



UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA
EDUARDO JOSÉ TAVARES DA SILVA

**HARMONIZAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DE ICMS FRENTE AO PRINCÍPIO DO
FEDERALISMO**

Florianópolis

2013



UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA
EDUARDO JOSÉ TAVARES DA SILVA

**HARMONIZAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DE ICMS FRENTE AO PRINCÍPIO DO
FEDERALISMO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Graduação em Direito da
Universidade do Sul de Santa Catarina como
requisito parcial para obtenção do título de
Bacharel.

Orientador: Prof. Tânia Maria Françosi Santhias, Msc.

Florianópolis

2013

EDUARDO JOSÉ TAVARES DA SILVA

**HARMONIZAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DE ICMS FRENTE AO PRINCÍPIO DO
FEDERALISMO**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Graduação em Direito, da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Florianópolis, de de 2013.

Prof., MSc

Membro da Banca Examinadora

Membro da Banca Examinadora

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

HARMONIZAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DE ICMS FRENTE AO PRINCÍPIO DO FEDERALISMO

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca deste Trabalho de Conclusão de Curso.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Florianópolis, 05 de junho de 2013.

EDUARDO JOSÉ TAVARES DA SILVA

Dedicatória:

Aos meus pais, irmãos, e a toda minha família que, com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

AGRADECIMENTOS

O presente trabalho foi desenvolvido sob orientação técnica da Profª Tânia Maria Françosi Santhias, com quem, mesmo não tendo a oportunidade de ter sido seu aluno em sala de aula, tive a grande oportunidade de ser seu orientando durante esse primeiro semestre de 2013 para a consecução dos objetivos deste presente trabalho. Assim sendo, se não fosse seu norte e auxílio, especialmente, durante o primeiro semestre de 2013, estas páginas não teriam sido escritas, portanto, a ela meus sinceros agradecimentos.

Também teço meus agradecimentos a minha turma, na qual passei uma parte importante da minha vida, com anos de muito estudo, alegrias e tristezas e que, sem a união que nos é inerente, não teria chegado até esta etapa importante da minha vida acadêmica.

Muito do que foi exposto aqui foi concebido através de discussões com colegas em sala de aula, nos corredores da Universidade e principalmente na biblioteca, onde passei, e ainda passo, grande parte do meu tempo livre estudando e me aprimorando na tão erudita Ciência do Direito.

Agradeço também aos meus amigos de sala de aula, Daniel Andreazza, Fellype Martins, Henrique França, com quem sempre tive grande apreço e respeito, passando muitas horas discutindo e conversando acerca das temáticas abordadas em sala de aula, que contribuíram para o meu amadurecimento acadêmico e pessoal.

Por fim, agradeço a Silvana e sua família, aos quais tenho muito respeito e carinho, por terem me apoiado e acreditado no sucesso deste trabalho.

“O único lugar onde o sucesso vem antes do trabalho é no dicionário.”

Albert Einstein

RESUMO

O presente trabalho versa sobre a harmonização das alíquotas de ICMS sob o prisma da recente Resolução nº 13 do Senado Federal, que harmonizou as alíquotas de importação de ICMS a 4%, tendo em vista o princípio constitucional do Federalismo, cujos fundamentos essenciais têm por base a autonomia política, administrativa e financeira de cada ente federativo: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Assim, pretende-se estabelecer conceitos preliminares sobre o ordenamento constitucional tributário no Brasil, sobre o sistema tributário nacional, competência tributária, os princípios constitucionais tributários, os princípios constitucionais tributários aplicáveis ao ICMS, seus mecanismos, histórico, natureza jurídica, conceitos operacionais e sobre o Federalismo como um todo, a fim de compreender a teoria objeto deste trabalho, a qual possibilita a análise da harmonização das alíquotas do ICMS e o princípio fundamental do Estado Brasileiro, a fim de que o equilíbrio federativo previsto na Carta Magna seja respeitado. Objetiva-se, deste modo, esclarecer sobre a constitucionalidade ou não da harmonização das alíquotas de ICMS sob o prisma do pacto federativo, princípio institucional da República Federativa do Brasil. Por fim, corrobora-se o entendimento de que, muito embora a Resolução nº 13 tivesse o propósito de coibir a “guerra fiscal” e sedimentar o equilíbrio federativo previsto na Constituição e na Lei de Responsabilidade Fiscal, ela traz consigo vício insanável de inconstitucionalidade, tendo em vista que o princípio do Federalismo, no âmbito institucional do Estado, é o princípio mais caro, e sob hipótese alguma deve ser afrontado, sob pena de desestabilização institucional do país.

Palavras-chave: Tributário. Federalismo. ICMS. Harmonização das alíquotas. Constitucionalidade. Resolução nº 13. Senado Federal.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Carga Tributária por Ente Federativo	60
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIn – Ação Direta de Inconstitucionalidade

Art. – Artigo

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

LC – Lei Complementar

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

STF – Supremo Tribunal Federal

Unisul – Universidade do Sul de Santa Catarina

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
2 ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	15
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	15
2.1.1 Evolução Histórica.....	15
2.1.2 Conceito e características.....	19
2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	20
2.2.1 Características.....	21
2.2.1.1 Privatividade	21
2.2.1.2 Indelegabilidade	21
2.2.1.3 Incaducabilidade	22
2.2.1.4 Inalterabilidade.....	22
2.2.1.5 Irrenunciabilidade	22
2.2.1.6 Facultatividade	23
2.2.2 Classificação	23
2.2.2.1 Competência Privativa	24
2.2.2.2 Competência Comum.....	24
2.2.2.3 Competência Cumulativa.....	25
2.2.2.4 Competência Especial	25
2.2.2.5 Competência Residual	25
2.2.2.6 Competência Extraordinária	25
2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	26
2.3.1 Princípio da Legalidade	26
2.3.2 Princípio da Igualdade	27
2.3.3 Princípio da Capacidade Contributiva.....	28
2.3.4 Princípio da Segurança Jurídica	29
2.3.5 Princípio da Uniformidade	30
2.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS APLICÁVEIS AO ICMS	31
2.4.1 Princípio da não-cumulatividade	31
2.4.2 Princípio da Seletividade.....	33
3 DO ICMS.....	35
3.1 BREVE EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ICMS	35
3.2 NATUREZA JURÍDICA	36

3.3 CONCEITOS OPERACIONAIS	37
3.3.1 Operações	37
3.3.2 Circulação.....	38
3.3.3 Mercadorias.....	39
3.3.4 Prestação de serviços	40
3.4 ASPECTOS QUE COMPÕEM O FATO GERADOR DO ICMS	41
3.4.1 Critério subjetivo	42
3.4.2 Critério temporal.....	43
3.4.3 Critério espacial.....	43
3.4.4 Critério quantitativo.....	44
3.4.4.1 Base de cálculo	44
3.4.4.2 Alíquota.....	45
4 HARMONIZAÇÃO DO ICMS FRENTE AO FEDERALISMO	48
4.1 O FEDERALISMO	48
4.1.1 Federalismo como forma de Estado.....	50
4.1.2 Natureza jurídica do regime Federativo.....	52
4.2 DA POSSIBILIDADE DE UNIFORMIZAÇÃO DAS ALIQUOTAS ENTRE OS ESTADOS MEMBROS	54
4.2.1 Autonomia x Centralização	55
4.2.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal e o Federalismo Fiscal	56
4.2.3 Guerra fiscal e seus efeitos	58
4.3 O CASO DA RESOLUÇÃO 13 DO SENADO FEDERAL.....	61
5 CONCLUSÃO.....	64
REFERÊNCIAS	66
ANEXO A – RESOLUÇÃO Nº 13 DO SENADO FEDERAL	69

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho monográfico tem como matéria à temática do Federalismo, contextualizada na harmonização das alíquotas do Imposto sobre Circulação de mercadorias e serviços – o ICMS.

A problemática da pesquisa consiste em analisar do ponto de vista constitucional a harmonização das alíquotas de ICMS frente ao princípio do Federalismo, tendo em vista o ordenamento constitucional tributário, o ICMS e a resolução nº13 do Senado Federal. Paralelamente à Lei de responsabilidade fiscal e a chamada “guerra fiscal”, com o fito de trazer à baila atualidade e contemporaneidade do tema.

Assim, a escolha do presente tema justifica-se tendo em vista a relevância atual, muito explorada pela mídia acerca da tratativa do ICMS e da “guerra fiscal”, já que trata da harmonização das alíquotas de ICMS frente ao princípio do Federalismo, pedra angular do nosso sistema de Estado e princípio fundamental da República Federativa do Brasil.

Para tanto, adotou-se para o presente trabalho o método de abordagem dedutivo, partindo-se de conceitos gerais sobre o ordenamento jurídico tributário, bem como o ICMS, para a partir desses dois pontos firmar os alicerces sobre o Federalismo e a harmonização das alíquotas de ICMS. A pesquisa deu-se de forma exploratória abarcando o estudo da doutrina, sítios, artigos científicos, assim como a legislação vigente e especificamente a Constituição Federal e a Resolução nº13 do Senado Federal. Trata-se, de um trabalho de natureza explicativa, devido à atualidade do tema, buscou-se partir dos conhecimentos já previstos, muito embora não haja consenso, a fim de que possa ser sistematizada na presente estrutura monográfica. Para viabilizar a exploração do tema adotou-se a técnica de pesquisa bibliográfica, com emprego da doutrina e legislação pertinentes ao tema. Neste sentido, buscou-se desenvolver uma construção lógica, cuja elaboração funda-se em argumentos teóricos.

Assim, para cumprir os desígnios do presente trabalho, a sua estrutura foi dividida em cinco capítulos: Introdução, Ordenamento constitucional tributário, do ICMS e a Harmonização das alíquotas de ICMS frente ao Federalismo e por fim a Conclusão do estudo.

No capítulo referente ao Ordenamento constitucional tributário serão tratados o Sistema tributário Nacional, Competência tributária, os Princípios Constitucionais Tributários gerais e os Princípios Constitucionais Tributários aplicáveis ao ICMS.

No terceiro capítulo será abordado o ICMS, seu breve histórico no ordenamento jurídico brasileiro, natureza jurídica, seus conceitos operacionais e os aspectos que compõem o fato gerador.

E por fim no quarto capítulo será tratada a Harmonização das alíquotas de ICMS frente ao princípio do Federalismo, tendo como base conceitual o Federalismo, como forma de Estado, natureza jurídica do regime federativo da possibilidade de harmonização das alíquotas de ICMS e o caso da Resolução nº 13 do Senado Federal.

Destarte, pretende-se pontuar, dentro do Ordenamento constitucional tributário a possibilidade de harmonização das alíquotas de ICMS, tendo em vista um dos Princípios fundamentais da República, o Federalismo.

Ao final será apresentada a conclusão.

2 ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

No presente capítulo serão apresentados os aspectos gerais acerca do Sistema tributário Nacional, as competências tributárias, princípios constitucionais tributários gerais e os princípios atinentes à sistemática do ICMS, com objetivo de trazer um melhor embasamento teórico e científico.

Para tal desiderato, tomaremos como principal referência a Constituição Federal, bem como as contribuições doutrinárias e teóricas de: Pablo Dutra Martuscelli. Roque Antonio Carrazza, Klaus Rodrigues Marques, Kiyoshi Harada, além de outros.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Neste tópico serão abordados os aspectos gerais acerca do Sistema Tributário Nacional, concernente ao seu conceito, característica e evolução histórica no ordenamento jurídico brasileiro, com o objetivo de trazer um melhor embasamento teórico dos tópicos que se seguirão acerca dos princípios constitucionais tributários e os princípios constitucionais tributários acerca do ICMS.

2.1.1 Evolução Histórica

A História do Sistema Tributário Nacional do Brasil remonta do nosso primeiro sopro Constitucional, que aqui iniciara em 1824, com a Constituição Outorgada de Dom Pedro I. Segundo Martuscelli, em Artigo Publicado no XIX Encontro Nacional do Conpedi em 2010:

Boa parte da história nacional nos revela a existência de mecanismos de tributação [com ênfase na cobrança] bem articulados e aparentemente bem sucedidos, embora qualitativamente a tributação não observasse qualquer critério de justiça. Tínhamos a marca da tributação contingente, da tributação destituída de qualquer conceito de retributividade, flagrante e freqüentemente desrespeitosa à real capacidade contributiva dos que a ela se submetiam.¹

Observa-se, portanto, que essa Constituição ainda não se dissociara da vetusta idéia do Período Colonial, que tinha na idéia de tributação, o único fim de sustentar a Metrópole-Estado.

¹ MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: **ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI**, XIX., 2010, Fortaleza. **Anais ...** p. 4210. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>>. Acesso em: 16 mar. 2013. .

Posteriormente, temos em 1891 a Proclamação da República e a promulgação da 2ª Constituição Brasil, com forte influência no ideal Federalista presente nos Estados Unidos da América. Neste período houve uma tímida repartição e estruturação das competências dos entes Federativos acerca de determinados tributos. Apesar de uma melhora significativa com a sistemática anterior, Martuscelli deixa claro que ficaram à revelia, nesta sistemática de 1891, os aspectos de capacidade contributiva, retributividade e justiça fiscal.

Com o fim da República Velha (1891-1930) e o início da Era Vargas, a nova Constituição de 1934 trouxe algumas mudanças, como observa Martuscelli:

A Constituição de 1934 ao contrário da Constituição de 1891, atenuava o problema da bitributação ou cumulatividade por meio da regra da prevalência dos tributos criados pela União em detrimento daqueles tributados pelos Estados-membros, conforme previsão de seu artigo 11^{2,3}.

E continua o mesmo autor: “Sua principal característica foi a maior autonomização da esfera municipal, consagrada que foi a regra da autonomia em seu artigo 13, que pela primeira vez é dotada de prerrogativas tributárias próprias”.⁴

Com a outorga da Constituição de 1937, período histórico conhecido como Estado-Novo (1937-1945) houve um retrocesso, pois com a centralização de boa parte dos poderes à União, esvaziou-se a competência residual dos Estados-membros e dos Municípios.

No que se refere aos direitos dos contribuintes, os dispositivos dessa constituição foram extremamente reduzidos, presente somente no Artigo 23, parágrafos 1.º e 2.º, 25, 32, e 35, alíneas “a” e “b”.⁵

² Art 11. É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, ex officio ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.

³ MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: **ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI**, XIX., 2010, Fortaleza. **Anais ...** p. 4215. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>>. Acesso em: 16 mar. 2013.

⁴ MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: **ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI**, XIX., 2010, Fortaleza. **Anais ...** p. 4218. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>>. Acesso em: 16 mar. 2013.

⁵ Art. 23. É da competência exclusiva dos Estados:

§ 1º O imposto de venda será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie de produtos.

§ 2º O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e, pelo Município em partes iguais.

Art. 25. O território nacional constituirá uma unidade do ponto de vista alfandegário, econômico e comercial, não podendo no seu interior estabelecer-se quaisquer barreiras alfandegárias ou outras limitações ao tráfego, vedado assim aos Estados como aos Municípios cobrar, sob qualquer denominação, impostos inter-estaduais, inter-municipais, de viação ou de transporte, que gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou de pessoas e dos veículos que os transportarem.

Art. 32. É vedado à União, aos Estados e aos Municípios:

a) criar distinções entre brasileiros natos ou discriminações e desigualdades entre os Estados e Municípios;

Com o fim da 2ª Guerra Mundial e o fim do Estado-Novo de Getúlio Vargas houve a redemocratização do Brasil, culminando na promulgação da 5ª Constituição do país. É pertinente trazer à baila o momento histórico, marcado pelo período de reconstrução das nações envolvidas no conflito e a evolução e constitucionalização dos direitos sociais, já presentes em Constituições anteriores, como a do México (1917) e a Constituição Alemã de Weimar (1918).

De acordo com essa nova releitura dos direitos sociais, na Constituição de 1946 fez-se presente o princípio da capacidade contributiva, como também versou sobre imunidades tributárias aos hipossuficientes, conforme os Artigos 15 e 202.⁶ Apesar da evolução, ainda não houve uma estruturação do Sistema Tributário, pois essas garantias encontravam-se de forma esparsa no texto constitucional, ficando evidente o conservadorismo da época, como também o esforço hercúleo de se consignar garantias constitucionais aos contribuintes.

Imediatamente após esse breve período democrático no Brasil, de 1946 a 1964, houve o Golpe de 64, instituindo a Ditadura Militar, de 1964 a 1985. Esse período histórico é marcante para o Direito Financeiro e Tributário, pois nesse período houve a Emenda Constitucional nº18/65, que instituiu o Sistema Tributário Nacional, a criação do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) e a Lei de Direito Financeiro e Contabilidade Pública (Lei 4.320/64). Esse período histórico é de suma importância, pois é a partir dele, que a tributação no país é organizada. Bem observa Martuscelli que nesse período

Houve uma melhora qualitativa no Sistema Tributário Nacional, agora modernizado e capaz de suprir o Estado de recursos crescentes para o desempenho de suas tarefas ampliadas e decorrentes do mesmo processo de centralização. A nova estrutura tributária sistematiza as bases tributáveis, provê o sistema de maior coerência, dotando-o de uma praticidade até então inexistente e tornando-o mais adequado ao

b) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros.

Art. 35. É defeso aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

a) denegar uns aos outros, ou aos Territórios, a extradição de criminosos, reclamada, de acordo com as leis da União, pelas respectivas justiças;

b) estabelecer discriminação tributária ou de qualquer outro tratamento entre bens ou mercadorias por motivo de sua procedência;

⁶ Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

§ 1º São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

novo perfil econômico por meio da adoção de uma sistemática de tributação pelo valor adicionado e da racionalização dos tributos aduaneiros.⁷

Entretanto, adverte o mesmo autor, que nada disso fora feito em benefício dos direitos individuais do contribuinte, e sim, com o objetivo de melhorar a própria atividade fiscal do Estado, no que tange a arrecadação de receitas tributárias.

O ultimo período dessa construção histórica é marcado pela redemocratização do Brasil, com a promulgação da Constituição de 1988, trouxe amplas disposições constitucionais acerca do Sistema Tributário Nacional, estabelecendo os princípios norteadores do Direito Tributário, garantindo uma gama de direitos ao contribuinte muito mais ampla e organizada do que as constituintes anteriores, contudo, Martuscelli observa que:

Apesar das suas virtudes e do claro ressurgimento do complexo de direitos e garantias amplamente difundidos em seu texto, a Constituição de 1988 não é um texto que aponta para uma maior justiça na tributação. A simples previsão de direitos e garantias não é suficiente para que tenhamos tal efeito o caráter semântico das Constituições de 1937 e 1967 é a prova disso. Ao contrário, a nova Constituição concentra as bases de tributação preponderantemente sobre o consumo e o faturamento, herança do ideário de 1964, tornando a tributação regressiva e incapaz de cumprir seu papel redistributivo.⁸

O constituinte originário deixou a desejar, pois os fins colimados pela atividade financeira é a efetivação das necessidades públicas, como a retributividade, distribuição da renda e a justiça fiscal e social.

Diante o exposto, a trajetória histórica do Sistema Nacional Tributário é particularmente interessante, relacionado intimamente com a dialética histórica entre Democracia e Autoritarismo, fortemente presente na história do Brasil no século XX. Avanços e retrocessos foram vividos pelo país, mas o que não se pode deixar perder são, sem sombra de dúvida, os direitos e garantias constitucionais dos contribuintes, não somente no aspecto formal, mas sim sua efetivação no contexto fático-material. Superada essa fase histórica introdutório do tópico do Sistema Tributário Nacional, partiremos agora para o conceito e características pertinentes.

⁷ MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: **ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI**, XIX., 2010, Fortaleza. **Anais ...** p. 4218. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>>. Acesso em: 16 mar. 2013.

⁸ MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: **ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI**, XIX., 2010, Fortaleza. **Anais ...** p. 4221. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>>. Acesso em: 16 mar. 2013.

2.1.2 Conceito e características

Neste subtópico será tratado o conceito e as características gerais acerca do Sistema Tributário Nacional

A palavra sistema, segundo o Dicionário Houaiss da língua portuguesa, é “o conjunto de elementos, concretos ou abstratos, intelectualmente organizado”.⁹ Destarte temos como sistema um conjunto integrado lógico que, sob ótica jurídica, dialoga com todo o ordenamento jurídico pátrio.

Leciona Nogueira que Sistema Tributário Nacional “é um corpo normativo-lógico, onde há a coordenação das diferentes espécies de tributos, o sistema econômico do Estado e as finalidades não somente fiscais, como também extrafiscais”.¹⁰ Este corpo normativo de natureza tributária tem como escopo limitar a atuação do Estado através de seus preceitos constitucionais, como os princípios e garantias fundamentais do contribuinte, as competências tributárias dos entes políticos federados e a repartição do *quantum* arrecadado por cada um deles.

Nesta senda, Harada nos ensina que:

Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserida no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.¹¹

Extraíndo a idéia da melhor doutrina, o Sistema Tributário Nacional é um subsistema, inserido num sistema maior e dinâmico, que é a própria Constituição, garantidora mor dos direitos e garantias individuais do cidadão. Nesse mesmo diapasão é o entendimento de Carneiro, que conceitua Sistema Tributário Nacional “como um conjunto harmônico, interdependente (dependente da Lei das Leis), lógico e coerente de normas tributárias, destinadas a implementar, uniformemente no âmbito nacional, todas as diretrizes normativo tributária, respeitando, é claro, o pacto federativo, clausula pétrea e fundamento da Republica que jamais pode ser afrontado”.¹² Desse modo, no presente subtítulo, cujo o objetivo de estudo foi o Sistema Tributário Nacional, infere-se que este é um corpo normativo que dá base de sustentação a todos os institutos jurídicos básicos do Direito Tributário que serão

⁹ HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles, **Dicionário Houaiss de língua portuguesa** ., Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2585.

¹⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 11. Ed., São Paulo: Saraiva, 1993. p. 37

¹¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21. ed., São Paulo: Atlas, 2012, p.313.

¹² CARNEIRO, Cláudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.p. 349.

abordados em seguida, como a Competência tributária e os princípios constitucionais tributários.

2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Neste tópico serão traçadas as linhas gerais acerca da Competência tributária, iniciando-se com os conceitos e aspectos gerais do instituto e nos subtópicos seguintes as suas características e classificações doutrinárias.

Em vernáculo, o significado de competência, segundo o Dicionário Houaiss da língua portuguesa, é a “aptidão de uma autoridade publica de efetuar determinados atos; poder detido por um indivíduo, em razão de cargo ou função, de praticar atos próprios desta ou aquela”¹³ Ou seja, competência é o poder conferido a alguém para a consecução de determinados atos, sejam eles legais ou infralegais.

O conceito de Competência, segundo J.J. Gomes de Canotilho:

Explica, de forma positiva, o poder de acção e actuação, delimitado e distribuído entre os vários órgãos. Por sua vez a tarefa constitucional é o conceito que exprime a vinculação positiva ou negativa dos órgãos constitucionais ao cumprimento de determinados actos (actuação, actividades) e a adequação destes à realização dos fins ou imposições constitucionalmente determinados.¹⁴

A Competência Tributária compreende à autorização que o legislador originário deu a cada ente da político da Federação para que instituíssem, em seu campo de atuação, a exação tributária. Carrazza leciona que “[...] a competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”.¹⁵

No mesmo sentido leciona Amaro: “competência tributária é a aptidão para criar tributos. [...] O poder de criar tributo é repartido entre vários entes políticos, de modo que cada um tem a competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição”.¹⁶

Destarte a competência tributária é o limite traçado pelo constituinte originário, fosse preservado os direitos e garantias dos contribuintes em face do *ius imperium* do Estado.

¹³ HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles, **Dicionário Houaiss de língua portuguesa**, . Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 775.

¹⁴ CANOTILHO, J.J.Gomes, **Fundamentos da constituição**. Coimbra:Coimbra Editora, 1991, p. 185.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 437.

¹⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. Ed. São Paulo:Saraiva, 2008. p. 93.

2.2.1 Características

Neste subtópico serão abordadas as características da competência tributária, que são: I – privatividade; II – indelegabilidade; III – incaducabilidade; IV – inalterabilidade; V – irrenunciabilidade; e VI – facultatividade do exercício. Cada uma delas serão explicitadas a seguir.

2.2.1.1 Privatividade

Todos os entes políticos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios receberam do constituinte originário, competências privativas para a imposição de tributos. Com argúcia, ensina Marque que, “ao conceder a determinada pessoa política do direito de instituir o tributo, o legislador originário acabou por negar tal competência às demais”.¹⁷

A privatividade, como asseverou os nobres doutrinadores, está intimamente ligado ao Federalismo, ou seja, cada ente tem suas competências delineadas e, é vedado aos outros entes, invadirem essa competência, sob pena de quebra do Princípio Federativo.

2.2.1.2 Indelegabilidade

A indelegabilidade da competência tributária põe-se no sentido de que é vedado ao ente político, mesmo que através de lei, delegar a competência de instituir tributos a outro ente político. Como ensina Carrazza, “cada pessoa recebeu da Constituição a competência tributária, mas não pode renunciá-la nem delegá-la a terceiro”¹⁸. E continua: “é livre, até, para deixar de exercitá-la; não lhe é dado, porém, permitir, mesmo que por meio de lei, que terceira pessoa a encampe.”¹⁹ Importante frisar que a capacidade tributária ativa pode ser delegada, como acontece no caso do ITR – imposto territorial rural, de competência da União. Se o município fiscalizar e arrecadar, é garantida a totalidade desta receita tributária, conforme art. 153, IV, §4º, III e Art. 158, II da CF.²⁰

¹⁷ MARQUES, Klaus Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. – São Paulo: MP Editora, ed., 2010, p. 52.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 578.

¹⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p.578.

²⁰ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[...]VI - propriedade territorial rural;
§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

2.2.1.3 Incaducabilidade

Outra característica acerca da competência tributária é a incaducabilidade, ou seja, significa que o não exercício da competência tributária não tem o condão de impedir que o ente moroso institua os seus tributos.

Conforme entendimento de Marques, “o não exercício por qualquer lapso de tempo não impede à pessoa política competente vir a exercitá-la quando lhe aprouver. Ou seja, inexistente no texto constitucional marco temporal para o seu exercício”.²¹

Portanto, a característica de incaducabilidade é inafastável, pois o constituinte originário assim o quis ao omitir o marco temporal do texto constitucional.

2.2.1.4 Inalterabilidade

A competência tributária é inalterável, isto é, não pode ser ampliada, salvo por Emenda Constitucional. Segundo Carrazza “as pessoas políticas podem fazer, sim, é utilizar, em toda a latitude, as competências tributárias que receberam da Constituição”.²² Qualquer norma infraconstitucional que afronte essa situação estará eivada de inconstitucionalidade, sendo totalmente expurgada do ordenamento jurídico.

2.2.1.5 Irrenunciabilidade

Essa característica é decorrência lógica das outras supracitadas. A Constituição delimitou de forma rígida e estanque as competências tributárias dos entes políticos, sendo vedado a eles renunciá-las ou delegá-las. No mesmo sentido ensina Carrazza:

Nada obstante a competência tributária seja patrimônio de seu titular, a ele faltam alguns poderes de disposição sobre ela. A pessoa política que a titulariza pode até

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

²¹ MARQUES, Klaus Rodrigues. A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito. – São Paulo: MP Editora, ed., 2010, p. 55.

²² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 591

não a utilizar, mas não pode renunciar. Em rigor, só uma reforma constitucional poderá alterar o perfil das competências tributárias das pessoas políticas.²³

Novamente, qualquer ato administrativo ou norma infraconstitucional que atente contra essa característica é juridicamente ineficaz,

2.2.1.6 Facultatividade

Como versado anteriormente, é possível a elas exercerem ou não suas competências tributárias, mas é terminantemente vedado sua renúncia e delegação. Conforme assevera Marques “essa facultatividade emana do princípio federativo e da ampla autonomia, inclusive financeira e tributária, de que gozam os Estados, Distrito Federal e Municípios”.²⁴ A faculdade de não exercício de uma competência tributária não legitima outro ente político de usurpá-la, como já estudado supra. No mesmo sentido ensina Paulo de Barros Carvalho, analisando a facultatividade do ICMS:

Por sua índole eminentemente nacional, não é dado a qualquer estado membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame. Caso houvesse uma só unidade da federação que empreendesse tal procedimento, o sistema do ICMS perderia consistência, abrindo-se ao acaso das manipulações episódicas, tentadas com tanta frequência naquele clima que conhecemos por “guerra fiscal”. Seria efetivamente um desastre para a sistemática impositiva da exação que mais recursos carrega para o erário do país. O ICMS deixaria, paulatinamente, de existir.²⁵

Pela princípio do Federalismo e a independência dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, não há, no direito positivo, nenhuma sanção à pessoa política que se omita na instituição de norma tributária.

2.2.2 Classificação

Neste sub-tópico será abordado a classificação das competências tributárias. De acordo com a doutrina de escol, elas subdividem-se em 5 tipos: I – Privativa; II comum; III cumulativa; IV – especial; e V – extraordinária. Cada uma delas será estudada nos tópicos que se seguirão.

²³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 592.

²⁴ MARQUES, Klaus Rodrigues. *A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito*. – São Paulo: MP Editora, ed., 2010, p.56.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 242.

2.2.2.1 Competência Privativa

A competência privativa é o poder que o legislador originário deu a cada ente da Federação para instituir seus próprios tributos. Esta competência, no texto constitucional é relativa aos impostos, discriminados exaustivamente e taxativamente na Constituição. Nos dizeres de Amaro “designa-se privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político”.²⁶

A Cada ente da Federação a Constituição enumerou os impostos pertinentes a cada um deles, conforme os Artigos 153, 155 e 156. Os impostos da União são: Imposto de importação (II); Imposto de Exportação (IE); Imposto sobre produtos industrializados (IPI); Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza (IR); Imposto sobre operações financeiras (IOF); Imposto sobre propriedade Territorial Rural (ITR); e Imposto sobre Grandes Fortunas. Os impostos Estaduais e do Distrito Federal são: Imposto de Transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD); Imposto sobre circulação de bens e serviços (ICMS); e Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA). Já os impostos dos Municípios são: Imposto sobre propriedade territorial urbana (IPTU); Imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI); e Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

Interessante observar que a União cumula ainda a competência de instituir empréstimos compulsórios (EC), e Contribuições Especiais. Os Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir contribuições especiais para o custeio do Sistema de Previdência Social de seus servidores. O Distrito Federal e os municípios poderão instituir a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação pública (COSIP).

2.2.2.2 Competência Comum

A competência comum diz respeito aos tributos vinculados, ou seja, as Taxas e as Contribuições de melhoria. Para Torres “competência comum é a atribuída a cada ente político para impor os mesmo tributos, guardado, entretanto, o vínculo entre o tributo e o serviço prestado ou atividade exercida”.²⁷

²⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. Ed. São Paulo:Saraiva, 2008. p. 95.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 12. Ed. Rio de Janeiro: Renovar , 2005, p. 363.

2.2.2.3 Competência Cumulativa

A competência cumulativa está presente no Art. 147 da Constituição Federal, *in verbis*: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.²⁸

Observa-se que, esse é um caso extremamente peculiar, posto que, em Território Federal, caberá a União instituir os impostos Estaduais e Municipais, porém se já houver divisão em Municípios no Território Federal caberá à eles instituir os impostos Municipais.

2.2.2.4 Competência Especial

A Competência Especial diz respeito a instituição de empréstimos compulsórios e contribuições especiais pela União. O primeiro, será instituído por lei complementar, e somente em 2 situações: I – calamidade pública; e II – guerra externa. Já as contribuições especiais, instituídas por lei ordinária como por exemplo: Contribuições profissionais (OAB, CFC, CFM etc.), Contribuições interventivas (CIDE), e contribuições previdenciárias.

2.2.2.5 Competência Residual

A Competência Residual está prevista nos artigos 154, I e 195, §4º da Constituição Federal. A primeira diz respeito ao imposto residual, mas que, não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de calculo próprio de outros impostos discriminados na Constituição. Já o segundo é a contribuição para a seguridade social. Ambos os casos, somente serão instituídos via lei complementar e as contribuições não terá fato gerador e base de calculo própria de outras contribuições previstas na Constituição.

2.2.2.6 Competência Extraordinária

A Competência Extraordinária, de acordo com o Art. 154, II, o poder que a União tem, via lei ordinária, instituir os chamados Impostos Extraordinários de Guerra. Essa situação

²⁸ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 16 de março de 2013.

atípica revela-se possível no caso estrito de Guerra externa, não se aplicando nos casos de guerra civil. Este é o único caso previsto na Constituição que a instituição do imposto mitiga vários princípios constitucionais tributários, dentre eles a anterioridade e o da cumulatividade. Cessado o estado de beligerância, esses impostos serão gradativamente suprimidos.

2.3 PRINCIPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Neste tópico serão apresentados os princípios constitucionais tributários basilares do ordenamento jurídico tributário: Princípio da Legalidade, Igualdade, Capacidade Contributiva, Segurança Jurídica e o da Uniformidade.

2.3.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade, pedra angular do Direito Público, vem ao encontro do Estado Democrático de Direito, estando presente em nossa Carta Magna no seu inciso II do Artigo 5º, que reza: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”,²⁹ assim como o Art. 150, I, *in verbis*: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.³⁰

Na História das civilizações é interessante notar, no âmbito tributário, a ausência de qualquer critério legítimo e democrático para a instituição de tributos. O Monarca criava tributos sem qualquer consulta a população, muito menos sobre a condição econômica de seus súditos.

O Princípio da legalidade tomou forma na Carta Magna Inglesa, imposta em 1215 pelos barões ingleses ao Rei João Sem-Terra, pois este criava tributos de forma abusiva e perniciosa sobre os seus súditos. Esse evento histórico foi o divisor de águas no que tange a matéria tributária, pois agora os súditos que deveriam consentir ao Estado o poder de tributar. Na doutrina de Baleeiro, “o poder de tributar, na constituição, é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático

²⁹ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 16 de março de 2013.

³⁰ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 16 de março de 2013.

por ela adotado”.³¹ Origens históricas que partem não somente da Carta Magna Inglesa, mas também outras revoluções históricas que tiveram como causa preponderante a pesada tributação, como a Independência das 13 Colônias Norte-Americanas e a Revolução Francesa. Esses 3 marcos históricos tem como pano de fundo a Legalidade, ou no caso, a falta dela, culminando no fim da Tirania Tributária dos Monarcas.

Só é legítimo ao povo autorizar a tributação do Estado, através de meios legítimos e democráticos, posto que, não observado isso, estaremos retornando ao Sistema Feudal.

No mesmo raciocínio ensina Carrazza:

O princípio da legalidade trata de garantir essencialmente a exigência de auto-imposição, isto é, que sejam os próprios cidadãos, por meio de seus representantes, que determinem a repartição da carga tributária e, em consequência, os tributos que, cada um deles, podem ser exigidos.³²

Esta é a regra de ouro que jamais pode ser afastada, somente ao povo cabe a autoimposição tributária. Acerca do postulado da Legalidade José Afonso da Silva tece algumas linhas sobre a Legalidade: “É, também, por conseguinte, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito, como vimos, porquanto é da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática”.³³ A idéia insculpida pelo doutrinador evidencia os ditames do Estado Democrático de Direito, que subordina ao império da Lei todos os indivíduos, sejam os cidadãos comuns e os agentes políticos.

2.3.2 Princípio da Igualdade

O princípio da igualdade, também presente no inciso I do Artigo 5º da Magna Carta, dispõe que todos são iguais em direitos e obrigações. O legislador, na seara tributária, foi mais cauteloso, dispondo-o no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, no Art. 150, da CF: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedada a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão

³¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11º ed. – Rio de Janeiro. Editora Forense:2005, p. 90

³² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. Ed. ver, ampla. E atual. Até a EC 44 de 2004, São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 222.

³³ SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 9. Ed. 4 tiragem. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 367

de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;³⁴

Nos dizeres de Costa (2009, p. 55),³⁵

A igualdade pode ser entendida em dupla acepção. Se nos referimos à igualdade no seu sentido material ou substancial, queremos significar o desejável tratamento equânime de todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida.

E continua a doutrinadora:

Já a igualdade no sentido formal, de irrefutável relevância prática, expressa as legítimas discriminações autorizadas aos legisladores, vale dizer, aquelas equiparações e desequiparações consagradas na lei. Dirige-se, assim, o princípio, imediatamente ao legislador e mediamente aos seus aplicadores.

É conveniente recordar o entendimento de Aristóteles apud Marques (2010), "para quem a verdadeira igualdade consistiria em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na justa medida em que se desigalam".³⁶

É pertinente observar que, difícil se torna estabelecer esta linha de igualdade, pois o caráter cogente da lei sempre discriminará. Nos dizeres de Hugo de Brito Machado, "[...] a lei sempre discrimina. Seu papel fundamental consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas"³⁷. Ou seja, a questão não é tratar cegamente à todos de maneira igualitária, isonômica, mas sim delimitar, através de critérios lógicos, a maneira válida de exercer essa discriminação, com intuito de sedimentar a igualdade.

2.3.3 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva é corolário dos princípios da legalidade e da igualdade supracitados.

³⁴BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 16 de março de 2013.

³⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1º Ed/2º tiragem – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 55.

³⁶ MARQUES, Klaus Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. – São Paulo: MP Editora, ed., 2010, p.44.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30º. ed. revista atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.40.

O conceito de capacidade contributiva, segundo Costa, pode ser definido como “a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”.³⁸ O Estado ao instituir a exação, deve ter como base, o critério da capacidade contributiva dos cidadãos, isto é, analisar objetivamente se o tributo em questão não vulnerará a subsistência do cidadão.

Nos ensinamentos de Carrazza “a capacidade contributiva é também um critério de justiça social, pois quem tem maior riqueza deve pagar mais do que aqueles que possuem menos”.³⁹

A doutrina é pacífica neste sentido que o princípio em questão busca a justiça social, inserindo na tributação uma forma de amenizar as discrepâncias econômicas dos cidadãos. Harada também pensa nesse sentido: “O princípio [capacidade contributiva] tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte”.⁴⁰

Contudo, a capacidade contributiva não possui somente essa faceta social. Nos dizeres de Coêlho “a capacidade contributiva subordina o legislador a atribui ao Judiciário o dever de controlar sua efetivação enquanto poder de controle da constitucionalidade das leis e da legalidade dos atos administrativos”.⁴¹ O princípio não é mera ilustração, ou mero conselho, o legislador instituidor da exação e o julgador sempre devem pautar-se na capacidade contributiva dos cidadãos, pois além de um critério legal, ele traz em seu bojo o critério de Justiça, no seu sentido mais lato possível.

2.3.4 Princípio da Segurança Jurídica

O princípio da Segurança jurídica, verdadeiro postulado, onipresente em todas as áreas do Direito, é um princípio geral da Ciência Jurídica. A segurança jurídica visa dar concretude, estabilidade e garantia à sociedade.

Celso Antônio Bandeira de Mello apud Marques, bem conceitua este importante princípio geral do Direito:

³⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1º Ed/2º tiragem – São Paulo: Saraiva, 2009, p.74.

³⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. Ed. ver, ampla. E atual. Até a EC 44 de 2004, São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 77.

⁴⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21. ed., São Paulo: Atlas, 2012, p.379.

⁴¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 10º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 55.

Este princípio não pode ser radicado em qualquer dispositivo constitucional específico. É, porém, da essência do próprio Direito, de tal sorte que faz parte do sistema constitucional como um todo.(...) O direito propõe-se a ensinar uma certa estabilidade, um mínimo de certeza na regência da vida social.(...) Os institutos da prescrição, decadência, da preclusão (na esfera processual), da usucapião, da irretroatividade da lei, do direito adquirido são expressões concretas que bem revelam esta profunda aspiração à estabilidade, à segurança, conatural do Direito.⁴²

Ante ao exposto, a segurança jurídica é a expectativa dos cidadãos de que tal situação perdurará no tempo, assim consubstanciando a idéia de boa-fé. Entretanto, tempestivamente alerta Di Pietro que “isto não significa que a interpretação da lei não possa mudar; ela freqüentemente muda como decorrência e imposição da própria evolução do Direito”.⁴³

A segurança jurídica não garante a imutabilidade das relações jurídicas, pois tal idéia seria totalmente contrária ao próprio Direito. A segurança jurídica garante uma transição suave para as novas construções que se estabelecem no âmago da sociedade. Neste compasso, adianta Mendes que “[...] em casos de mudança de regime jurídico, a não adoção de cláusulas de transição poderá configurar omissão legislativa inconstitucional grave”.⁴⁴ Na seara tributária esse princípio torna-se delicado porque a atividade legiferante tributária é intensa e muitas vezes repletas de controvérsias e entendimentos díspares, sobretudo no STF.

2.3.5 Princípio da Uniformidade

O princípio da Uniformidade é uma derivação do princípio da Igualdade. A Constituição Federal, em seu Art. 151, I, primeira parte *in verbis*:”

É vedado a União: I – Instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.⁴⁵

⁴² MARQUES, Klaus Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. – São Paulo: MP Editora, ed., 2010, p.45.

⁴³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 17. ed.São Paulo: Atlas, 2004, p. 85.

⁴⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 435.

⁴⁵ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 16 de março de 2013.

Como bem leciona Regina Costa Helena “a norma reforça a diretriz maior da isonomia, sobre a qual repousa a Federação, que consiste na forma de Estado Traduzida na autonomia recíproca entre União, Estados-Membros e, no Brasil, também Municípios”.⁴⁶

A regra constitucional versa que não haverá tratamento desigual, salvo, para fomentar o desenvolvimento sócio-econômico das regiões que historicamente são as mais pobres do País, como o Norte, Nordeste e o Centro-Oeste, que tem certas preferências nas repartições das receitas tributárias, exemplificando uma das ressalvas têm-se os fundos constitucionais de financiamento do norte (FNO), nordeste (FNE) e centro-oeste (FNE): 3% do total da arrecadação do IPI e do IR destinados ao desenvolvimento econômico e social através de programas de financiamento aos setores produtivos das regiões; 50% do FNE é destinado às atividades do semi-árido.

Em conformidade com a Uniformidade, há outro dispositivo constitucional, no Art. 151, III, da Constituição, que “veda a União instituir isenções de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios”⁴⁷. Nos dizeres de Luciano Amaro, “o preceito é ocioso; é claro que a União não pode invadir a competência dos demais entes políticos; para fazê-lo, necessitaria de expressa autorização constitucional”⁴⁸, caso contrário, estaria estiolado o princípio do Federalismo.

2.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS APLICÁVEIS AO ICMS

Neste tópico será estudado os princípios constitucionais tributário concernentes ao Imposto de Circulação de mercadorias e serviços – o ICMS, dentre eles o princípio da não-cumulatividade e o princípio da seletividade.

2.4.1 Princípio da não-cumulatividade

A Constituição Federal, em seu Art. 155, §2º, traz consigo o princípio da não-cumulatividade aplicado ao ICMS, *in verbis*: Será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo Estado ou Distrito Federal, conforme definido

⁴⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1º Ed/2º tiragem – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 77.

⁴⁷ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 16 de março de 2013.

⁴⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 162.

em Lei Complementar (Lei Complementar n º87/96). A doutrina não tem posição unânime acerca da natureza jurídica da não-cumulatividade. Para Melo “a expressão ‘não-cumulatividade’, por si só não apresenta nenhum significado, nem permite seja alcançado o verdadeiro desígnio constitucional [...]”.⁴⁹ Entretanto para outros, como Koch, a não-cumulatividade é o princípio basilar do ICMS, faz parte da estrutura do imposto na sua concepção, e tem por objetivo evitar a incidência em cascata”.⁵⁰

Fica evidente a dissonância doutrinária acerca deste princípio. Para uns, tal princípio não passa de uma técnica de arrecadação da Administração Tributária e, para outros, o princípio da não-cumulatividade é um preceito básico do imposto em voga, mas também corolário do princípio da igualdade, capacidade contributiva.

Para compreensão da não-cumulatividade é necessário tecer alguns conceitos contábeis como crédito e débito. O crédito do ICMS nasce das operações relativas a aquisições de direitos (mercadorias, ativo permanente, insumos e entre outros. Já o débito nasce da venda de mercadorias e serviços realizada pelo contribuinte. Assim, segundo Paulsen, “crédito e débito concernem a categorias distintas que implicam relações interdependentes, nas quais credor e devedor se alternam”⁵¹. Ou seja, ora os entes políticos são credores e ora são devedores, o mesmo ocorrendo com os contribuintes, pois são situações simultâneas. A sistemática da não-cumulatividade, segundo o autor supra:

Consiste na compensação dos valores creditados com os valores debitados em determinado período de tempo (geralmente mensal), não integrando a estrutura do ICMS e nem se confundido com a base de cálculo, tendo a operatividade em momento posterior à configuração da operação ou prestação realizada.⁵²

Em efeitos contábeis, a não-cumulatividade ocorre da seguinte maneira:

Considere o exemplo: Uma concessionária comprou veículos para revenda no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) no mês de Março (03/2013). A alíquota do ICMS é de 17%. O total do ICMS na operação, portanto, foi de R\$ 17.000,00 (dezesete mil reais).

⁴⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 7º ed. São Paulo: Dialética. 2004, p. 209.

⁵⁰ KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: comentários à Lei Complementar 87/96**. 2º ed. Curitiba: Juruá, 2010, p. 228.

⁵¹ PAULSEN, Leandro, MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7º ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 283.

⁵² PAULSEN, Leandro, MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7º ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p.284.

Posteriormente a concessionária realiza uma venda, no valor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), no mesmo mês, resultando num debito de ICMS de R\$ 34.000,00 (trinta e quatro mil reais).Em Registro Contábeis a operação ficaria assim:

Crédito de ICMS: 17.000,00

Débito de ICMS: 34.000,00

ICMS a recolher = 17.000

Importante observar que, cada Estado da Federação, em suas legislações próprias, poderão adotar períodos de apuração próprios, por exemplo, semanal, quinzenal, mensal. Os procedimentos contábeis devem ser escriturados em livros fiscais concernentes as entradas, saídas, inventário e apuração do imposto.

A Constituição Federal, em seu Art. 155, §2º, I, “a” e “b” estabelece que “a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação do montante devido nas operações ou prestações seguintes; e b) acarretará anulação do crédito relativo as operações anteriores”.⁵³ Essa determinação, de acordo com Paulsen, “se aplica à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas as saídas foram realizadas com redução da base de cálculo caracterizando isenção parcial, sendo constitucional a previsão de estorno proporcional”.⁵⁴

2.4.2 Princípio da Seletividade

O princípio da Seletividade impõe a majoração ou minoração das alíquotas, conforme a essencialidade ou não das mercadorias ou serviços. Tal regramento está insculpido no Art. 155, §2º, III da Constituição Federal, dispondo que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias ou serviços.⁵⁵

A essencialidade consubstancia-se na diferenciação de alíquotas e base de calculo para diferentes mercadorias e serviços.

⁵³ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 16 de março de 2013.

⁵⁴ , Leandro, MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7º ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 284.

⁵⁵ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 16 de março de 2013.

A seletividade, no âmbito do ICMS, operacionaliza-se na diferenciação de alíquotas conforme a operação: 17% para serviços prestados no exterior; 4% para serviços de transporte aéreo e 25% para serviços de comunicação.

Embora esteja versada no dispositivo constitucional a “facultatividade”, uma vez adotado, deverá ser obrigatoriamente respeito, ficando vedada qualquer alteração por meio de conveniência ou oportunidade, característica pulsando dos atos administrativos. O princípio da Seletividade vem à tona como corolário dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. O intuito da norma é desonerar produtos de primeira necessidade e onerar os produtos supérfluos, buscando corrigir disparidades sócio-econômicas e efetivando os direitos e garantias dos contribuintes, como a da justiça fiscal.

3 DO ICMS

No presente capítulo será tratado o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, considerando o seu histórico no ordenamento jurídico no Brasil, natureza jurídica, conceitos operacionais e aspectos do fato gerador.

Para a realização do presente capítulo tomar-se-á como principal referência a Constituição Federal, a Lei Kandir (Lei Complementar 87/96), bem como as contribuições dos autores: Deonísio Koch, Leandro Paulsen, José Eduardo Soares Mello, Klaus Rodrigues Marques dentre outros.

3.1 BREVE EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ICMS

Na história do Sistema Tributário Brasileiro, que teve início em 1824, a tributação restringia-se somente ao patrimônio dos contribuintes, não existindo tributação sobre consumo ou faturamento nos moldes que temos hoje. “A partir da Primeira Guerra Mundial nasceriam as primeiras exações sobre o consumo, pioneirismo dedicado aos franceses e alemães: o *chiffre d'affaires*, na França, e o *Umsatzsteuer*, na Alemanha”.⁵⁶

No Brasil a exação sobre consumo foi instituída com a Lei 4.625, de 31 de dezembro de 1922, de competência dos Estados-Membros, com o nome de “Imposto sobre Vendas Mercantis”.

Mais tarde, com a Constituição de 1934, houve um aumento nas hipóteses de incidência, nascendo o IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações. Como bem observa Rodrigues:

[...] a partir de 1936, com o advento da repartição de receitas estabelecida pelo texto constitucional promulgado 2 anos antes, os valores arrecadados pela União, a título de imposto sobre vendas e consignações, passaram a fazer parte das receitas dos Estados-membros, nesse momento, responsável pela maior parte da arrecadação dos Estados.⁵⁷

Com a Constituição de 1946 houve mudança quanto ao aspecto jurídico do IVC. Anteriormente, a hipótese de incidência consubstanciava-se na venda, e agora pela referida constituição passou a ser o contrato de compra e venda. Importante destacar que nesta época

⁵⁶ MARQUES, Klaus Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. – São Paulo: MP Editora, ed., 2010, p. 63.

⁵⁷ MARQUES, Klaus Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. – São Paulo: MP Editora, ed., 2010, p. 63-64

não existia o princípio da não-cumulatividade, o que trouxe graves prejuízos a todo o sistema produtivo da época, pois quanto maior fosse o ciclo produtivo, maior seria a carga tributária ao consumidor final, e também a economia nacional.

Devido a tal motivo, em 1965 adotou-se, com a Emenda n.18 à Constituição de 1946, o princípio da não-cumulatividade. “Neste contexto nasceu o imposto que conhecemos como ICMS, na junção do IVC com o referido com o Imposto de consumo”.⁵⁸

Outrora chamado de IVC, agora passava-se a chamar de Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM. Com o advento da Constituição da Ditadura Militar de 1967 fora mantida a principal regra do ICM: a não-cumulatividade.

Com o fim do Regime Militar e a promulgação da Carta Magna de 88, o ICM passou a se chamar de ICMS, abarcando a prestação de serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal.

3.2 NATUREZA JURÍDICA

A natureza jurídica do ICMS está delineada no Art. 155, II da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;[...]⁵⁹

Assim, a competência tributária para instituição do ICMS deverá ser exercida pelo Poder Legislativo de cada ente federado, ou seja, Estados-membros e Distrito Federal. Importante destacar que tal competência tributária em relação ao ICMS é bastante limitada, pois quase todos os dispositivos pertinentes são constitucionais, conforme o Art. 155, §2º, contendo mais de 25 regras. Não é só a Constituição que restringe a liberdade tributária dos Estados e Distrito Federal acerca da matéria do ICMS, no art. 155,§2, inciso XII, há ainda uma maior restrição:

Art. 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

⁵⁸ MARQUES, Klaus Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. – São Paulo: MP Editora, ed., 2010, p. 63-64

⁵⁹ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 16 de março de 2013

[...]

II – [...]

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

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, “b”;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.⁶⁰

A Lei complementar que o dispositivo constitucional se refere é a Lei Complementar Nacional 87/96, a chamada Lei “Kandir”. A instituição da Lei Kandir foi de suma importância, pois o Código Tributário Nacional havia deixado uma lacuna acerca do ICMS, porque à época do CTN (Lei 5.172/66) o referido imposto ainda era chamado de ICM.

Neste sentido percebe-se que a natureza jurídica do ICMS é predominantemente constitucional, e como tributo tipicamente fiscal, tem por natureza as operações, circulações com mercadorias e prestação de serviços, conceitos que serão tratados no tópico a seguir.

3.3 CONCEITOS OPERACIONAIS

Neste tópico serão abordados os principais conceitos operacionais acerca do ICMS, dentre eles: Operações, circulação, mercadorias e prestação de serviços.

3.3.1 Operações

De acordo com o Dicionário Houaiss da língua portuguesa “é o ato ou efeito de operar. Faculdade ou ação de um poder, uma função, um órgão etc. que, segundo sua natureza, produz certo efeito. Qualquer transação comercial”.⁶¹

⁶⁰ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 16 de março de 2013.

Como já visto anteriormente, o ICMS incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”, conforme o preceito do Art. 155, II, da Constituição. As operações “configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico relativo à transmissão de um direito (posse ou propriedade)”.⁶² De acordo com o conceito não incide ICMS pela mera posse ou propriedade da mercadoria. Para configurar a hipótese de incidência deverá haver a transmissão jurídica, ou seja, compra, venda e permuta.

Segundo Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, citado por José Eduardo Soares de Melo:

Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes; circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações.⁶³

No mesmo sentido, leciona Marcelo Viana Salomão, citado por Klaus Eduardo Rodrigues Marques: “operações, em termos de Direito, significa negócio jurídico, ou seja, uma manifestação de vontades que cria, modifica ou extingue direitos”.⁶⁴

Entretanto, há operações que adequam-se aos conceitos supracitados, mas não caracterizam operação mercantil tributada pelo ICMS, como por exemplo: Comodato (empréstimo gratuito de coisas não fungíveis); transformação, incorporação, fusão e cisão de sociedades empresariais; integralização de bens de capital; dação em pagamento; doações (que estão sujeitas ao ITCMD, e não ao ICMS).

3.3.2 Circulação

Segundo o dicionário Houaiss da língua portuguesa, circulação é a “movimentação de mercadorias, de bens, de valores, etc., que transitam entre pessoas ou lugares, com poder de troca”.⁶⁵

Em outros termos, circulação “é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob um título jurídico, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica”.⁶⁶

⁶¹ HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles, **Dicionário Houaiss de língua portuguesa**, Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2069.

⁶² PAULSEN, Leandro, MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7º ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 231.

⁶³ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 7º ed. São Paulo: Dialética. 2004, p. 11.

⁶⁴ MARQUES, Klaus Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. – São Paulo: MP Editora, ed., 2010, p. 74.

⁶⁵ HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles, **Dicionário Houaiss de língua portuguesa**, Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 726.

Para Ataliba e Giardino, citados por José Eduardo Soares de Melo:

Circulação é expressão que deve ser entendida juridicamente. Do ponto de vista econômico, o termo é vago e impreciso: é, pois, imprestável para assegurar a objetividade e segurança específicas do direito. Circular significa, para o Direito *mudar de titular*. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos, Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria, à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica). Não só a transferência da propriedade *strictu sensu* importa circulação. Também a mera transferência de posse a título negocial produz “circulação”, quando implique transferir poderes jurídicos atípicos do domínio, conferindo ao transmitido *disponibilidade jurídica* sobre a mercadoria.⁶⁷

Conforme o exposto pela doutrina e também pela jurisprudência Superior Tribunal de Justiça, a mera saída do estabelecimento não comportaria a incidência do ICMS, assim como as mercadorias furtadas, roubadas, retiradas do estabelecimento. Também não é possível incidir ICMS na mera mudança de sede ou filial de um local para outro, pois tal situação configura mera transferência de todo o estabelecimento.

3.3.3 Mercadorias

Segundo o Dicionário Houaiss da língua portuguesa, mercadoria é “qualquer produto (matérias-primas, gêneros, artigos manufaturados etc.) suscetível de ser comprado ou vendido”.⁶⁸

Para Deonísio Koch, mercadoria “é a espécie de coisa dotada de mobilidade destinada ao comércio ou mercancia”.⁶⁹ Aprofundando na conceituação do tema José Eduardo Soares de Melo leciona que mercadoria

É o bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente.⁷⁰

⁶⁶ PAULSEN, Leandro, MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7º ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 235

⁶⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 7º ed. São Paulo: Dialética. 2004, p. 14.

⁶⁸ HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles, **Dicionário Houaiss de língua portuguesa**, . Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 1897.

⁶⁹ KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: comentários à Lei Complementar 87/96**. 2º ed. Curitiba: Juruá, 2010, p. 51

⁷⁰ PAULSEN, Leandro, MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7º ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 236

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado apud Klaus Eduardo Rodrigues Marques complementa:

Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para revenda. Não são as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio.⁷¹

Nesta toada, conforme os conceitos supracitados e a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, os bens utilizados pela empresa para uso e consumo não são passíveis de exigência do ICMS, pois sua destinação é diversa do intuito mercantil, assim como a venda de ativo fixo da empresa, uma vez que não são coisas comercializadas habitualmente, como por exemplo, uma indústria de carros que vende maquinário para cobrir dificuldades de caixa.

3.3.4 Prestação de serviços

De acordo com o Dicionário Houaiss da língua portuguesa, serviço é o “exercício de qualquer atividade, o próprio trabalho a ser executado ou que se executou; a obra, o expediente, o mister, a tarefa, a ocupação ou a função”.⁷²

Com a promulgação da Carta Magna de 88 o antigo ICM passou a abarcar em seu espectro de incidência a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, conforme do Art. 155 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre **prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (grifo nosso).**[...]

O ICMS incide sobre serviços prestados em regime jurídico de Direito Privado, ou seja, empresas particulares, sociedade de economia mista, empresas públicas, que não se confundem com os serviços públicos, submetidos a regime jurídico diverso.

⁷¹ MARQUES, Klaus Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito.** – São Paulo: MP Editora, ed., 2010, p. 75

⁷² HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles, **Dicionário Houaiss de língua portuguesa**, . Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2559.

Neste sentido, os serviços prestados dentro do município, pois é hipótese de incidência do imposto municipal sobre serviços (ISS) e os serviços de transporte para o exterior, ainda que tenha que ocorrer transbordo para veículos de outro contribuinte, de acordo com Art. 155, §2º, X:

Art. 155: [...]

[...]

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior [...].

Importante destacar que a relação seja bilateral ou multilateral, ou seja, prestador do serviço e o tomador, pois seria ilógico prestar serviços para si mesmo. A empresa que transporta os próprios bens não pode ser tributada, pois inexistente relação contratual.

3.4 ASPECTOS QUE COMPÕEM O FATO GERADOR DO ICMS

Segundo o artigo 114 do Código Tributário Nacional “fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, ou seja, o fato gerador é aquele descrito em lei, cuja ocorrência concreta faz nascer a relação jurídica tributária, ligando o sujeito ativo (fisco) e o sujeito passivo (contribuinte). Entretanto, este conceito de fato gerador é bastante criticado na doutrina por guardar incoerências técnicas.

Geraldo Ataliba, grande mestre acerca do tema, leciona que “a doutrina tradicional no Brasil, costuma designar por fato gerador tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico”.⁷³ O termo fato gerador, doutrinariamente, subdivide-se em “hipótese de incidência (fato gerador abstrato) e fato imponível (fato gerador concreto)”⁷⁴.

Agora, com a acurada terminologia pode-se conceituar o fato gerador sob essas duas perspectivas: “hipótese de incidência como descrição legal e hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato e o fato imponível ao fato efetivamente acontecido num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de

⁷³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6º São Paulo: Malheiros, 2005. p.54.

⁷⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6º São Paulo: Malheiros, 2005. p.54.

incidência”⁷⁵. Esse delineamento é de suma importância para a compreensão do fato gerador em seu aspecto abstrato e concreto.

O fato gerador do ICMS na verdade comporta a existência de quatro impostos inseridos em seu corpo normativo: a) imposto sobre a circulação de mercadorias; imposto sobre serviços de transportes interurbanos e interestaduais e de comunicação; b) imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica; e imposto sobre extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais.

Neste sentido, temos por fato gerador do ICMS às operações de circulação de mercadorias e serviços, praticados com onerosidade.

Concluída esta etapa, proceder-se-á ao estudo dos critérios que compõem o fato gerador do ICMS: critério subjetivo, temporal, espacial e quantitativo.

3.4.1 Critério subjetivo

Como já estudado anteriormente, a competência para instituição do ICMS fica ao encargo dos Estados e Distrito Federal, conforme a dicção do Art. 155, II da Constituição Federal. O sujeito passivo, segundo o Art. 121 do Código Tributário Nacional

É a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, subdividindo-se em contribuinte e responsável. O contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; já o responsável é aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.⁷⁶

No âmbito específico do ICMS temos que o contribuinte “é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realiza, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior”⁷⁷. Segundo o Art. 128 a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. No caso do ICMS temos como exemplo o instituto da substituição tributária

⁷⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6º São Paulo: Malheiros, 2005. p.54.

⁷⁶ BRASIL. **Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 05 maio. 2013..

⁷⁷ PAULSEN, Leandro, MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7º ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 253.

Em que o substituto tributário é o responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido na etapa seguinte de circulação. O substituto tributário tem relação indireta com o fato gerador a ser promovido pelo contribuinte substituído, quando da venda ao consumidor final.⁷⁸

No que concerne ao ICMS, há também a responsabilidade por transferência, que pode ser subdividida em três: solidariedade, sucessão e responsabilidade. Ensina José Eduardo Soares de Melo:

Solidariedade: o transportador é solidário em relação à mercadoria negociada durante o transporte; à mercadoria aceita para despacho ou transporte sem documento; e àquela entregue a destinatário diverso do indicado no documento.

Sucessão: na incorporação, a incorporadora assume o imposto devido pela pessoa jurídica incorporada.

Responsabilidade: o depositário sujeita-se ao tributo referente às mercadorias depositadas sem nota fiscal.⁷⁹

3.4.2 Critério temporal

A apuração do ICMS normalmente é estabelecida pelas legislações estaduais e do Distrito Federal, tendo como base o período de apuração o mês.

Durante o período de apuração o contribuinte registrará todos os créditos nos livros fiscais próprios, decorrentes das entradas de mercadorias e tomadas de serviços, ou mesmo crédito presumido no livro registro de entrada de mercadoria, e também registrará todos os débitos do imposto, no livro registro de saída de mercadoria.⁸⁰

Caso a lei estadual ou distrital omita o período de apuração do ICMS, o vencimento ocorrerá no último dia do mês, se o período for mensal.

3.4.3 Critério espacial

O critério espacial do ICMS, ou seja, o lugar determinado em lei para a ocorrência do fato impositivo, que, *in casu*, é o estabelecimento comercial, lugar onde são realizadas as operações de circulação de mercadorias e serviços.

A Lei Kandir (Lei complementar 87/96) conceitua estabelecimento como:

⁷⁸ KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: comentários à Lei Complementar 87/96**. 2º ed. Curitiba: Juruá, 2010, p. 160.

⁷⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 7º ed. São Paulo: Dialética. 2004, p. 154.

⁸⁰ KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: comentários à Lei Complementar 87/96**. 2º ed. Curitiba: Juruá, 2010, p. 271

Art. 11: [...]

§3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.⁸¹

Segundo José Eduardo Soares de Melo “a importância do conceito de estabelecimento é indiscutível, haja vista que a Lei Complementar faz inúmeras referências para efeito de incidência, não-incidência, contribuinte, local da operação, fato gerador, base de cálculo e não-cumulatividade”.⁸²

No que tange aos serviços de comunicação, será considerado como local da prestação o estabelecimento ou o domicílio do tomador de serviço, conforme a LC 102/2000. No que tange aos serviços de comunicação entre entes Federados diferentes o Art. 11, §6º deixa claro:

Art. 11: [...]

[...] tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador.

3.4.4 Critério quantitativo

Neste subtópico serão abordados os aspectos quantitativos do ICMS: base de cálculo e alíquotas.

3.4.4.1 Base de cálculo

No Direito Tributário, a base de cálculo compreende o valor no qual incidirá um determinado percentual, chamada de alíquota, para se obter o *quantum* devido pelo contribuinte. Segundo o Art. 97, IV do Código Tributário Nacional, “somente a lei pode estabelecer a fixação de alíquota e sua base de cálculo”.

⁸¹ BRASIL, **Lei Complementar nº 87/96, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 05 maio. 2013.

⁸² BRASIL. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 05 maio. 2013.

Segundo José Eduardo Soares de Melo

A base de cálculo constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo em virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa.⁸³

No que tange ao ICMS a base de cálculo, em regra, é o valor da operação com mercadorias ou o valor da prestação do serviço.

O valor da operação é “o montante efetivamente recebido pelo vendedor e mais outras despesas cobradas ou debitadas, que tenham relação com a operação, tais como descontos condicionais, seguros, fretes, entre outros”.⁸⁴

Segundo Art. 13, II, da Lei Complementar 87/96, “a base de cálculo do serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação será o preço do serviço”. Importante observar que não incide ICMS sobre serviços gratuitos, pois inexistente aspecto quantitativo, impossibilitando a tributação. Deverá sempre haver onerosidade e manifestação de riqueza, aspectos reveladores da capacidade contributiva.

3.4.4.2 Alíquota

Como visto supra, a alíquota é o percentual previsto em lei aplicado à base de cálculo para obtenção do *quantum* devido pelo contribuinte.

Em regra é da competência do legislador Estadual estabelecer as alíquotas do ICMS, mas o constituinte originário estabeleceu determinadas regras que não podem ser afastadas pelos Estados e Distrito Federal. A Constituição, em seu Art. 155, §2º, IV, V, VI, VII e VIII, estabelece:

Art. 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]
 § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 [...]

 IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;
 V - é facultado ao Senado Federal:
 a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

⁸³ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 7º ed. São Paulo: Dialética. 2004, p. 173.

⁸⁴ KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: comentários à Lei Complementar 87/96**. 2º ed. Curitiba: Juruá, 2010, p. 228.

- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;
- 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 - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
 - a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
 - b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;
- VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;⁸⁵

A primeira regra constitucional acerca das alíquotas é que o Senado Federal, representante dos Estados-Membros e Distrito Federal, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, via Resolução da casa, aprovada por maioria absoluta de seus membros.

A segunda regra constitucional diz respeito às alíquotas máximas e mínimas aplicáveis nas operações internas. Neste caso é facultado ao Senado estabelecê-las, também mediante resolução da casa. Porém o quorum de aprovação é diferenciado: as alíquotas mínimas serão aprovadas por maioria absoluta (41 Senadores), enquanto que as alíquotas máximas respeitarão o quorum de 2/3 de seus membros (54 Senadores).

A terceira regra constitucional estabelece que as alíquotas internas não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo deliberação dos Estados e Distrito Federal, celebrados no âmbito do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), matéria prevista na Lei Complementar 24/75.

Os dois últimos preceitos constitucionais referem-se ao aspecto prático e operacional das alíquotas. A primeira diz respeito às alíquotas interestaduais, de acordo com a Resolução n. 22/89 do Senado Federal são:

- a) Alíquota de 7% para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e para o Espírito Santo;⁸⁶
- b) Alíquota de 12% para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Sul e Sudeste;⁸⁷

⁸⁵ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 16 de março de 2013

⁸⁶ BRASIL. **Resolução n.22, de 19 de maio de 1989**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/pdf/Resolucoes/1989.pdf>. Acesso em: 05 maio. 2013.

- E agora com advento da Resolução n.13 de 2012;
c) Alíquotas de 4% para operações de importação.⁸⁸

Os regramentos supracitados aplicam-se entre contribuintes do ICMS. A última regra trata das operações em que o destinatário não é contribuinte do ICMS, assim aplicar-se-á a alíquota interna, estabelecida pelos Estados-Membros e Distrito Federal, respeitando sempre os regramentos constitucionais e as Resoluções do Senado Federal. A temática das alíquotas é de suma importância para o presente estudo, pois a problemática está justamente calcada no aspecto da uniformização das alíquotas pelo Senado Federal.

⁸⁷ BRASIL **Resolução n.22, de 19 de maio de 1989**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em:

<<http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/pdf/Resolucoes/1989.pdf>>. Acesso em: 05 maio. 2013.

⁸⁸ BRASIL. **Resolução n.13, de 25 de abril de 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em:
<<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=264825&tipoDocumento=RSF&tipoTexto=PUB>>. Acesso em: 05 maio. 2013.

4 HARMONIZAÇÃO DO ICMS FRENTE AO FEDERALISMO

No presente capítulo será tratada sobre a Harmonização do ICMS frente ao federalismo, considerando o Federalismo, a possibilidade de uniformização das alíquotas entre os Estados-Membros e o Caso da Resolução 73 do Senado Federal.

Para a realização do presente capítulo tomaremos como principal referencia a Constituição Federal, a Lei Kandir (Lei complementar 87/96), a Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como as contribuições doutrinárias e teóricas de Tânia Maria Françosi Santhias, Ives Gandra da Silva Martins, Jose Maurício Conti, Ricardo Varsano e entre outros.

4.1 O FEDERALISMO

A origem do Federalismo remonta a independência e formação das 13 colônias inglesas, que viriam a formar os Estados Unidos da América. Até 1773 as 13 colônias, vinculadas ao Império Britânico, eram localizadas na costa leste da América do Norte.

A relação das 13 colônias e a metrópole era de relativa independência, pois diferentemente das outras colônias européias (Portugal e Espanha) na América Central e do Sul (colônias de exploração), a sistemática de colonização britânica pautava-se nas chamadas colônias de povoamento.

Diferentemente das colônias da América Latina, as colônias inglesas gozavam do chamado Auto-Governo, isto é, a metrópole conferia aos colonos certa independência quanto a administração da colônia.

A liberdade conferida aos colonos norte-americanos pela metrópole foi suprimida após a vitória na Guerra dos Sete Anos dos ingleses sobre os franceses. No intuito de reabastecer os cofres britânicos, debilitado pelo esforço de guerra, a metrópole impôs uma série de medidas ruins e impopulares sobre um povo acostumado pela liberdade econômica e administrativa.

As medidas mais pertinentes e que causaram revoltas por todas as 13 colônias foram os tributos, dentre eles a Lei do Açúcar (1764), Lei dos Selos (1765), que foram instituídos à revelia do contribuinte, o chamado princípio do imposto sem representação, duramente criticado e que foi o estopim para os movimentos de independência e ruptura do pacto colonial.

Em 4 de julho de 1776 um congresso formado pelas 13 colônias proclamaram a independência dos Estados Unidos, que após a guerra de independência, proclamaram-se

assim a Confederação e a união perpétua dos Estados Unidos da América. Assim nasceu a denominada Federação, baseada nos ideais iluministas da época, dentro seus grandes expoentes teóricos estão Montesquieu, Voltaire e Rousseau.

Entretanto, apesar desse rico arcabouço histórico proveniente desse marco histórico, o conceito de Federalismo é de difícil aceção, pois com o evoluir da história outros tipos de federalismos nasceram, cada um com suas particularidades históricas, políticas e regionais. É imperioso iniciar essa conceituação de Federalismo pelo próprio Montesquieu, que asseverou:

[...] Esta forma de governo (federativa), é uma convenção pela qual vários Corpos políticos consentem em tornar-se cidadãos de um Estado Maior que querem formar. É uma sociedade de sociedades, que dela fazem uma nova, que pode ser aumentada pela união de novos associados.⁸⁹

Partindo-se desse conceito genuinamente iluminista, Dalmo de Abreu Dallari apud Dirceu Torrecillas Ramos conceitua federalismo como

O poder político é compartilhado pela União e pelas unidades federadas. Existe um governo federal, do qual participam as unidades federadas e o povo, e existem governos estaduais dotados de autonomia política, podendo fixar sua própria orientação nos assuntos de seu interesse, desde que não contrariem a Constituição Federal. Para assegurar a participação dos Estados no governo federal foi constituído o poder legislativo bicameral. O Senado é o órgão de representação dos Estados, sendo praxe, embora haja algumas exceções, assegurar-se a todas as unidades federadas igual número de representantes. Na outra casa do poder legislativo é o próprio povo quem se faz representar.⁹⁰

Diferentemente do que ocorreu nos Estados Unidos, a história da Federação brasileira começou no Unitarismo, concentrando todos os poderes nas mãos de Portugal, nossa metrópole de 1500 a 1824. Com a independência do Brasil em 1824 nada mudou em aspectos político-administrativos, permanecendo com as características de Estado Unitário, ou seja, aquele que concentra todos os poderes nas mãos do Governo Central.

Posteriormente, com a proclamação da República em 1889 ocorre um episódio curioso: de uma tradição predominantemente centralista, tornamo-nos federalistas, adotando em homenagem aos primeiros e verdadeiros federalistas o nome de República dos Estados Unidos do Brasil. Em 1934, com o Governo de Getúlio Vargas e com o advento do Estado-Novo em 1937, o federalismo foi novamente suprimido pelo centralismo.

⁸⁹ RAMOS, Dirceu Torrecillas. **O federalismo assimétrico**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 25.

⁹⁰ RAMOS, Dirceu Torrecillas. **O federalismo assimétrico**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 29.

Com o fim da Segunda Guerra Mundial (1945), e o fim do Estado-Novo Getulista, o país retorna à normalidade, garantindo novamente a forma federativa de Estado, mas esse retorno foi violentamente interrompido pela Revolução Militar de 1964, perdurando até o advento da Constituição Cidadão de 1988, que trouxe novamente a forma Federativa de Estado, inclusive como cláusula pétrea, que impôs o vínculo indissolúvel entre União, Estados e Municípios, conforme o Art. 1º e 60, §4º, I:

Art. 1º 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. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

[...] ⁹¹

Passemos agora ao estudo do Federalismo como forma de estado e sua natureza jurídica.

4.1.1 Federalismo como forma de Estado

Como visto no tópico anterior, o federalismo nasceu com a Constituição norte-americana de 1787. A Federação ou Estado Federal, é a união de pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados e Municípios), caracterizada pela autonomia política, administrativa e financeira.

Atualmente, o ideário federalista, segundo Rui de Brito Álvares Affonso apud Tânia Santhias, pauta-se na “necessidade de cooperação, fundamental para o sucesso de qualquer política macroeconômica, tanto pela sua influência sobre o gasto agregado, quanto pelo condicionamento da liquidez da economia”.⁹² A cooperação dos entes federados é

⁹¹ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 16 de março de 2013.

⁹² SANTHIAS, Tânia Maria Françosi. **Implicações dos tratados internacionais tributários no contrato de federalização**. Florianópolis: Insular, 2005. P. 68.

predominantemente notada no aspecto político e pautado em interesse regional, em detrimento do interesse do desenvolvimento nacional.

Hodiernamente, o Federalismo pauta-se na descentralização política, administrativa e econômica.

As características dominantes da organização federativa são apontadas por Horta apud Baracho e Santhias, da seguinte forma:

- I – dualidade de ordens governamentais e sua coexistência, cada uma dotada de órgãos próprios de expressão;
- II – repartição constitucional de competência a ser feita de acordo com o método preferido pelo constituinte federal. No Brasil, a forma mais freqüente de repartição é a que enumera a competência da União e reserva aos Estados os poderes não delegados, isto é, os poderes que implícita ou explicitamente, não lhes sejam proibidos pela Constituição Federal;
- III – autonomia constitucional de Estado-membro, com maior ou menor limitação ao poder de auto-organização, segundo critério do constituinte federal;
- IV – organização peculiar do Poder Legislativo federal, permitindo participação destacada do Estado-membro na formação de órgão daquele poder;
- V – existência de técnica específica, a intervenção federal, destinada a manter, em caso de violação, a integridade territorial, política e constitucional do Estado Federal.⁹³

Nesta senda ficam evidentes as características de um Estado Federal, em seu aspecto político-governamental. Já no aspecto interno o Estado federal, como leciona José Afonso da Silva é:

O Estado federal é o todo, dotado de personalidade jurídica de Direito Público Internacional. A União é a entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de direito publico interno, autônoma em relação aos Estados e a que cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado Brasileiro. Os Estados-membros são entidades federativas componentes, dotadas de autonomia e também personalidade jurídica de Direito Público interno.⁹⁴

A Constituição Federal incluiu os Municípios como entes federados. Segundo Regis Fernandes de Oliveira

Embora alguns autores afirmem taxativamente, que, agora, o Município integra a federação, tudo depende do conceito que se tem dela. Entendendo-se que significa apenas um pacto que estabeleça competências próprias às unidades federativas, o Município integra o conceito. Acrescentando-se a imperiosa representação dos

⁹³ SANTHIAS, Tânia Maria Françosi. **Implicações dos tratados internacionais tributários no contrato de federalização**. Florianópolis: Insular, 2005, p.70-71

⁹⁴ SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 9. Ed. 4 tiragem. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 100.

Estados-Membros nas deliberações da União, os Municípios estão fora do conceito.⁹⁵

Para José Afonso da Silva, “os Municípios são componentes da federação, mas não entidade federativa, pois falta-lhe a representatividade nas deliberações junto à União”.⁹⁶ Apesar dessa dicotomia de divergências doutrinárias, a origem do Federalismo pauta-se na autonomia política e administrativa dos entes federados.

Superada tal discussão, o Estado Federal pauta-se em dois pressupostos básicos já vistos: a autonomia federativa e a repartição de competências. “A autonomia federativa consubstancia-se na existência de órgãos governamentais próprios, isto é, que não dependam dos órgãos federais quanto à forma de seleção e investidura”.⁹⁷ Já a repartição de competências diz respeito a efetividade da autonomia, sendo decorrência lógica da primeira, pois não há autonomia sem competências exclusivas para cada ente.

Na Constituição de 88, há competências exclusivas para cada ente, competências comuns e concorrentes, conforme Art. 18 a 42 da Constituição. Na seara tributária a Constituição, nos Artigos 145, 153, 155, 156 concebeu a cada ente federativo determinadas competências comuns (taxas e contribuições de melhoria) e competências privativas (impostos em espécie), buscando dar efetividade a autonomia financeira dos entes federados.

Assim, diante do exposto, tem-se que o Estado Federal é um conjunto de organizado de entes menores que, detêm competências próprias, delimitadas por uma Constituição Federal, na qual garante, em seu texto magno, a real autonomia administrativa e econômica, com o intuito no progresso e desenvolvimento nacional.

4.1.2 Natureza jurídica do regime Federativo

Como visto no tópico sobre Federalismo, tratamos da difícil aceção do conceito de federalismo, não havendo consenso sobre o tema. Derivado desse problema, também não há consenso doutrinário sobre a natureza jurídica do regime Federativo.

Basicamente, há 2 teorias acerca do tema, destacando-se a da co-soberania ou partilha da soberania defendida por Madison, Hamilton e Jay. Segundo Santhias,

⁹⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 4. ed. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 2011, p. 40.

⁹⁶ ⁹⁶ SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 9. Ed. 4 tiragem. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 101.

⁹⁷ SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 9. Ed. 4 tiragem. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 100.

“Essa teoria sustenta a repartição da soberania entre a União e os entes federados, de sorte que são admitidas igualdade jurídica e política entre eles. Há uma segunda teoria, denominada teoria da nulificação, que nega o Estado federal como forma estatal e, por consequência, permite a separação dos demais entes. E, finalmente, a teoria baseada na descentralização. Essa teoria admite a existência de três ordens jurídicas: a da Constituição total, a da União e a dos entes federados”.⁹⁸

No passado houve muita discussão acerca da natureza jurídica do regime federativo, no aspecto da soberania. Hoje, pelo menos neste aspecto, o “Estado federal é o todo, ou seja, pessoa jurídica de Direito Público Internacional, em detrimento dos entes menores, União, Estados e Municípios, que são somente pessoas jurídicas de Direito Público interno, totalmente desprovidos de soberania”.⁹⁹

No contexto do Direito Internacional, somente o Estado Federal, no caso, a República Federativa do Brasil, é o único ente competente para assinar e celebrar tratados, manter relações diplomáticas, declarar a guerra ou celebrar a paz com Estados estrangeiros.

Interessante que cada Estado que adotou o sistema federativo guarda suas peculiaridades, de acordo com seus processos políticos e históricos de implantação. Com o Brasil não é diferente. A Constituição Federal conferiu, nas repartições das competências legislativas e tributárias aos entes federados, um rol taxativo para uns e residual para outros. No que tange as competências legislativas à União coube legislar sobre normas gerais, cabendo aos Estados e Municípios, havendo competência concorrente, suplementá-las. Caso haja superveniência de lei federal, aquelas perderão eficácia, pois o federalismo também prima pela hierarquia das normas, esposadas por Kelsen, ou seja, lei federal supera lei estadual e esta supera a municipal. Apesar do federalismo conferir autonomia, há que se observar também o princípio norteador da ordem jurídica de qualquer Estado de Direito: a segurança jurídica.

A União concentra grande parte das competências, deixando aos Estados e Municípios o remanescente, ou seja, tudo aquilo que não estiver no rol de competências da União, caberá aos Estados e desses aos Municípios, ficando o resíduo aos entes menores. Entretanto, nas competências tributárias a lógica inverte-se: Cada ente tem delimitada sua competência, ficando a União responsável pela competência residual, aspecto que será tratado no tópico sobre a lei de responsabilidade fiscal e o Federalismo fiscal.

⁹⁸ SANTHIAS, Tânia Maria Françosi. **Implicações dos tratados internacionais tributários no contrato de federalização**. Florianópolis: Insular, 2005, p. 72.

⁹⁹ SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 9. Ed. 4 tiragem. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 100.

4.2 DA POSSIBILIDADE DE UNIFORMIZAÇÃO DAS ALIQUOTAS ENTRE OS ESTADOS MEMBROS

A Constituição Federal, como já abordado anteriormente, dedicou-se amplamente sobre a sistemática do ICMS, imposto que é de competência estadual, mas, diante de sua natureza de âmbito nacional, foi quase que exaustivamente disciplinado pelo constituinte originário, conforme dispões Art. 155, *in verbis*:

Art. 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]
 § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 [...]

- IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;
- V - é facultado ao Senado Federal:
 - a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
 - b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;
- 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 - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
 - a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
 - b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;
- VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.¹⁰⁰

De acordo com o próprio regramento do constituinte originário acerca do ICMS, a harmonização de alíquotas não viola ordenamento jurídico pátrio, no que tange ao regime Federativo e ao Sistema Tributário Nacional, pois tal regramento foi delegado ao Senado Federal, representante dos Estados-membros, detêm toda legitimidade para tal desiderato.

O detalhismo e rigor do constituinte originário não se limitaram às resoluções do Senado Federal, pois o Art. 155, §2º, VI, remete às regras dos convênios de ICMS, dispostos na Lei Complementar 24/75, que regula os benefícios fiscais concedidos pelos Estados no âmbito do ICMS. Entretanto, apesar da ampla gama de regras e cuidado do legislador

¹⁰⁰ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 16 de março de 2013

originário a discussão do tema precede algumas observações pertinentes, que serão abordadas a seguir.

4.2.1 Autonomia x Centralização

A autonomia, segundo o Dicionário Houaiss de língua portuguesa é a “capacidade de se autogovernar. Direito de se administrar livremente, dentro de uma organização mais vasta, regida por um poder central”.¹⁰¹

No contexto do federalismo, a autonomia é atributo daquele. O aspecto lingüístico e jurídico não difere muito no que tange a significação. “A autonomia é necessariamente a capacidade de se autogovernar, oriunda de uma descentralização de poder”.¹⁰² A autonomia é pressuposto lógico do sistema federativo regido pela Constituição Federal, pois esta atribui a cada ente sua esfera de atuação e poder, no âmbito legislativo, político e administrativo. No contexto da Constituição Federal, “a autonomia constitucional dos entes políticos não é absoluta, mas sim relativa”.¹⁰³

No que tange à sistemática das alíquotas do ICMS, não há verdadeiramente uma autonomia, pois o próprio texto magno legitima o Senado Federal para tratar da questão, conforme no já visto Art. 155, §2º, IV, V, VI, VII e VIII. Observa-se que há, verdadeiramente, uma centralização, que em sentido lato denota a “reunião, concentração em um mesmo centro ou local. Intensa concentração de poder nas mãos de um centro único”.¹⁰⁴ consubstanciada no próprio texto magno, e na ampla tratativa constitucional acerca do ICMS, especificamente no que tange as alíquotas.

Deixar um imposto de caráter nacional, como o ICMS, ao alvedrio dos Estados-membros, afrontaria o princípio da segurança jurídica e tornaria o, já caótico, sistema tributário nacional inviável do ponto de vista econômico, pois haveria multiplicidade de alíquotas de ICMS, benefícios fiscais e outras medidas, que ainda presentes ferem de morte nosso sistema constitucional, no que tange a responsabilidade da gestão fiscal e o Federalismo fiscal, tópico que será tratado a seguir.

¹⁰¹ HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles, **Dicionário Houaiss de língua portuguesa**, Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 351.

¹⁰² MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 856.

¹⁰³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 125.

¹⁰⁴ HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles, **Dicionário Houaiss de língua portuguesa**, Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 673.

4.2.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal e o Federalismo Fiscal

Como já visto oportunamente, no capítulo referente ao sistema tributário nacional e no tópico referente ao regime federativo, a Constituição Federal determinou a cada ente federativo, União, Estados, Distrito Federal e Municípios as competências relativas à instituição de tributos, cada um em sua esfera, para que possa ser exercida com efetividade a autonomia conferida pelo texto magno: A autonomia política e administrativa prescinde de uma autonomia financeira e econômica. A esse sistema coordenado de tributação entre os entes políticos dá-se o nome de federalismo fiscal.

O regime federativo fiscal, consubstanciado nos dispositivos constitucionais que tratam do sistema tributário nacional, deve guardar harmonia com outro preceito jurídico de vital importância: A Lei de responsabilidade da gestão Fiscal, Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. O art. 1º, §1º da LC 101/2000 traz em seu texto o princípio norteador das finanças públicas:

Art.1º [...]

§ 1o A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.¹⁰⁵

A Lei de responsabilidade fiscal trata do aspecto macro, muito maior do que o Direito Tributário, que é o Direito Financeiro, que trata precipuamente da temática Orçamentária, prevista nos Art. 163 a 169 da Constituição Federal. No que interessa a temática ora tratada neste trabalho, a responsabilidade da gestão fiscal vem ao encontro da efetividade prática do sistema federativo fiscal. A lei buscou introduzir, na cultura política do país, conceitos novos no âmbito da administração pública, entre os quais os de “responsabilidade e transparência, e consolidar normas e regras de austeridade nas finanças públicas já contidas em dispositivos constitucionais, leis e resoluções do Senado Federal”.¹⁰⁶

A responsabilidade e austeridade nas finanças públicas, no contexto do presente tópico, evidenciam-se no Art. 11 da LC/101, que dispõe:

¹⁰⁵ BRASIL, **Lei Complementar nº 101/2000, de 4 de maio 2000**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 05 maio. 2013.

¹⁰⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 10.

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.¹⁰⁷

Na sistemática da uniformização das alíquotas de ICMS, imposto que causa graves problemas diante das concessões de benefícios e isenções fiscais à revelia da Lei Complementar 24/75 (que trata dos convênios interestaduais celebrados no âmbito do CONFAZ), vê-se que também há desrespeito aos princípios norteadores da responsabilidade da gestão fiscal, diante do fato de os entes federativos competentes à instituição do ICMS, valerem-se de benefícios fiscais para atrair investimentos privados, em grave afronta ao princípio federativo, repetido e protegido tantas vezes em nosso ordenamento jurídico.

Há dispositivo específico na Lei de responsabilidade fiscal acerca das renúncias de receita tributária mediante concessão de benefícios e isenções fiscais. Os requisitos estão dispostos no Art. 14 da LC 101/2000, a saber:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.¹⁰⁸

O disposto acima reflete que “as demagógicas isenções tributárias chocam-se frontalmente com o princípio da indisponibilidade do bem público, uma vez que o Estado não

¹⁰⁷ BRASIL, **Lei Complementar nº 101/2000, de 4 de maio 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 05 maio. 2013.

¹⁰⁸ BRASIL, **Lei Complementar nº 101/2000, de 4 de maio 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 05 maio. 2013.

pode abrir mão de suas prerrogativas, devendo exercer toda a extensão de sua competência tributária”¹⁰⁹, de acordo, também, com o Art. 11 da LC 101/2000, já mencionado.

Se os entes políticos respeitassem os ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal, sobretudo na temática do ICMS, não haveria necessidade do Senado Federal, via Resolução, harmonizar as alíquotas, visto que já existem diplomas jurídicos que, se fossem realmente respeitados, evitariam a odiosa “guerra fiscal, que será tratada e contextualizada com a temática do trabalho no próximo tópico.

4.2.3 Guerra fiscal e seus efeitos

O termo “Guerra fiscal”, termo cunhado pela imprensa em meados da década de 90, é “uma competição entre pessoas políticas com o fim de atrair aos seus territórios novos investimentos privados”.¹¹⁰

Na ótica do ICMS materializa-se pelos benefícios, isenções, concessões, desoneração das alíquotas do imposto e dentre outras tantas práticas. De acordo com o Art. 155, II, §2º XII, alínea “g” estabelece, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior

[...]

§ 2.º 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.

Como já mencionado anteriormente, a lei complementar que a Constituição Federal se refere é a Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975. A referida Lei Complementar, concebida antes da Carta Magna de 88 já dispunha de regras para evitar a famigerada “Guerra Fiscal”, estabelecendo a necessidade de celebração de convênios entre os Estados e o Distrito Federal, com participação do Ministério da Fazenda para a concessão de incentivos de natureza diversificada (isenção, anistia, redução de alíquota e etc.). Dispõe o Art. 1º, IV, *in verbis*:

¹⁰⁹ CONTI, José Mauricio (Org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p.257.

¹¹⁰ MARQUES, Klaus Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. – São Paulo: MP Editora, ed., 2010, p. 128.

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

[...]

IV - 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;

Segundo o preceito exposto, é vedado qualquer tipo de benefício de ordem fiscal, seja direto ou indireto, caso não esteja de acordo com o disposto no convênio previamente celebrado no âmbito do CONFAZ¹¹¹, com representantes dos 26 Estados-Membros, Distrito Federal e sob a presidência de representantes do Governo Federal.¹¹²

Entretanto, apesar da existência da LC 24/75, que prima pela harmonia dos entes federados e pelo pacto federativo, na prática, mostrou-se ineficaz, pois, de acordo com o Art, 2º §2º, para concessão dos benefícios fiscais há a necessidade de decisão unânime entre todos os participantes do Convênio:

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

[...]

§ 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.

Muitas Ações Diretas de inconstitucionalidade foram propostas no STF pelo fato de muitos entes da Federação conceder benefícios fiscais à revelia do CONFAZ. Diante da temática, é tempestivo demonstrar o entendimento do Supremo Tribunal Federal, na ADIn 1.247-9.

ICMS e repulsa constitucional à guerra tributária entre os Estados-membros:

O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a guerra tributária entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de

¹¹¹ O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ – tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas de harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional – CMN – na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais.

O Conselho é constituído por representantes de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal. Representa o Governo Federal o Ministro de Estado da Fazenda, ou representante por ele indicado. Representam os Estados e o Distrito Federal os seus Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação.

¹¹² CARRAZA, Elizabeth Nazar (Org.). **ICMS: Questões Atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Convênios e concessão de isenção, incentivo e benefício fiscal em tema de ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial à válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convênios – enquanto instrumento de exteriorização formal do prévio consenso constitucional entre as Unidades Federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS – destinam-se a compro os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS.¹¹³¹¹⁴

Apesar do entendimento do Supremo Tribunal Federal e a existência da Lei Complementar 24/75 a “guerra fiscal” persiste, forçando o Senado Federal a instituir resoluções da casa, no intuito de harmonizar as alíquotas do ICMS, sendo esta, tema principal desse trabalho, versando sobre a harmonização das alíquotas de importação. Ricardo Varsano, sobre a tratativa da guerra fiscal conclui:

A guerra fiscal é, como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha — quando, de fato, existe algum ganho — impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva. O federalismo, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é abalado. Também a Federação — cara aos brasileiros a ponto de a Constituição conter cláusula pétrea que impede sua abolição — perde.

Segundo Guilherme Bueno de Camargo, “a guerra fiscal, portanto, nada mais é do que a generalização de uma competição entre os entes subnacionais pela alocação de investimentos privados por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal [...]”.¹¹⁵

Neste sentido, conclui-se que a guerra fiscal é a forma mais nociva e perniciosa de desestabilização jurídica, pois põe em xeque todo ordenamento jurídico que prima pelo princípio do federalismo, pedra angular e norteadora da autonomia administrativa, política e econômica, forma de Estado que não deve ser afrontada sob nenhuma hipótese.

¹¹³ MARQUES, Klaus Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. – São Paulo: MP Editora, ed., 2010, p.130-131.

¹¹⁴ DJU 1, de 8.9.1995, p. 28.354. Disponível em www.stf.gov.br

¹¹⁵ CONTI, José Mauricio (Org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 203-204

4.3 O CASO DA RESOLUÇÃO 13 DO SENADO FEDERAL

A problemática acerca do ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços – arrasta-se por mais de 30 anos. O Senado Federal, representante dos Estados no sistema republicano federalista, em 26 de abril de 2012, criou a Resolução nº 13 do Senado Federal que unificou às alíquotas de ICMS em 4% nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro, não tenham sido submetidos a processo de industrialização ou, ainda que submetidos a qualquer processo de industrialização, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40%.

Entretanto, importante observar a resolução no ponto de vista constitucional. O Federalismo é, como forma de Estado, ponto intangível no ordenamento jurídico-constitucional, presente no rol das cláusulas pétreas da Constituição Federal, conforme já explicitado supra:

Art. 1º 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. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

[...] ¹¹⁶

A forma Federalista de Estado prevê a autonomia política e administrativa. Tal autonomia efetiva-se pelos delineamentos traçados na Constituição Federal, no que tange as competências tributárias conferidas a cada ente. Estes, de acordo com os limites constitucionais previstos, poderão criar tributos para o abastecimento dos cofres públicos para atingir de fato a autonomia política e administrativa. Mas, na prática não é o que acontece.

¹¹⁶ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 16 de março de 2013.

A União concentra grande parte da arrecadação das receitas tributárias, deixando a sua mercê os Estados e os Municípios. A título de curiosidade segue o quadro da Carga tributária por ente Federativo, retirada do sítio eletrônico da Secretária da Receita Federal do Brasil.¹¹⁷

Carga Tributária por Ente Federativo

Entidade Federativa	2010			2011			Variação		
	R\$ milhões	% do PIB	% da Arrecad.	R\$ milhões	% do PIB	% da Arrecad.	R\$ milhões	p.p. do PIB	p.p. da Arrecad.
União	872.743,22	23,15%	69,04%	1.024.710,68	24,73%	70,04%	151.967,45	1,58	1,01
Estados	321.756,44	8,53%	25,45%	357.506,71	8,63%	24,44%	35.750,27	0,09	-1,02
Municípios	69.648,86	1,85%	5,51%	80.734,57	1,95%	5,52%	11.085,71	0,10	0,01
Receita Tributária Total:	1.264.148,52	33,53%	100,00%	1.462.951,95	35,31%	100,00%	198.803,43	1,78	0,00

É evidente que o federalismo fiscal no Brasil é pouco eficaz, a União concentra mais de 70% do total das receitas tributárias, em detrimento dos Estados e Municípios que concentram 30%.

No que tange a Resolução nº 13 do Senado Federal e o nosso frágil federalismo, como visto acima, é tempestivo fazer-se uma indagação: A Resolução fere o princípio do Federalismo?

A Constituição Federal, no âmbito do ICMS, trouxe muitas regras que relativizam o princípio do federalismo, conforme Art. 155 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]
 § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 [...]

 IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;
 V - é facultado ao Senado Federal:
 a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
 b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;¹¹⁸

¹¹⁷ Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2011.pdf>

¹¹⁸ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 16 de março de 2013

A autorização constitucional conferida ao Senado Federal versa somente sobre a fixação de alíquotas máximas e mínimas, não estando contemplada a regra de instituição de alíquota fixa. Contudo foi o que se estabeleceu na Resolução, ao fixar a alíquota de ICMS em 4%, *in verbis*:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).[...] ¹¹⁹

Conforme exposto, a Resolução instituiu alíquota fixa de 4% do ICMS sobre importações, ficando evidente que a Resolução comporta em seu bojo vício de inconstitucionalidade por afrontar o Princípio do Federalismo, disposto no Art.1º e o Art. 60, §4 da Constituição Federal. Devido à polêmica e atualidade da Resolução, caberá ao Supremo Tribunal Federal, como última instância e Guardião da Constituição, e mediante provocação, proferir a palavra final sobre a constitucionalidade ou não do veículo normativo criado pelo Senado Federal com o fito de coibir a “guerra fiscal”.

¹¹⁹ BRASIL, **Resolução n.13, de 25 de abril de 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=264825&tipoDocumento=RSF&tipoTexto=PUB>>. Acesso em: 05 maio. 2013.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo estudar as regras basilares e fundamentais do Ordenamento constitucional tributário, referente ao Federalismo, sob o contexto da harmonização das alíquotas de ICMS.

Para tanto, assinalou-se que sobre a harmonização das alíquotas já havia regramento constitucional estabelecendo ao Senado Federal, via Resolução da casa, fixar alíquotas máximas e mínimas aplicáveis ao ICMS.

Não obstante, percebeu-se que além da inconstitucionalidade material do veículo normativo, a Resolução atenta contra a ordem constitucional, no que tange ao princípio do Federalismo e também do Federalismo Fiscal, posto que a Constituição Federal, ao tratar das competências tributárias, assinalou para cada ente federado, os tributos de sua competência.

Ademais, a resolução do Senado Federal, não afronta o princípio federativo, visto que legislador originário estabeleceu na Constituição que o Senado Federal, via resolução, tratasse de fixar alíquotas máximas e mínimas, ou seja, respeitando à liberdade dos Estados-membros no que tange a instituição de alíquotas do ICMS, dentro de limites fixados.

Entretanto, a Resolução nº 13 contém vício material de inconstitucionalidade, visto que afrontou o princípio federativo no âmbito da tributação, porque cabe aos Estados-membros e o DF, competentes para instituição do ICMS, estabelecer as alíquotas do tributo.

Contudo, apesar de inconstitucional, a harmonização das alíquotas de ICMS como um todo (e não somente as alíquotas de importação) tem o propósito de coibir a “guerra fiscal” e fazer valer a Lei de Responsabilidade fiscal, pois a concessão de benefícios fiscais, a revelia do pacto federativo, pode gerar prejuízos às finanças públicas dos Estados-membros.

Neste sentido, foi possível concluir que a harmonização das alíquotas de ICMS fere o princípio do Federalismo, uma vez que as competências dos entes federativos, no âmbito da competência tributária, foram exaustivamente elencadas pelo constituinte originário e a usurpação dessas competências por qualquer ente político afrontaria o regime federativo.

Muito embora o Senado Federal, de acordo com a Teoria Geral do Estado, represente os Estados, a constituição não autoriza, *mutatis mutandis*, que estipule as alíquotas de ICMS, pois caso isso ocorra, estar-se-á afrontado o Federalismo e fazendo esvaziar-se o nosso já frágil pacto federativo.

Resta pontificar que o tema ora desenvolvido, sem a pretensão de exaurir a matéria, é de extrema valia, visto que o ICMS é a principal fonte de recursos dos Estados-Membros, representando mais de 80% das receitas tributárias, e, por ser de caráter nacional

deve sempre respeitar os princípios norteadores do Federalismo. Assim, buscou-se agregar neste trabalho o entendimento de diversos autores nesta seara, a fim de facilitar o entendimento sobre a harmonização das alíquotas do ICMS, tendo em vista as peculiaridades do caso concreto tratado na Resolução nº 13 do Senado e o princípio do Federalismo.

Por fim, corrobora-se o entendimento de que a Resolução nº 13, em princípio, tivesse o intuito de coibir a “guerra fiscal” e sedimentar o equilíbrio federativo previsto na Constituição e na Lei de Responsabilidade Fiscal, ela traz consigo vício insanável de inconstitucionalidade, tendo em vista que o princípio do Federalismo, no âmbito institucional do Estado, é um princípio tão importante que está no rol das cláusulas pétreas, ficando evidente a preocupação e a diligência do legislador originário,

Se os entes políticos respeitassem os ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal, sobretudo na temática do ICMS, não haveria necessidade do Senado Federal, via Resolução, harmonizar as alíquotas, visto que já existem diplomas jurídicos que, se fossem realmente respeitados, evitariam a odiosa “guerra fiscal”.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6º São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11º ed. – Rio de Janeiro. Editora Forense:2005.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 16 de março de 2013.

_____, **Lei Complementar nº 101/2000, de 4 de maio 2000**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 05 maio. 2013.

_____, **Lei Complementar nº 87/96, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 05 maio. 2013.

_____, **Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 05 maio. 2013.

_____, **Resolução n.13, de 25 de abril de 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em:
<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=264825&tipoDocumento=R SF&tipoTexto=PUB>. Acesso em: 05 maio. 2013.

_____. **Resolução n.22, de 19 de maio de 1989**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em:
<http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/pdf/Resolucoes/1989.pdf>. Acesso em: 05 maio. 2013.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZA, Elizabeth Nazar (Org.). **ICMS: Questões Atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. Ed. / 2º tiragem. - São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 10º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CONTI, José Mauricio (Org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1º Ed/2º tiragem – São Paulo: Saraiva, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 21. ed., São Paulo: Atlas, 2012

HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles, **Dicionário Houaiss de Língua Portuguesa**, ., Rio de Janeiro: Objetiva, 2001

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: Comentários à Lei Complementar 87/96**. 2º ed. Curitiba: Juruá, 2010,

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 7º ed. São Paulo: Dialética. 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 4. ed. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 2011.

PAULSEN, Leandro, MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 7º ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012

RAMOS, Dircêo Torrecillas. **O federalismo assimétrico**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de (Org.). **Descentralização e federalismo fiscal no Brasil: desafios da reforma tributária**. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2003.

SANTHIAS, Tânia Maria Françosi. **Implicações dos tratados internacionais tributários no contrato de federalização**. Florianópolis: Insular, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 12. Ed. Rio de Janeiro: Renovar , 2005

VARSAÑO, Ricardo. **A Guerra Fiscal do ICMS:: quem ganha e quem perde**. Rio de Janeiro: Ipea, 1997. Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0500.pdf>. Acesso em: 18 maio 2013.

XIX ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 19., 2010, Fortaleza. **PARA UMA COMPREENSÃO HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL DE 1988.** Fortaleza: Xix Encontro Nacional do Conpedi, 2010. 15 p. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>>. Acesso em: 16 mar. 2013.

ANEXO A – Resolução nº 13 do Senado Federal



Senado Federal
Subsecretaria de Informações

Faço saber que o Senado Federal aprovou, e eu, Marta Suplicy, Primeira Vice-Presidente, no exercício da Presidência, nos termos do art. 48, inciso XXVIII, do Regimento Interno, promulgo a seguinte

R E S O L U Ç Ã O Nº 13, DE 2012

Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior.

O Senado Federal resolve:

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.

Senado Federal, em 25 de abril de 2012.

Senadora MARTA SUP LIC Y

Primeira Vice-Presidente do Senado Federal, no exercício da Presidência