

10^o

Simpósio
Nacional

IOB de Direito Tributário

**Grandes Temas
Tributários da Atualidade**

OS CONVÊNIOS EM MATÉRIA DE ICMS NA ATUAL ORDEM CONSTITUCIONAL

HELENILSON CUNHA PONTES

DOUTOR EM DIREITO PELA USP. EX-PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL.
PROFESSOR DO CENTRO DE EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA. ADVOGADO EM SÃO PAULO.

1. INTRODUÇÃO

O Direito é um plano da realidade social, um modo, uma perspectiva sob a qual esta pode ser analisada, razão pela qual as normas jurídicas, os conceitos e institutos jurídicos estão em permanente e inexorável processo de renovação e atualização. Este dinamismo do Direito exige uma permanente reflexão sobre os critérios hermenêuticos que suportam as soluções dos problemas jurídicos.

É a partir desta pré-compreensão que pretendo analisar o tema dos convênios estaduais em matéria de ICMS sob a atual ordem constitucional. Tal tema está longe de representar qualquer novidade para os operadores do Direito Tributário, já tendo sido, no passado, objeto de vários textos de renomados tributaristas, mas que, no meu entender, considerando, sobretudo, o atual estágio da ordem constitucional, ainda merece reflexão.

Admitindo que a realidade do Direito Tributário de hoje não é a mesma de ontem, sobretudo em função da inflação normativa que grassa no país, permito-me fazer uma breve reflexão sobre o tema proposto.

2. HISTÓRICO

A Constituição pretérita em seu art. 23, § 6º, estabelecia que “as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar”.

Prima facie, cumpre registrar que o campo normativo para a faculdade de os Estados e o Distrito Federal celebrarem convênios em matéria de ICMS estava restrita constitucionalmente à concessão de isenções deste imposto. Logo, matérias estranhas à concessão de isenções não poderiam ser objeto de convênios. Cabia à Lei Complementar, como deixa claro o citado dispositivo constitucional, apenas regular os procedimentos para a celebração e ratificação dos referidos convênios.

Com supedâneo em tal dispositivo constitucional foi editada a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que dispõe sobre os procedimentos para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, o antigo ICM.

A disciplina do ICM por convênios, restrita constitucionalmente à concessão de isenções, foi ampliada pela citada Lei Complementar para alcançar também (art. 1º, parágrafo único) a redução de base de cálculo (inciso I), a devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo (inciso II), a concessão de créditos presumidos (inciso III), quaisquer outros incentivos do imposto que representassem redução ou eliminação direta ou indireta do respectivo ônus (inciso IV), e as prorrogações e extensões das isenções então vigentes (inciso V).

Desde logo se observa que a Lei Complementar ao formular uma interpretação extensiva, funcional e teleológica do termo "isenção", previsto no art. 23, § 6º, da Constituição então vigente, ampliou o campo de atuação normativa dos Estados mediante Convênios, o que já poderia trazer o tema da inconstitucionalidade desta ampliação infraconstitucional da faculdade de celebrar convênios.

Entre outras disposições, a referida Lei Complementar estabeleceu ainda que os Convênios seriam celebrados por representantes dos Estados e do Distrito Federal em reunião presidida por representante do Governo Federal, e em seguida ratificados expressa ou tacitamente pelo Poder Executivo do Estado e do Distrito Federal.

Em outras palavras, a Lei Complementar nº 24/75, ao estabelecer que o Poder Executivo seria a autoridade competente para celebrar os Convênios e em seguida ratificá-los por meio de Decretos Estaduais, sem oitiva das Assembléias legislativas, retirou da "lei estadual" a primazia de veículo formal adequado para dispor sobre incidências e não-incidência em matéria de ICM, causando, assim, uma fenda no princípio da legalidade, de resto uma limitação constitucional ao poder de tributar então constitucionalmente vigente (art. 19, I).

Esse menosprezo ao princípio da legalidade tributária não passou despercebido pelos doutrinadores da época.

Ricardo Lobo Torres então afirmou que "os convênios interestaduais devem se aperfeiçoar segundo os mesmos mecanismos criados para os tratados internacionais: assinados pelos Executivos Estaduais, seriam submetidos à ratificação das Assembléias Legislativas. As reuniões de Governadores ou de Secretários de Fazenda promovidas para a celebração dos convênios não poderiam se transformar em assembléias legiferantes."⁽¹⁾

O procedimento de celebração e ratificação dos Convênios pelo próprio Poder Executivo, para Geraldo Ataliba era "inconstitucional e ridículo, porque propõe que o Secretário da Fazenda (auxiliar do governador) celebre o convênio e o Governador o ratifique. Ora, se o secretário é órgão do Executivo e age em nome do Governador, não tem cabimento tal ratificação."⁽²⁾

Antes mesmo da edição da Lei Complementar nº 24/75, José Souto Maior Borges afirmava que "a ratificação é o ponto terminal do processo legislativo. O convênio é materialmente ato normativo. Por isso mesmo, a sua ratificação compete às Assembléias Legislativas Estaduais e não ao Governador do Estado. Após ratificadas, as normas isentantes que inte-

(1) *Tratado de Direito Tributário Brasileiro – Sistemas Constitucionais Tributários*. Tomo I, Forense, Rio de Janeiro, 1986, p. 509.

(2) *Convênios interestaduais*. Revista de Direito Público, vol. 67, p. 61.

gram os convênios valem internamente, para cada Estado participante, como lei estadual ordinária estadual concessiva ou revogatória de isenções do ICM.”⁽³⁾

Apesar da firme posição doutrinária no sentido da flagrante inconstitucionalidade da ratificação dos Convênios pelo Chefe do Poder Executivo, a jurisprudência nunca chegou a reconhecer tal invalidez constitucional. Em precedente em que se julgava matéria anterior à Lei Complementar nº 24/75⁽⁴⁾, o Supremo Tribunal Federal, ratificando decisão de Tribunal de Justiça Estadual, exigiu que o Convênio assinado pelo Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Sul fosse ratificado pela Assembléia Legislativa Estadual, pois assim exigia a Constituição daquele Estado. Ora, como lembra Ricardo Lobo Torres, “se a CF autorizasse a homologação pelos próprios Executivos, a Constituição gaúcha não poderia dizer o contrário, sob pena de manietar os instrumentos do federalismo fiscal”,⁽⁵⁾ o que permitiria supor que a exigência da Constituição gaúcha, na realidade, era uma decorrência natural da Constituição Federal.

A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal registra precedentes⁽⁶⁾, analisados sob a égide da ordem constitucional pretérita, em que reconhece como válidas revogações de isenções de ICM por meio de Convênios.

Os precedentes jurisprudenciais limitam-se a aplicar o disposto na Lei Complementar nº 24/75, à luz do art. 23, § 6º, da Constituição pretérita, sem um debate aprofundado acerca da natureza jurídica dos convênios, e o alcance que o princípio da legalidade tributária teria no âmbito da disciplina do ICM, tributo que também sempre esteve submetido à normatividade deste princípio, autêntica limitação constitucional ao poder de tributar.

Talvez a posição um “tanto dúvida” (para usar a expressão de Ricardo Lobo Torres) do Supremo Tribunal Federal em torno da matéria, deva-se ao fato de que o objeto dos processos submetidos à apreciação da Corte nos precedentes acima citados limitava-se à discussão acerca da validade de Convênios que revogavam isenções de ICM e não tangenciava a inconstitucionalidade *tout court* da Lei Complementar nº 24/75, quando esta despreza a participação do Poder Legislativo Estadual na ratificação dos Convênios firmados pelo Poder Executivo.

Por outro lado, como as isenções consubstanciam favores fiscais não era de se esperar que os sujeitos passivos obrigados ao recolhimento do ICM procurassem o Poder Judiciário para verem declarados a inconstitucionalidade do veículo normativo que lhes concedia tais favores. A inconstitucionalidade – se havia – sempre vinha em benefício do sujeito passivo, salvo, como registram os precedentes, quando os Convênios revogavam as isenções. O prejuízo existente era sofrido pelos legisladores estaduais, tolhidos em suas atribuições institucionais de deliberar acerca da tributação estadual⁽⁷⁾.

(3) *Lei Complementar Tributária*, RT, São Paulo, 1975, p. 173.

(4) *RE 83.310*. Revista de Direito Administrativo, vol. 128, p. 78-80.

(5) *Ob. cit.*, p. 510.

(6) *RE 106965/SP*, *RE 106456/SP* e *140249/RJ*.

(7) Fábio Fanucchi afirmava que “o Legislativo brasileiro concordou, pacificamente, que se lhe retirasse uma das suas funções indelegáveis, garantida pela Constituição. Mas, fez ainda mais: admitindo que as reuniões de onde sairão os convênios sejam presididas por representantes do Governo Federal (art. 2º da Lei Complementar nº 24, de 1975) e estabelecendo na Lei Complementar regras de aprovação tácita dos convênios por Estado que não ratifique o convênio em certo prazo, quebrou a estrutura fundamental do federalismo, retirando dos Estados a autonomia de decisão em matéria que é (ou deveria ser) de sua exclusiva competência. Desde o instante em que a Unidade da Federação não possa decidir com autonomia em matéria de suas finanças, fica certo que não gozará também de autonomia política, visto como esta depende estreitamente daquela.” (*Convênios para isenção de ICM*, Revista de Direito Tributário, vol. 1, p. 44).

3. ATUAL DISCIPLINA CONSTITUCIONAL

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu (art. 150, § 6º), *como limitação constitucional ao poder de tributar* da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que “qualquer anistia ou remissão que envolva matéria previdenciária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal”.

Tal limitação constitucional ao poder de tributar foi alterada – e substancialmente ampliada – pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, ficando redigida: “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, *sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.*”

A limitação constitucional ao poder de tributar constante do art. 150, § 6º, foi substancialmente alterada, tendo em vista a circunstância de que: i) ampliou o conceito de exoneração tributária nele regulado, para alcançar além de anistia ou remissão também qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido; ii) deixou claro que a exoneração tributária ali regulada abrangia impostos, taxas e contribuições, afastando eventual dúvida acerca do significado normativo do termo “matéria tributária ou previdenciária”, previsto do Texto Constitucional alterado; iii) também didaticamente, definiu o sentido normativo do termo “lei específica”, como aquela que regula exclusivamente qualquer das formas de exoneração tributária ou discipline o tributo ou contribuição objeto do benefício fiscal; e, finalmente, na sua parte final, iv) ao prever a expressão “sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g”, deixou evidente que a referida limitação constitucional também se aplica ao ICMS, como se verá melhor adiante.

4. HERMENÊUTICA INERCIAL⁽⁸⁾

O ICMS, surgido com a Constituição Federal de 1988, é sistematicamente entendido pela doutrina e jurisprudência como um sucessor do antigo ICM, razão pela qual as normas, institutos e conceitos relativos ao novo tributo em grande parte ainda são heranças daqueles construídos no tempo do antigo ICM. Essa hermenêutica inercial muitas vezes desconsidera alterações ocorridas posteriormente no próprio direito positivo.

Com base nessa hermenêutica inercial, e considerando que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a recepção da Lei Complementar nº 24/75, mesmo após a entrada em vigor do novo Sistema Tributário Nacional, os Estados e o Distrito Federal continuaram concedendo favores fiscais no âmbito do ICMS por meio de convênios (tal qual faziam com o antigo ICM).

Sem pretender apelar a uma interpretação topográfica da Constituição Federal, inegável é registrar que o art. 150, § 6º, foi alçado pelo constituinte à condição de limitação constitucional ao poder de tributar. As limitações constitucionais, como lembra Marco Aurélio Greco⁽⁹⁾, por constituírem restrições ao exercício do poder de tributar, são imediatamente executáveis.

Ora, a Constituição de 1988, além de garantir o princípio da legalidade tributária (art. 150, I), cujo conteúdo alcança tanto a exigência como a dispensa de tributo, passou a contemplar como limitação constitucional ao poder de tributar, a necessidade de que as exonerações fiscais, antes e depois da Emenda Constitucional nº 3/93, fossem objeto de *lei específica*.

(8) Expressão utilizada por Marçal Justen Filho a propósito de análise de outro tema (O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-Lei nº 406, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 3, p. 66).

(9) Nota (iii) feita por Marco Aurélio Greco ao *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, de Victor Uckmar, 2ª ed., Malheiros, 1999, p. 131.

Desde logo se observa duas diferenças em relação ao regime constitucional anterior.

Primeira, a necessidade de lei como requisito constitucional indispensável a exigência e dispensa de tributos, de resto garantia já assegurada por força do princípio da legalidade tributária (art. 150, I), é reforçada por norma especial no que tange às exonerações tributárias. Vale dizer, não satisfeito com o princípio da legalidade tributária, o constituinte ainda o reafirmou no art. 150, § 6º, especificamente no que tange à dispensa de tributos, regra inexistente na ordem constitucional pretérita.

Segunda, ainda no que tange à dispensa de tributos por meio de remissões a anistias, além de regular a forma do veículo normativo (necessidade de lei formal), o constituinte de 1988 ainda regulou a sua substância, ao exigir que tal lei seja específica, isto é, regule exclusivamente a exoneração tributária. Tal limitação também constitui uma novidade da atual ordem constitucional.

Logo, a atual ordem constitucional contemplou, desde a sua entrada em vigor, substancial alteração na disciplina da concessão de anistia e remissões fiscais, suficientes para uma reflexão acerca da validade da hermenêutica existente no tempo da Constituição pretérita.

5. AS EXONERAÇÕES DE ICMS (ART. 155, § 2º, XII, “G”)

Especificamente no que tange ao ICMS, a atual Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “g”) reservou à lei complementar a tarefa de regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconheceu que a reserva normativa prevista no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal foi preenchida pela recepção da Lei Complementar nº 24/75. Logo, a forma a ser adotada pelos Estados e Distrito Federal para a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais deveria permanecer aquela prevista na referida Lei Complementar.

Com exceção da faculdade extraordinária e provisória prevista no art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a Constituição Federal somente autoriza a disciplina do ICMS por convênios interestaduais na hipótese em que estes constituem veículos para a concessão e revogação de isenções, incentivos e incentivos fiscais (art. 155, § 2º, XII, “g”). Salvo essas hipóteses, revela-se flagrantemente inconstitucional a disciplina do ICMS por convênios, como acontece nos dias de hoje, em que os Estados se utilizam deste veículo normativo para regular praticamente todos os temas de ICMS (de concessão de créditos até interpretação da lei tributária, com suposto efeito vinculante para o sujeito passivo)⁽¹⁰⁾.

(10) Esta ilegitimidade constitucional atualmente pode ser constatada pelo Convênio nº 78/01, por meio do qual os Estados, supostamente interpretando a Lei Complementar nº 87/96, pretendem exigir ICMS sobre receita de acesso a Internet, em alguns casos, inclusive com efeito retroativo. Este Convênio é o mais cristalino reflexo da hermenêutica inercial que vem transformando o ICMS em um tributo sujeito à “reserva de convênio” e não à “reserva de lei”, como exige a Constituição Federal. Aliás, acerca da normatividade do ICMS simplesmente por meio de convênios sem a participação das Assembléias Legislativas, vale lembrar a observação de Alcides Jorge Costa, feita ainda em outubro de 1988, para quem tal procedimento seria “a mesma coisa que pôr uma cabra tomando conta de uma horta” (ICMS na Constituição, *Revista de Direito Tributário*, vol. 46, p. 170).

O art. 100, IV, do Código Tributário Nacional, quando admite a celebração de convênios entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, alçando-os à condição de normas complementares, há de ser interpretado em consonância com a Constituição Federal. Ora, se o mandamento constitucional regulou a faculdade de os Estados celebrarem convênios em matéria de ICMS, limitando-os à concessão de exonerações fiscais, não há sentido em admitir que os Estados possam regular matérias estranhas a essa, com pretensão de apoio em norma infraconstitucional, cujo alcance restou reduzido pela disciplina constitucional superveniente.

A Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “g”), assim como o ordenamento constitucional anterior, remete à Lei Complementar a disciplina da forma como as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais em matéria de ICMS serão deliberados pelos Estados e pelo Distrito Federal. Em nenhum momento a Constituição autoriza os Estados a concederem isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS diretamente por meio de convênios, sem necessidade de lei.

Vale dizer, não há qualquer dispositivo constitucional que ressalve as exonerações de ICMS do princípio da legalidade tributária prevista no art. 150, I, do Texto Constitucional.

Pelo contrário, o legislador constituinte, cujo estilo excessivamente analítico por vezes é criticado, não satisfeito em garantir o princípio da legalidade tributária, ainda contemplou, como limitação constitucional ao poder de tributar (art. 150, § 6º), a necessidade de que anistia e remissões tributárias e previdenciárias somente pudessem ser outorgadas por “lei”, não qualquer lei, mas “lei específica”.

Como a redação originária do Texto Constitucional ainda dava alguma margem de dúvida, a Constituição Federal foi alterada pela EC nº 3/93 para que, entre outros comandos, por meio de expressa remissão ao art. 155, § 2º, XII, “g”, ficasse registrado o desígnio constitucional de que as exonerações de ICMS (reguladas pelo dispositivo objeto da remissão) também se submetam àquela limitação constitucional.

Logo, pode-se perguntar: como conjugar a nova redação do art. 150, § 6º, trazida pela EC nº 3/93, com o disposto no art. 155, § 2º, XX, “g”. Teria a remissão constante da parte final do novo art. 150, § 6º, trazido alguma novidade na disciplina constitucional da concessão de favores fiscais de ICMS pelos Estados e Distrito Federal?

6. ART. 150, § 6º, DA CF : “SEM PREJUÍZO DO DISPOSTO NO ART. 155, § 2º, XII, ‘G’”

Inicialmente, pode-se argumentar que o art. 155, § 2º, XII, “g”, ao prever que as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais relativos ao ICMS seriam deliberados nos termos da Lei Complementar nº 24/75 (haja vista a recepção desta Lei Complementar), teria o condão de excepcionar aquele tributo do âmbito de eficácia da limitação constitucional ao poder de tributar veiculada pelo art. 150, § 6º, da Constituição Federal. Esta, de fato, não é uma interpretação desprezível, que talvez até justifique a hermenêutica inercial que reinou no entendimento da questão. Todavia, ela não guarda sintonia constitucional, por várias razões.

Primeira. A Constituição não autoriza a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS por meio de convênios, *exclusivamente*. Se assim o fizesse, estaria, pragmaticamente, excepcionando tal matéria do âmbito do princípio da legalidade tributária (art. 150, I) e expressamente contemplando dispositivos constitucionais contraditórios, na medida em que a limitação constitucional constante do art. 150, § 6º (que inclusive se remete ao art. 155, § 2º, XII, “g”, supedâneo constitucional dos convênios em matéria de exoneração de ICMS), expressamente exige lei (e mais: “lei específica”) para a concessão de quaisquer exonerações fiscais.

No atual quadro constitucional, admitir que os convênios pudessem, por si só, conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais seria romper com o postulado de coerência e da unidade da Constituição, haja vista a exigência de “lei específica” para a concessão das referidas exonerações fiscais previstas no art. 150, § 6º, do Texto Constitucional.

Pelo princípio da unidade da Constituição, não podem existir normas constitucionais contraditórias, antitéticas. A Constituição, no plano horizontal, configura um articulado de sentido que se projeta sobre as normas infraconstitucionais, como leciona Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

“Partimos do princípio hermenêutico da unidade da Constituição. Este princípio nos obriga a vê-la como um *articulado de sentido*. Tal articulado, na sua dimensão analítica, é dominado por uma dimensão interna que se projeta na forma de uma dimensão hierárquica. Ou seja, numa Constituição, da mesma forma que o ordenamento jurídico de modo geral, também conhece a estrutura da ordem escalonada, não estando todas as suas normas postas horizontalmente ao lado da outra, mas, verticalmente, uma sobre a outra. Concebê-la sem escalonamento é implodir aquele articulado, tornando-a destituída de unidade. Perdendo-se a unidade, perde-se a dimensão da segurança e da certeza, o que faria da Constituição um instrumento de arbítrio.”⁽¹¹⁾

Também sobre o princípio da unidade da Constituição (*Einheit der Verfassung*), Konrad Hesse afirma que “a relação e a interdependência dos elementos individuais da Constituição se fundam não só em normas individuais, mas na necessidade de sempre também se considerar o conjunto de relações nos quais aquelas normas estão inseridas; todas as normas constitucionais são interpretadas de modo a evitar antinomias (*Widersprüch*) com outras normas constitucionais.”⁽¹²⁾

Logo, por força do princípio da unidade da Constituição, a expressão “sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, constante da parte final do art. 150, § 6º, do Texto Constitucional, há de ser entendida como dotada de um efeito pragmático – e didático – de lembrar o intérprete de que a limitação constitucional ao poder de tributar ali contemplada também se aplica às exonerações de ICMS, as quais têm como pressuposto – ato intermediário e não ato final – a celebração prévia de um convênio interestadual.

Segunda. Ao exigir convênios interestaduais para a concessão de exonerações fiscais em matéria de ICMS (art. 155, § 2º, XII, “g”), a Constituição Federal apenas reconhece a necessidade de uniformização da disciplina do ICMS, como decorrência inelutável da regulação de um tributo circulatório de competência estadual no bojo de um Estado Federal. É evidente que as exonerações em tema de ICMS, sobretudo em face da natureza não-cumulativa desse tributo, exigem um pacto prévio entre os Estados.

Todavia o pacto prévio entre os Estados, longe está de representar menosprezo pela lei, como veículo normativo dotado, por excelência, do atributo de inovar a ordem jurídica.

As exonerações fiscais de ICMS na atual ordem constitucional revelam, sob o ponto de vista da teoria do Direito, um “ato complexo”⁽¹³⁾, isto é, o ato jurídico que para se completar, para gerar efeitos, requer a conjugação de duas vontades concorrentes e sucessivas, emanadas de pessoas diferentes. Vale dizer, a lei exonerativa de ICMS exige a emanção de

(11) A Constituição, sua unidade e aparente conflito interno. ICMS: não cumulatividade e exceções constitucionais, Direito Tributário Atual, vol. 10, *Resenha Tributária*, 2571/2599.

(12) *Gundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, 20ª ed., CF Muller, Heidelberg, 1995, p. 27.

(13) Sobre ato complexo, ver Vicente Ráo, *Ato jurídico*, 4ª ed., RT, 1997, pp. 57-59.

duas vontades institucionalizadas: do Poder Executivo, ao celebrar o convênio com os demais Estados, e do Poder Legislativo, ao ratificar tal convênio⁽¹⁴⁾.

Nem o convênio sozinho pode conceder ou revogar exonerações fiscais em tema de ICMS, nem pode fazê-lo isoladamente a lei estadual. A Constituição Federal exige a prática de um ato complexo que conjugue as duas vontades: do Poder Executivo por meio do convênio e do Poder Legislativo (por meio da ratificação do convênio).

Justamente por assumir a natureza jurídica de um ato complexo, cabe ao Poder Legislativo Estadual ratificar ou não o convênio exonerativo, sem possibilidade de alterar os seus termos, de modo a evitar que o texto aprovado pelo Poder Legislativo provoque os problemas com os demais Estados que o legislador constituinte pretendeu evitar com a exigência do pacto prévio por meio dos convênios. Caso a Assembléia Legislativa Estadual não aprove o convênio celebrado pelo Poder Executivo, deve este comunicar tal fato aos demais Estados, para que estes possam deliberar acerca do tema. A não-aprovação, no âmbito estadual interno, gera a inaplicabilidade interna da exoneração, podendo os demais Estados mantê-los no âmbito de seus respectivos territórios, desde que tal fato não cause distorções no regime federativo, fundamento último em que se apóia a técnica de deliberação por meio de convênios interestaduais.

Terceira. Admitir que o Poder Executivo possa através dos convênios conceder, sem oitiva do Poder Legislativo, exonerações de ICMS seria transferir ao Poder Executivo o poder de inovar a ordem jurídica (reservada constitucionalmente à lei).

Ora, nem o Poder Legislativo pode renunciar à tarefa de inovar a ordem jurídica por meio do exercício da função legislativa, exceto nas hipóteses de delegação legislativa (situações excepcionais que, de resto, também revelam uma manifestação da função legislativa).

O Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de julgar caso paradigmático de lei estadual que autorizava o Poder Executivo a, mediante decreto específico, conceder benefícios ou incentivos fiscais relativos aos "tributos estaduais", a determinada categoria econômica de contribuintes, sendo que tais benefícios poderiam inclusive consubstanciar concessão de isenção, de crédito presumido e prorrogação de prazo de recolhimento dos "tributos estaduais", pelo período considerado necessário. A autorização legislativa abrangia, portanto, todos os tributos estaduais consubstanciando autêntica renúncia ao poder de legislar em matéria tributária por parte da Assembléia Legislativa.

A ementa do julgado daquela Corte, da lavra do Ministro Celso de Mello, apesar de extensa, resume, a não mais poder, o valor normativo da "lei" no sistema constitucional tributário, e por tal razão merece ser lembrada:

"A essência do direito tributário – respeitados os postulados fixados pela própria Constituição – reside na integral submissão do poder estatal a rule of law.

A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da República, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributária. Considerações em torno das dimensões em que se projeta o princípio da reserva constitucional de lei.

(14) Ricardo Lobo Torres (ob. cit., p. 511) afirma que os convênios constituem "requisitos de eficácia do favor fiscal concedidos pela legislação estadual, mas não representam eles mesmos fonte autônoma do direito, a meio caminho entre o direito estadual e o federal. Representam instrumentos de cooperação interestadual, indispensáveis ao federalismo cooperativo, de grande similitude com os tratados internacionais, que desempenham o mesmo papel no Direito Internacional Cooperativo dos tempos modernos".

A nova Constituição da República revelou-se extremamente fiel ao postulado da separação de poderes, disciplinando, mediante regime de direito estrito, a possibilidade, sempre excepcional, de o Parlamento proceder à delegação legislativa externa em favor do Poder Executivo.

A delegação legislativa externa, nos casos em que se apresente possível, só pode ser veiculada mediante resolução, que constitui o meio formalmente idôneo para consubstanciar, em nosso sistema constitucional, o ato de outorga parlamentar de funções normativas ao Poder Executivo. A resolução não pode ser validamente substituída, em tema de delegação legislativa, por lei comum, cujo processo de formação não se ajusta à disciplina ritual fixada pelo art. 68 da Constituição.

A vontade do legislador, que substitui arbitrariamente a lei delegada pela figura da lei ordinária, objetivando, com esse procedimento, transferir ao Poder Executivo o exercício de competência normativa primária, revela-se írrita e desvestida de qualquer eficácia jurídica no plano constitucional. O Executivo não pode, fundando-se em mera permissão legislativa constante de lei comum, valer-se do regulamento delegado ou autorizado como sucedâneo da lei delegada para o efeito de disciplinar, normativamente, temas sujeitos a reserva constitucional de lei.

Não basta, para que se legitime a atividade estatal, que o Poder Público tenha promulgado um ato legislativo. Impõe-se, antes de mais nada, que o legislador, abstando-se de agir ultra vires, não haja excedido os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua indisponível prerrogativa de fazer instaurar, em caráter inaugural, a ordem jurídico-normativa. Isso significa dizer que o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado – como o Poder Executivo – produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar.

O legislador, em conseqüência, não pode deslocar para a esfera institucional de atuação do Poder Executivo – que constitui instância juridicamente inadequada – o exercício do poder de regulação estatal incidente sobre determinadas categorias temáticas – (a) a outorga de isenção fiscal, (b) a redução da base de cálculo tributária, (c) a concessão de crédito presumido e (d) a prorrogação dos prazos de recolhimento dos tributos –, as quais se acham necessariamente submetidas, em razão de sua própria natureza, ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal.

Traduz situação configuradora de ilícito constitucional a outorga parlamentar ao Poder Executivo de prerrogativa jurídica cuja sedes materiae – tendo em vista o sistema constitucional de poderes limitados vigente no Brasil – só pode residir em atos estatais primários editados pelo Poder Legislativo.”⁽¹⁵⁾

Ora, se nem o Poder Legislativo pode delegar ao Poder Executivo a tarefa de deliberar acerca de exonerações fiscais, por força sobretudo da limitação constitucional do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, como se pode interpretar a contrario sensu, este dispositivo para retirar o ICMS do âmbito de sua eficácia? Se o ICMS estivesse fora do alcance desta limitação constitucional, teria o Supremo Tribunal Federal, no julgamento supracitado, por meio da técnica da declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto, ressalvado que a autorização legislativa seria legítima no que tange ao ICMS, já que a Constituição Federal autorizaria o Poder Executivo a mediante convênios, deliberar isoladamente acerca de renúncias fiscais no que tange a este imposto.

(15) ADIn 1296-PE.

Todavia, assim não procedeu o Supremo Tribunal Federal. Preferiu aquela Corte reafirmar o princípio da legalidade tributária, reforçando o alcance normativo da limitação constitucional constante do art. 150, § 6º, da Carta. Interpretação que implique retirar o ICMS do alcance desta limitação constitucional caminha em sentido inverso à literalidade do texto constitucional e à diretriz traçada pelo Supremo Tribunal Federal.

Quarta. A proposição remissiva constante da parte final do art. 150, § 6º, ao art. 150, § 2º, XII, “g” da CF requer o que Karl Larenz denomina “aplicação correspectiva” do texto. Segundo este autor, “a aplicação correspectiva significa que os elementos singulares da previsão regulados mediante remissão e os da previsão a cuja conseqüência jurídica remete – ou seja os elementos de um contrato de troca e de um contrato de compra e venda – devem pôr-se em relação uns com os outros, *de modo a que os elementos que devem ser considerados semelhantes se associe a mesma conseqüência jurídica, segundo a função de cada um e a sua posição na cadeia de sentido da previsão*”.⁽¹⁶⁾

Em outras palavras, aos elementos singulares da previsão normativa semelhantes no texto normativo remetente (art. 150, § 6º) e no texto objeto da remissão (art. 155, § 2º, XII, “g”) – no caso, a concessão de exonerações fiscais – deve-se aplicar a mesma conseqüência jurídica prevista no texto remetente – qual seja, a necessidade de lei específica para a concessão das exonerações fiscais. Logo, a mesma hipótese normativa (concessão de exonerações fiscais) deve se submeter à idêntica estatuição (necessidade de lei específica), prevista no caso por meio de norma remissiva.

7. A SITUAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

No Estado Democrático de Direito compete ao Poder Público atuar em conformidade com os parâmetros constitucionais e aos indivíduos insurgir-se judicialmente contra atos estatais que representem ofensa a seus direitos e garantias individuais. No caso ora analisado, a hermenêutica inercial reinante vem justificando a edição de sucessivos convênios interestaduais (inclusive concedendo exonerações fiscais de ICMS), sem que eles tenham sido submetidos à aprovação do respectivo Poder Legislativo Estadual.

Contudo, penso que o sujeito passivo eventualmente beneficiado com a exoneração fiscal não pode ser penalizado posteriormente pela desídia estatal em cumprir a Constituição Federal e, sobretudo, pela omissão dos legisladores estaduais em zelar por suas atribuições institucionais. Vale dizer, eventual pronúncia de inconstitucionalidade do ato estadual concessivo de exoneração fiscal ao arrepio das exigências constitucionais somente há de ter efeito *ex nunc*. Do contrário, seria admitir uma ruptura no princípio da confiança e boa fé que deve nortear a relação entre Administração e administrado, de modo que o sujeito passivo que acreditou no Estado e cumpriu o que este lhe determinava não pode vir a ser penalizado por observar tal determinação. Vale lembrar que a obediência aos comandos estatais por parte de seus destinatários é uma conseqüência natural da presunção de constitucionalidade e do atributo de auto-executoriedade de que eles são dotados.

A jurisprudência pátria tradicionalmente reconhece efeitos *ex tunc* à decisão que proclama a invalidade constitucional de uma norma, consagrando a teoria da nulidade absoluta da lei inconstitucional. Todavia, em manifesto exercício de prudência judicial, este efeito retroativo é amainado pelo Supremo Tribunal Federal em algumas situações-limite, nas quais se debate a autoridade da coisa julgada ou a necessidade de preservação da segurança jurídica, em nome do princípio da confiança e da boa fé.

(16) *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. Calouste Gulbenkian, 1983, p. 311.

Vale notar que o exercício dessa prudência judicial atualmente encontra abrigo no art. 27 da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, segundo o qual, "ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado".

No caso de declaração posterior de invalidade de convênio que alberga exoneração fiscal, deve o Supremo Tribunal Federal adotar a faculdade da pronúncia com efeito *ex nunc*, de modo a evitar que o contribuinte que acreditou no Estado e atendeu ao seu chamado para, eventualmente, pagar o tributo sob um regime mais favorável não possa ser surpreendido negativamente por decisão judicial que reconhece a invalidade deste regime.

8. CONCLUSÃO

Os convênios interestaduais em matéria de ICMS são parte de um ato complexo, tendo em vista a circunstância de que para gerarem efeitos jurídicos necessitam da prática de um outro ato que lhe complete, qual seja, a manifestação do Poder Legislativo Estadual.

A remissão final constante do art. 150, § 6º, da Constituição Federal ("sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, "g") tornou explícita a necessidade de que as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais deliberados pelos Estados e Distrito Federal por meio de convênios sejam ratificados por "lei estadual específica".

Na Constituição de 1946, a energia elétrica estava protegida contra os impostos estaduais cumulativos sobre vendas, sob o manto dos impostos únicos, mantidos no âmbito de competência da União, pessoa capaz de obter a política econômica de desenvolvimento industrial do País, e assim foi tratada pelas Cartas de 1967 e de 1992. Mas tais impostos únicos federais, incidindo sobre a energia elétrica, minerais, combustíveis e serviços de transporte e comunicação, na Constituição de 1988 incorporaram-se ao ICMS, de competência dos Estados, tributo parafiscal, mas não cumulativo. Era necessária, então, preservar aquelas atividades econômicas contra outros tributos, especialmente cumulativos, que elevassem o custo de tão importantes insumos, desestabilizassem os preços em economia inflacionária e dificultassem o desenvolvimento nacional. Foi assim que o art. 155, § 2º, estabeleceu, em sua redação original, que, à exceção dos impostos de importação e exportação e do imposto municipal incidente sobre a venda de combustíveis no varejo, nenhum outro tributo poderia incidir sobre operações relativas a energia elétrica, derivados de petróleo e combustíveis e minerais do País. Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 62/1993 adinguiu o imposto municipal sobre a venda de combustíveis no varejo (RVC) e estabeleceu a imunidade aos serviços de telecomunicações.

Dentro dessa mesma política, a Constituição, no art. 155, § 2º, X, "b", manteve ainda ao ICMS, nas operações interestaduais, o caráter, inclusive tributário, de combustíveis líquidos e gasosos (de derivados e energia elétrica), interrompendo-se a cadeia de débito e crédito característica dos tributos não cumulativos. Em consequência, existem, em relação a tais operações estaduais insumos, os mesmos problemas que assaetam os produtos industrializados remetidos para o exterior, sem agravados, pois após a operação interestadual, outros, insumos, se lhe seguem, não sendo possível imaginar que após estas últimas, outras operações interestaduais voltem a ocorrer.

Tudo isso evidencia apenas o que a Constituição tomou como fundamento ao proibir a incidência de outro tributo sobre as operações com minerais, combustíveis e energia elétrica: manter estabilizado o preço desses insumos em economia inflacionária e reduzir o custo da produção nacional dentro de uma política industrial desenvolvimentista. Poder-se-