

DOCTRINA

CONVÊNIOS INTERESTADUAIS

GERALDO ATALIBA

I — Eficácia dos convênios para isenção do ICM

1. *Considerações introdutórias*

As isenções do ICM só podem ser concedidas (pela lei, é óbvio) “nos termos fixados em convênios” entre os Estados (art. 23, § 6.º, da CF).

Assim, os termos da lei de isenção serão aqueles antes previstos em convênio.

A despeito de sua evidente importância no contexto da federação, este é problema que não tem recebido melhor cuidado. A propósito de questões emergentes dessa matéria (ou a ela ligadas) é que se tem praticado as mais repugnantes violações constitucionais, ofendendo-se o princípio da legalidade e a triplicação do poder.

As isenções e os convênios têm servido de pretexto ou ocasião para todo tipo de omissão ou mesmo agressão ao que de mais sagrado e fundamental se encerra no Texto Constitucional.

Daí por que merecer trato mais amplo e mais detido, como se pretende neste estudo.

A doutrina — maculada ainda pelo deformante e comprometedor preconceito da autonomia do Direito Tributário — não tem contribuído senão para mais intensamente embaralhar a compreensão e aplicação da Constituição (é justo ressaltar os trabalhos de Souto Borges, Paulo B. Carvalho, Sacha Calmon, Aires Barreto, Eduardo Botallo, Roque Carrazza e outros fiéis constitucionalistas, antes que simples tributaristas).

Tal é a confusão doutrinária sobre a matéria e de tal porte o caos no plano da aplicação (a merecerem a qualificação de expressivas do “manicômio jurídico-tributário”, a que se refere com tanta argúcia Alfredo Becker) que este estudo há de partir das raízes mais básicas e elementares sobre os fundamentos desta matéria.

II — Isenções do Imposto sobre Circulação de Mercadorias

O maior defeito “do sistema” constitucional tributário vigente está na sua aplicação prática. Antes de nós, já Carvalho Pinto formulava idêntica apreciação, relativamente ao sistema da Carta de 1937 (“Discriminação de Rendas”). Se a Constituição não é posta em prática, não é observada, censura merecem os atos que a desacatam e não o próprio Texto.

Os desconcertos, perplexidades, atritos, enganos e desgastes se dão no plano da aplicação e não no plano das normas constitucionais. O que é preciso

é reformular a legislação infraconstitucional e sobretudo dar efetividade aos princípios constitucionais.

No período em que predominava mentalidade centralizadora com Congresso tolhido e governadores não eleitos (e, portanto, incapazes de resistir a pressões), foi editada a Lei Complementar 24/75, que feriu gravemente o princípio republicano da tripartição do poder.

2. *Convênios interestaduais*

Uma das deformações mais graves do sistema está na aplicação da disposição constitucional que prevê que “as isenções do ICM serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar” (§ 6.º do art. 23).

A prática desse preceito tão importante tem sido trágica e alarmantemente desastrosa, sob a perspectiva jurídico-constitucional. Se, por absurdo, convenionassem tacitamente executivos e legislativos federal e estaduais, Magistratura, contribuintes e estudiosos em desobedecer frontalmente a Constituição e ignorar-lhe solenemente as exigências, o efeito não seria diverso, não seria diferente do que a prática vem demonstrando.

A “interpretação” primária que se tem feito desse preceito constitucional se ressentido de desconsideração grave pelo caráter sistemático do Direito. Este exige a interpretação harmônica de todas as normas do sistema, em consonância com seus princípios (Celso Antônio Bandeira de Mello).

Sabe o jurista que não deve obedecer a um só comando jurídico de cada vez, mas que inúmeros comandos devem ser atendidos concomitante e conjuntamente (José Afonso da Silva).

3. *Inconstitucionalidade dos convênios não aprovados pelo Legislativo*

São inconstitucionais todas as isenções imediatamente baseadas em “convênios” celebrados pelos secretários da Fazenda dos Estados, a pretexto de cumprir o preceito constitucional supracitado. E o são porque os intérpretes da Carta Constitucional pretenderam obedecer a um mandamento constitucional com abstração do sistema constitucional e suas exigências fundamentais. Sob a escusa de pôr em prática o modesto § 6.º do art. 23, desobedeceram aos princípios basilares e fundamentais do sistema.

A curiosa e teratológica praxe atual, fundada em norma preempta e natimorta, consiste em os secretários da Fazenda se reunirem, assinarem um documento batizado de convênio e submeterem-no à aprovação dos chefes do Executivo dos seus Estados, mediante decreto. E com isso supõem todos — num fantástico “jogo de faz-de-conta” — que a Carta Magna foi obedecida.

Cada “aprovação” por decreto, cada aplicação é um atentado à ciência, uma afronta às nossas instituições. Nem escusa os atores dessa imensa farsa a invocação da Lei Complementar 24, visceralmente inconstitucional.

Exige o texto constitucional que os convênios sejam “celebrados” pelos Estados e, depois, “ratificados”. A celebração cabe ao Executivo. A ratificação ao Poder Legislativo. “Estado” não é Executivo. O Estado se representa pelo

Executivo, mas delibera mediante harmônica atuação deste com o Legislativo. Nem tem propósito que um auxiliar do governador o ratifique. Não foi isso que quis dizer a Carta Magna. Nem mesmo falta de disciplina expressa (lei complementar prevista no § 6.º do art. 23), consonante com os cânones constitucionais, justificaria inconstitucionalidade. E a lei complementar haverá de adotar os princípios do Direito Internacional sugeridos pela adoção dos termos “convênio”, “celebração” e “ratificação”, que não expressam linguagem contabilística, nem terminologia vazia, mas institutos jurídicos consagrados nas relações entre Estados, sejam eles soberanos ou federados (Sampaio Dória, Victor Nunes).

Desde Holmes, é assente a diretriz segundo a qual entre um preceito constitucional e uma norma inferior, discrepantes, não pode o intérprete titubear: acata o primeiro, desconsiderando a segunda (Josaphat Marinho).

O procedimento vigente viola o princípio da independência e harmonia dos poderes (art. 10, VII, “c”), importa usurpação de prerrogativas do Legislativo, desconsidera o próprio preceito que se alega aplicar, vilipendia princípios prestigiados pelo sistema constitucional e postos como fundamentais do regime e relega escancaradamente o princípio da legalidade da tributação e, via de consequência, da isenção (v. Souto Maior Borges, *Isenções Tributárias*, p. 44), reverso daquela.

A isenção, sendo uma exclusão de incidência tributária legalmente qualificada — na proficiente lição do douto jurista pernambucano Souto Maior Borges (ob. cit., p. 184 — é obediente ao princípio da legalidade tanto quanto a regra da incidência, enfatiza-o bem esse mestre.

A semelhança dos tratados internacionais que se convertem em Direito interno pela ratificação do Congresso, os convênios — sinônimo absoluto de tratado, segundo o acatado internacionalista Marotta Rangel — interestaduais só podem preencher as exigências do princípio da legalidade, se ratificados pelo Poder Legislativo estadual. Isto é, aliás, imediata decorrência do princípio da relação de administração — magistralmente exposto por Ruy Cirne Lima — que não consente que o Executivo possa deliberar não realizar receita tributária, imperativamente criada por lei. Não é dado, no nosso sistema, à Administração deixar de obedecer a lei ou decidir obedecê-la só parcialmente (Célio Borja e Misabel Derzi).

O consagrado Seabra Fagundes enfatiza que “sendo a função administrativa — que constitui o objeto das atividades da Administração Pública — essencialmente realizadora do Direito, não se pode compreender seja exercida sem que haja texto legal autorizando-a ou além dos limites destes” (*O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, 4.ª ed., p. 101), o que põe de manifesto o alcance do princípio da legalidade, no nosso sistema, princípio esse que não pode ser ignorado sob pretexto de obediência a qualquer outro preceito constitucional.

Por isso, só pode ser válido e eficaz o convênio “ratificado” — como o quer o Texto Magno — pelos Legislativos estaduais. Convênio é contrato; Executivo não pode “contratar” sem pronunciamento parlamentar prévio ou ratificatório. O Executivo não é Estado. É órgão do Estado. Só a conjugação das expressões volitivas do Legislativo e do Executivo são “vontade” do Estado (Michel Temer).

Não é dado ao Executivo, no nosso sistema, obedecer ou não às leis. Não é facultado ao Executivo, no Brasil, contratar a *renúncia* a uma pretensão tributária. Só a lei — vale dizer: só o Legislativo — pode autorizar a redução ou supressão da hipótese de incidência tributária (Celso Antônio Bandeira de Mello, Sérgio Ferraz).

Para que bem se compreenda o regime das isenções de ICM, é imprescindível entender o regime dos convênios internacionais no Direito Constitucional brasileiro.

É que a analogia *iuris* entre os convênios interestaduais na federação e os internacionais é quase absoluta. E, como ao tratar dos interestaduais, o texto constitucional brasileiro não fez ressalvas, é forçoso entender que o regime dos internacionais, no que couber, é-lhes aplicável.

Por isso o legislador complementar, a que se refere o § 6.º do art. 23 do Texto Constitucional, deve pautar-se pelos mesmos princípios, os quais estão claramente implícitos nas regras disciplinadoras do comportamento da União, pertinentes, como bem o acentuaram Celso Bastos e Ana Cândida Ferraz.

4. Convênios entre Estados

Dada a igualdade jurídica que Sampaio Dória demonstra ser peculiar à federação, os Estados, relativamente à União; esta relativamente ao conjunto de Estados ou a cada um em particular e, reciprocamente, os Estados federados somente podem exigir uns dos outros o que a Constituição Federal preveja como exigível, ou que entre si tenham contratado.

É próprio das pessoas jurídicas a liberdade e capacidade de contratar.

Desde que o objeto seja lícito, qualquer contrato pode ser feito pelos Estados. Esta possibilidade é conatural à sua condição e natureza.

Os contratos que os Estados federados celebram entre si se designam correntemente de convênios. Como *barbha non facit monachum*, podem receber qualquer outra designação, ao alvedrio dos legisladores (Agostinho Alvim).

Seu processo de elaboração corresponde aos padrões informados pelos princípios adotados pelo Estado Federal, conforme o Texto Constitucional (art. 10, VII; “a” e “c”). Por isso, Pontes de Miranda observa: “No plano interestadual, o Brasil não quebra a sua soberania (= as linhas da competência que lhe foram distribuídas supra-estatalmente), se assina e ratifica tratado de lei uniforme; no plano intraestatal, nem a União, nem os Estados-membros (ou Territórios), nem os Municípios se diminuem em competências, se convencionam nos termos da Constituição de 1967” (*Comentários à Constituição de 1969*, t. II/303).

O Executivo negocia os convênios e os submete à aprovação do Legislativo. Este, se e quando lhe dá aprovação, expede o decreto legislativo dela (aprovação) expressivo. É nítida a concordância de Souto Maior Borges com esta inteligência: “O art. 23, § 6.º, da EC 1/69, não autoriza a concessão ou revogação da isenção do ICM senão pela via dos convênios. Essa afirmação todavia não exclui, na hipótese, a eficácia do princípio de legalidade, porque o convênio está sujeito a ratificação” (*Lei Complementar Tributária*, p. 168). Idêntica é a opinião autorizada de Sacha Calmon (RDT 6/61).

Destarte, os preceitos do convênio se incorporam ao Direito interno dos Estados, pelo decreto legislativo, expedido pela Assembléia Legislativa (quanto aos Territórios federais, de seu regime jurídico cuida Michel Temer, com mestria; os princípios expostos por esse constitucionalista se aplicam ao caso).

Os decretos legislativos que os aprovam têm força de lei interna, no Estado, a partir de sua vigência.

Sujeitos, obrigados pelos convênios interestaduais, são só os Estados que os firmam (ou ainda a União, ou qualquer Município que eventualmente deles faça parte, bem como os Territórios federais, quando for o caso).

Os administradores de cada Estado só são coagidos pelos preceitos dos decretos legislativos que lhe dão aprovação, se e quando estes forem expedidos (quanto ao Distrito Federal, segue o regime dos Territórios).

A Administração estadual, por sua vez, aplica, acata e obedece aos decretos legislativos e não aos convênios, em si mesmos considerados (v. Pontes de Miranda, p. 108 e 109, vol. IV). É, portanto, flagrantemente errado dizer que o Executivo estadual obedece a convênios ou os aplica. Quem obedece aos convênios é o Estado, pelas formas previstas na Constituição Estadual (v. a respeito, Oswaldo Trigueiro).

O mesmo se dá — pelas mesmas razões — com o Judiciário do Estado. Ele não aplica convênios aos casos concretos. Aplica, isto sim, os decretos legislativos. Identicamente — como visto — nos acordos internacionais, quando aplicados internamente pelos órgãos nacionais. Mesmo os mais acendrados defensores da primazia do Direito Internacional Público não podem resistir a reconhecer as dificuldades concretas decorrentes da “circunstância de que, em todos os países, os juízes que aplicam o Direito e os funcionários da administração são, antes de tudo, funcionários de dito estado e submetidos, por isso, a suas disposições” (Buhler, ob. cit., p. 87).

Só o STF “aplica” os convênios, quando julga originariamente “as causas e conflitos entre a União e os Estados ou ... entre uns e outros ...” (art. 119, I, “d”). Nessa hipótese, o próprio convênio (contrato, acordo) é a norma formal aplicada pelo STF.

5. Força legal dos decretos legislativos que aprovam os convênios

Os decretos legislativos — mediante os quais são aprovados os convênios interestaduais — têm força de lei. São normas de nível legal, que inovam a ordenação jurídica interna estadual. Incorporam-se ao sistema legal do Estado; “após ratificadas, as normas isentantes que integram os convênios valem, internamente, para cada Estado participante, como lei ordinária estadual concessiva ou revogatória de isenções do ICM” (Souto Borges, ob. cit., p. 173).

Estas normas são, como Direito interno do Estado, aplicadas pela Administração estadual, de ofício (“Administrar é aplicar a lei de ofício”, ensina Seabra Fagundes), ou pelo Judiciário, em caso de litígio. Tal norma é obrigatória para os administrados (súditos do Estado federado ou pessoas colhidas pela ordenação estadual, nos limites de sua eficácia material, pessoal e temporal).

É, pois, verdadeira lei material com força (eficácia) de lei. É, como o diz Pontes de Miranda, “lei que não requer sanção”.

Por isso é errado não só dizer que a Administração aplica o convênio, como é aberrante pretender possa o Executivo expedir decreto com base em convênio. Isso repugna ao princípio de legalidade e às exigências republicanas, além de violar os postulados da separação de Poderes, tão bem expostos por Seabra Fagundes e tão cientificamente deduzidos por Ruy Cirne Lima (sobre o repouso necessariamente legal do regulamento v. Roque A. Carrazza, Celso Antônio Bandeira de Mello e Sérgio Ferraz).

6. *Eficácia do convênio e lei complementar*

O convênio não dá nem tira direito a nenhum Fisco, a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributária nem em benefício, nem em detrimento de ninguém. É mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais (Cléber Giardino).

O convênio, assim, não é norma tributária. Não tem natureza tributária. É norma contratual (negocial) oriunda dos Estados (manifestação de vontade deles) e vinculante somente deles. Não integra a norma de isenção, mas sim constitui estádio prévio (necessário) de elaboração da norma de isenção (o decreto legislativo que encerra a vontade estatal isentiva eficaz) esta sim criadora de direitos e aplicada pelos órgãos administrativos e judiciários.

A não exigência de ICM, ou a sua redução — por qualquer meio, forma, modo ou processo — é interpretada (corretamente) pela doutrina e jurisprudência, como isenção total ou parcial. Tanto isto é exato que a Lei Complementar 24 a todas as hipóteses trata igualmente, filiando-as à raiz comum do § 6.º do art. 23 da CF, que só menciona e prevê “isenções”.

Ora, essa disposição constitucional faz referência aos “termos dos convênios”, o que não quer dizer que os convênios substituam nenhum outro tipo de norma com força legal, em razão dos argumentos que vão ser aqui expostos.

Em outras palavras: impõe-se preliminarmente responder à pergunta: o disposto no § 6.º do art. 23 da Carta Magna Federal excepcionou, no caso, o princípio da legalidade? Previu ser norma jurídica substitutiva da lei ordinária estadual o “decreto” que “ratifica” o convênio?

Admitiu a inovação do Direito interno do Estado, excepcionando *normas legais*, por decreto, nesses casos?

Derrogou o princípio geral de que o decreto só pode dispor medidas para assegurar a “fiel execução das leis” (art. 81, III, da CF)?

O primeiro intérprete da Constituição é o legislador. Diz o Prof. Biscaretti Di Ruffia — insigne catedrático de Milão — que o legislador é “o primeiro operador da própria ordenação constitucional” (“Costituzione italiana, dopo un ventennio”, in *Studi in Onore di Giuseppe Chiarelli*, vol. 2; Giuffrè 1974, p. 785).

Ao se entregar à tarefa de elaboração legislativa, deve, preliminarmente, indagar do âmbito dentro do qual irá exercer essa atribuição e investigar os limites dentro dos quais haverá de se comportar, para produzir norma conforme, substancial e formalmente, com as exigências constitucionais.

A unidade e conseqüente coerência interna do sistema jurídico — que postula a conjugação harmônica de todos seus mandamentos — exige que a interpretação do § 6.º do art. 23 da CF seja feita em consonância com as exigências

do § 29 do art. 153 da CF, que fixa peremptoriamente o princípio especial da “estrita legalidade” da tributação como direito individual, oponível ao estado, em toda e qualquer circunstância (Michel Temer).

Só uma interpretação harmônica e conjugada dessas disposições iluminará a compreensão adequada desta matéria.

Autores da maior suposição e atualidade, tais como Manuel Gonçalves Ferreira Filho, Paulo Brossard, Souto Maior Borges, Pontes de Miranda e José Afonso da Silva fazem questão — ao tratar da lei complementar — de deixar claro que a previsão, no Texto Constitucional, da faculdade do Congresso Nacional editar lei complementar não implica possibilidade de que este, ao fazê-lo, modifique a Constituição. Não se trata de outra forma de emenda constitucional, nem de meio mediante o qual se pode alterar a Constituição. Esta continua tão rígida como quando foi objeto do clássico estudo de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello.

Portanto, a interpretação correta da disposição do § 6.º do art. 23 da CF leva a afirmar que só mediante concerto entre os Estados se concederá isenção de ICM. Só após entendimento comum poderão eles (Estados) reduzirem ou dispensarem eficazmente esse tributo. A isenção de ICM, assim, só pode ser dada de comum acordo entre os Estados.

Isto não quer dizer que o convênio substitua a lei. Não quer dizer que se tenha, para o caso, a derrogação do princípio da legalidade. Não quer dizer que este princípio não se aplica aos casos de isenção de ICM (note-se que o decreto legislativo satisfaz plenamente as exigências da legalidade; é igual à lei quanto à eficácia).

Não! Só quer dizer que é pré-requisito de validade da lei isentiva de ICM a prévia existência de um convênio, mediante o qual os Estados (que concedem essa isenção) concordam antecipadamente em concedê-la.

Não há incompatibilidade entre a legalidade e a exigibilidade dos convênios. A obediência a um preceito constitucional não implica a desobediência a outro. Não é impossível acatar a ambos concomitantemente. Um não exclui o outro.

Pelo contrário, vê-se perfeitamente serem eles absolutamente compatíveis e conviventes.

Antes se realiza o convênio; depois se concede, “nos seus termos”, a isenção. Isto, logicamente, porque o ato de “concessão já é em si o ato de aprovação do convênio, ou seja, o ato estatal que manifesta a adesão da vontade do Estado aos termos (ao conteúdo material) do convênio (quanto ao objeto, limites, âmbito e sujeitos da isenção).

Sacha Calmon Navarro Coêlho, professor da Universidade Federal de Minas Gerais e Procurador Fiscal desse Estado, diz claramente que não se previu — mediante esta fórmula especial da Constituição Federal — uma Assembléia de Estados para conceder isenção de ICM e sim que a isenção seja concedida pelas Assembléias dos Estados em concerto (mediante convênio).

Efetivamente, os sujeitos dos convênios são os Estados e não os destinatários das normas jurídicas isentivas. Estas são de eficácia imediata, que será produzida como consequência da emanação dos atos legislativos “nos termos” (com o conteúdo) fixado nos convênios, que deles são condicionais — quanto à eficácia.

Em outras palavras: só após a existência de um convênio é que, de modo eficaz, a Assembléa Legislativa pode produzir o ato (no caso, decreto legislativo aprobatório do convênio) que tem a virtude de derogar a lei geral de incidência estabelecendo assim — como quer Souto Borges — uma hipótese de não incidência legalmente qualificada.

Sem convênio, a eventual decisão da Assembléa Legislativa — por lei ou outro ato equivalente — é ineficaz.

O § 6.º do art. 23 — ao dizer que os Estados concederão isenção nos termos de convênios — está fazendo referência às pessoas jurídicas de direito público de que cuida a Constituição Federal: “os Estados” (as entidades que integram a federação — art. 1.º — e que se constituem e se regem pelas Constituições e leis que adotarem — art. 13). O preceito do § 6.º do art. 23 se dirige aos Estados. Eles são os sujeitos e destinatários dos convênios.

Ora, Estado não é Executivo. Executivo não é Estado. O Estado se representa pelo chefe do Executivo, mas manifesta a sua vontade, em matéria reservada à lei, mediante ação conjugada do Executivo e do Legislativo. Como insistem Alfredo Becker, Souto Borges, Pontes de Miranda, Seabra Fagundes, A. R. Sampaio Dória e toda a jurisprudência, só *lei* cria tributo e só lei dispensa (total ou parcialmente) tributo (lei ou decreto legislativo, que para tanto, tem, no caso, idêntica eficácia).

De acordo com a própria literalidade do § 6.º do art. 23 da CF, os convênios serão “celebrados e ratificados”. Quer dizer, *celebrados* pelo Poder Executivo — à semelhança do que se passa, no regime da Constituição Federal, para os tratados internacionais — e *ratificados* por outra autoridade, evidentemente, no caso, o Poder Legislativo.

Nenhum intérprete está autorizado a supor que o Texto Magno iria atribuir duas atribuições de natureza tão diversa ao mesmo Poder. Não é lícito presumir a rotura da sistemática constitucional, logo diante de preceito tão explicitamente consentâneo com seus postulados mais básicos (art. 6.º, parágrafo único).

Como pode, então, a Administração “dispensar” o tributo, se a lei não o dispensa? Quando, nos termos postos por Santi Romano, a competência tributária surge para o Fisco como poder-dever ou, como ainda faz questão de sublinhar Celso Antônio Bandeira de Mello, um dever-poder, porque a ênfase deve ser posta mais no *dever* do que no *poder*, que dele resulta como corolário (na correspondência do princípio da relação de administração, magistralmente exposto por Ruy Cirne Lima).

A lei tributária, para o Executivo, cria, portanto, um dever inexorável, sob pena inclusive de responsabilidade. A lei tributária engendra obrigação *ex lege*, e não simples faculdade para a administração.

7. Ineficácia de convênio não ratificado pelo Legislativo

Nosso modo de ver, juntamente com Souto Borges, não é isolado. Com virogosos argumentos, Sacha Calmou demonstra excelentemente — rigoroso jurista que é — a ineficácia dos convênios não ratificados pelas Assembléas Legislativas.

Escreve esse arguto jurista: “A espécie, no entanto, exige um *test* jurídico absolutamente necessário, capaz de aferir a legalidade da “sistemática do leite”. Consiste em perguntar se o Convênio Autorizativo 07/77 foi devidamente homologado pelo Legislativo estadual, ganhando com isto o caráter de lei. É que embora a Lei Complementar 24 dispense a homologação dos convênios pelo Poder Legislativo dos Estados, em insanável divergência com o Texto Constitucional que lhe está acima (art. 23, § 6.º), a doutrina e jurisprudência têm entendido que os convênios não ratificados pelas Assembléias estaduais são juridicamente ineficazes por falta de requisito intrínseco de validade.

“O argumento tem fulcro no fato de que a obrigação tributária, todos os seus elementos estruturais constituem matéria sob reserva de lei (art. 97 do CTN e art. 153, § 2.º, da CF). A reserva de convênio não exclui a reserva de lei. Os Estados não perderam competência tributária em favor dos convênios. Estes são resultantes das reuniões de Estados que, colegiadamente, exercem, cada qual, uma competência tributária própria e indelegável.

“Convênio é acordo, ajuste, combinação e promana de reunião de Estados-membros. A esta comparecem representantes de cada Estado, indicados pelo chefe do Executivo das Unidades Federadas. Não é, assim, o representante do povo do Estado que se faz presente na Assembléia, mas o preposto do Executivo, via de regra um Secretário de Estado, usualmente o da “Fazenda” ou das “Finanças”. Nestas assembléias são gestados os convênios, ou melhor, as “propostas” de convênios. Em verdade o conteúdo dos convênios só passa a valer depois que as Assembléias Legislativas — casas onde se faz representar o povo dos Estados — ratificam os convênios prefirmados nas assembléias. Com efeito, não poderia um mero preposto do chefe do Executivo Estadual exercer competência tributária exonerativa. Esta é do Ente Político, não é do Executivo nem do seu chefe, muito menos do preposto, destituível *ad nutum*. O princípio da legalidade da tributação e da exoneração, vimos já neste trabalho, abarca por inteiro a disciplina do tributo e dos seus elementos estruturais. Sendo a isenção, a fixação das bases de cálculo e das alíquotas, a não-cumulatividade, a remissão, a concessão de créditos fiscais e sua manutenção, matérias sob reserva de lei, como admitir que um mero secretário de governo, agente do Poder Executivo, capaz só de praticar atos administrativos, possa pôr e tirar, restabelecer, graduar, reduzir ou aumentar tributação?

“Caso isto fosse possível, derogado estaria o princípio de legalidade da tributação e vulnerado o arquiprincípio da separação dos Poderes, pressupostos da República e do Estado de Direito. Não, o Secretário do Estado, e seus assessores, tecnocratas, são meros funcionários subalternos, posto que especializados. A primeira rodada dos convênios — em assembléia de Estados — é com eles que se realiza. Juridicamente, o principal vem depois, com a ratificação do que eles combinaram. A jurisdição sobrevém quando a decisão tomada em convênio é aprovada pelas Assembléias Legislativas estaduais, pressuposto indeclinável de eficácia.

“A assembléia de Estados-membros não detém nenhuma parcela de competência tributária. Não é entre autônomo a ombrear ou a dividir faixas de competência com a União (competência exonerativa heterônoma) e com o Estado-

-membro (competência exonerativa autonômica). Ao contrário, é mera fórmula de exercício de competência tributária. Através dos convênios tirados em assembleias de Estados, estes exercem uma competência que lhes é própria e derivada da Carta. Os convênios resultam de fórmula plural de exercício de competência tributária pelos Estados. É errôneo supor que os “convênios” surrupiaram aos Estados parcelas de competência. Os Estados não a perderam. Simplesmente o seu exercício se faz colegiadamente. O produto desse exercício colegiado da competência exonerativa é justamente o convênio. A competência para exonerar é dos Estados, pela Assembleia, e não da assembleia dos Estados” (RDT 7/71).

III — Jurisprudência

Esta tese tem o abono da jurisprudência do STF. Já em 1976, apreciando o RE 83.310 (RTJ 77/978), elaborou a seguinte ementa: “ICM-Convênio celebrado pelos Estados para outorga de isenção. Necessidade de ratificação por lei estadual”.

No seu voto, o ínclito Min. Bilac Pinto abona o Acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, que afirma: “Os convênios realizados pelo Estado, em reuniões de Secretários de Fazenda necessitam, para sua incorporação à legislação interna, de aprovação por via de decreto legislativo”. E também: “. . . é da competência exclusiva da Assembleia aprovar os convênios em que o Estado for parte . . . os convênios devem sempre ser submetidos à homologação da Assembleia Legislativa do Estado”.

Anteriormente (1971), o ínclito Min. Luiz Gallotti, tratando de tema de igual teor, assinalara: “Note-se, ainda, que o invocado art. 6.º do Ato Complementar 35 concedia a questionada autorização (para reduzir o ICM) ao Estado, não ao Poder Executivo estadual” (RTJ 59/97). Nesse Acórdão — como que antecipando a superveniência da Lei Complementar 24, que tanto perturbou a colocação da questão dos convênios — disse: “Note-se, ainda, que o invocado art. 6.º do Ato Complementar 35 concedia a questionada autorização ao Estado, não ao Poder Executivo estadual; e a concedia, para ser utilizada no exercício de 1967 (aqui se cuida do exercício de 1968)”.

Recentissimamente, reafirmando e desdobrando os argumentos desses acórdãos — e reportando-se a precedentes abundantes (RE 70.412, RTJ 60/470; RE 70.411, RTJ 63/121; RE 70.723, RTJ 65/395; RE 74.608, RTJ 67/191; e RE 79.740, RTJ 80/807) — sublinha: “. . . (a Constituição) sujeitou esses convênios à ratificação da Assembleia Legislativa”. “O Poder Executivo local não tinha, portanto, atribuição para aprovar qualquer desses convênios, que . . . dependiam de ratificação legislativa, para ressalva, do princípio da legalidade tributária. . .”.

E agrega: “Nessas condições, os decretos . . . como atos do Executivo, não têm nenhuma validade, porque a matéria de que tratam escapa à alçada daquele Poder, pertencendo, como pertence, às atribuições do Legislativo” (RDP, 59-60/261 e ss.).

Na linha desse acórdão, foi decidido o RE 70.979, de 8.9.71, bem como o 68.661 (RTJ 59/94). Ulteriormente, também o RE 83.310 (RTJ 77/978).

IV — Regime das isenções

Verificado isto, se pode afirmar tranqüilamente — em função dos princípios enclausurados na dicção constitucional — que o Estado pode dar isenções de ICM. Mas, nos termos da Constituição, só após consultar outros Estados e mediante a aquiescência de todos.

Esta isenção pode ser total ou parcial, e ainda se pode fazer atuante sob as mais diversas formas, adotando mecanismos e técnicas as mais variadas, como p. ex., com a adoção de bases reduzidas, créditos presumidos, alíquotas zero etc.

Disto se verifica também estar implícito nos desígnios constituintes que — toda vez que se recorra aos institutos que importam redução total ou parcial do tributo — o interesse a ser levado em conta jamais poderá ser o interesse de um só Estado, ou localizado em um só Estado.

Pelo contrário, do sistema constitucional exsurge que esse interesse deve ser no mínimo regional, mas sempre transcendente ao interesse de um só Estado.

Se assim não fosse, não haveria razão para impor a Constituição que somente mediante convênio se criassem as condições de legitimidade para que, ao depois, o Estado viesse estabelecer a isenção.

V — Fonte da isenção

O § 6.º do art. 23 da Constituição não veio alterar a validade da clássica afirmação — consagrada por Souto Borges — segundo a qual só a lei pode isentar. Quer dizer: só a lei pode excluir obrigações tributárias (que também só a lei pode instituir).

Fonte da isenção é, portanto, a lei. Só a lei, pois, concede isenção do ICM (e o decreto legislativo é lei *sem* sanção, como ensina Pontes). Se não houver lei, não há isenção. A exceção à regra de tributação contida em lei, só pode provir de normas de igual força jurídica, de idêntica eficácia. Isso — que sempre foi verdade absoluta no Direito brasileiro — não sofreu alteração com o advento da regra do § 6.º do art. 23 do Texto Magno vigente, quando previu os convênios. É que estes não excluem — mas, pelo contrário, se harmonizam —, com o princípio da legalidade.

Efetivamente, os convênios se situam no momento prévio à manifestação legislativa. São condição de eficácia da lei e não seu substituto.

VI — Conclusões

1. As isenções e reduções de ICM não podem ser estabelecidas isoladamente pelos Estados.

A Constituição Federal exige que as leis concessivas da isenção ou redução (bem como sua revogação) sejam precedidas de concerto entre os Estados, mediante convênios “segundo o disposto em lei complementar” (art. 23, § 6.º).

2. Assim, foi editada a Lei Complementar 24/75 para regular tais convênios.

Essa lei complementar, porém, contém uma grave inconstitucionalidade, ao prever que os convênios serão ratificados por decreto executivo (art. 4.º).

3. Ora, dizendo o Texto Magno que os convênios serão “celebrados e ratificados” pelos Estados (art. 23, § 6.º) três pontos se fazem inafastáveis: a) esse

preceito não elide, nem exclui o princípio da legalidade; b) Executivo não é Estado; o Estado delibera, em matéria tributária, mediante harmônica ação do Executivo e do Legislativo; c) a própria letra do mandamento constitucional é explícita na dição: “convênios celebrados e ratificados”. Quer dizer que a celebração cabe a um órgão (o Executivo) e a ratificação a outro (o Legislativo). Nem teria cabimento um órgão ratificar o que ele mesmo fez.

4. Só assim se satisfazem as exigências do princípio da legalidade.

Essa colocação, aliás, é a única harmônica com os princípios constitucionais da separação e independência dos poderes e da legalidade tributária.

5. Efetivamente, se a lei estadual tem preceito genérico dispondo que todas as operações mercantis são sujeitas ao ICM, só outra lei estadual (e jamais simples decreto) pode excluir ou reduzir o tributo.

Faz-se necessário que ato legislativo venha a conter — para ter eficácia — tais exceções.

6. Tal ato legislativo é o decreto legislativo, que ratifica o convênio. Decreto legislativo é — di-lo Pontes de Miranda — lei sem sanção. É o ato que introduz o novo preceito normativo na legislação interna do Estado.

7. Vê-se, assim, a harmonia do regime das relações jurídicas entre Estados federados com o regime do Direito Internacional, cujas refrações são disciplinadas — para efeitos do Direito brasileiro — no Texto Constitucional. Segundo este, o chefe do Executivo (art. 81) “mantém relações com Estados estrangeiros” (IX) e “celebra tratados, convenções e atos internacionais *ad referendum* do Congresso Nacional” (X). Este tem a competência exclusiva para “resolver definitivamente sobre os tratados, convenções e atos internacionais *celebrados* pelo Presidente da República” (art. 44, I).

8. É cediço que os tratados só obrigam os Estados (países). Não os seus cidadãos. Estes, no Brasil, só são obrigados pela lei (art. 153, § 2.º). Pois, a aprovação, pelo Congresso, dos tratados, introduz no direito interno suas regras. Essa aprovação o Congresso a manifesta por meio de decretos legislativos (art. 46, VI).

Estes é que são obrigatórios internamente; eles é que são aplicados pelos Tribunais (é que os próprios tratados só vinculam as pessoas que tem capacidade de Direito Internacional, os Estados (os países) e são aplicados pelas cortes internacionais).

9. Assim também, no âmbito interno do Estado Federal brasileiro — como o induz clara e explicitamente a Constituição — os convênios interestaduais só obrigam os Estados. Os cidadãos — já que somente são obrigados pela lei (art. 153, § 2.º) — obedecerão aos decretos legislativos que, ratificando os convênios, introduzem no Direito interno do Estado (de cada Estado) as regras modificadoras de sua legislação.

10. Por isso é que os tribunais aplicam as relações fisco-contribuinte não os convênios, mas os decretos legislativos que os aprovam. Estes são a “legislação” (lei sem sanção, de Pontes de Miranda) interna do Estado, que contém os direitos e deveres dos contribuintes.

11. A vista disso, é forçoso concluir: a) exclusão ou redução de ICM (bem como sua instituição) só a lei pode estabelecer; b) as modificações desta lei só podem ser promovidas por outra lei ou ato equivalente (como é o decreto legis-

lativo); c) as normas legislativas de isenção ou redução do ICM, para terem eficácia, dependem de prévio acordo (convênio) entre os Estados (art. 23, § 6.º), quanto ao seu conteúdo, sua extensão, seu alcance; d) este acordo é “negociado” pelo Executivo e por ele, afinal, “celebrado”. Mas, só passa a integrar o Direito estadual, alterando-o, após sua “ratificação” pelo Legislativo; e) logo, os decretos executivos não podem aprovar, ratificar tais convênios. Decreto não derroga lei. Não substitui lei. Não faz às vezes de lei.

É, assim, inconstitucional o preceito do art. 2.º da Lei Complementar 24/75, na parte em que, violando o princípio da legalidade (art. 153, § 29; art. 19, I) tributária e o da separação de poderes (art. 6.º), pretende atribuir ao Executivo a absurda “ratificação” de atos do próprio Executivo.

Em consequência, os decretos vigentes concedendo redução ou isenção de ICM são nulos e ineficazes. A legislação permanece inalterada e seu descumprimento implica violação constitucional.

Importa começar a recompor e restabelecer a ordem jurídica. Para tanto, impõe-se, doravante, que o Executivo: 1) submeta à Assembléia Legislativa os convênios que negociar, para aprovação e ratificação, mediante decreto legislativo; 2) revogue os decretos que abusivamente “ratificaram” convênios anteriores; 3) providencie *ex nunc* o pleno restabelecimento da eficácia da legislação tributária estadual, que não foi — nem poderia ter sido revogada por decreto.