



## Consultor Tributário: O papel do Senado na regulação de alíquotas de ICMS

Spacca

Diante das dificuldades de avançar uma reforma tributária do ICMS, o Congresso Nacional tem buscado soluções no aprimoramento dos seus regimes. Dentre outros, vê-se a retomada das resoluções do Senado Federal como instrumentos normativos na solução dos conflitos que surgem nas operações interestaduais. Entretanto, pelo procedimento e técnica legislativa diferenciados, em relação às leis em geral, pois não depende de aprovação da Câmara de Deputados ou da sanção e veto presidencial, impõe-se delimitar com clareza seu âmbito de aplicação, para que esta não dê ensejo a outros complicadores, com a judicialização de tudo aquilo que se apresenta como tentativas de solução.



Não é de hoje que se discute o equilíbrio da tributação no federalismo e os instrumentos normativos mais adequados para regular as relações entre estados e a origem do nosso federalismo responde a muitas dessas perplexidades sobre as dificuldades no relacionamento interestatal.

Com a proclamação da República, em 15 de novembro de 1889, é bom lembrar, o Brasil passou a adotar a forma federativa por força do Decreto 1/1889, com uma súbita união das províncias que até então não dispunham de autonomia. Inicia-se, então, nosso federalismo tributário e, desde então, muitos são os conflitos decorrentes. Desde as preocupações de Rui Barbosa, no seu “Relatório do Ministro da Fazenda”, de 1891, sabemos dos desalinhos desse sistema.

Este modelo foi aprimorado na Constituição de 1934, quando finalmente foi assegurada a *autonomia dos municípios* em matéria tributária, o que assim permaneceu integrado ao federalismo fiscal. Ao lado da história do federalismo brasileiro é que se deve operar o exame do evoluir da tributação do consumo, que é a história das seguidas tentativas de implantação de um regime uniforme de financiamento dos estados e municípios.

Na origem dessa tributação sobre o consumo, encontramos o chamado “Imposto do Selo” (Decreto 4.505, de 31 de dezembro de 1870), que tinha como fato gerador a emissão de faturas, a partir das vendas efetuadas. Era um tributo tipicamente *monofásico*. Com a Constituição de 1934, foi atribuído aos Estados o “Imposto de Vendas Mercantis”, que logo em seguida veio a ser substituído pelo “Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC”, mantido pelas Constituições de 1937 e de 1946. Este era um imposto *plurifásico* e *cumulativo*, incidindo sobre cada venda realizada com a mesma alíquota prevista, sem possibilidade de deduções. Em 1965, acompanhando os reflexos das reformas ocorridas nos sistemas dos diversos países europeus, a Emenda Constitucional 18/1965 extinguiu o referido imposto, substituindo-o pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM — artigo 12), com a característica de ser *plurifásico* e *não-cumulativo*. Somente o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS (Emenda Constitucional 18, de 1965, artigo 15), de competência dos municípios remanesceria sob a forma de tributo *monofásico* e *cumulativo*.



O ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), como visto, surgiu com alíquotas *uniformes* em todo território nacional (15%, salvo algumas específicas). Para manter esse objetivo, o artigo 12, parágrafo 1º, da Emenda Constitucional 18, de 1965, resolução do Senado Federal poderia dispor sobre os limites das alíquotas interestaduais do ICM, para garantir o *princípio da uniformidade*. E ali se exigia a edição de Lei Complementar para estabelecer a forma como o Senado exerceria esta competência.<sup>[1]</sup>

Na vigência do artigo 12 da Emenda Constitucional 18/1965, a exigência de ICM em alíquota única de 15% acabou por agravar as desigualdades e diferenças regionais entre os Estados produtores e os Estados consumidores. Em grande parte, isso deveu-se à exigência de lei complementar para estabelecer como o Senado poderia deliberar, mediante Resoluções, sobre as alíquotas interestaduais.

Na Constituição de 1967, a manifesta importância das resoluções, para conferir garantia de uniformidade, estabelecia expressamente sua função como integrante do próprio Sistema Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 18 – sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais.”

Por isso, mais tarde, o Ato Complementar 40, de 1968<sup>[2]</sup> afastou essa subordinação das resoluções senatoriais às leis complementares, que se viu substituída por uma competência exclusiva do Senado quanto à *garantia de uniformidade* das alíquotas do ICMS. As dificuldades que aquela subordinação impunha para a própria deliberação foi afastada, de modo expresso, para permitir maior agilidade nessas decisões sobre as alíquotas do ICM.

Seguiam-se, então, as competências materiais relativas aos impostos estaduais, com modificações a partir da Emenda Constitucional 1/1969, que passou a especificar sua atribuição e limites.

Foi nesse contexto que surgiu a Lei Complementar 24, de 1975, e, com ela, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz),<sup>[3]</sup> órgão deliberativo colegiado formado por um representante de cada Estado e do Distrito Federal e por um representante da União, os quais decidiriam, sempre por *unanimidade*, sobre eventuais reduções de alíquotas ou outras formas de benefícios fiscais.

A competência para definir as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais mantinha-se reservada às *resoluções* do Senado, ao tempo que qualquer forma de redução das alíquotas (isenções), com efeito uniformizador, pudesse ser adotado por *convênios*.



Em seguida, a Emenda Constitucional 23, de 1983 (conhecida por “Emenda Passos Porto”) deu nova redação a esse dispositivo, agora no artigo 23, parágrafo 5º, da Constituição, para reafirmar o *princípio da uniformidade* de alíquotas internas e interestaduais (realizadas com consumidor final) do ICM, além da competência do Senado para fixar apenas as alíquotas “máximas” do ICM nas operações interestaduais, sempre por iniciativa do Presidente da República.<sup>[4]</sup> E a alíquota máxima, frise-se, porquanto as reduções e isenções estariam reservadas à Lei Complementar 24, de 1975, na forma acima designada.

Atualmente, quanto à função das resoluções no ICMS, a Constituição de 1988, no seu artigo 155, parágrafo 2º, assim prescreve:

“IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V – é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;”

O sentido que se deve atribuir ao papel das resoluções senatoriais na determinação atual das alíquotas do ICMS reclama a boa compreensão de quais parâmetros de antanho não foram recepcionados pela Constituição de 1988, a saber:

- a) A subordinação a lei complementar;
- b) O princípio de uniformidade das alíquotas;
- c) Restrição de iniciativa da resolução a proposta do Presidente da República;
- d) Ampla competência para definição das alíquotas interestaduais, sem limitações a alíquotas mínimas ou máximas, assim como a certas operações (com consumidor final, por exemplo).

No novo modelo, resolução do Senado Federal, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais, afastadas aquelas restrições acima, e cuja iniciativa poderá ser do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros. Esta foi a forma mais aprimorada para, preservada a autonomia dos entes federativos, ao delimitar a competência do Senado para fixar as alíquotas interestaduais do ICMS.

Resoluções do Senado Federal são instrumentos introdutórios de normas tributárias primárias que inovam a ordem jurídica em caráter vinculante para todos os estados, a fim de garantir uniformidade nos limites mínimos ou máximos das alíquotas dos impostos estaduais.

As resoluções integram o processo legislativo, como prescreve o artigo 59, VII, da Constituição. O *órgão competente* para editá-las é o Senado Federal e a *competência* limita-se à fixação das *alíquotas máximas* do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD — artigo 155, inciso I e parágrafo 1º, inciso IV, da CF), assim como da fixação das *alíquotas mínimas*



do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA — artigo 155, inciso III e parágrafo 3º, inciso I da Constituição). Quanto ao ICMS, conforme o artigo 155, parágrafo 2º, inciso V, da CF, o Senado Federal poderá utilizar-se das resoluções para estabelecer, nas operações internas, *alíquotas mínimas e alíquotas máximas*, estas, unicamente quando necessárias para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, além das alíquotas aplicáveis às *operações e prestações interestaduais* e de *exportação*, segundo o artigo 155, parágrafo 2º, inciso IV, da CF. Desse modo vê-se atendida a tríade dos elementos da *validade* das resoluções em matéria tributária, quanto ao órgão, à competência e ao procedimento.

Nesse modelo, no qual as alíquotas não se limitam aos tetos máximos ou mínimos, é legítima a existência de alíquotas fixas nas operações interestaduais do ICMS, como aquelas definidas na Resolução 22, de 1989, de 12% e de 7%, justificada a diferença pelos valores da redução da desigualdade regional. Resta saber se seria possível admitir uma terceira ou quarta alíquota, em nova resolução do Senado, limitadamente às importações seguidas de operações interestaduais, bem como em outras situações.

De fato, interessa-nos aqui o estudo sobre os limites e possibilidades da edição das resoluções senatoriais para criação ou modificação das alíquotas do ICMS aplicáveis às operações ou prestações interestaduais, do inciso IV, do parágrafo 2º, do artigo 155, da CF. Neste dispositivo, são encontráveis três normas jurídicas, aquela que define a *iniciativa*, a que prevê o *quórum do procedimento de aprovação* e aquela que indica o âmbito de aplicação material.

A primeira norma reserva a *iniciativa* ao presidente da República ou a um terço dos senadores. Neste último, sobreleva a exigência da anuência de, pelo menos, 27 senadores como condição de procedibilidade, numa afirmação inequívoca de demonstração de relevância da matéria.

Ao mesmo tempo, ao prever a hipótese de proposta presidencial para modificação de alíquotas interestaduais, evidencia-se a vocação de *tributo nacional* do ICMS, sem que isso o faça extensível à União, bem entendido, com escolha do constituinte pelo caráter subsidiário da atuação da União, apenas como forma de assegurar os valores da uniformidade de alíquotas, como decorrência da própria limitação decorrente do artigo 151, inciso I, da Constituição, ao estabelecer o princípio da uniformidade geográfica dos tributos.

Quanto ao procedimento, o § 1º do art. 48, do Regimento Interno, autoriza ao Presidente do Senado, ouvidas as lideranças, a conferir às comissões competência para apreciar, terminativamente, os projetos de resolução a que se refere o art. 155, § 2º, IV, da CF. Sobre o *procedimento de aprovação*, exige-se maioria absoluta de seus membros. Cumpre observar, conforme o Art. 48, XXVIII, do Regimento Interno (Resolução no 93, de 1970) do Senado Federal, que compete exclusivamente ao Presidente do Senado promulgar as resoluções.



E como mostra efetiva do caráter nacional da eficácia da Resolução, sem prejuízo das competências autônomas dos estados, prescreve o artigo 396 do Regimento Interno que o Senado Federal remeterá o texto da resolução ao “Presidente da República, aos Governadores, às Assembleias Legislativas, à Câmara Legislativa do Distrito Federal e aos Prefeitos e Câmaras de Vereadores dos Municípios interessados, com a indicação da sua publicação no *Diário do Senado Federal* e no *Diário Oficial da União*.”

No que concerne aos limites da competência do Senado na edição das resoluções, estas somente poderão estabelecer as *alíquotas* do ICMS aplicáveis às:

- a) *operações* interestaduais de mercadorias; ou
- b) *prestações* interestaduais de serviços de transportes e de telecomunicações.

A exportação está fora do campo material do ICMS. Após a Emenda Constitucional 42, de 2003, ao modificar a alínea “a” do inciso X, do parágrafo 2º, do artigo 155, a imunidade sobre *operações* que destinem mercadorias para o exterior e sobre serviços *prestados* a destinatários no exterior, de fato, justifica sua exclusão.

Nesta norma de competência, nas duas hipóteses acima designadas, deveras, encontra-se abrangida a *importação*, quando o bem importado destinar-se a estado diverso daquele da *entrada física da mercadoria*. Assim, para dar cumprimento à uniformidade das alíquotas empregadas nas operações interestaduais com produtos importados, o artigo 155, inciso 2º, parágrafo IV, da Constituição, concorre para adicionar segurança jurídica, ademais da tentativa de solução ao problema decorrente dos incentivos fiscais, à própria definição da competência para tributar essas operações, mediante resolução do Senado Federal. Como se sabe, na Importação, o inciso IX, do parágrafo 2º, do artigo 155 da Constituição.

Em conclusão, a edição de resolução senatorial, no exercício da competência do artigo 155, parágrafo 2º, inciso IV, da CF, vê-se submetida a severos limites, quanto aos aspectos formais e materiais. Não por outros motivos, mister assumir que o atendimento desses critérios corresponde a típica limitação constitucional ao poder de tributar. A Resolução do Senado cumpre função equivalente de legalidade substantiva, cuja competência condiciona o poder, circunscrevendo seu campo de ação material, no caso, às alíquotas do ICMS. Isso porque, uma vez aprovada, sua observância será vinculante para todos os entes da federação, numa forma de limitação ao poder de tributar de *garantia da uniformidade das alíquotas* do ICMS. Essa percepção, porém, deve ser acompanhada da importância de preservar-se, o Senado, quanto ao campo restrito da competência para dispor sobre alíquotas, sob pena de invadir competências que só podem ser exercidas pela aprovação democrática completa, ou seja com atuação da Câmara de Deputados e da presidência da República (veto e sanção), como é o caso das leis complementares. Ao fim e ao cabo, sente-se a urgência de reforma tributária que possa mitigar os conflitos de interesses no nosso federalismo e assegure aos estados e contribuintes uma tributação uniforme e coerente com os melhores valores constitucionais.



---

[1] Art. 24. (...) “§ 4º – A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e Interestaduais, e não excederá, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, os limites fixados em resolução do Senado, nos termos do disposto em lei complementar.”

[2] Para conferir as distinções: Art. 24. (...) “§ 4º – A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro.”

[3] Essa denominação somente foi adotada quando celebrado o Convênio n. 133/97 que denominou este órgão colegiado como "Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ" e instituiu seu Regimento Interno.

[4] Art. 23, § 5º – “A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas com consumidor final; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para cada uma dessas operações e para as de exportação.”

**Date Created**

19/06/2013