A “Guerra dos Portos” e a Resolução do Senado nº 13, 2012. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo: Síntese, nº 88, nov./dez. 2012, p. 13.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. Guerra Fiscal no ICMS – Benefícios Fiscais. Questões pontuais. *In*: SOUZA, Priscila de (Coord.). **VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado**. São Paulo: Noeses, 2010.

QUITANS, Luiz Cezar. **ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2008.

MARTINS, Ives Gandra. **A Técnica de Diferimento da Incidência do Icm - Constitucionalidade Do Princípio Da Não-Cumulatividade Quando de sua Ação**. Disponível em:  
<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/43764/42474>, Acesso em: 22 ago 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Ruben. O perfil jurídico da guerra fiscal e das variações das relações jurídicas dos estímulos de ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 134, Nov. 2006, p. 51

MEDEIROS, Alberto. Inconstitucionalidade de Benefícios Fiscais Unilaterais em Matéria de ICMS e Segurança Jurídica dos Contribuintes. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 238, jul. 2015

LAGEMANN, Eugenio. **A guerra fiscal dos portos e a resolução 13/12 do Senado Federal: abrangência, efeitos e perspectivas**. Disponível em:  
<<http://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/view/3011/3219>>. Acesso em: 05 out 2015.

TAMANINI, Margarete Páscoa. **O Fundap bem explicado**. Disponível em:  
<<http://www.comexblog.com.br/beneficios-fiscais/o-fundap-bem-explicado>>. Acesso em: 15 set. 2015.

MOTA, Fernando Cezar de Macedo; ANGELIS, Ângelo. **Guerra Fiscal dos Portos e Desenvolvimento Regional no Brasil**. Disponível em:  
<[https://www3.eco.unicamp.br/cede/images/arquivos/GUERRA\\_FISCAL\\_DOS\\_PORTOS\\_E\\_DESENVOLVIMENTO\\_REGIONAL\\_NO\\_BRASIL.pdf](https://www3.eco.unicamp.br/cede/images/arquivos/GUERRA_FISCAL_DOS_PORTOS_E_DESENVOLVIMENTO_REGIONAL_NO_BRASIL.pdf)>. Acesso em: 15 set. 2015.

MOTA, Fernando Cezar de Macedo. **Integração e Dinâmica Regional : o caso capixaba**. Disponível em:  
<<http://www.bibliotecadigital.unicamp.br/document/?code=vtls000249024&fd=y>>. Acesso em: 19 set. 2015.

**IBELLI, Renato Carbonari. Arrecadação deve superar R\$ 2 trilhões em 2015.**

Disponível em:

<[http://dcomercio.com.br/categoria/leis\\_e\\_tributos/arrecadacao\\_deve\\_superar\\_r\\_2\\_trilhoes\\_em\\_201](http://dcomercio.com.br/categoria/leis_e_tributos/arrecadacao_deve_superar_r_2_trilhoes_em_201)>. Acesso em: 15 out. 2015

**VARSAÑO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde.**

Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127> >.

Acesso em: 12.ago. 2015

**RODRIGUES, Matheus Aragão. A Problemática da Guerra Fiscal e o ICMS.**

Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8835/A-problematica-da-guerra-fiscal-e-o-icms>>. Acesso em: 10 abr. 2015

**SERAFIN, Gabriela Pietsch. O princípio federativo e a autonomia dos entes federados.** Disponível em:

<[http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao058/Gabriela\\_Serafin.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao058/Gabriela_Serafin.html)>. Acesso em: 13 set. 2015.

**BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4484.** Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=825754&tipo=TP&descricao=ADI%2F4494>>. Acesso em: 10. Out. 2015

**CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. Revista de Estudos Tributários.** São Paulo: Síntese, n. 77, jan./fev. 2011, p. 25.

**TORRES, Heleno Taveira. O Papel do Senado na Regulação de Alíquotas do ICMS.**

Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-jun-19/consultor-tributario-historico-senado-regulacao-aliquotas-icms>>. Acesso em: 28 mai. 2015.

**BRASIL. Senado Federal. Pareceres n. 371 e 372 de 2012.** Disponível em:

<<http://www.senado.gov.br/atividade/Materia/getPDF.asp?t=106633&tp=1>>.

Acessado em: 05 abr. 2015.

**BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado, 1998.

**BRASIL. Código Tributário Nacional.** Brasília. Brasília DF, 1966

Lei Kandir

LC 24/75

Resolução n 13 do Senado Federal

Resolução n 22 do Senado Federal

Decreto-lei 406/1968

Lei nº 14.186/2002

**DECRETO Nº 6.759, DE 5 DE FEVEREIRO DE 2009**

**Projeto de Resolução do Senado Federal n. 72/2010**