

A RESOLUÇÃO N. 13 DE 2012, DO SENADO FEDERAL, À LUZ DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Isabella de Magalhães Castro Pacífico

I. Introdução

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, § 2º, IV¹, deixou a cargo do Senado Federal a fixação das alíquotas interestaduais do ICMS exigido nas operações e prestações que envolvam mais de um ente da federação, com o objetivo de repartir o imposto entre os Estados de origem e de destino.

Desde 1989, ano em que foi editada por esse órgão a Resolução n. 22², as alíquotas interestaduais são diferenciadas por região do país, visando ao desenvolvimento daquelas menos favorecidas.

1. “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;”

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

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

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Ainda a respeito do ICMS, a Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, estabelece que “cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

A Lei Complementar a que se refere o dispositivo supramencionado é a Lei Complementar n. 24/1975, que, por meio do seu artigo 1º, exige a celebração de convênios entre os Estados e o Distrito Federal – atualmente celebrados dentro do âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) – como forma válida para concessão de incentivos relacionados ao ICMS. Por força dessa norma, portanto, é vedada a concessão unilateral de benefícios fiscais pelas Unidades Federadas no tocante ao ICMS.

Em que pese o disposto no mencionado artigo 1º da Lei Complementar n. 24/1975, muitos Estados concedem diversos benefícios fiscais relacionados ao ICMS sem respaldo em convênio, dando origem à chamada “Guerra Fiscal” travada atualmente no território brasileiro.

Muitos desses benefícios, esclareça-se, são concedidos por Estados onde estão localizados os portos brasileiros, com a intenção de atrair contribuintes para que realizem importações em seu território, mediante uma considerável desoneração tributária. Essa situação é conhecida como “Guerra dos Portos”.

Com o objetivo de coibir ou reduzir a concessão dos aludidos benefícios unilaterais, em 2012, foi editada pelo Senado Federal uma nova Resolução (n. 13) que, alterando a regra anterior – trazida pela Resolução n. 22 –, unificou a alíquota interestadual do ICMS em 4% (quatro por cento), apenas para bens e mercadorias de procedência estrangeira, bem

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

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de junho de 1989”.

como para aqueles industrializados no país com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento).

Ocorre que, consoante restará demonstrado nos itens a seguir, não obstante a referida Resolução n. 13 tenha tido a nobre intenção de eliminar a chamada “Guerra dos Portos”, denota-se que o Senado Federal, ao editá-la, excedeu sua competência outorgada pela Constituição Federal e violou princípios constitucionais, como o da isonomia tributária e o da não discriminação tributária em função da origem ou destino da mercadoria.

Isso porque, embora a unificação da alíquota devesse ser encarada como medida de equiparação, a referida Resolução estabeleceu tratamento anti-isonômico aos produtos importados, em afronta ao princípio constitucional da isonomia.

Ademais, a Constituição Federal veda o tratamento tributário distinto para produtos importados em relação aos produtos nacionais, sendo que a Suprema Corte decidiu em inúmeras oportunidades que as isenções do ICMS para produtos nacionais devem ser estendidas aos produtos importados, como se verá adiante.

Além disso, a Carta Magna não autoriza o Senado Federal a usar a alíquota interestadual de ICMS como instrumento de política econômica ou protecionista, privilegiando determinado Estado ou mercadoria em detrimento de outro. O que se vê, portanto, é que o Senado Federal, ao editar a Resolução n. 13/2012, não atentou aos princípios e regras do Sistema Tributário Nacional.

II. O princípio federativo e a “Guerra Fiscal”

A forma federativa do Brasil é considerada pela Constituição Federal de 1988 como uma cláusula pétrea, o que significa que sequer uma emenda constitucional poderá alterá-la, a teor do que determina o seu

artigo 60 § 4º, inciso I³. É evidente, portanto, que se uma emenda constitucional não pode suprimi-la, não o poderão fazer as leis, os decretos legislativos, as resoluções e demais normas hierarquicamente inferiores.

Enfatizando essa proteção constitucional ao princípio federativo, leciona Roque Antonio Carrazza que “este princípio é tão marcante que lei alguma, nenhum Poder, nenhuma autoridade, poderá, direta ou indiretamente, às claras ou de modo sub-reptício, derogá-lo ou, de alguma maneira, amesquinhá-lo”⁴.

Caso o sistema federativo pudesse ser alterado por emendas constitucionais ou leis infraconstitucionais, certamente a sua essência restaria modificada, sob o risco, inclusive, de se tornar apenas formalmente federativo, o que prejudicaria sobremaneira a autonomia política, financeira e administrativa dos Estados⁵.

No que se refere à autonomia financeira, os Estados dispõem da liberalidade de decidir sobre o destino de seus investimentos, destacando-se o ICMS como a maior fonte de receita. Todavia, no atual contexto de “Guerra Fiscal”, os Estados não exercem livremente dita autonomia, na medida em que são os investidores que negociam e impõem às Secretarias dos Estados suas políticas, instalando-se nas Unidades Federativas que lhes outorguem maiores vantagens.

3. “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;”

4. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 581.

5. MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 20.

A verdadeira política financeira, dessa forma, não é definida pelos governos, mas sim pelos investidores, que geram verdadeiros “leilões” de benefícios, ao escolherem o local onde instalarão suas plantas⁶.

O princípio federativo, pois, está totalmente relacionado com a questão da “Guerra Fiscal” em matéria de ICMS. Isso porque, a maior parte dos problemas relativos ao tema decorre da configuração constitucional deste imposto, uma vez que foi atribuída aos Estados-membros a competência para a instituição de um tributo de características tipicamente nacionais. Por isso, incidem sobre ele as normas gerais uniformizantes, emitidas pela União a fim de evitar a utilização do ICMS como moeda de troca entre as Unidades Federativas e os investidores.

É justamente pelo fato de se tratar o ICMS de um imposto cujo perfil jurídico apresenta-se profundamente desenhado pelo ente central, diretamente ligado à forma federativa, que não se pode permitir a sua utilização de forma desregrada e arbitrária pelos Estados, sob o risco de se verificar um verdadeiro “leilão de favores”⁷.

Pois bem. Dentre as mencionadas normas gerais uniformizantes emitidas pela União, destaca-se a Lei Complementar n. 24/75, cujo principal objetivo era terminar com a “Guerra Fiscal” entre os Estados mediante a criação do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). A esse Conselho foram atribuídos poderes para uniformizar a concessão de benefícios fiscais e financeiros no âmbito do ICMS, exigindo-se, por

6. MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 20.

7. Consoante as palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho: “O ICMS, de fato, é um imposto cujo perfil jurídico apresenta-se profundamente desenhado pelo ente central. Admitir, por outro lado, sua utilização desregrada pelo Estado-membro para fins desenvolvimentistas, seria decretar a guerra fiscal entre Estados, em verdadeiro leilão de favores, com repercussões na própria tessitura técnica do gravame” (NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997. p. 293).

exemplo, a unanimidade dos Estados-membros para a concessão de ambos. Foram estabelecidas, ainda, sanções aos Estados que concedessem benefícios ilegais e aos contribuintes que deles usufruíssem.

Contudo, ainda que tenham sido criados instrumentos de harmonização, a exemplo da referida Lei Complementar n. 24/75⁸, verifica-se uma nítida ineficácia social dessas regras, seja por força das desigualdades regionais em termos de infraestrutura e acesso a fornecedores e consumidores; seja pela inoperância do governo central na promoção de políticas públicas de desenvolvimento regional ou pela falta de aptidão do Judiciário em oferecer respostas às demandas envolvendo “Guerra Fiscal” com a celeridade necessária⁹.

Embora haja quem exalte os aspectos positivos da “Guerra Fiscal”, a exemplo da promoção do desenvolvimento regional, mediante a atração de investimentos e consequente aceleração do desenvolvimento econômico de alguns Estados, é indiscutível a violação ao pacto federativo e a insegurança jurídica causada aos contribuintes¹⁰, que ficam inseguros

8. Nesse sentido, leciona German Alejandro San Martín Fernández: “Em razão do incontestável caráter nacional do ICMS e do sempre frágil equilíbrio existente do federalismo de cooperação brasileiro, o legislador constituinte estabeleceu rígido regime jurídico para a concessão de incentivos e benefícios fiscais.

Tais disposições têm por finalidade evitar a concorrência fiscal predatória entre os Estados e DF e excepcionar, ao menos nesse aspecto, a autonomia financeira dos Estados-membros, em instituir e arrecadar os tributos afetos à sua competência. Dessa maneira, preserva-se o pacto federativo e se mantém, ao menos no plano normativo, o frágil equilíbrio existente entre os díspares interesses fiscais de cada Estado-membro”. (O Federalismo Fiscal Brasileiro e os Incentivos e Benefícios Fiscais e Fiscais/Financeiros no ICMS Importação. In: ANAN JR., Pedro (coord.). *Planejamento Fiscal – Análise de Casos*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. III.)

9. PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra Fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos “Fundap” e Comunicado CAT n. 36/2004. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 69

10. Como bem destacado, o Ministro Luiz Fux, do Supremo Tribunal Federal, em 19/02/2014, ao conceder a liminar pleiteada pela Confederação Nacional do Co-

acerca da validade dos incentivos fiscais e aflitos com as possíveis retaliações que possam vir a sofrer posteriormente¹¹.

É importante destacar, ademais, que muitas vezes o almejado desenvolvimento regional sequer é alcançado, especialmente nas hipóteses em que os benefícios são concedidos indefinidamente e em decorrência da pressão de investidores, deixando de gerar os estímulos pretendidos e ocasionando a “cristalização de privilégios injustos”¹².

Essa Guerra, em verdade, raramente será um jogo de soma positiva¹³. O ente federado que ganha (quando de fato existe algum ganho), impõe,

mércio nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.628, na qual se discute a constitucionalidade do Protocolo 21/2011 do Confaz: “Não bastasse isso, do ponto de vista sistêmico, não se pode transigir que os Estados-membros editem atos normativos para proceder a tais correções, de forma isolada ou em conjunto com outros Estados, a pretexto de amainar supostas desigualdades sociais e econômicas inter-regionais. E isso porque a adoção de tais práticas pelos Estados-membros comprometeria por completo a segurança e previsibilidade necessárias aos cidadãos, em geral, e aos contribuintes do tributo, em especial, em razão da multiplicidade de atos normativos que seriam editados relativos ao ICMS. Vale dizer, todos os indivíduos, residentes ou não do Estado instituidor da nova política tributária de ICMS, ficam prejudicados com a adoção de medidas unilaterais pretensamente voltadas a solver os reverses da Federação brasileira. Assim é que, no limite, em situações como as debatidas na espécie, os maiores prejudicados são os consumidores finais que, verdadeiramente, terão de suportar o excessivo – e indevido – aumento da carga tributária a eles repassado no preço da mercadoria” (íntegra da decisão disponível no sítio da Suprema Corte - <http://www.stf.jus.br/portal>).

11. TAKANO, Caio Augusto. “Guerra dos Portos” – os deveres instrumentais introduzidos pelo ajuste Sinief n. 19/2012 e os limites normativos da Resolução do Senado Federal n. 13/2012. *RDDT* n. 212, maio 2013, p. 16.

12. É o que alerta Misabel Derzi: “Em geral, quando os benefícios são dados sem prazo, por pressão de grupos econômicos interessados, posteriormente ocorrerá uma espécie de inércia legislativa, de tal modo que tendem a durar muitos anos e, às vezes, dificilmente são cancelados. Nesse caso, é comum acontecer que tais benefícios fiscais ou creditícios não funcionem mais como estímulos eficazes, deixando de provocar novos investimentos de sustentação do desenvolvimento, mas passem a atuar como cristalização de privilégios injustos”. (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Cap. I, p. 414-415, nota 147)

13. VARSANO, Ricardo. *Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. IPEA. Planejamento e Políticas Públicas. n. 15, jun. 1997, p. 6.

quase sempre, uma perda a algum ou alguns dos demais. Abala-se, assim, a relação de cooperação entre as unidades de governo, em nítido desrespeito ao federalismo¹⁴.

Diante desse cenário, conclui-se que somente a União tem a competência para realizar políticas que afetem a competitividade, em prol do desenvolvimento das regiões mais pobres do país, sendo esta “a única forma de descompetitividade considerada constitucional e que não fere nem o inciso II do artigo 150, nem o inciso IV do artigo 170, porque viabiliza alcançar o objetivo previsto no art. 3º, III, da CF e se coaduna com as regras do art. 155, § 2º, incisos IV, V e VI da Lei Maior”, como explica Ives Gandra Martins¹⁵.

Especificamente no âmbito do ICMS importação, os incentivos concedidos têm características peculiares, criando-se sistemáticas diferenciadas, como suspensão ou diferimento do ICMS nas operações de

14. A respeito do tema, é o entendimento de Tercio Sampaio Ferraz Junior: “As piores vítimas de incentivos distorcidos por medidas que reduzem ou eliminam o ônus dos impostos são os agentes econômicos eficientes, forçados a suportar uma carga tributária maior do que seria desejável no quadro da livre concorrência. Mas a consequência mais perversa do incentivo desnaturado é o próprio Estado-membro concedente, pois a concessão tributária não conveniada cria um clima de retaliações em que as concessões, em vez de propiciarem-lhe um desenvolvimento econômico saudável, o fazem presa em sua própria liberdade, com o risco de todos se contaminarem de liberdades equivalentes por parte de outros Estados. Essa situação é o que configura a chamada guerra fiscal. Nela, os concorrentes competem desigualmente e as desigualdades premiam a ineficiência, em prejuízo da instituição federativa. Nestes termos, nenhum Estado-membro deve romper, unilateralmente, aquelas condições tributárias que, de princípio, colocam concorrentes institucionalmente em igualdade de situação, a partir da qual o que conta é, então, a eficiência na produção econômica como fator legítimo para gerar diferenças entre os agentes econômicos”. (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 275.)

15. MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 16.

entrada de mercadorias do exterior, ou concessão de crédito outorgado ou presumido nas operações de saída de mercadorias dos Estados¹⁶.

Essa “Guerra Fiscal” diferenciada, denominada “Guerra dos Portos”, gera muitas vezes distorções ainda maiores na economia nacional do que a guerra interna¹⁷.

Feitas essas necessárias considerações a respeito do princípio federativo e da “Guerra Fiscal” do ICMS, precipuamente no âmbito das importações, vislumbra-se o contexto político e financeiro que gerou a edição da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal, foco da presente análise e sobre a qual se discorrerá nos tópicos a seguir.

III. A competência do Senado Federal e a edição da Resolução n. 13, de 25 de abril de 2012

De acordo com Daniel Monteiro Peixoto, competência, em termos jurídicos, “é a habilidade para praticar atos (tomar decisões) cujo resultado é a criação de normas válidas, ou, em outras palavras, é aptidão

16. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 379.

17. É o que explica German Alejandro San Martín Fernández: “Isso porque, o ‘federalismo predatório’ no ICMS modalidade importação, ademais de apresentar os mesmos efeitos negativos decorrentes da guerra fiscal interna, é capaz de gerar distorções ainda mais graves na economia nacional. Entre os efeitos deletérios da concessão de benesses fiscais na importação, o mais prejudicial, sem dúvida, é a diminuição da oferta de emprego e da competitividade do produtor nacional. A criação de pseudo incentivos e benefícios apenas torna economicamente mais vantajoso importar do que produzir; cria-se um jogo de gato e rato entre os Estados-membros, para ver qual deles oferece o maior atrativo, sem qualquer resultado benéfico na geração de desenvolvimento, em evidente violação aos princípios que regem a ordem econômica, em especial, o da busca do pleno emprego, igualdade entre os Estados (no plano internacional), redução das desigualdades regionais e garantia do desenvolvimento nacional” (FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e os Incentivos e Benefícios Fiscais e Fiscais/Financeiros no ICMS Importação*. In: ANAN JR., Pedro (coord.). *Planejamento Fiscal – Análise de Casos*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. III).

para provocar alterações no status normativo do ordenamento”¹⁸. Tanto a introdução de novas regras, como a revogação daquelas já pertencentes ao ordenamento, dependem, necessariamente, da competência do órgão legislador.

Ao Senado Federal, além das funções descritas no rol do artigo 52 da Carta Magna, compete estabelecer, mediante resolução de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação do ICMS¹⁹.

A delegação dessa competência ao Senado Federal se explica por se tratar de órgão de representação dos Estados e do Distrito Federal no Congresso Nacional, possibilitando amplo debate da questão e deliberação por maioria absoluta, evitando os entraves políticos que poderiam surgir caso a determinação das alíquotas em questão ficasse sujeita à deliberação direta dos entes da federação, já que o tema é extremamente delicado, por envolver a partilha de receitas tributárias.

Seguindo a linha de raciocínio desenvolvida no item anterior, é evidente que o Senado Federal, ao fixar as alíquotas interestaduais do ICMS, jamais poderá pretender abolir a forma federativa do Estado brasileiro. Deverá não só observar o princípio federativo, como também o da autonomia. É imprescindível, assim, que ao exercer essa competência, o Senado utilize critérios para a fixação das alíquotas mínimas e máximas,

18. PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra Fiscal via ICMS: Controle dos incentivos fiscais e os casos “Fundap” e Comunicado CAT n. 36/2004. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 69.

19. A teor do que determina o seu artigo 155, § 2º, IV: “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; (...)”.

de modo a não anular a autonomia das pessoas que tributam por meio do referido imposto²⁰.

Certamente, ao outorgar ao Senado Federal a competência para a fixação das “alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação do ICMS”, não pretendeu o Constituinte permitir que este órgão, por meio de Resolução, defina a alíquota interestadual aplicável para cada produto comercializado, dependendo de sua origem ou composição. Esta função é única e exclusiva dos Estados, que o farão nos moldes definidos pela legislação complementar²¹.

Com o objetivo de minimizar os efeitos dos benefícios fiscais concedidos para produtos importados na “Guerra dos Portos”, o Senado Federal editou a Resolução n. 13, de 25 de abril de 2012, que instituiu a alíquota de 4% (quatro por cento) nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior que não tenham sido submetidos a processo de industrialização ou que, ainda que submetidos a 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)²².

20. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 581.

21. Como bem explicado na petição inicial da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 4858, ajuizada pelo Estado do Espírito Santo: “Toda outorga de competência tem um aspecto positivo e outro negativo: o positivo autoriza o destinatário a adotar comportamentos previstos na norma atributiva de competência; o negativo impede que o destinatário exorbite do poder que lhe foi conferido. Logo, sendo o bicameralismo a regra no nosso sistema legislativo federal, as normas atributivas de competências privativas a cada uma das Casas do Congresso Nacional constituem exceções e, dessa maneira, devem ser interpretadas estritamente, sobretudo quando envolvam a produção de atos com conteúdo normativo”. (Trecho extraído da petição inicial da ADIN n. 4858, disponível no sítio do Supremo Tribunal Federal – www.stf.jus.br)

22. “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).

A Resolução originou-se do Projeto n. 72/2010²³, de autoria do Senador Romero Jucá²⁴, por meio do qual foi exposta a intenção do Senado Federal em acabar com os benefícios fiscais concedidos por alguns Estados à margem do Confaz, em desrespeito aos ditames da legislação complementar.

Além desse motivo, o Projeto de Resolução do Senado Federal (PRS) justificou-se no desequilíbrio concorrencial decorrente de tais benefícios unilaterais, por favorecerem os produtos importados em detrimento dos nacionais, bem como na redução das receitas governamentais, em prejuízo de investimentos em áreas fundamentais como saúde e educação²⁵.

Verifica-se, assim, que pretendeu o Senado Federal, por meio dessa Resolução, acabar com a “Guerra dos Portos” existente entre os Estados da Federação, mitigando a concessão indiscriminada de incentivos fiscais ao ICMS-Importação pelos respectivos Estados e a concessão de benefícios fiscais a produtos importados em subseqüentes operações interestaduais de mercadorias.

§ 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)”.

23. Íntegra disponível no sítio do Senado Federal (http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=98788).

24. Que inicialmente propôs a fixação da alíquota zero de ICMS para as operações interestaduais com bens e mercadorias importadas: “Nesse cenário, diante dos efeitos deletérios que tais circunstâncias resultam para a economia nacional, faz-se necessário a adoção de medidas urgentes e mitigadoras do problema. A introdução de alíquota zero nas operações interestaduais com mercadorias importadas do exterior desfaz o elemento estrutural que permite aos Estados oferecer as vantagens comparativas a esses produtos, resolvendo um dos graves problemas resultantes da guerra fiscal no ICMS”.

25. JACOBSON NETO, Eduardo. Resolução Senado Federal n. 13/2012 – Considerações de Cunho Constitucional. In: ANAN JR., Pedro (coord.). *Planejamento Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. III, p. 1110.

Não obstante o louvável propósito da nova sistemática de tributação, não se pode deixar de observar os vícios de inconstitucionalidade da Resolução Senatorial, tanto formal como materialmente.

Ainda que tenha sido respeitado o quórum estabelecido pelo artigo 155, § 2º, inciso IV, da Constituição Federal, o Senado Federal criou uma desigualdade não respaldada pela Constituição, além de ter, na prática, prejudicado os bens e produtos de procedência nacional e excedido sua competência outorgada pelo Constituinte.

IV. Os vícios de inconstitucionalidade da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal

IV.1 A violação aos princípios da igualdade e da não discriminação baseada em procedência ou destino

Como explicado alhures, a redução da alíquota interestadual para produtos importados prevista pela Resolução n. 13/2012 seria capaz de eliminar os benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados portuários, já que reduziria a arrecadação destes e, por conseguinte, desestimularia tais benesses ilegais, protegendo-se ao produto nacional.

Nos termos do projeto original da Resolução (PRS n. 72/2010), proposto pelo Senador Romero Jucá, a medida senatorial, ao combater a “Guerra dos Portos”, restabeleceria a igualdade entre o produto importado e o produto nacional²⁶:

Com essa medida, a mercadoria de procedência estrangeira com potencial para receber benefício de guerra fiscal em determinado Estado passará a ser transferida ao Estado de destino sem carga de ICMS,

26. GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. O ICMS e as Inconstitucionalidades da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal e de sua Regulamentação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 210, março 2013. São Paulo: Dialética, 2013. p. 07.

praticamente eliminando a possibilidade de concessão de incentivos fiscais para os produtos importados pelo Estado da importação. Isso contribuirá decisivamente para reduzir ou mesmo eliminar o tratamento vantajoso proporcionado para as mercadorias importadas, restabelecendo a requerida isonomia para o produto nacional com o importado, com vistas à manutenção de parâmetros adequados de competitividade.

Entretanto, na prática, o efeito alcançado foi justamente oposto àquele pretendido, de modo que os produtos nacionais acabaram prejudicados em detrimento dos importados, já que o preço final das mercadorias internas passou a ser superior ao das estrangeiras devido à mudança da carga tributária²⁷.

Como se vê, não só a referida Resolução deixou de alcançar a igualdade pretendida, como agravou a disparidade já existente entre produtos nacionais e importados.

Além do artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal²⁸, no âmbito do direito tributário, o princípio da isonomia encontra-se previsto em seu artigo 150, inciso II, segundo o qual é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida

27. Sobre esse efeito inverso, é esclarecedor o exemplo dado por Carlos Eduardo Makoul Gasperin: “Imagine-se, por exemplo, dois revendedores, um que adquira sua mercadoria no mercado nacional e outro que importe as suas, sendo que ambos as destinem às operações interestaduais. O primeiro adquirirá os bens no mercado interno a uma alíquota média de 18% e a revenderá com outra de 12%, restando-lhe um crédito de 6% e um preço final de venda maior. Já o segundo também arcará com uma alíquota de importação (sem benefícios) de 18%, mas revenderá a sua mercadoria a 4%, sobrando-lhe um crédito de 14% e um preço final menor do que do seu concorrente nacional, já que a diferença do valor do imposto proporcionada pelas diferentes alíquotas será considerada na formação do preço de venda do produto”.

28. “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)”.

qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

A lei tributária deve ser igual para todos, o que significa que quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. A lei que, em desrespeito ao mencionado princípio selecione pessoas para submetê-las a regras especiais, que não alcancem as demais em idêntica posição jurídica, será inconstitucional²⁹.

Como se sabe, a isonomia é um dos pilares do ordenamento jurídico tributário. Contudo, não se mostra suficiente a igualdade do ponto de vista formal, sendo imprescindível que se verifique também a isonomia material, alcançada por meio de graus de diferenciação entre situações. As discriminações, entretanto, devem ser feitas de maneira razoável e justificável, como leciona Paulo de Barros Carvalho:

É conferido à lei tributária desigualar situações, atendendo a peculiaridades de categorias de contribuintes, mas somente quando houver relação de imanência entre o elemento diferencial e o regime conferido aos que estão incluídos na classe diferenciada. O princípio da isonomia é agredido quando o tratamento diverso daquele dispensado pelo legislador a várias pessoas não encontra motivo razoável³⁰.

Para que se considere, então, legítima a diferenciação criada pela Resolução n. 13/2012 do Senado Federal entre as mercadorias importadas e as nacionais, faz-se necessária a constatação da relação de imanência entre o elemento diferencial e o regime conferido aos que estão incluídos na classe diferenciada, tal como afirmado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho no excerto supratranscrito. Caso contrário, não havendo mo-

29. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 87.

30. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – linguagem e método*. 3. ed. revista e ampliada. São Paulo: Noeses, 2009. p. 280.

tivo razoável para o tratamento diferenciado, verificar-se-á a violação ao princípio da isonomia.

Ao analisarmos as disposições da Resolução n. 13/2012, denota-se que o elemento diferencial, qual seja, a redução da alíquota interestadual exclusivamente para bens e produtos importados não apresenta um motivo razoável, ao contrário do que ocorre, por exemplo, na desigualdade permitida pelo artigo 151, inciso I, da Carta Magna³¹, em prol das regiões menos desenvolvidas³².

Não se verifica, assim, uma correlação lógica entre a discriminação realizada entre os contribuintes e a diferenciação pretendida, o que demonstra o caráter anti-isonômico da norma em questão³³.

Não se pretende afirmar que não possa haver discriminação de alíquotas em hipótese alguma. Porém, tais distinções não só devem ser compatíveis com a natureza do tributo, como também condizentes com

31. “Art. 151. É vedado à União:

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

32. Como explica Misabel Derzi: “A Constituição de 1988 admite expressamente a concessão de incentivos fiscais em favor de áreas mais pobres, a fim de promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico regional (art. 151, I), não se trata de uma quebra da regra da isonomia, mas da autorização de tratamento diferente e mais favorável às regiões diferentes, economicamente mais fracas” (In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. rev. e comp. à luz da Constituição de 1988 até a EC n. 10/1996, por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 394).

33. No entendimento do José Artur de Lima Gonçalves, para aferir-se a existência de ofensa ao princípio da isonomia, deve-se: “(i) dissecar a regra matriz de incidência em seus cinco critérios; (ii) identificar qual é o elemento de discriminação utilizado pela norma analisada; (iii) **verificar se há correlação lógica entre o elemento de discriminação e a diferenciação de tratamento procedida**; e (iv) investigar se há relação de subordinação e pertinência lógica entre a discriminação procedida e os valores positivos no texto constitucional”. (Destacou-se) (*Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 75).

as normas constitucionais que regulam a sua instituição. Ou seja, é indispensável a existência de subordinação e pertinência entre a diferenciação imposta e os valores positivados pela Constituição Federal.

No caso da norma ora analisada, porém, não há fundamento constitucional para a diferenciação de alíquotas do ICMS com base no país de procedência das mercadorias. Destaque-se, inclusive, que o Supremo Tribunal Federal tem entendido que qualquer distinção em razão do país de procedência da mercadoria é inadmissível, por razões de isonomia, de modo que os bens, mercadorias e serviços da mesma espécie devem ficar sujeitos a regime de tributação idêntico, independentemente de sua origem ou destino³⁴.

34. É o que se verifica nas ementas a seguir, obtidas no sítio do Supremo Tribunal Federal (<http://www.stf.jus.br/portal>):

“Constitucional. Tributário. Lei complementar 87/96. ICMS e sua instituição. Arts. 150, II; 155, § 2º, VII ‘a’, e inciso VII CF. Conceitos de passageiro e de destinatário do serviço. Fato gerador. Ocorrência. Alíquotas para operações interestaduais e para as operações internas. Inaplicabilidade da fórmula constitucional de partição da receita do ICMS entre os estados. Omissão quanto a elementos necessários à instituição do ICMS sobre navegação aérea. Operações de tráfego aéreo internacional. Transporte aéreo internacional de cargas. Tributação das empresas nacionais. Quanto às empresas estrangeiras, valem os acordos internacionais - Reciprocidade. Viagens nacional ou internacional - Diferença de tratamento. Ausência de normas de solução de conflitos de competência entre as unidades federadas. Âmbito de aplicação do art. 151, CF é o das relações das entidades federadas entre si. Não tem por objeto a União quando esta se apresenta na ordem externa. Não incidência sobre a prestação de serviços de transporte aéreo, de passageiros - intermunicipal, interestadual e internacional. Inconstitucionalidade da exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, enquanto persistirem os convênios de isenção de empresas estrangeiras. Ação julgada, parcialmente procedente”. (ADI 1.600/DF – Rel. Min. Nelson Jobim J. 26/11/2001- destacou-se).

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPVA. VEÍCULO IMPORTADO. ALÍQUOTA DIFERENCIADA.

1. Não se admite a alíquota diferenciada de IPVA para veículos importados e os de procedência nacional.

2. O tratamento desigual significaria uma nova tributação pelo fato gerador da importação. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento”. (RE n. 367.785 – Rel. Ministro Eros Grau, Segunda Turma, J. 09/05/2006).

A República Federativa deve se subordinar aos direitos e garantias oriundos de tratados internacionais³⁵, dentre eles, o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GAAT, na sigla em inglês), que estabeleceu regras visando à garantia do princípio da não discriminação entre produtos e serviços nacionais e importados, princípio este fundamental para o sistema multilateral do comércio e alcance de condições de concorrência o mais igualitárias possível³⁶.

Tanto é assim que a Suprema Corte editou, em 1997, a Súmula n. 575, com a seguinte redação: “a mercadoria importada de país signatário

35. A teor do que determina o artigo 5º, parágrafo 2º, da Constituição Federal.

36. É o que se vê da Parte II, Artigo III, do Acordo Geral Sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio: “TRATAMENTO NACIONAL NO TOCANTE A TRIBUTAÇÃO E REGULAMENTAÇÃO INTERNAS.

1. As Partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional.

2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais.

Além disso, nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos nacionais ou importados, contrariamente aos princípios estabelecidos no parágrafo 1.

(...)

4. Os produtos de território de uma Parte Contratante que entrem no território de outra Parte Contratante não usufruirão tratamento menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional, no que diz respeito às leis, regulamento e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização no mercado interno. Os dispositivos deste parágrafo não impedirão a aplicação de tarifas de transporte internas diferenciais, desde que se baseiem exclusivamente na operação econômica dos meios de transporte e não na nacionalidade do produto”.

do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional”.

Desse modo, ao estabelecer a distinção entre produtos nacionais e importados a Resolução n. 13/2012, violou as disposições do referido tratado internacional e, conseqüentemente, da Constituição Federal³⁷.

Além disso, houve violação ao princípio da não discriminação baseada em procedência ou destino previsto no artigo 152, da Constituição Federal³⁸. De acordo com esse princípio, aos entes tributantes é vedado, no exercício de suas competências tributárias, criar situações que discriminem bens e mercadorias em razão de sua procedência.

Note-se que, embora a já mencionada Resolução n. 22/1989 tenha estabelecido uma distinção entre as alíquotas, dependendo do Estado de destino da mercadoria, essa diferença encontra respaldo na Constituição Federal, que em seu artigo 170, inciso VII³⁹, institui o princípio da justiça social em face da redução das desigualdades regionais e sociais. E além de possuir fundamento constitucional, dita Resolução traçou a distinção

37. É o que explica Roque Antonio Carrazza: “Também os tratados e acordos internacionais, de que o País é signatário (GATT, ALADI, MERCOSUL, etc.), e que devem ser observados, a teor do art. 98, do CTN, exigem que as operações com produtos originários do exterior recebam o mesmo tratamento fiscal dispensado às operações com produtos nacionais. Neste particular, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça já decidiram, vezes iterativas, que são injurídicas normas que imponham tratamento tributário mais oneroso às operações praticadas com produtos importados, do que o dispensado às praticadas com produtos nacionais. Também o art. III do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio GATT (abrangido hoje pela OMC), do qual o Brasil é signatário, estabelece que ‘os bens importados devem receber o mesmo tratamento concedido a equivalente de origem nacional’”. (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.)

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

39. “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;”

apenas entre as Unidades da Federação, sem fazer qualquer menção ao tipo de mercadoria ou bem circulado.

Corroborando o entendimento aqui desenvolvido a respeito da inconstitucionalidade da Resolução n. 13/2012, é o que conclui o Professor Roque Carrazza:

É certo que o Senado Federal pode fixar, mediante resolução, as alíquotas de ICMS para as operações interestaduais, sendo-lhe dado, também, fazê-las várias. É igualmente certo, todavia, que não lhe é permitido fazer distinções ou manifestar preferências tributárias entre bens e serviços, em razão de sua procedência ou destino.

E nem se diga que atualmente há alíquotas interestaduais (de 7% e 12%, dependendo da procedência ou destino das mercadorias ou serviços). É que tal tratamento distinto vem expressamente autorizado na parte final do art. 152, da Constituição Federal (reduzir as desigualdades regionais).

No caso em foco, porém, a resolução estabeleceu (inconstitucionalmente) alíquotas de ICMS distintas para produtos idênticos e provenientes ou destinados às mesmas regiões do país.

Enfim, as alíquotas de ICMS devem ser uniformes para os produtos nacionais e seus similares importados. Dito de outro modo, as alíquotas interestaduais, a serem fixadas por meio de resolução do Senado Federal devem, *in casu*, ser as mesmas, para as operações com produtos da mesma natureza, pouco importando se nacionais ou importados.

Recorde-se, a propósito, que a Súmula 575 do STF proíbe tratar diferentemente produtos nacionais e estrangeiros.

Conclui-se, nesse contexto, que a Resolução n. 13/2012, ao diferenciar a alíquota do ICMS incidente sobre operações interestaduais de acordo com a procedência dos bens, mercadorias ou serviços, não está em consonância com os valores positivados pela Constituição Federal, o que demonstra a sua incompatibilidade com o Sistema Tributário Nacional.

E ainda que não houvesse violação aos princípios da isonomia e da não discriminação baseada em procedência ou destino, a Resolução n. 13/2012 permaneceria eivada de vício de inconstitucionalidade, haja vista que não compete ao Senado Federal legislar sobre matéria cuja competência é exclusiva de Lei Complementar, nos termos do artigo 155, § 2º, da Carta Magna, como se explicará com mais vagar no tópico a seguir.

IV.2 Violação ao artigo 155, § 2º, da Constituição Federal – matéria de competência exclusiva de Lei Complementar

Como se viu linhas acima, a Resolução n. 13/2012 foi editada com o claro objetivo de obstar a eficácia dos incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados importadores, ou seja, o Senado Federal pretendeu, indiretamente, disciplinar tais incentivos concedidos à revelia do Confaz.

Todavia, consoante o exposto no item III supra, a função da Resolução do Senado Federal é exclusivamente compatibilizar os interesses dos Estados importadores e exportadores, e não o combate à “Guerra Fiscal” existente entre as Unidades Federadas.

Além disso, ao reduzir a alíquota interestadual exclusivamente para produtos importados, pode-se dizer que o Senado Federal concedeu um verdadeiro benefício fiscal a tais produtos, matéria que, nos termos da Constituição Federal (artigo 155, parágrafo 2º, XII, g), compete exclusivamente dos Estados, por meio de convênios, conforme regulado pela Legislação Complementar.

E não é em vão a exigência de Lei Complementar para tanto. Por se tratar de norma submetida a processo legislativo complexo, é a mais adequada para regular questões que envolvam valores fundamentais da República, tais como o pacto federativo, a autonomia estadual e a redução das desigualdades regionais.

É este inclusive o entendimento do Supremo Tribunal Federal que, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.423, ajuizada em face do Governador de São Paulo, decidiu a respeito da necessidade de Lei Complementar para dispor sobre a partilha da arrecadação do ICMS, sendo inconstitucional a Lei Estadual que dispõe sobre o cálculo do valor agregado para o mesmo fim⁴⁰.

Adotando-se o mesmo raciocínio da Corte Suprema, se uma Lei Ordinária não pode dispor sobre o cálculo do valor agregado, para fins de partilha da arrecadação do ICMS, invariavelmente, não poderá uma Resolução Senatorial disciplinar ou conceder incentivos fiscais aplicáveis a todo o território nacional.

O instrumento legal utilizado pelo legislador para combater a “Guerra dos Portos”, portanto, não se mostra adequado, por se tratar de matéria reservada à Lei Complementar, sendo vedada a sua regulação por Resolução do Senado Federal⁴¹.

40. ADI n. 1423/SP, Ministro Relator Joaquim Barbosa, Julgada pelo Tribunal Pleno em 16/05/2007 (íntegra do acórdão disponível em <http://www.stf.jus.br/portal>): “CONSTITUCIONAL. FINANCEIRO. PARTILHA DO PRODUTO ARRECADADO COM A INCIDÊNCIA O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS. OPERAÇÕES DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. USINA. NORMA ESTADUAL QUE DISPÕE SOBRE O CÁLCULO DO VALOR AGREGADO (LEI 9.332/1995, DO ESTADO DE SÃO PAULO). VIOLAÇÃO DOS ARTS. 158, IV, E PARÁGRAFO ÚNICO, I E 161, I, DA CONSTITUIÇÃO DE 1988. Viola a reserva de lei complementar federal, prevista no art. 161, I, da Constituição, norma estadual que dispõe sobre o cálculo do valor agregado, para fins de partilha da arrecadação do ICMS, nos termos do art. 158, IV, e parágrafo único, I, da Carta Magna. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente”.

41. Nesse sentido, é o que conclui Eduardo Jacobson Neto: “Em que pese a relevância do propósito almejado pelo Senado Federal ao editar a RSF 13/2012, é notório que o ‘instrumento’ utilizado não passa no teste da adequação, pois o artigo 155, 2º, IV, da CF/88, não permite que as Resoluções Senatoriais sejam manejadas como meio de se controlar o ingresso de mercadorias importadas, garantir o equilíbrio concorrencial entre empresas nacionais e estrangeiras, ou reduzir, pragmaticamente, os efeitos dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados, em operações interestaduais, aos produtos

Fato é que o Senado Federal não poderia tratar isoladamente do problema referente à “Guerra dos Portos”, mediante resolução, invadindo o campo reservado ao Congresso Nacional, que detém competência privativa para, por meio de lei complementar aprovada pela maioria absoluta dos membros de suas duas Casas, “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.⁴²

Ainda que a questão da “Guerra dos Portos” seja emergencial, não se pode aceitar a escolha de uma medida paliativa sujeita a procedimento legislativo mais simples para atingir finalidade que, por imposição constitucional, só pode ser perseguida mediante processo legislativo complexo e com quórum de aprovação especial, qual seja, Lei Complementar.

Vale lembrar, ainda, que a denominada “Guerra dos Portos”, como explicado anteriormente, é apenas uma das vertentes da chamada “Guerra Fiscal”. Por isso, a mesma solução que se pretende aplicar ao caso dos importados deveria ser adequada para resolver a concessão de incentivos concedidos para os produtos nacionais, tanto em operações internas quanto interestaduais.

Todos esses pontos, inclusive, foram levantados pelo Senador Ricardo Ferraço, junto à Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) do Senado Federal, antes mesmo da edição da Resolução n. 13/2012. Opinou o Senador, quando da análise do Projeto de Resolução do Senado PRS n. 72/2010 – que deu origem à Resolução ora analisada – por sua inconstitucionalidade⁴³.

importados do exterior” (JACOBSON NETO, Eduardo. Resolução Senado Federal n. 13/2012 – Considerações de Cunho Constitucional. In: ANAN JR., Pedro (coord.). *Planejamento Fiscal – Análise de Casos*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. III, p. 1126).

42. CF, artigo 155, § 2º, XII, “g”.

43. “A questão que se deve enfrentar, porém, é se o Senado tem competência para, através de resolução destinada à fixação de alíquotas interestaduais de ICMS, restringir a autonomia dos Estados e do Distrito Federal para o regimento de incentivos fiscais.

Além disso, mediante a simples leitura da Resolução n. 13/2012, denota-se que mesmo após o desembaraço aduaneiro, tido pela legislação como o momento de “nacionalização” da mercadoria⁴⁴, esta permanece sendo considerada como importada se não houver um grau significativo de integração de produto nacional⁴⁵.

Também sob este prima, denota-se a inconstitucionalidade da Resolução Senatorial ora tratada, haja vista que não compete ao Senado Federal definir quando e por quais critérios a mercadoria importada passa a ser nacional.

Nos termos do artigo 51 do Decreto-lei n. 37/1966, “concluída a conferência aduaneira, sem a exigência fiscal relativamente ao valor aduaneiro, classificação ou outros elementos, a mercadoria será embarçada

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

(...) Em suma, conclui-se que o Senado, quando atua como legislador em matéria de ICMS, fixando as suas alíquotas interestaduais não pode criar distinções entre mercadorias e serviços em razão de sua procedência ou destino, salvo quando em cumprimento de disposições constitucionais específicas. No caso dos produtos de origem estrangeira, inexistente regra de estatura constitucional que justifique a diferenciação pretendida, conforme pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, evidenciando a inconstitucionalidade do PRS 72/2010. Além do mais, a implantação da medida poderia implicar efeitos colaterais prejudiciais à indústria nacional, tendo em vista que permitiria a redução das alíquotas internas para mercadorias importadas destinadas a consumidores finais”.

44. Nesse sentido, é o que ensina André Folloni: “O desembaraço aduaneiro é ato final do procedimento de despacho de importação, sendo representativo do término deste, momento quando a mercadoria é considerada nacionalizada e entregue ao importador” (FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 97).

45. GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. O ICMS e as Inconstitucionalidades da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal e de sua Regulamentação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 210, março 2013. São Paulo: Dialética, 2013. p. 07.

e posta à disposição do importador”, ou seja, finalizado o desembaraço aduaneiro, a mercadoria importada passa a ser nacional.

É evidente, portanto, que ao editar a Resolução n. 13/2012, o Senado Federal extrapolou sua competência constitucional prevista no artigo 155, parágrafo, 2º, IV, da Constituição Federal, uma vez que não se limitou a fixar a alíquota interestadual aplicável a determinada operação, mas alterou a legislação federal no que tange ao momento em que o produto importado se torna nacional.

Não restam dúvidas, assim, a respeito da inconstitucionalidade da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal, seja por violar os princípios da isonomia e da não discriminação em razão da procedência do produto, seja por exceder sua competência outorgada pela Constituição Federal, legislando sobre matéria reservada à Lei Complementar.

V. Conclusões

Foram apresentados no presente artigo argumentos suficientes a fim de demonstrar a incompatibilidade da Resolução n. 13/2012, do Senado Federal, com o Sistema Tributário Nacional.

Como se viu, se a forma federativa do Brasil sequer pode ser alterada por uma emenda constitucional, tampouco poderão fazê-lo as normas hierarquicamente inferiores, a exemplo de Resoluções Senatoriais.

O princípio federativo, por sua vez, está totalmente relacionado com a questão da “Guerra Fiscal” em matéria de ICMS (e, conseqüentemente, com a “Guerra dos Portos”), por se tratar de imposto com perfil jurídico desenhado pelo ente central. Por isso que sobre ele, mais do que sobre qualquer outro tributo, incidem as normas gerais uniformizantes, a exemplo da Lei Complementar n. 24/75, emitidas em caráter nacional, a fim de evitar a utilização do ICMS como moeda de troca entre as Unidades Federativas e os investidores.

Porém, diante da ineficácia social dessas normas gerais uniformizantes, não se alcançou até os dias de hoje o pretendido combate à “Guerra Fiscal”, sendo que as Unidades da Federação permanecem concedendo benefícios fiscais à revelia do Confaz, desrespeitando o princípio federativo e a Constituição Federal como um todo.

Diante desse contexto, foi editada pelo Senado Federal a Resolução n. 13/2012, com o intuito de combater tal situação, mediante a redução da alíquota interestadual dos produtos importados para 4% (quatro) por cento, de modo a desestimular a concessão de benefícios unilaterais pelos Estados portuários.

Não obstante a intenção do legislador ao editar a Resolução em comento tenha sido de desestimular a concessão de benefícios ilegais, protegendo-se, por conseguinte, o produto nacional, na prática, a diminuição da alíquota para a mercadoria importada acabou por prejudicar os produtores nacionais, em nítido desrespeito ao princípio da isonomia.

A Resolução n. 13/2012 violou, ainda, as disposições do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GAAT), que estabeleceu regras visando à garantia do princípio da não discriminação entre produtos e serviços nacionais e importados.

Além disso, o instrumento normativo utilizado não foi adequado, haja vista que não compete ao Senado Federal tratar, por meio de Resolução, das questões atinentes aos benefícios fiscais concedidos pelas Unidades da Federação.

Também sob este prima, denota-se a inconstitucionalidade da Resolução Senatorial ora tratada, haja vista que não compete ao Senado Federal definir quando e por quais critérios a mercadoria importada passa a ser nacional.

Não se discute a urgência e a necessidade do combate à “Guerra dos Portos”. O que não se pode olvidar, no entanto, é que essa “Guerra” é apenas uma das vertentes da chamada “Guerra Fiscal”, de modo que quaisquer medidas tomadas com a intenção de impedir a concessão de

benefícios fiscais à revelia do Confaz deverão alcançar não só as operações com produtos importados, mas também aquelas que envolvam os produtos nacionais, respeitando-se, dessa forma, a isonomia tributária.

Em vista da sua incompatibilidade com o Sistema Tributário Nacional, portanto, faz-se necessária a exclusão da Resolução n. 13/2012 do ordenamento jurídico, bem como a edição de uma nova norma de combate à “Guerra Fiscal” que esteja de acordo com os ditames constitucionais.

Cumpre mencionar, por fim, que a questão ora debatida está pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4858, ajuizada pelo Estado do Espírito Santo em 20/09/2012, de Relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, oportunidade em que se saberá se a Suprema Corte entenderá pela manutenção ou invalidade da Resolução Senatorial em comento.

VI. Referências

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Quanto custa pagar tributos*. São Paulo: Atlas, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____ *Curso de Direito Constitucional*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e método*. 3. ed. revista e ampliada. São Paulo: Noeses, 2009.

_____ *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra Fiscal via ICMS: Controle dos incentivos fiscais e os casos “Fundap” e Comunicado CAT n. 36/2004. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Cap. I, p. 414-415, nota 147.

FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. O Federalismo Fiscal Brasileiro e os Incentivos e Benefícios Fiscais e Fiscais/Financeiros no ICMS Importação. In: ANAN JR., Pedro (coord.). *Planejamento Fiscal – Análise de Casos*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. III.

FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005.

GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. O ICMS e as Inconstitucionalidades da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal e de sua Regulamentação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 210, março 2013. São Paulo: Dialética, 2013.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

TAKANO, Caio Augusto. “Guerra dos Portos” – os deveres instrumentais introduzidos pelo ajuste Sinief n. 19/2012 e os limites normativos da Resolução do Senado Federal n. 13/2012. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 212, maio 2013, São Paulo: Dialética, 2013.

