

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO
MONOGRAFIA DE CONCLUSÃO DE CURSO

JULIANA MINCARONE SANGUINETTI

**A INCIDÊNCIA DO ICMS NOS IMPORTADOS E A RESOLUÇÃO Nº 13/2012 DO
SENADO FEDERAL**

PORTO ALEGRE

2014

JULIANA MINCARONE SANGUINETTI

**A INCIDÊNCIA DO ICMS NOS IMPORTADOS E A RESOLUÇÃO Nº 13/2012 DO
SENADO FEDERAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado
como requisito parcial à obtenção do título de
Especialista em Direito Tributário pelo Instituto
Brasileiro de Estudos Tributários - IBET.

PORTO ALEGRE

2014

RESUMO

Com o intuito de acabar com a chamada guerra dos portos, o Senado Federal editou a Resolução nº 13/2012, que modifica a alíquota da venda de produtos importados em operações interestaduais para 4% a partir de janeiro de 2013, medida esta que tem causado grande tumulto no mercado. O artigo ora apresentado visa analisar brevemente, ante o panorama jurídico atual, a aplicação desta Resolução, e as consequências dela advindas junto aos contribuintes. Inicialmente apresenta-se brevemente o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, discorrendo acerca do seu fundamento legal e situando o leitor numa das vertentes de aplicação deste tributo. Após, será tratada a regra matriz de incidência tributária deste imposto, eis que de suma importância para identificar e precisar a norma jurídica tratada. Por último, serão analisados os motivos que levaram à edição dessa nova norma regulatória (Resolução 13/2012), a problemática de acúmulo de créditos resultante de sua aplicação e as alternativas já buscadas por alguns Estados visando a mitigação dos impactos negativos no mercado interno que, se ignorados, trarão prejuízos incalculáveis em médio prazo.

Palavras-chave: ICMS – Resolução do Senado nº 13/2012 – produtos importados – guerra dos portos – acúmulo de créditos.

ABSTRACT

With the aim of ceasing the so-called war of ports, the Federal Senate edited the Resolution number 13/2012 which modifies the percentage rate of imported products sold in interstate operations to 4% since January 2013, a measure that has been causing a lot of turmoil in the market. This article aims to briefly analyze, in view of the actual law perspective, the enforcement of this Resolution and the consequences arising to the taxpayers. First, it is intended to present the incidence context of Value-Added Tax on Sales and Services (ICMS), discoursing about its legal bases and situating the reader in one of the many applications of this tax. After, it will be presented the ICMS incidence matrix-rule considering its importance to identify and define the legal norm treated. Lastly will be analyzed the reasons which led the edition of this new regulation norm (Resolution 13/2012), the problematic application resulting in credit excess and the alternatives already searched for some Estates in order to mitigate the negative impacts on the internal market that cannot be ignored, otherwise the losses will be immeasurable in the medium term.

Keywords: ICMS - Resolution number 13/2012 – imported products – war of ports – credit excess.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
CAPÍTULO 1 DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.....	7
1.1 Da função do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços	9
1.2 Das operações relativas à circulação de mercadorias	11
1.3 Do princípio da não-cumulatividade	12
1.4 Do direito de crédito no ICMS	14
CAPÍTULO 2 DO ICMS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS IMPORTADAS	17
2.1 Da regra matriz de incidência tributária – RMIT.....	19
2.1.1 Fundamento jurídico	19
2.2 Regra matriz de incidência tributária do ICMS - mercadorias.....	20
2.2.1 Critério material	20
2.2.2 Critério temporal.....	21
2.2.3 Critério espacial.....	22
2.2.4 Critério pessoal	22
2.2.5 Critério quantitativo	23
CAPÍTULO 3 A INCIDÊNCIA DO ICMS NOS IMPORTADOS E A RESOLUÇÃO Nº 13/2012 DO SENADO FEDERAL	24
3.1 Justificativa e aspectos práticos da mudança de alíquota	27
3.2 A problemática de acúmulo de créditos	29
3.3 A chamada resolução da ‘guerra dos portos’	31
3.4 Mitigação de impactos – Portaria nº 108 da Coordenação da Administração Tributária (CAT) de Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (SEFAZ-SP)	33
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	35
REFERÊNCIAS	36

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação constitui um dos tributos mais onerosos no mercado brasileiro, na medida em que é o contribuinte de direito que recolhe o tributo, porém repassa o ônus financeiro ao contribuinte de fato, compondo o valor final da mercadoria adquirida.

Sendo este o principal protagonista nas disputas interestaduais pelo mercado brasileiro, é o causador de discórdias e concorrências muitas vezes desleais entre os Estados, encontrando-se hoje numa verdadeira saga arrecadatória, envolvendo diferentes normativas, que causam, ao fim, uma maior incerteza jurídica e administrativa.

Uma pequena parcela desta ‘guerra fiscal’ instaurada no Brasil envolvendo o ICMS, diz respeito à incidência desse imposto na venda de produtos importados para outro Estado, considerando a existência de diferentes convênios sem aprovação no CONFAZ, verificava-se uma verdadeira guerra dos portos quando da aplicação de alíquotas mais benéficas em determinados Estados.

Visando a mitigação dos impactos dessa concorrência, foi aprovada pelo Senado Federal a Resolução nº 13/2012, a qual unificou a alíquota interestadual para produtos importados ao percentual de 4%.

Entretanto se verificará que a Resolução em vigor na realidade possui diversas lacunas as quais demandam regulamentações; bem como causou, na prática, um enorme prejuízo às empresas que operam vendendo mercadorias importadas dentro do território nacional, gerando excesso de créditos de ICMS os quais, diante da impossibilidade de compensação, tornaram-se prejuízo tanto contábil quanto financeiro.

O presente trabalho, em suma, inicia apresentando o ICMS de forma a delimitar o seu campo de incidência e os princípios a ele aplicáveis, explicando sua função extrafiscal e sua sistemática de não-cumulatividade. O segundo capítulo traz o fundamento legal e os limites de incidência do ICMS, apresentando a Regra Matriz de Incidência Tributária deste tributo.

Por fim, o terceiro capítulo abordou a nova Resolução nº 13/2012, seus impactos no mercado, a justificativa da sua edição, finalizando o tema com alternativas que estão sendo buscadas para o fim de mitigar os impactos no mercado.

CAPÍTULO 1 DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), no inciso II do artigo 155, atribuiu competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS).

O ICMS é regulamentado pela chamada Lei de Kandir, sendo esta a lei complementar nº 87/1996, dispondo acerca do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e dá outras providências, conforme disposto nos artigos 1º e 2º abaixo:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

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

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

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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

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

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

O ICMS caracteriza-se como um tributo indireto na medida em que é o contribuinte de direito que recolhe o tributo, porém repassa o ônus financeiro ao contribuinte de fato, compondo este o valor final da mercadoria adquirida.

Sublinhe-se que o ICMS é o imposto ao qual a Constituição Federal dispensou o tratamento mais extenso e minucioso. Na lição lapidar de Roque Antonio Carrazza¹, o ICMS abrange cinco impostos diferentes, a saber:

- a) Imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), compreendendo nessas, àquelas que nascem da entrada de mercadorias importadas do exterior;
- b) Imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) Imposto sobre serviços de comunicação;
- d) Imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica;
- e) Imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Segundo a lição de Fábio Soares de Melo e Marcelo Magalhães Peixoto², ao ICMS foram adicionados, ao longo do tempo, novos impostos com o mesmo nome, nesse sentido explica:

Temos então, um subsistema denominado ICMS constitucional, inserido no sistema constitucional tributário e que contém princípios específicos e diferentes regras-matrizes tributárias. Inobstante existam diversos e distintos impostos que atendam pela sigla ICMS, todos eles devem respeito absoluto aos princípios constitucionais que os regulam.

Entretanto, dentre as diversas peculiaridades e os diferentes princípios que norteiam o referido imposto, destaca-se neles um ponto em comum: o princípio da não-cumulatividade previsto no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, da CF/88, que constitui em realidade uma limitação ao poder de tributar e, portanto, uma garantia do contribuinte que deve ser observada pelos entes federados.

¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 34-35.

² MARCELO, Viana Salomão. **O ICMS nas importações feitas por *leasing* internacional**. In: MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **ICMS: questões fundamentais**. São Paulo: MP Ed., 2006, p.218.

As subespécies de ICMS acima elencadas possuem peculiaridades específicas, com hipóteses de incidência diferenciadas. Entretanto em todas o ICMS atingirá, de maneira fracionada, cada etapa do processo de circulação de mercadorias e prestação de serviços de modo que não ocorra a sobreposição de incidências. Ou seja, todas as cinco previsões acima elencadas, previstas na CF/88, devem obedecer ao mesmo princípio da não-cumulatividade previsto em lei.

Esse princípio, na realidade, dá ao ICMS a característica de um tributo, de fato, nos moldes do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA). Assim, o tributo pago no elo anterior do processo produtivo ou do serviço prestado pode ser aproveitado como crédito no momento subsequente, sempre que a operação envolver contribuinte, até chegar ao consumidor final que – este sim – não se credita.

1.1 Da função do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços

Após a superação do Estado Liberal, principalmente no Pós-guerra, a classificação dos tributos passou a ser considerada de acordo com a sua finalidade, dizendo-se que eles podem ter função fiscal, extrafiscal ou parafiscal.

A função principal dos tributos é a arrecadação de recursos financeiros necessários ao custeio das atividades do Estado, sem considerar os aspectos econômicos, políticos, ou até mesmo os interesses sociais.

A função do imposto esta muito mais ligada ao modo como se dá a utilização do instrumental jurídico-tributário, sendo este o fator que irá identificar as três espécies citadas. Na lição de Paulo de Barros Carvalho³, *fala-se em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos de sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, não importando a sua atividade impositiva outros interesses, como sociais, econômicos ou políticos.*

Já a extrafiscalidade dos tributos vem da necessidade verificada pelo legislador de prestigiar certas situações tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais foram dispensadas tratamentos mais favoráveis e menos gravosos, de forma a perseguir

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 290.

objetivos alheios aos meramente arrecadatários. Possuem por fim precípua corrigir distorções de natureza econômico-financeira ou aferir índices de capacidade econômica.

Raimundo Bezerra Falcão⁴ define claramente a diferença entre a fiscalidade e a extrafiscalidade.

Considerando a tributação como ato ou efeito de tributar, ou ainda, como o conjunto dos tributos, podemos afirmar que: a) a tributação se diz fiscal enquanto objetiva retirar do patrimônio dos particulares os recursos pecuniários – ou transformáveis em pecúnia – destinados às necessidades públicas do Estado; b) tributação extrafiscal é o conceito que decorre do de tributação fiscal, levando a que entendamos extrafiscalidade como atividade financeira que o Estado desenvolve sem o fim precípua de obter recursos para seu erário, mas sim com vistas a ordenar a economia e as relações sociais, sendo, portanto, conceito que abarca, em sua amplitude, extensa gama de opções e que tem reflexos não somente econômicos e sociais, mas também políticos.

Assim, pelo o que se observa, a classificação em tela divide os tributos de acordo com a interferência destes na economia, ou seja, possuem função fiscal aqueles tributos cuja essência é arrecadatória, a exemplo o Imposto Predial e Territorial Urbano, o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis, entre outros; já a função extrafiscal é conferida àqueles com os quais o Estado interfere na economia, como o Imposto de Exportação e Importação cujo aumento ou diminuição da alíquota visa desestimular ou fomentar a entrada de produtos estrangeiros no país.

Na visão de Paulo de Barros Carvalho⁵, não existe, entretanto, nenhuma função puramente fiscal ou extrafiscal, explica:

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expediente extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.

Por fim, não menos importante, porém não tão aplicável ao presente trabalho, tem-se a parafiscalidade. Essa função pode ser definida como o fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares.

⁴ FALÇÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 118.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 291.

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços, objeto do presente estudo, é, por excelência, um tributo fiscal, sendo fonte de significativa receita para os Estados e para o Distrito Federal, eis que incide sobre a maior parte da produção e circulação das riquezas nacionais.

1.2 Das operações relativas à circulação de mercadorias

Como é sabido, o ICMS, na sua Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT), que será objeto de uma análise mais detida no decorrer deste trabalho, possui o verbo ‘realizar’ como critério material do antecedente da norma, sendo o complemento deste as expressões ‘operações relativas à circulação de mercadorias’.

Neste contexto, é fundamental compreender o significado dos termos operações, circulação e mercadorias para se identificar se há ou não a incidência do ICMS na operação realizada.

Primeiramente, deve-se entender por operações a prática de ato jurídico que importe na transferência de um direito. Acerca deste tema, os tributaristas Geraldo Ataliba e Cleber Giardino⁶, sintetizam que operações são atos jurídicos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica, atos *juridicamente relevantes*. *Circulação e mercadorias* são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações.

Quanto à expressão ‘circulação’, o professor Paulo de Barros Carvalho⁷, com a excelência que lhe é peculiar, esclarece que a expressão consiste na *passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado*.

É de se ressaltar que a circulação que enseja a tributação por meio de ICMS deve ser jurídica, vale dizer, pressupõe a transferência de uma pessoa para outra da posse ou da propriedade da mercadoria.

Para fins de ICMS, mercadoria corresponde ao bem móvel destinado ao comércio. Assim, pode-se afirmar que toda mercadoria é bem móvel, mas a recíproca não é verdadeira, pois nem todo bem móvel possui finalidade mercantil.

⁶ ATALIBA; GIARDINO, [s.d.] *apud* MELO, 2004, p.13.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, 1981 *apud* MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

Somente o bem móvel que se dispõe à prática de operações de comércio é que se caracteriza como mercadoria.

No esteio da citação supramencionada, os termos circulação e mercadorias qualificam as operações tributadas via ICMS. Não são todas as operações jurídicas que podem ser tributadas, mas apenas as referentes à circulação de mercadorias.

1.3 Do princípio da não-cumulatividade

Previsto na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, inciso II, parágrafo 2º, e inciso I, o princípio da não-cumulatividade deve ser observado quando da aplicação ao ICMS, de forma que o imposto devido na primeira etapa de produção será compensado *em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*⁸.

Diz-se que o ICMS é um tributo indireto porque não é suportado economicamente pelo contribuinte de direito, eis que este transfere o encargo financeiro para o contribuinte de fato.

Em razão do princípio da não-cumulatividade, o contribuinte de direito compensa com o ICMS devido na operação ou prestação atual o imposto estadual cobrado nas operações ou prestações anteriores do processo de circulação de mercadorias ou prestação de serviços.

O princípio em comento leva em consideração o ciclo produtivo como um todo e tem por função distribuir, de maneira equitativa, objetivando que cada contribuinte suporte a parte que lhe cabe no ciclo.

O caráter não-cumulativo do ICMS relaciona-se perfeitamente com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da livre iniciativa, conforme se observa nas lições do professor José Eduardo Soares Melo⁹ que explicita o tema:

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva mantêm congruência com o princípio da não cumulatividade. O objetivo último da produção e circulação de mercadorias e prestação de serviços é o consumidor final. É para a satisfação de suas necessidades que está direcionada a atividade dos produtores, das empresas industriais, comerciais, prestadoras de serviços, etc. Estes, por sua vez, no desenvolvimento de suas atividades, submetem-se irrestritamente ao comando

⁸ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, DF, 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 9 de março de 2014.

⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 210-211

constitucional contido nos arts. 170 e seguintes, que lhes impõem o dever de observância à valorização do trabalho, da existência digna e da justiça social. Obriga-lhes, ainda, o respeito e a defesa do consumidor.

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, por seu turno, são comandos constitucionais endereçados ao legislador ordinário. A ele incumbe a tarefa de instituir impostos que sejam uniformes e que respeitem a capacidade econômica de todos aqueles que estejam na mesma situação jurídica. Assim, deverá o legislador impor aos agentes do ciclo de produção/comercialização/prestação de serviços, uma única regra de comportamento, para que a carga tributária incorporada ao preço das mercadorias seja uniforme. Sendo referidos tributos submetidos ao postulado da não-cumulatividade, não será possível que algumas pessoas sejam mais beneficiadas do que outras no transcorrer do ciclo produtivo/comercial [...]

Outrossim, alinhando o princípio da proibição do efeito confiscatório dos tributos com o princípio da não-cumulatividade, pode-se observar que os mesmos se tocam e se complementam. Supondo-se que em algum momento, ou em determinada operação, o ente tributante venha a estabelecer a proibição total ou parcial do dever-poder do contribuinte de creditar-se do imposto incidentes nas operações anteriores, estará ele, a um só tempo, provocando o efeito cumulativo, condutor de um aumento artificial no preço das mercadorias, produtos e serviços em prejuízo do consumidor final.

Do mesmo modo, também estará acarretando um efeito confiscatório, porque sobre o mesmo preço está ocorrendo mais de uma incidência do mesmo imposto, a retirar de cada um dos agentes do ciclo, mais imposto do que o efetivamente devido.

Extrai-se do contexto acima que a não-cumulatividade possui estreita relação com os basilares princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da proibição do efeito confiscatório.

Segundo as lições do mestre Paulo de Barros Carvalho¹⁰ este princípio *preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e industrialização dos produtos.*

A CF/88 prevê, especificamente para o ICMS, que a isenção e a não-incidência, salvo determinação de lei em contrário, não implicará crédito com o montante devido nas operações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às prestações anteriores. Trata-se, pois, de exceção ao princípio da não-cumulatividade aplicado tão somente ao ICMS.

Esse princípio caracteriza-se como um verdadeiro imperativo constitucional que deve ser observado pelo Estado. Na lição do ilustre tributarista Paulo de Barros Carvalho¹¹, trata-se este de um limite objetivo, verificável de pronto, e que deverá ser observado por todos os sujeitos envolvidos na atividade de implantação do sistema tributário nacional:

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 220.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Isenções do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 33, p. 155-156.

O princípio constitucional da não-cumulatividade é um limite objetivo e não um valor, mas volta-se mediatemente à realização de valores, tais como justiça da tributação e capacidade contributiva. Valor leva necessariamente o interprete à subjetividade, enquanto limite objetivo é de verificação pronta e imediata, com a leitura do dispositivo legal.

Ante o exposto, conclui-se que o princípio da não-cumulatividade faz parte das garantias fundamentais do contribuinte em relação ao Estado-Fisco, não podendo ser eliminado nem mesmo por emenda constitucional.

1.4 Do direito de crédito no ICMS

O limite objetivo da não-cumulatividade concretiza-se com a compensação entre créditos apurados tendo-se em vista o imposto devido na operação anterior, e débitos apurados tendo-se em consideração o ICMS devido na operação atual.

Dessa forma, a partir de um período de apuração, se os débitos forem superiores aos créditos haverá ICMS a recolher; ao revés, não haverá imposto a recolher e os créditos poderão ser aproveitados nas operações seguintes.

Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari¹² assinalam, com bastante precisão, que *o cerne da não-cumulatividade está no direito à compensação (como um direito pleno, sem restrições), que o contribuinte tem de deduzir num determinado período, do ICMS devido pelas saídas, o valor de ICMS pago pelas entradas.*

O direito a crédito encontra-se previsto no artigo 23 da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.
Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

Esse direito à compensação, ou melhor, ao crédito, é ínsito ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços.

¹² GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paola Zonari. **Materialidade do ICMS e Princípios Constitucionais**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de Direito Tributário. 5. ed. rev. e atual. Belém: Cejup, 1997. 2v., p. 162.

O direito de crédito independe da efetiva cobrança de ICMS nas operações anteriores, ou seja, o direito à compensação subsiste, ainda que um dos contribuintes não recolha o tributo ou que a Fazenda deixe de lançá-lo. Se houver incidência de ICMS sobre as operações, haverá o direito à compensação¹³.

O insigne doutrinador, Roque Antonio Carrazza¹⁴, ensina que *o direito ao crédito do ICMS nasce no instante mesmo em que se verifica um dos fatos impositivos deste tributo. Tal direito brota, por inteiro, da própria Constituição.*

O direito a crédito é, portanto, uma garantia constitucional, com eficácia plena, isto é, não depende de regulamentação pelo legislador infraconstitucional.

A Constituição Federal ao determinar que o ICMS será não-cumulativo permite concluir que o direito a crédito não pode constituir mera faculdade conferida ao contribuinte, bem como não pode ficar ao talante critério do Poder Público.

Segundo o autor supracitado¹⁵, o direito ao abatimento opera-se imediatamente em face do Poder Público, nos termos do trecho que segue:

(...) tal princípio está todo voltado contra os Estados e o Distrito Federal, porquanto a incidência do ICMS em cada operação ou prestação determina o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes.

Realmente, a dicção constitucional "compensando-se o que for devido (...), confere, de modo direito, ao sujeito passivo do ICMS o *direito de abatimento*, oponível, *ipso facto*, ao Poder Público no caso de este agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo.

A regra em exame não encerra mera sugestão em que o legislador ou a Fazenda Pública poderão seguir ou deixar de seguir. Muito pelo contrário, ela aponta uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

A eficácia do direito ao crédito não depende de lei, constituindo norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata. Geraldo Ataliba e Cleber Giardino¹⁶ trazem uma breve conclusão acerca da classificação consagrada por José Afonso da Silva. Aduzem que o direito a crédito é norma constitucional, e como posto, não depende de lei para sua existência, por

¹³ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; OLIVEIRA, Semírames. **Artigo 23 da Lei Complementar nº 87/96 – Limitações ao Direito de Crédito: breves considerações.** In: MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). ICMS: questões fundamentais. São Paulo: MP Ed., 2006, p.218

¹⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS.** 10 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 313.

¹⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS.** 10 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 289.

¹⁶ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber, [s.d] *apud* MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e prática.** 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 263-264.

esse motivo, o legislador não condiciona o seu exercício. O direito a crédito surge com a realização da operação tributável em benefício do adquirente que, por sua vez, passa a deter o direito ao título jurídico (crédito) que poderá ser usado para abatimento do imposto a pagar. Crédito e débito, concluindo, são entidades distintas e inconfundíveis, emergentes de fatos diversos, submetidos a regimes autônomos.

Importante referir que ao direito de crédito não nasce do adimplemento (pagamento) do crédito tributário devido pelo contribuinte de direito, decorre do próprio fato gerador.

Saliente-se que para ocorrer a compensação de créditos e débitos, em homenagem à não-cumulatividade, não é preciso que os créditos sejam da mesma mercadoria ou do mesmo serviço prestado. Assim, é perfeitamente possível compensar os créditos da prestação de serviço anterior com os débitos da operação de circulação de mercadorias posterior.

Importa mencionar que a Constituição Federal de 1988 não repetiu o equívoco da Constituição de 1967/1969, a qual vinculava o aproveitamento do crédito de ICM à mesma mercadoria.

Ademais, o contribuinte terá direito a crédito de ICMS independentemente da destinação dada à mercadoria ou bem. Dessa forma, a destinação é irrelevante para fins do direito a crédito do contribuinte.

Em síntese, consumada a hipótese de incidência do ICMS surge o direito a crédito, irrestrito, que não depende do contribuinte recolher o imposto aos cofres públicos ou mesmo da destinação que se dá à mercadoria ou ao serviço.

CAPÍTULO 2 DO ICMS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS IMPORTADAS

O ICMS de que trata o presente trabalho é o tributo previsto no artigo 1º e 2º da lei complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), aplicado à circulação de mercadoria importada dentro do Território Nacional, *in verbis*:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

Inconfundível, pois, com o ICMS importação previsto no artigo 2º, parágrafo 1º, inciso I da referida Lei. Na importação, a alíquota será sempre a interna, nunca interestadual, mesmo que a mercadoria seja importada de outro Estado.

Da mesma forma não se pode confundir a importação com o transporte interestadual que é fato gerador do ICMS, gerando a CTIRC, tributando sobre o serviço de transporte que tem como contribuinte a empresa transportadora, assunto diverso do ora tratado.

Assim, realizada a importação com incidência da alíquota interna, pode o importador realizar a venda para outro Estado. Nessa operação incidirá a alíquota interestadual de 7% ou 12%, se o destinatário for contribuinte do imposto. Em não sendo, aplicar-se-á a alíquota interna na origem, de 18%.

Com o advento da Resolução nº 13/2012 do Senado Federal, ocorreu a uniformização da alíquota interestadual em 4% para importados destinados a contribuintes. Ressalta-se que aos bens e mercadorias nacionais é dado o mesmo tratamento previsto na Resolução do Senado nº 22/89, assim como aos bens e mercadorias destinados aos não contribuintes, e todas as demais situação não abrangidas pela nova Resolução de 2012.

Essa alteração de alíquota foi assim regulamentada pelo artigo 1º da Resolução 13/2012:

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).

O “Conteúdo de Importação” é o percentual correspondente ao resultado da divisão do valor da parcela importada do exterior pelo valor total da saída interestadual da mercadoria ou do bem. Contudo, a alíquota interestadual de 4% não é aplicável a todas as operações interestaduais realizadas com bens ou mercadorias importadas do exterior. Além das mercadorias com conteúdo de importação inferior a 40%, a título exemplificativo, ficam excluídos os bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional. Para efeitos da não aplicação da alíquota interestadual de 4%, os bens e mercadorias sem similar nacional são aqueles definidos na Resolução da Câmara de Comércio Exterior nº 79/12¹⁷.

Numa leitura inicial do artigo 1º da resolução, a alteração nos parece bem simples, entretanto, analisando a fundo as alterações, verifica-se que serão necessárias diversas mudanças nas operações comerciais realizadas no mercado, com alterações significativas para praticamente todas às áreas das empresas afetadas, compras, suprimentos, fiscal, contabilidade e setor comercial.

Este ponto será tratado com mais ênfase no capítulo a seguir.

¹⁷ ALMEIDA NETO, Feliciano. **ICMS**: alíquota interestadual de 4% para os produtos importados. Jus Navigandi, Teresina, ano 18, n. 3624, 3 jun. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24625>>. Acesso em: 11 de março de 2014.

2.1 Da regra matriz de incidência tributária – RMIT

2.1.1 Fundamento jurídico

Para fins de se entender melhor a natureza deste tributo e seu campo de incidência, mostra-se essencial a apresentação da regra matriz de incidência tributária do ICMS tratado.

A norma tributária nada mais é do que o resultado da interpretação dos textos legais existentes no ordenamento jurídico. A Regra Matriz de Incidência Tributária, por seu turno, resulta de uma construção do intérprete, obtida através dos dados extraídos dessas normas jurídicas.

A doutrina do professor Paulo de Barros Carvalho¹⁸ ensina com maestria que a incidência fiscal é definida pela norma tributária em sentido estrito. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Segundo o mestre, haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o *dever-ser* que caracteriza a imputação jurídico-normativa.

A respeito da norma tributária e da Regra Matriz de Incidência Tributária, expôs Paulo de Barros Carvalho¹⁹:

Convém assinalar que, no domínio das chamadas "normas tributárias", nem todas as unidades dizem, propriamente, com o fenômeno da percussão impositiva. Algumas estipulam diretrizes gerais ou fixam providências administrativas para imprimir operabilidade a tal pretensão. Pelo contrário, são poucas, individualizadas e especialíssimas as que definem a incidência tributária, conotando eventos de possível ocorrência e prescrevendo os elementos da obrigação de pagar. Para uma aproximação mais breve, como expediente didático, pode até afirmar-se que existe somente uma para cada figura tributária, acompanhada por numerosas regras de caráter funcional. Ora, é firmado nessa base empírica que se justifica a designação "norma tributária em sentido estrito" àquela que assinala o núcleo do impacto jurídico da exação. E este comando, exatamente por instituir o âmbito de incidência do tributo, é também denominado "norma-padrão" ou "regra matriz de incidência tributária".

A construção da regra matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra dos operadores do direito a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 298.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 604.

obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto²⁰.

Efetuada as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma (antecedente), um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por um verbo pessoal e de predicção incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já no “prescritor” da norma (consequente), observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)²¹.

Cabe ressaltar que, das espécies já referidas de ICMS, o presente estudo restringe-se ao imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), dada a sua importância econômica e por ser o foco deste trabalho

A seguir, passaremos à análise da Regra Matriz de Incidência Tributária deste imposto.

2.2 Regra matriz de incidência tributária do ICMS - mercadorias

2.2.1 Critério material

O critério material é a própria essência do fato descrito na hipótese de incidência. É o verbo e seu complemento que delimitam qual ação ou estado será exigido para que haja a incidência tributária; consiste na imagem abstrata de um fato jurídico, sobre o qual irá incidir o imposto. É aquilo que permite a individualização da hipótese de incidência em relação a todas as demais existentes.

O critério material do ICMS mercadorias é *realizar operação relativa à circulação de mercadorias*. O termo ‘operação’ guarda estreita relação com o termo ‘mercadorias’. Isso

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 604 – 605.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 604 – 605

quer dizer que a CF/88 não prevê a tributação das mercadorias em si pelo ICMS, mas a tributação das operações relativas à circulação dessas mercadorias.

Não é toda operação jurídica que está sujeita ao ICMS, apenas aquelas relativas à circulação de mercadorias, sendo circulação, nesse caso, não apenas a mera movimentação física dessas mercadorias, mas a transferência de titularidade delas, a alteração de sua propriedade. O ICMS, assim, só incide sobre as operações que conduzem as mercadorias de uma pessoa a outra, modificando a sua titularidade.

Conforme já referido, mercadoria não é qualquer bem móvel, mas somente aquele submetido à atividade mercantil, caracterizando-se pela sua destinação específica e não por suas propriedades intrínsecas.

2.2.2 Critério temporal

Na visão de Paulo de Barros Carvalho²², o critério temporal da hipótese deve ser compreendido como *o grupo de indicações contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.*

Segundo o ilustre tributarista, o marco temporal assinala o surgimento de um direito subjetivo do Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo. Alude-se a um dado instantâneo, a uma hora, a um trecho, a uma fração de tempo, mesmo que representada por um acontecimento que sirva de simples referência.

No imposto ora tratado, o critério temporal pode ser identificado como *o momento da saída do estabelecimento que vende a mercadoria.*

Trata-se, pois, do momento exato em que se tem a efetiva circulação do bem, conforme previsto no critério material da norma. A realização da circulação da mercadoria ocorrerá no exato momento em que ocorrida a sua saída do estabelecimento do seu detentor.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 331.

2.2.3 Critério espacial

As normas presentes no ordenamento jurídico trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer a fim de que irradie seus efeitos. Embora algumas não o tragam explicitamente, trazem de forma implícita indícios que nos permitem identificar onde nasceu o laço obrigacional.

Nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho²³, *exações do estilo do IPI ou do ICMS apresentam pequena participação elaborativa no que tange ao fator condicionante de espaço*. Independentemente de onde ocorram, dentro do alcance da eficácia da norma, dão-se por propagados os seus efeitos, não existindo pontos especificamente determinados, o critério coincide, nessas hipóteses, com o âmbito de vigência territorial da lei.

Pelas razões expostas é que o critério espacial do ICMS mercadorias, conforme previsto em lei, tem-se por ocorrido *dentro do território do Estado ou Distrito Federal que instituiu o tributo*.

2.2.4 Critério pessoal

O critério pessoal trata das entidades que dão vida à relação jurídico-tributária, em função de quem existe, ou seja, os sujeitos do vínculo, as pessoas que se acham atreladas, uma à outra, com vistas ao objeto que é a prestação obrigacional que se forma.

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária. No direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, não existindo óbice a que venha a ser uma pessoa física, na visão de Paulo de Barros Carvalho²⁴.

O sujeito passivo da relação obrigacional tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.

Pode-se, dessa forma, identificar o sujeito ativo do ICMS como sendo o Estado ou Distrito Federal; e o sujeito passivo como o *produtor, industrial ou comerciante (sujeito diretamente relacionado com a venda da mercadoria)*.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 328

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 369.

2.2.5 Critério quantitativo

A relação jurídico-tributária, de que é titular um sujeito ativo e acometido ao sujeito passivo, converge a um valor patrimonial, expresso em dinheiro. Este é obtido através da informação contida no texto legal que possibilita ao intérprete precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo.

A esse valor trazido no texto normativo é dado o nome de critério quantitativo do conseqüente das normas tributárias, devendo apresentar-se explicitamente pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota.

Sobre o tema, melhor elucida a teoria de Paulo de Barros Carvalho²⁵:

Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do *debitum* tributário. Sendo a base de cálculo uma exigência constitucionalmente obrigatória, a alíquota, que com ela se conjuga, ganha, também, foros de entidade indispensável. Carece de sentindo a existência isolada de uma ou de outra.

No ICMS, o critério quantitativo será o valor da operação, sendo a alíquota definida de acordo com a legislação do Estado ou do Distrito Federal.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 398.

CAPÍTULO 3 A INCIDÊNCIA DO ICMS NOS IMPORTADOS E A RESOLUÇÃO Nº 13/2012 DO SENADO FEDERAL

Conforme brevemente exposto acima, o imposto sobre circulação de mercadorias interestadual de produtos objeto de importação dentro do território nacional constitui fato gerador do ICMS.

Realizada a entrada da mercadoria de origem externa para dentro do país, com o recolhimento do Imposto de Importação devido na operação, é facultado ao industrial ou fabricante realizar a revenda deste produto para outro Estado da federação brasileira. Nessa operação, incidirá a alíquota interestadual que varia de 7% a 18%.

A Resolução 13/2012 veio alterar a alíquota interestadual para a venda desse produto importado, unificando-a em 4%. Portanto, é importante consignar que os bens e mercadorias nacionais continuam com o mesmo tratamento atualmente dispensado pela Resolução do Senado nº 22/89 que continuará sendo aplicada às operações não abrangidas pela nova Resolução nº 13/2012, incluindo o percentual incidente nos bens e mercadorias importados destinados a não contribuinte de outro Estado. A nova Resolução traz a seguinte redação:

RESOLUÇÃO Nº 13, DE 2012

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

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.

Praticamente serão observadas três tipos de regras: a) quanto à alíquota interestadual para bens e mercadorias nacionais nada muda; b) a alíquota interestadual para bens e mercadorias importados destinados a não contribuinte permanece também como está hoje, aplicando-se a alíquota interna na origem; c) a alíquota interestadual para bens e mercadorias importados destinados a contribuinte passa a ser unificada para 4% com a nova resolução.

Todavia, surgiu a dúvida se a aplicação desta alíquota se dará apenas na primeira etapa da cadeia de circulação da mercadoria, ou se esta tributação ocorrerá em todas as etapas em que estas mercadorias forem comercializadas em operações interestaduais.

A fim de dirimir quaisquer dúvidas, o Ajuste Sinief 20/2012²⁶ veio reforçar o entendimento de que a alíquota de 4% incidirá em todas as etapas de circulação comercial destas mercadorias, atingindo assim não só as empresas importadoras e distribuidoras, como também quaisquer outras empresas que comercializam mercadorias que não foram produzidas no Brasil, sendo esta empresa importadora, distribuidora, atacadista ou varejista²⁷.

Entretanto, importante referir que as disposições contidas na Resolução 13/2012 apresentam algumas exceções cujos esclarecimentos merecem um breve relato.

A primeira exceção refere-se aos bens e mercadorias importadas que sejam submetidas a processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, processo industrial no qual o bem sucedido contenha no mínimo 60% de conteúdo nacional. Nesses casos, continuará a ser aplicada a regra atual²⁸.

²⁶ AJUSTE SINIEF 20, DE 7 DE NOVEMBRO DE 2012. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2012/AJ_020_12.htm>. Acesso em 19 de março de 2014.

²⁷ BARROS, Gustavo Ferreira. **Efeitos práticos da Resolução nº 13/2012 do Senado no dia-a-dia das empresas**. Jus Navigandi, Teresina, ano 18, n. 3494, 24 jan. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/23533>>. Acesso em: 18 de março de 2014.

²⁸ NASPOLINI, Samyr. **O ICMS dos Importados e a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal**. Disponível em: <http://www.sintese.com/doutrina_integra.asp?id=1248>. Acesso em: 18 de março de 2014.

A grande crítica levantada com relação a este tema é justamente no alto percentual de conteúdo nacional a ser integrado para que se alcance o afastamento da incidência da alíquota de 4%. Possivelmente o Conselho Nacional de Política Fazendária definirá os critérios a serem observados, utilizando semelhante sistemática do certificado de origem, para fins de comprovação do percentual correto no caso em concreto.

Não obstante, ainda que estabelecidas as regras para apuração, surgem outras problemáticas envolvendo a questão, como com relação ao cálculo que será utilizado para produtos submetidos a mais de uma etapa de industrialização, em diferentes empresas. Nesse caso, não haveria possibilidade da segunda empresa chegar ao percentual de conteúdo nacional agregado, sem que para isso a primeira empresa abra o seu caderno de contabilidade, o que certamente não ocorrerá²⁹.

Assim, conclui-se pela necessidade de esclarecimento das regras trazidas pela nova Resolução, eis que teoricamente a nova regra dos 4% não incide somente até a saída do bem da empresa importadora, mas até o consumidor final, salvo se não for contribuinte.

A segunda exceção refere-se aos bens e mercadorias importadas que não tenham similar nacional, a serem definidos na lista Camex. Analisando a realidade atual, verifica-se existir uma lista de bens sem similar nacional da Camex, o ex-tarifário, que está na TEC, este por sua vez constitui uma resolução da Camex com relação à BK (bens de capital) e BIT (máquinas e equipamentos).

O questionamento que surge é se com relação aos bens sem similar nacional que não pertençam à categoria da lista já existente (BK e BIT) existiria a possibilidade da Camex incluir na lista, independentemente do tipo do bem, dessa forma, continuando o tratamento da alíquota interestadual anterior. É uma possibilidade, mas nada foi definido nesse sentido.

A terceira exceção diz respeito aos bens produzidos por processo produtivo básico (PPB). De acordo com a definição do Decreto Lei nº 288/67 com redação dada pela Lei nº 8.387/91 o Processo Produtivo Básico é o “conjunto mínimo de operações no estabelecimento fabril que caracteriza a efetiva industrialização de um determinado produto”.

De acordo com o sítio Econet, não se aplica a alíquota de 4% às operações com bens e mercadorias produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288/67, que dispõe acerca da concessão de incentivos a empresas instaladas na Zona Franca de Manaus; a Lei nº 8.248/91, que dispõe sobre a capacitação e competitividade do setor de informática e automação; a Lei nº 11.484/2007, que dispõe sobre

²⁹ NASPOLINI, Samyr. **O ICMS dos Importados e a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal**. Disponível em: < http://www.sintese.com/doutrina_integra.asp?id=1248>. Acesso em: 18 de março de 2014.

os incentivos às indústrias de equipamentos para TV Digital e de componentes eletrônicos semicondutores e sobre a proteção à propriedade intelectual das topografias de circuitos integrados, instituindo o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores - PADIS e o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para a TV Digital – PATVD.

Essa determinação se dá em razão de se tratar de setores que possuem um plano apresentado e aprovado pelo governo em que, basicamente, há um benefício de redução de IPI. Para estes casos, portanto, deverá ser aplicada a alíquota anterior de ICMS, o que pode ser encarado como contraditório, já que embora haja uma redução de IPI, aplicar-se-á uma alíquota de ICMS interestadual maior, que continuará a ser de 12% e não de 4%³⁰.

Com relação à Zona Franca de Manaus, tratando-se de uma indústria na zona franca que não tenha PPB, incidirá a nova regra de 4%.

A alíquota de 4% também não se aplica às operações com gás natural importado do exterior, conforme expresso no artigo 2º da Resolução do Senado Federal nº 13/2012, sendo esta a última exceção a ser brevemente tratada.

Percebe-se, portanto, que se trata de uma regra com várias lacunas, mas que certamente mudará o mercado de produtos importados.

3.1 Justificativa e aspectos práticos da mudança de alíquota

A intenção do governo com a instituição da alíquota unificada de 4% na venda de produtos importados para outro Estado a contribuintes é acabar ou mitigar a guerra fiscal dos portos, basicamente por entender este fenômeno como nocivo à indústria brasileira, dado o impacto econômico. Para tanto, busca desestimular ou mesmo inviabilizar os benefícios fiscais e financeiros praticados nas alíquotas interestaduais por Estados importadores que vendem os bens importados a outras unidades da federação.

Dito isto, importante seja exemplificado para fins de uma melhor análise, para tanto será tomado como exemplo o benefício fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina, conforme bem colocado por Samyr Naspolini, cujas palavras sintetizamos a seguir³¹:

³⁰ NASPOLINI, Samyr. **O ICMS dos Importados e a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal**. Disponível em: < http://www.sintese.com/doutrina_integra.asp?id=1248>. Acesso em: 18 de março de 2014.

³¹ NASPOLINI, Samyr. **O ICMS dos Importados e a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal**. Disponível em: < http://www.sintese.com/doutrina_integra.asp?id=1248>. Acesso em: 18 de março de 2014.

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

Com o advento da nova alíquota interestadual para 4% e não 12% a pagar na origem, se tornará menos interessante utilizar a mesma sistemática do benefício. No Estado de origem, é concedido crédito presumido de 75% sobre 4%, lançado 3% e dado um valor a pagar de 1%. No Estado de destino, é paga a diferença entre a interestadual e a alíquota interna (4% - 18%), restando a pagar 14%. Assim, a operação terá um custo de 15%. Além disso, é gerada a já mencionada problemática do crédito acumulado de ICMS na origem de 14%.

A atratividade é consideravelmente reduzida, porém, não é fulminada, pois os Estados ainda terão margem para conceder benefícios fiscais relativos aos 4% de ICMS incidentes na operação interestadual com produto importado. O crédito constante na nota fiscal será de 4%, ainda que haja desoneração total do pagamento do tributo para o remetente.

Essa drástica redução na margem de vantagem a ser oferecida para as empresas é que passará a desestimular a realização de operações beneficiadas, mormente porque, na maioria dos casos, não sendo o benefício aprovado no CONFAZ, as empresas não correrão o risco de se valer de benefícios "irregulares" por uma vantagem financeira que pode não valer à pena.

Na opinião do advogado Dr. Daniel Moreti³², sob o prisma jurídico, todavia, ao menos um aspecto potencialmente negativo da Resolução em comento deve ser destacado, afigurando-se, nesse sentido, a possível ofensa à isonomia, pois com a nova regra, o Brasil passa a atribuir, no âmbito do ICMS, tratamento diferenciado entre produto nacional e importado, o que pode levar os contribuintes a pleitear no Judiciário o direito de realizar operações interestaduais com mercadorias de produção nacional com a incidência da mesma alíquota de 4% que recai sobre os produtos importados.

Verifica-se, nesse sentido, a violação ao artigo 152 da CF/88, eis que o dispositivo veda expressamente a discriminação tributária em razão da procedência ou destino dos bens, *in verbis*:

³² MORETI, Daniel. **A tentativa do Senado Federal de acabar com a “guerra fiscal” no âmbito do ICMS.** Disponível em: <http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=home.mostra_artigos_boletins&id_conteudo=276203&PHPSESSID=u5mkirj1n9fb73u2a4igev0jl0#ixzz2v7SlcZPF>. Acesso em 08 de março de 2014.

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.

Dessa forma, não obstante a importante sinalização do Poder Legislativo com a ampla redução da margem de concessão de benefícios pelos Estados a produtos importados, a medida não põe fim aos problemas e distorções no âmbito do ICMS, o que requer uma rediscussão do modelo da tributação do consumo adotado pelo Brasil.

3.2 A problemática de acúmulo de créditos

Antes do advento da Resolução 13/2012, em regra, tomando-se por base uma importação por encomenda, o importador pagava a alíquota interna de 18% e, na saída para outro Estado (tendo como destinatário contribuinte do imposto) o percentual a ser recolhido era, em regra, de 12%, surgindo daí um saldo credor de 6%, sem considerar margem.

A partir da entrada em vigor da referida Resolução, na saída para outro Estado (tendo como destinatário contribuinte do imposto) o contribuinte da origem somente debitará 4%, o que gerará um crédito de ICMS em 14%, também sem considerar margem.

A grande problemática que está atingindo as empresas atualmente é que a grande quantidade e acúmulo de crédito da operação gera custo, eis que se coloca dinheiro, que iria ser lucro, paralisado em livro fiscal, e aí se começa a acumular crédito, mesmo que o importador aplique uma boa margem de lucro na venda, tendo em vista que o percentual de 14% é muito grande. O acúmulo torna-se ainda mais nocivo quando considerado os reflexos na tributação federal do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)³³.

Este acúmulo atinge desde o burocrático e demorado processo de validação perante a Secretaria da Fazenda, até as próprias restrições existentes para o uso. A utilização dos créditos depende do regulamento de cada Estado, eis que é competência deste sua regulamentação.

Neste ínterim, importante referir que o saldo credor de ICMS é gênero de qualquer crédito constante no livro fiscal. Já o crédito acumulado de ICMS é aquele originário de

³³ NASPOLINI, Samyr. **O ICMS dos Importados e a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal**. Disponível em: < http://www.sintese.com/doutrina_integra.asp?id=1248>. Acesso em: 18 de março de 2014.

dispositivo específico do Regulamento do ICMS (RICMS) destinado a crédito acumulado, somente este é que pode ser utilizado em alguns casos. Alguns Estados consideram crédito acumulado como mero saldo credor, assim resta inviabilizada sua utilização.

Assim, na realidade, o ICMS interestadual de 4% estabelecido pela resolução da guerra dos portos passou a ser uma nova fonte de créditos acumulados para as empresas. O crédito de ICMS não compensado vira custo adicional.

Existe, ainda, a possibilidade de se pagar a importação com o crédito acumulado, o que geraria fluxo de caixa, mas não resolve completamente a questão, eis que na operação será gerado mais crédito. Importante consignar, ainda, que é vedada a possibilidade de venda de crédito por dinheiro, que não se confunde com a compra e venda de precatórios, realizada em alguns Estados.

No tocante ao ICMS substituição tributária (ICMS/ST) na operação interestadual, a tendência é que ele aumente, tendo em vista que a operação própria na saída vai diminuir. O cálculo do ICMS/ST, basicamente, é o valor da operação mais uma margem de lucro presumido até o consumidor final, chamado Margem de Valor Agregado (MVA), e sobre esse valor aplica-se a alíquota interna do destino e subtrai o valor da operação própria, que vai para 4%, anteriormente de 12%.

Como o montante da operação própria diminui, conseqüentemente, o ICMS/ST vai aumentar e, teoricamente, a relação se compensaria, vez que a substituição tributária aumenta e a operação própria diminui.

Segundo Marta Watanabe³⁴, responsáveis pela área tributária de companhias como a química Dow e a fabricante de eletrodomésticos Electrolux indicam o acúmulo de créditos como um dos principais impactos da mudança no ICMS.

De acordo com Ivo Ricardo Lozekam³⁵, quem suporta o ônus, portanto, são as empresas que não conseguem compensar o ICMS pago, em tese não cumulativo, conforme previsto na Constituição Federal. Em suma verifica-se uma lógica confiscatória, uma vez que as empresas pagam, não compensam e ficam com crédito teórico escritural, no jargão comercial uma "moeda podre", para receber do fisco. O que se tem, na prática, é o aumento da carga tributária para as empresas importadoras que realizam suas vendas para outros Estados.

³⁴ WATANABE, Marta. **ICMS interestadual de 4% gera crédito acumulado para empresas**. Fonte: Valor Econômico. Disponível em: < <http://www.fenacon.org.br/noticias-completas/944>>. Acesso em 08 de março de 2014.

³⁵ LOZEKAM, Ivo Ricardo. **Aumento da arrecadação através do acúmulo de saldo credor de ICMS para empresas que comercializam produtos importados**. Disponível em: < http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=home.mostra_artigos_boletins.&id_conteudo=295094&b=ac%EF%BF%BDrd%EF%BF%BD+990100375334+do+TJSP&PHPSESSID=dm997shjp5nnpnm4m4a1923v4j0#ixzz2v7Sb765C>. Acesso em 08 de março de 2014.

Visando uma redução nos impactos, as empresas sediadas no Estado de São Paulo possuem a seu dispor mais alternativas para a utilização do crédito acumulado, as quais estão previstas do artigo 72 até o artigo 82 do RICMS/SP. Ocorre que as possibilidades de utilização restringem-se ao mesmo Estado, impossibilitando, assim, a transmissão para operações com outros Estados. Outra crítica é que se o fornecedor já possuir crédito em excesso, certamente não aceitará lançar em sua apuração. De toda sorte, mostra-se interessante analisar as hipóteses previstas e avaliar qual delas encaixa-se na realidade de cada empresa³⁶.

3.3 A chamada resolução da ‘guerra dos portos’

Contando com 27 unidades federativas, o Brasil possui uma gama muito diversificada e muitas vezes divergente de regulamentos para o tratamento de uma mesma operação. A disputa por investimentos e atração de empresa e empregos se torna ainda mais exacerbada, diante das restrições orçamentárias e a dificuldade (política e econômica) do estabelecimento de um plano de cooperação articulado pelo governo central.

A guerra fiscal é nociva aos interesses da nação, é o que aponta vasta bibliografia. Poucos são os vencedores nessa disputa. Ainda assim, quando existem, os benefícios são efêmeros e direcionados – portanto não se justificam sob a égide de uma política de Estado. Além disso, os perdedores são muitos. Até mesmo as empresas que – sob o ângulo da alocação eficiente de recursos seriam beneficiadas – acabam levando seus investimentos a Estados que promovem políticas de atração, consideradas ilegais pela Corte, trazem – aos seus acionistas – a preocupação efetiva de passivos.

O flagrante descompasso entre as competências materiais e as possibilidades orçamentárias dos entes políticos subnacionais acirra ainda mais a competição interna desses entes por investimentos privados. Assim, a responsabilidade pela guerra fiscal não pode ser imputada, de forma simplória, somente aos Estados ou municípios. Sua principal causa é a

³⁶ NASPOLINI, Samyr. **O ICMS dos Importados e a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal**. Disponível em: < http://www.sintese.com/doutrina_integra.asp?id=1248>. Acesso em: 18 de março de 2014.

falta de articulação da União ao estabelecer políticas cooperativas de desenvolvimento nacional³⁷.

Na tentativa de acabar com a guerra fiscal instaurada entre as unidades da federação no âmbito do ICMS, o Senado Federal criou a Resolução 13/2012. Em que pese os efeitos negativos já apresentados, dentre as várias modalidades de "guerra fiscal" no âmbito do ICMS, aquela de maior impacto econômico é a que decorre de benefícios concedidos pelos Estados em relação a produtos importados. Trata-se da chamada "guerra dos portos", consistente no mecanismo para o qual as unidades federadas "reduzem" o montante de ICMS na operação interestadual posterior à importação do bem e concedem o crédito presumido pelo valor integral.

Na tentativa de acabar ou, pelo menos, amenizar a "guerra fiscal" existente neste tipo de operação, a redação original do Projeto de Resolução do Senado - PRS - nº 72/2010, tinha a proposta de estabelecer a alíquota de ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior em 0%, porém, acabou por ser aprovada fixando em 4% 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 exterior³⁸.

Sob o pretexto de fixar alíquotas interestaduais e tentar acabar com "Guerra dos Portos", na verdade o Senado Federal criou um problema fiscal e de caixa para as empresas importadoras que comercializam preponderantemente seus produtos importados em unidades da federação diferentes da qual ocorreu a importação, como a seguir veremos. Em verdade, a Resolução 13/2012 do Senado Federal é uma resposta tímida, desiludida, insincera e arbitrária para a guerra fiscal no âmbito do ICMS.

Noutras palavras, admite-se que os benefícios irregulares continuarão a ser concedidos, e apenas se reduz a margem de manobra que para tanto têm os Estados: dos antigos 12% ou 7% para meros 4%, na esperança de que sejam considerados pouco demais para compensar a alteração do local de entrada das mercadorias no território nacional.

Outras soluções haveria, mais amplas e mais altaneiras, dentre as quais (a) a fusão de todos os tributos sobre o consumo (ISS, ICMS, IPI, PIS e Cofins) em um grande IVA,

³⁷ SILVA, Handerson da. **ICMS E A GUERRA FISCAL: O tributo como instrumento de atração de investimento.** Fonte: Jurisway. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/monografias/monografia.asp?id_dh=9965>. Acesso em 08 de março de 2014.

³⁸ MORETI, Daniel. **A tentativa do Senado Federal de acabar com a "guerra fiscal" no âmbito do ICMS.** Disponível em: <http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=home.mostra_artigos_boletins&id_conteudo=276203&PHPSESSID=u5mkirj1n9fb73u2a4igev0jlo#ixzz2v7SlcZPF>. Acesso em 08 de março de 2014.

arrecadado pela União ou pelos estados e depois repartido entre todos os entes federados; (b) a adoção, mantida a autonomia do ICMS, do princípio da arrecadação integral na origem, com repasse — via uma câmara de compensação nacional — de toda ou quase toda a receita ao estado de destino da mercadoria ou do serviço (critério mais consentâneo com a lógica do tributo, por deixar em cada estado o imposto suportado pelos seus próprios habitantes); ou mesmo, sem alterações na disciplina atual do imposto, (c) a edição de súmula vinculante contra a guerra fiscal, com o pronto ajuizamento de reclamações pelo Procurador-Geral da República, em caso de transgressão, e o seu imediato julgamento pelo Supremo Tribunal Federal³⁹.

A arbitrariedade da Resolução 13/2012 está justamente na acumulação de créditos pelo contribuinte que importa mercadorias para revender em mais de um Estado — atividade lícita e da maior relevância. De fato, este suportará o ICMS-importação da unidade onde estabelecido e, nas vendas interestaduais, terá débito apenas de 4% (visto que não procedeu a qualquer industrialização). A Lei Complementar 87/1996 dá tratamento especial — nem sempre atendido na prática — aos créditos acumulados pelos exportadores, mas nada diz quando aos dos importadores, que caem vala comum da livre decisão, e da previsível omissão, dos Estados.

Para obviar este prejuízo, o empresário teria de instalar-se em todos os estados onde tem clientes, importando em cada qual a exata quantidade a ser ali revendida, o que aumentaria os seus custos, retirar-lhe-ia vantagens de escala e, principalmente, contrariaria a neutralidade do imposto e o princípio da unidade econômica do território nacional.

Conclui-se, portanto, que a Resolução 13/2012 causa imensuráveis prejuízos as empresas contribuintes para atacar a guerra fiscal, somente em pequena parte (a guerra dos portos e nem toda ela), e as distorções criadas por estados infratores da Constituição.

3.4 Mitigação de impactos – Portaria nº 108 da Coordenação da Administração Tributária (CAT) de Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (SEFAZ-SP)

A Portaria 108 da Coordenadoria da Administração Tributária (CAT) da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo (Sefaz-SP), permite ao empresariado a redução de

³⁹ SANTIAGO, Igor Mauler. **Resolução 13 é cortina de fumaça na guerra dos portos**. Consultor Jurídico: 2013. Disponível em < <http://www.conjur.com.br/2013-jul-24/consultor-tributario-resolucao-13-cortina-fumaca-guerra-portos>>. Acesso em 22 de março de 2014.

créditos do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) acumulados nas operações de entrada no território paulista de mercadoria importada ou com conteúdo de importação superior a 40% que seja objeto de saídas interestaduais sujeitas à alíquota de 4%, introduzida pela Resolução 13/2012⁴⁰.

A Portaria define o procedimento para que o contribuinte solicite perante a Sefaz-SP a concessão de um regime especial que autorize a suspensão do lançamento do ICMS devido na importação para o momento em que ocorrer a saída interestadual. Com a medida estadual o empresariado, que se apropriava de 18% de crédito e após a Resolução do Senado Federal 13/2012 passou a recolher a alíquota de apenas 4% nas saídas interestaduais de mercadorias importadas ou com conteúdo de importação superior a 40%, passou a apurar saldo credor acumulado de ICMS menor⁴¹.

Com isso, o contribuinte passou a ter uma diminuição nos créditos acumulados, melhorando o fluxo de caixa, embora estes créditos não estejam sujeitos à atualização monetária.

A norma é importante para as empresas que realizam muitas operações interestaduais com mercadoria importada, porque ela traz procedimentos para que o contribuinte solicite à Secretaria da Fazenda um regime especial autorizando a suspensão do ICMS devido no desembaraço aduaneiro na proporção das suas operações interestaduais com alíquota de 4%.

A Portaria tem o grande mérito de minimizar o impacto financeiro do regime de recolhimento de ICMS nas operações interestaduais de produtos importados (ou que tenham conteúdo de importação acima de 40%), trazido pela Resolução do Senado Federal 13/2012.

Vê-se, portanto, o pioneirismo do Estado de São Paulo com a edição da referida Portaria, demonstrando uma tendência de busca, pelos entes federados, de uma solução para mitigação dos impactos do acúmulo de crédito, sendo esta, indubitavelmente, uma medida de estímulo às empresas sediadas no Estado de São Paulo.

⁴⁰ Legisweb. Disponível em: < <https://www.legisweb.com.br/noticia/?id=9541>>. Acesso em 22 de março de 2014.

⁴¹ Legisweb. Disponível em: < <https://www.legisweb.com.br/noticia/?id=9541>>. Acesso em 22 de março de 2014.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A "Guerra Fiscal", luta travada pelas unidades da Federação para atrair investimentos e negócios para seus territórios, dentro de sua vertente conhecida como "Guerra dos Portos", chegou ao ponto de tamanha ferocidade que põe em risco a saúde da indústria nacional que ainda insiste em produzir bens e mercadorias no país.

Conforme exposto, a Resolução do Senado Federal nº 13 de 25/04/2012 estabeleceu a alíquota do ICMS em 4% para operações internas interestaduais com bens e serviços importados do exterior. Este ato do Senado, com as regulamentações advindas do Confaz, trouxe para as empresas que operam com produtos importados reflexos importantes na formação de seu preço de venda nas operações interestaduais. Trazendo instabilidade administrativa, tributária e comercial para empresas que operam com produtos importados.

Sob o pretexto de fixar alíquotas interestaduais e tentar acabar com "Guerra dos Portos", concluiu-se que, em realidade, o Senado Federal criou um problema fiscal e de caixa para as empresas importadoras que comercializam preponderantemente seus produtos importados em unidades da federação diferentes da qual ocorreu a importação.

O tema em tela é vasto e recente, demandará maiores reflexões e discussões acerca das diversas lacunas que deverão ser preenchidas, buscando conjugar os interesses do Fisco e do setor empresarial. Inevitavelmente se chegará num ponto em que deverá a Fazenda Estadual adotar medidas que diminuam o impacto da nova Resolução no mercado, estabelecendo um amplo diálogo com os contribuintes, principais afetados.

Conforme demonstrado, já existe uma abertura no Estado de São Paulo através da Portaria 108 que, embora constitua uma medida tímida e praticamente embrionária, é inovadora no sentido de estimular e demonstrar a real necessidade dessa flexibilização e regulamentação dos créditos de ICMS.

A realidade é muito instável, tanto no contexto administrativo quanto no judicial, sendo amplamente debatida nos âmbitos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo. O resultado a ser alcançado deve estar em consonância com os princípios constitucionais, considerando as desigualdades existentes entre os Estados da Federação e o alto impacto econômico da medida, visando, em suma, reestabelecer o equilíbrio no mercado.

REFERÊNCIAS

AJUSTE SINIEF 20, DE 7 DE NOVEMBRO DE 2012. Disponível em:< http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2012/AJ_020_12.htm>. Acesso em 19 de março de 2014.

ALMEIDA NETO, Feliciano. **ICMS: alíquota interestadual de 4% para os produtos importados.** Jus Navigandi, Teresina, ano 18, n. 3624, 3 jun. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24625>>. Acesso em: 11 de março de 2014.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber, [s.d.] *apud* MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e prática.** 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

ATALIBA; GIARDINO, [s.d.] *apud* MELO, 2004, p.13.

BARROS, Gustavo Ferreira. **Efeitos práticos da Resolução nº 13/2012 do Senado no dia-a-dia das empresas.** Jus Navigandi, Teresina, ano 18, n. 3494, 24 jan. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/23533>>. Acesso em: 18 de março de 2014.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, DF, 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 9 de março de 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** 10. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método.** 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros, 1981 *apud* MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e prática.** 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Isenções do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade.** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 33.

FALÇÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social.** Rio de Janeiro: Forense, 1981.

GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paola Zonari. **Materialidade do ICMS e Princípios Constitucionais.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de Direito Tributário. 5. ed. rev. e atual. Belém: Cejup, 1997. 2v.

Legisweb. Disponível em:< <https://www.legisweb.com.br/noticia/?id=9541>>. Acesso em 22 de março de 2014.

LOZEKAM, Ivo Ricardo. **Aumento da arrecadação através do acúmulo de saldo credor de ICMS para empresas que comercializam produtos importados.** Disponível em:<

http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=home.mostra_artigos_boletins.&id_conteudo=295094&b=ac%EF%BF%BDrd%EF%BF%BD+990100375334+do+TJSP&PHPSESSID=dm997shjp5nppm4m4a1923v4j0#ixzz2v7Sb765C>. Acesso em 08 de março de 2014.

MARCELO, Viana Salomão. **O ICMS nas importações feitas por *leasing* internacional**. In: MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). ICMS: questões fundamentais. São Paulo: MP Ed., 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MORETI, Daniel. **A tentativa do Senado Federal de acabar com a “guerra fiscal” no âmbito do ICMS**. Disponível em: <http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=home.mostra_artigos_boletins&id_conteudo=276203&PHPSESSID=u5mkirj1n9fb73u2a4igev0jl0#ixzz2v7SlcZPF>. Acesso em 08 de março de 2014.

NASPOLINI, Samyr. **O ICMS dos Importados e a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal**. Disponível em: < http://www.sintese.com/doutrina_integra.asp?id=1248>. Acesso em: 18 de março de 2014.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; OLIVEIRA, Semírames. **Artigo 23 da Lei Complementar nº 87/96 – Limitações ao Direito de Crédito: breves considerações**. In: MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). ICMS: questões fundamentais. São Paulo: MP Ed., 2006.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Resolução 13 é cortina de fumaça na guerra dos portos**. Consultor Jurídico: 2013. Disponível em < <http://www.conjur.com.br/2013-jul-24/consultor-tributario-resolucao-13-cortina-fumaca-guerra-portos>>. Acesso em 22 de março de 2014.

SILVA, Handerson da. **ICMS E A GUERRA FISCAL: O tributo como instrumento de atração de investimento**. Fonte: Jurisway. Disponível em: < http://www.jurisway.org.br/monografias/monografia.asp?id_dh=9965>. Acesso em 08 de março de 2014.

WATANABE, Marta. **ICMS interestadual de 4% gera crédito acumulado para empresas**. Fonte: Valor Econômico. Disponível em: < <http://www.fenacon.org.br/noticias-completas/944>>. Acesso em 08 de março de 2014.