

QUAL É O INSTRUMENTO ADEQUADO PARA A INTERNALIZAÇÃO DE CONVÊNIOS DE ICMS APROVADOS NO CONFAZ?

WHAT IS THE SUITABLE INSTRUMENT FOR THE INTERNALIZATION OF ICMS CONVENTIONS APPROVED AT CONFAZ?

Heitor Mendes Nolêto de Sousa Cruz

Sumário: Introdução; 1. Histórico constitucional e legal sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS; 2. A internalização de convênios de benefícios fiscais de ICMS na prática; 3. A internalização de convênios de benefícios fiscais de ICMS segundo a doutrina; 4. Análise crítica dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF); Conclusão; Referências.

Resumo: Este artigo tem como finalidade discutir qual o instrumento apto a internalizar os convênios de ICMS relativos a benefícios fiscais aprovados no âmbito do CONFAZ. Atualmente vê-se, a depender do Estado, que essa internalização é realizada tanto pela edição de decreto pelo Poder Executivo quanto pela edição de lei pelo Poder Legislativo. A divergência é observada inclusive entre os doutrinadores. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, diferente das anteriores, passou a estabelecer que qualquer concessão de benefício fiscal dependeria da edição de lei específica. Resta saber se a sistemática anterior, regulamentada pela Lei Complementar nº 24 de 1975, permanece vigente como uma exceção ao princípio da legalidade ou se inexistente essa exceção e a internalização deverá ser realizada necessariamente por lei. Assim, a pesquisa abrangerá a análise da legislação, da doutrina e dos precedentes do Supremo Tribunal Federal com aplicação do método hipotético-dedutivo, para que se confirme qual o instrumento apto a internalizar os convênios.

Palavras-Chave: Instrumento; Internalização; Convênio; ICMS; CONFAZ; Decreto; Lei.

Summary: This article has the purpose of discussing the instrument capable of internalizing the ICMS agreements related to tax benefits approved within the framework of CONFAZ. Nowadays, depending on the State, it is seen that this internalization is carried out both by the decree issued by the Executive Branch and by the enactment of a law by the Legislative Branch. The divergence is observed even among the doctrinators. The Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988, different from the previous ones, established that any concession of fiscal benefit would depend on the edition of specific law. It remains to be seen whether the previous system, regulated by Complementary Law No. 24 of 1975, remains in force as an exception to the principle of legality or if there is no such exception and internalization must necessarily be carried out by law. Thus, the research will cover the analysis of legislation, doctrine and precedents of the Federal Supreme Court with application of the hypothetical-deductive method, in order to confirm which instrument is capable of internalizing the agreements.

Keywords: Instrument; Internalization; Agreement; ICMS; CONFAZ; Decree; Law.

Introdução

As Constituições brasileiras trouxeram diversas alterações no que toca a ao sistema tributário nacional, inclusive quanto à tributação relativa ao consumo.

O atual e conhecido ICMS, Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, após passar para a competência dos Estados na Constituição Federal de 1946, com a emenda constitucional nº 18 de 1965, começou a ser utilizado por esses entes como um

dos principais instrumentos para arrecadação de recursos, o que desencadeou a conhecida “guerra fiscal”.

Para inibir a “guerra fiscal” – que ocorre com o oferecimento de benefícios fiscais pelos Estados com o intuito de angariar investimentos para seus territórios e, assim, aumentar a arrecadação – passou-se a exigir, como um dos requisitos para a aprovação desses benefícios, a celebração de convênios entre os Estados.

A aplicação do benefício fiscal aprovado em convênio depende, ainda, de previsão normativa na legislação interna de cada Estado. Ou seja, aprovado o convênio, cada Estado-Membro e o Distrito Federal deverão tratar da instituição do benefício na sua legislação interna antes de concedê-lo.

O presente estudo volta-se a buscar a forma como a internalização do convênio aprovado deve ser realizada por cada ente federado. Isso porque observa-se, a depender do Estado, que essa internalização vem sendo realizada ou pela edição de decreto pelo Poder Executivo ou pela edição de lei pelo Poder Legislativo. A Lei Complementar nº 24 de 1975, que estabeleceu os critérios para a celebração de convênios de concessão de isenções aplicáveis ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias pelos Estados e pelo Distrito Federal, fala em internalização por decreto do Poder Executivo.

Percebe-se que a primeira forma, por depender apenas do Poder Executivo, se mostra mais célere e simplista, ao passo que a segunda, por demandar aprovação tanto do Poder Legislativo quanto do Poder Executivo de cada ente, se mostra mais complexa e demorada. Assim, resta saber se as duas formas têm guarida na Constituição Federal vigente.

1. Histórico constitucional e legal sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS

Com uma breve análise das constituições pretéritas percebe-se que a Constituição Federal de 1946, em seu texto originário, estabelecia a competência da União para decretar o imposto sobre o consumo. No entanto, no mínimo sessenta por cento da arrecadação desse imposto deveria ser repassado aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

A competência da União para instituição desse imposto, conforme já ressaltado, foi alterada pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, a qual, segundo Martins (2014, p. 2), passou a prescrever, em seu art. 12, que competiria aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

Para Martins (2014, p. 1), a tributação sobre o sobre o consumo, no Sistema Tributário Brasileiro, deveria ser um tributo federal ou centralizado, a exemplo do que ocorre na maioria dos países, que adotam a técnica do valor agregado. No entanto, o autor (2014, p. 3) ressalta que o constituinte à época entendeu que os Estados deveriam ter receita própria de impostos e regionalizou o tributo, não obstante o impacto que a regionalização causaria, nas operações interestaduais, para os Estados vinculados à operação.

A Constituição Federal de 1967 manteve a competência dos Estados e do Distrito Federal para a instituição de impostos sobre operações à circulação de mercadorias.

Para evitar a guerra fiscal entre os Estados e o Distrito Federal, que poderiam, com a concessão de incentivos fiscais sem quaisquer critérios, atrair empresas e indústrias para seus territórios, essa constituição estabeleceu 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”, conforme art. 23, § 6º.

Esse dispositivo constitucional à época foi regulamentado pela Lei Complementar nº 24 de 1975, que estabeleceu os critérios para a celebração de convênios de concessão de isenções aplicáveis ao imposto sobre

operações relativas à circulação de mercadorias pelos Estados e pelo Distrito Federal e a forma como esses convênios deveriam ser internalizados na legislação desses entes federados.

Atualmente esses convênios são instituídos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que é formado por um representante de cada Estado e do Distrito Federal.

A celebração de um convênio exige aprovação unânime de todos os representantes.

No entanto, a concessão do incentivo aprovado por convênio depende, ainda, de internalização do convênio na legislação tributária de cada ente federado. Ou seja, aprovado o convênio, cada Estado-Membro e o Distrito Federal deverão tratar da instituição do incentivo nas suas legislações internas antes de concedê-lo. Essa internalização, segundo o art. 4º, *caput*, da Lei Complementar nº 24 de 1975, deve ser estabelecida através de decreto publicado pelos Governadores daqueles entes federados ou, na ausência de decreto ratificador, ocorreria de forma tácita.

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, § 2º, XII, “a”, repetiu a previsão de que caberia à Lei Complementar regular a forma como os incentivos fiscais seriam concedidos.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Esse dispositivo, analisado de forma isolada, levaria a conclusão de que a internalização de convênio deveria ser estabelecida através de decreto, nos moldes já previstos pela Lei Complementar nº 24 de 1975. Essa conclusão é reforçada, inclusive, pela recepção da citada lei pela Constituição vigente.

Esse dispositivo constitucional, no entanto, se analisado conjuntamente com o previsto no art. 150, § 6º, da redação originária, põe em dúvida se bastaria a edição de decreto ou se, a partir da novel Carta, seria exigível edição de lei específica. Vejamos o dispositivo:

Art. 150 (...)

(...)

§ 6º - Qualquer anistia ou remissão, que envolva matéria tributária ou previdenciária, só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal.

A Emenda Constitucional nº 3 de 1993 alterou a redação do § 6º, o qual passou a prever expressamente que a instituição de incentivos fiscais seria concedida sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, “g”.

Art. 150 (...)

(...)

§ 6º 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, § 2.º, XII, g.

Correia Neto (2016, p. 219) ressalta que esse dispositivo constitucional exige a edição de lei específica para a concessão de isenção, subsídio, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia e remissão, sem a qual o benefício fiscal não existiria de forma válida. Segundo ressalta o autor, a disposição “reforça a necessidade de observância do princípio da legalidade

em matéria de exonerações fiscais e o faz de forma qualificada pela exigência de lei ‘específica’”.

Ensina, ainda, Correia Neto (2016, p. 219), que:

parece correto afirmar que a necessidade de lei, em sentido formal, para a concessão de incentivo fiscal já é pressuposto que decorre de sua própria natureza, uma vez que se trata de norma que, grosso modo, vem estabelecer disposições especiais – e, nessa medida, excepcionais – em relação a um regime jurídico previamente definido por lei. Assim, tendo em vista o próprio conteúdo jurídico que dispõe, é de se esperar que a norma que veicula benefício fiscal observe a mesma forma do tributo a que se refere.

Baleeiro (2013, p. 1360) aduz que “a Constituição Federal não abriu exceção à legalidade no ICMS” e ressalta que em relação as isenções ou benefícios fiscais ela “exige a edição de prévios convênios interestaduais, que também deverão ser ratificados pelas respectivas Assembleias Legislativa estaduais, nos termos a serem estabelecidos em lei complementar”.

Para Baleeiro (2013, p. 1360), as exceções à legalidade, na Constituição Federal, são meras atenuações à rigidez do princípio. Destaca que a “Constituição expressamente enumera as hipóteses em que o Poder Executivo, dentro dos limites previamente traçados em lei, *numerus clausus*, poderá graduar as alíquotas do imposto”.

2. A internalização de convênios de benefícios fiscais de ICMS na prática

As alterações promovidas têm grandes divergências na prática, uma vez que se observa a internalização dos convênios por instrumentos legislativos diversos.

No Estado de São Paulo, por exemplo, o que se observa é que a internalização dos convênios tem sido promovida, pura e simplesmente, pela edição de decreto pelo Poder Executivo.

Mesmo após promulgação da Emenda Constitucional nº 3 em 17 de março de 1993, esse Estado continuou a prever a ratificação dos convênios aprovados no CONFAZ apenas em decreto, conforme se observa no Decreto nº 36.640 de 7 de abril de 1993, primeiro editado após a promulgação da referida emenda constitucional, que aparentemente instituiu nova sistemática de internalização dos convênios aprovados no âmbito do CONFAZ. Vejamos:

LUIZ ANTONIO FLEURY FILHO, Governador do Estado de São Paulo, no uso de suas atribuições legais, **tendo em vista o disposto no artigo 4º da Lei Complementar Federal nº 24, de 7 de janeiro de 1975,**

Decreta:

Artigo 1º - Ficam ratificados os Convênios ICMS-1/93 e ICMS-2/93, celebrados em Brasília, DF, em 25 de março de 1993, cujos textos, publicados no Diário Oficial da União de 29 de março de 1993, são reproduzidos em anexo a este decreto.

Artigo 2º - Ficam aprovados os Protocolos ICMS-50/92 e ICMS-4/93, celebrados em Brasília, DF, respectivamente, em 15 de dezembro de 1992 e em 25 de março de 1993, cujos textos, publicados no Diário Oficial da União de 8 de fevereiro de 1993 e de 30 de março de 1993, são reproduzidos em anexo a este decreto.

§ 1º - O regime previsto no mencionado Protocolo ICMS-50/92 não se aplica às operações que destinem mercadorias para o território paulista.

§ 2º - A aplicação dos protocolos referidos neste artigo independe de outro ato deste Estado.

Artigo 3º - Este decreto entrará em vigor na data de sua publicação.

Palácio dos Bandeirantes, 7 de abril de 1993 **(grifei)**

Note-se, esse decreto não fez qualquer remissão ao procedimento constitucional recém alterado. Referiu-se somente ao procedimento estabelecido pelo art. 4º da Lei Complementar nº 24/1975, o qual exige que dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União o Poder Executivo de cada Estado publique decreto ratificando ou não os convênios celebrados.

A gestão do Governador Geraldo José Rodrigues Alckmin Filho manteve a internalização dos convênios apenas por decreto. No entanto, a partir do Decreto nº 60.338 de 4 de abril de 2014, passou a justificar a utilização do procedimento estabelecido no art. 4º da Lei Complementar nº 24/1975, com base no parecer administrativo nº 35 de 2007 da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. Vejamos:

GERALDO ALCKMIN, Governador do Estado de São Paulo, no uso de suas atribuições legais e tendo em vista o disposto no Convênio ICMS-142/11, de 16 de dezembro de 2011, e no **parecer PA nº 35/2007, exarado pela Procuradoria Geral do Estado,**

Decreta:

Artigo 1º - Ficam concedidos os benefícios constantes do Convênio ICMS-142/11, de 16 de dezembro de 2011, com as alterações efetuadas pelos Convênios ICMS-33/12, 74/12, 83/12, 90/12, 138/12, 36/13, 40/13 e 164/13, desde que sejam observadas as condições estabelecidas nos citados atos e as demais disposições previstas na legislação.

Artigo 2º - Fica revogado o Decreto 55.635, de 26 de março de 2010.

Artigo 3º - Este decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Palácio dos Bandeirantes, 4 de abril de 2014 **(grifei)**

A teor da ementa do parecer, o procedimento estabelecido pelo art. 4º Lei Complementar nº 24/1975 deve ser adotado até que o Supremo Tribunal Federal (STF) declare expressamente que a Emenda Constitucional nº 3/1993 revogou esse dispositivo legal. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ISENÇÃO. CONVÊNIO. DECRETO. A Emenda Constitucional nº 3/93, que introduziu o Par. 6º ao art. 150 da Carta da República, não revogou as normas da Lei Complementar 24/75, incluída a do seu art. 4º, o qual determina que, em matéria de ICM (atual ICMS), após aprovada a concessão ou revogação de isenções e demais benefícios fiscais, sejam as mesmas ratificadas mediante decreto editado pelo Poder Executivo. **Embora o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADIN nº 1247, haja sinalizado, com base em antiga doutrina, a imprescindibilidade de decreto legislativo para esses efeitos, a orientação que consagra a plena higidez da LC 24/75 e sua recepção pela nova ordem constitucional (mesmo após a EC 3/93) deve continuar sendo observada até que a Corte Suprema expressamente declare a revogação, pelo art. 150, Par. 6º da Lei Maior, da**

mencionada norma legal, ou de sua referência ao Poder Executivo. **(grifei)**

Diferentemente do Estado de São Paulo, o Estado do Amazonas vem empregando a sistemática de internalização de convênios instituída pela Emenda Constitucional nº 3/1993, que prevê a aprovação de lei específica, nos termos do art. 150, §6º, e edição de decreto pelo Governador. Nesse Estado, há a participação tanto do Poder Legislativo e quanto do Executivo para que o incentivo tenha validade.

Como exemplo, temos o Convênio de ICMS nº 182/2015, que autorizou o Estado do Amazonas a conceder isenção do ICMS nas saídas internas de energia elétrica destinadas ao consumo das concessionárias responsáveis pelo serviço de distribuição de água e esgotamento sanitário na cidade de Manaus e pelo serviço público de produção e fornecimento de água tratada por atacado, com a operação e manutenção da captação, tratamento, adução e reserva das unidades que compõem o Complexo Programa Águas para Manaus - PROAMA.

Esse convênio foi expressamente aprovado pelo Poder Legislativo estadual, conforme art. 1º Lei nº 4.324 de 17 de maio de 2016.

Art. 1.º Ficam isentas do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, nos termos do Convênio CONFAZ n. 182, de 2015, as saídas de energia elétrica destinadas a consumo da concessionária responsável pelo serviço de distribuição de água e esgotamento sanitário na cidade de Manaus, mediante o atendimento dos critérios e condições previstos na presente Lei.

Após aprovação legislativa, o Poder Executivo do Estado do Amazonas editou o Decreto nº 36.927, em 18 de maio de 2016, que ratificou o referido convênio, conforme art. 1º, inciso IV, “a”, e art. 4º.

Art. 1º Ficam incorporados à legislação tributária do Estado os seguintes atos:

(...)

IV - Os Convênios ICMS celebrados na 255ª reunião extraordinária do Confaz, realizada em Brasília, DF, no dia 28 de dezembro de 2015:

a) 181 e 182, ambos de 28 de dezembro de 2015, publicados no DOU em 29 de dezembro de 2015 e ratificados pelo Ato Declaratório nº 29, de 28 de dezembro de 2015, publicado no DOU em 30 de dezembro de 2015;

(...)

Art. 4º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos nas datas expressamente indicadas nos convênios, protocolos e ajuste Sinief, exceto em relação ao Convênio ICMS 182/15, que produzirá efeitos a partir da celebração do regime especial.

Na prática, o que se observa é que a internalização de convênios no âmbito do CONFAZ tem se operado de duas maneiras distintas, sem uniformidade de procedimento, visto que o primeiro Estado apenas editou um decreto, enquanto o segundo primeiro editou uma lei e, após aprovação da lei, ratificou o convênio através de decreto.

A falta de uniformidade revela uma desvantagem para os Estados que adotam o procedimento previsto na emenda constitucional nº 3/1993, uma vez que ele é mais demorado, por demandar a aprovação de dois poderes estaduais, legislativo e executivo. Em situações reais, uma empresa que pretenda instalar uma fábrica poderá ir para o Estado que internalize o convênio apenas por decreto, uma vez que os benefícios fiscais serão instituídos com certa antecedência.

3. A internalização de convênios de benefícios fiscais de ICMS segundo a doutrina

Na doutrina, mesmo diante de toda a tratativa para regular a concessão dos incentivos fiscais relativos a esse imposto, vem-se observando entendimentos divergentes quanto à forma de internalização dos convênios de ICMS aprovados no CONFAZ.

Alguns doutrinadores defendem que a internalização, nas legislações estaduais, dos convênios de ICMS aprovados no CONFAZ deve ser operada

através da edição de decreto pelos Governadores. Há quem defenda também que a internalização dos convênios deve ocorrer com a edição de decreto legislativo pelo Poder Legislativo. Outros defendem que ela deve ser operada através da edição de leis ordinárias pelo Poder Legislativo e posterior ratificação pelo Poder Executivo de cada ente federado.

Muzzi Filho (2008, p. 95) ressalta que a aprovação de incentivos fiscais relativos ao ICMS, quando aprovado o convênio no âmbito do CONFAZ, não depende de ratificação por lei em sentido estrito, mas apenas de ratificação por ato do Executivo. Segundo o autor, o princípio da legalidade, no sistema constitucional do nosso país, admite exceções e a utilização de convênios, para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, é uma dessas exceções.

O que se depreende é que, para Muzzi Filho, a Lei Complementar nº 24/1975 continua vigente, não tendo sido revogada pela Emenda Constitucional nº 3 de 1993.

Note que o entendimento do autor é aplicado na prática pelo Estado de São Paulo, que vem ratificando os convênios do CONFAZ apenas pela edição de ato do Poder Executivo. Isso, porque a orientação da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, conforme exposto, é no sentido de que a Lei Complementar 24/1975 foi recepcionada pela nova ordem constitucional e não foi revogada pela referida emenda, devendo, portanto, essa lei ser observada até que a Supremo Tribunal Federal expressamente declare a revogação, pelo art. 150, § 6º.

Contrariamente às lições de Muzzi Filho, Carrazza (2015, p. 254) defende que deve haver a participação do Poder Legislativo na internalização dos convênios, uma vez que a ratificação dos convênios celebrados pelos Estados e pelo Distrito Federal deve ser operada pela edição de decreto legislativo.

O autor faz o seguinte destaque (2015, p. 255):

[...] fica fácil proclamar que o convênio não é lei, nem o CONFAZ órgão legislativo. Assim, os funcionários do Poder Executivo que o integram não podem, a pretexto de dispor sobre isenções de ICMS, “legislar” a respeito. É o Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal – onde têm assento os representantes do povo local – que, ratificando o convênio, as concederá.

Detalhando o assunto, os Estados e o Distrito Federal devem, para conceder isenções de ICMS, firmar entre si convênios. Não são eles, porém, que as fazem nascer. Apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias. **Elas surgem – ou deveriam surgir – do decreto legislativo ratificador do convênio interestadual.** (grifei)

Para Carrazza (2015, p. 255), as disposições dos convênios só passam a valer como Direito interno dos Estados e do Distrito Federal após a ratificação por decreto legislativo e a edição dele é o último ato do processo legislativo necessário para a concessão de isenções de ICMS constante nos convênios celebrados.

Conclui o autor (2015, p. 256) que os convênios não concedem isenção de ICMS, pois eles são uma mera autorização para que o Poder Legislativo de cada Estado ou do Distrito Federal venha a conceder. O autor, neste ponto, destaca, ainda, os ensinamentos de Geraldo Ataliba, que leciona que o convênio não institui e nem retira direitos dos Estados e dos contribuintes, uma vez que é apenas mero pressuposto de exercício da competência que o Poder Legislativo tem para isentar.

Carrazza (2015, p. 257) justifica que o decreto legislativo – ao contrário do decreto editado por Governador, que não passa de ato administrativo – é lei em sentido lato.

Vários outros doutrinadores, assim como Carrazza, defendem que deve haver a participação do Poder Legislativo na internalização dos convênios. No entanto, eles não falam que a atuação desse Poder deve ser por meio de decreto legislativo. Alguns falam em “lei específica”, sem mencionar qual espécie de lei, mas ao que tudo indica estavam se referindo à lei ordinária, ou até mesmo mencionam expressamente a lei ordinária.

Coêlho (2007, p. 353) defende que inexistindo a aprovação das Assembleias Legislativas, “os convênios não têm legitimidade para operar quaisquer elementos estruturais do ICMS, e que este imposto está inteiramente sujeito aos princípios da legalidade (e da anterioridade)”.

Correia Neto, conforme já destacado, entende ser necessária edição de lei “específica” em matéria de exonerações fiscais. Esse entendimento deve-se a necessidade de observância ao princípio da legalidade. O autor assevera que:

O Poder legislativo tem papel destacado no que se refere aos incentivos fiscais. São eles, em primeiro lugar, atos legislativos, leis em sentido formal. Mesmo quando dependem de um ato administrativo para serem implementados, há antes deste uma previsão legal da desoneração estabelecida, como exigência inexorável do princípio da legalidade em matéria de tributos e também da regra do art. 150, 6º, da Constituição de 1988.

Ora, a lógica deve ser exatamente como ensina o autor. Se cabe à lei implementar o imposto, também por meio dela é que se deverá estabelecer as exceções à tributação. E foi exatamente isso o que quis o constituinte originário ao estabelecer no art. 150, § 6º que “qualquer anistia ou remissão, que envolva matéria tributária ou previdenciária, só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal”.

A nova redação desse dispositivo constitucional, alterada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993, deixou ainda mais clara a necessidade de edição de lei específica para os incentivos fiscais. Vejamos:

§ 6º 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, § 2.º, XII, g.

Para Baleeiro (2013, p. 81), a redação anterior do § 6º tratava do princípio da legalidade específica apenas em relação à anistia e à remissão e fazia distinção entre matéria tributária e previdenciária. Isso, segundo o autor,

“induzia o entendimento equivocado de que outras formas de exoneração tributária e subsídios, como isenção, concessão de crédito presumido e redução de base de cálculo, prescindiam de lei específica”.

Para o autor, a Emenda Constitucional nº 3/1993 aperfeiçoou a Constituição Federal ao eliminar a redação inadequada e estender o princípio da legalidade específica a quaisquer subsídios e causas extintivas ou excludentes do crédito tributário.

O jurista destaca (2013, p. 80) que, exceto quando sujeitos a prazo certo, a isenção e outros benefícios sempre dependem de lei específica e não podem ser cancelados por ato do Poder Executivo, mas, tão somente, por meio de edição de um novo diploma legal. Para ele o entendimento aplicável é o de que “somente o legislador pode avaliar os superiores interesses da coletividade que venham a legitimar a isenção ou a sua revogação”. O autor acrescenta que essa sistemática deve ser observada também em relação as isenções do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias, que dependem ainda de prévio convênio por eles firmado.

Baleeiro (2013, p. 77) enfatiza que inexistia na Constituição pretérita e na atual exceções ao princípio da legalidade tributária, uma vez que todos os tributos somente podem ser disciplinados, em seus aspectos substanciais (material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo) por meio de lei, emanada pelo Poder Legislativo. Apenas em certas ocasiões excepcionais, as quais estão expressamente previstas na Constituição Federal, é que a legalidade absoluta é mitigada. Nestas exceções, destaca, o legislador apenas estabelece os limites mínimos e máximos, dentro dos quais o Poder Executivo poderá modificar quantitativamente a obrigação tributária, o que para ele é uma atenuação ao princípio da especificidade conceitual ou da legalidade rígida. No entanto, cabe observar que, a rigor, não seria uma atenuação ao princípio da legalidade, mas uma atuação dentro da legalidade, observando os seus limites, e essas possibilidades mais flexíveis estão estabelecidas para os impostos federais, não sendo o caso do ICMS.

No mesmo sentido de Baleeiro e Correia Neto está o entendimento de Paulo de Barros Carvalho.

Para Carvalho (2014, p. 81), no processo legislativo, a lei ordinária é, inegavelmente, o instrumento mais apto a tratar dos preceitos relativos à regra-matriz dos tributos, seja no plano federal, estadual ou municipal, pois ela é, por excelência, o instrumento de imposição tributária.

A atuação do Poder Legislativo, segundo Carvalho, é necessária, sendo, portanto, vedada à lei instituidora do gravame deferir atribuições legais a norma de inferior hierarquia, ficando apenas a cargo dela o dever de desenhar a plenitude da regra-matriz da exação. Por esse motivo, destaca ser “inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil jurídico de tributos”.

Por fim, o autor ressalta que a isenção, do mesmo modo, tem de ser veiculada por lei, não se podendo imaginar, no contexto de sua fenomenologia, outro instrumento, pois seria uma aberrante inconstitucionalidade deparar-se com uma regra isencional instituída por decreto.

Hugo de Brito Machado (2014, p. 390) esclarece, ainda, que a Constituição Federal de 1967, em face dos problemas gerados pela outorga de isenções de ICMS pelos Estados, estabeleceu que isenções relativas a esse imposto seriam concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

Para o autor, a Lei Complementar nº 24/1975, ao disciplinar a celebração dos convênios, criou uma verdadeira anomalia. Segundo ressalta (2014, p. 391), o comando constitucional não apontava no sentido de que os convênios celebrados fossem o instrumento pelo qual seriam concedidas ou revogadas as isenções, mas sim no sentido de que os Estados somente concederiam ou revogariam isenções nos termos fixados em convênios. Ele explica que “o instrumento pelo qual os Estados devem conceder ou revogar

isenções há de ser a lei” e “os convênios que celebrem uns com os outros devem funcionar como limitações ao Poder Legislativo de cada qual, mas não como instrumento para disciplinar as relações entre Fisco e o contribuinte”.

Não obstante todos esses ensinamentos doutrinários, cabe observar que a Constituição Federal de 1988, em seu texto originário, trazia, no art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a obrigatoriedade de reavaliação de todos os incentivos fiscais de natureza setorial em vigor e de aprovação deles mediante lei aprovadas pelos Poderes Legislativos respectivos. Vejamos:

Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

§ 3º Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo.

Note que a necessidade de reavaliação se aplicava, inclusive, em relação aos incentivos relativos ao ICMS aprovados por convênios entre os Estados.

Qualquer incentivo não reavaliado e não confirmado por lei no prazo de dois anos, contados da promulgação da constituição, seriam considerados revogados.

O referido dispositivo reafirma, de forma expressa, a necessidade de lei para concessão de incentivos fiscais por qualquer dos entes federativos e, inclusive, no caso do ICMS.

Embora, haja divergência quanto à necessidade de lei para aprovação dos incentivos fiscais, percebe-se que a maioria da doutrina entende pela sua

necessidade para todos os tributos. Alguns ainda destacam expressamente essa necessidade quanto aos incentivos de ICMS, ressaltando a necessidade de edição de lei ordinária após a aprovação de convênio no âmbito do CONFAZ.

4. Análise crítica dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF)

O STF, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 155-8, de 1998, declarou a inconstitucionalidade do art. 34 e seus parágrafos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), de 1989, da Constituição do Estado de Santa Catarina. Esse dispositivo, segundo a Corte, concedia anistia tributária em desconformidade com o processo legislativo decorrente do art. 150, §6º, da Constituição Federal, que exige a edição de lei ordinária específica, e em desconformidade com o art. 2º, também da Constituição Federal, uma vez que ofendia o princípio da independência dos Poderes.

No voto do relator, Ministro Octavio Gallotti, destacou:

Não vejo como admitir seja objeto de norma constitucional do Estado o benefício – no caso, a anistia – que a Carta Federal, em seu art. 150, § 6º, expressamente reservou à lei (mais claramente à “lei específica”) que haverá de ser a ordinária

Para o Ministro, a concessão da anistia através de emenda à Constituição Estadual usurpou a competência geral do Chefe do Poder Executivo para exercer as faculdades de sanção ou veto do projeto aprovado pelo Legislativo. Isso porque uma emenda tem processo de aprovação diferente de uma lei ordinária. Aquela tem participação apenas do Poder Legislativo e entra em vigor tão logo promulgada, ao contrário da lei ordinária, que permite a participação também do Poder Executivo, o qual pode vetar o

projeto de lei total ou parcialmente caso considere inconstitucional ou inconveniente.

Concluiu o relator que o dispositivo impugnado na presente ação, ao privar o Governador dessa competência, contrariou, portanto, não só o disposto no art. 150, § 6º, da Constituição Federal, como o próprio princípio da independência dos Poderes, previsto no art. 2º.

O Ministro Marco Aurélio ficou vencido. Entendia o Ministro que “a norma do artigo 150, § 6º, da Constituição Federal era dirigida ao legislador ordinário” e que, portanto, não havia no preceito, “especialmente na alusão a lei, um caráter restritivo a ponto de inibir o legislador constituinte local quanto ao tratamento do quadro notado à época da promulgação da Carta do Estado”. Concluiu que “havia campo para a atuação do legislador constituinte local, outorgando essa anistia mitigada que, em última análise, para mim, foi um incentivo ao recolhimento do que devido a título de tributos”.

Em 2010, O STF julgou procedente a ADI nº 3.462, na qual se arguia a inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 6.489, de 27.9.2002, do Estado do Pará, que autorizava o Poder Executivo a conceder remissão, anistia, transação, moratória e dação em pagamento de bem imóvel.

A ADI foi proposta pelo Procurador-Geral da República contra a expressão “remissão, anistia”, constante do art. 25. Para ele, a autorização outorgada ao Poder Executivo afronta o disposto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, que exige a edição de lei específica para a concessão de anistia ou remissão tributária. Ou seja, somente por lei específica, onde há deliberação do Poder Legislativo e posterior sanção do Poder Executivo, é que se poderá instituir remissão ou anistia de tributo. Aqui, a Procuradoria buscou assegurar a participação do Poder Legislativo, uma vez que esse Poder não teria nenhuma participação, caso a remissão ou anistia viessem a ser aprovados por meio de decreto do Poder Executivo.

Em seu voto, a relatora, Ministra Cármen Lúcia, destacou o posicionamento da Advocacia-Geral da União (AGU):

a necessidade da edição de lei em sentido formal para contemplar hipóteses que sejam aptas a constituir algum tipo de exoneração tributária decorre da impossibilidade de que algum ato que não possua o status de lei possa esvaziar o conteúdo de norma dessa natureza que preveja tributação. Se a lei institui tributo, não é possível que um ato de menor estatura jurídica limite seu alcance.

Aqui a Advocacia-Geral da União defende que o regulamento editado pelo Poder Executivo, por ser hierarquicamente inferior a uma lei, não pode impedir a tributação. É que a exoneração dependeria de instrumento de igual hierarquia normativa.

Embora tenha destacado o posicionamento dedutivo-lógico da AGU, a relatora, sem decidir contrariamente a esse entendimento, posicionou-se no sentido de que o Poder Legislativo não pode delegar sua competência de editar leis que exonerem o tributo. Vejamos:

8. Pelo exposto, a autorização para a concessão de remissão e anistia, a ser feita “na forma prevista em regulamento” (art. 25 da Lei n. 6.489/2002), configura verdadeira delegação ao Chefe do Poder Executivo em tema inafastável do Poder Legislativo, conforme acentuou a eminente Ministra Ellen Gracie ao comparar; no voto proferido quando do julgamento da medida cautelar, o objeto da presente ação direta de inconstitucionalidade com aqueles das ADI's 1.247 e 1.296, *verbis*:

“3 - No presente caso, saliente-se que a autorização legislativa para a concessão de remissão ou anistia é muito mais abrangente, pois não se destina a nenhuma categoria específica de contribuinte (como as refinarias de petróleo, no referido dispositivo pernambucano) e, nem tem em conta qualquer circunstância que levasse à necessidade de criação destes benefícios (como a possibilidade, na apontada lei paraense, de defesa da economia local). Atribuir à norma ora em exame a característica de lei específica, tal como pretendido nas informações prestadas, simplesmente porque inserida na temática política de incentivos ao desenvolvimento socioeconômico do Estado, sem a exposição de contornos mais concretos das circunstâncias que ensejariam a concessão dos benefícios apontados pelo Executivo estadual, desvirtuaria, sem dúvida alguma, a restrição imposta pela Carta magna do referido artigo 150, § 6º.

Os entendimentos se completam. Por um lado, a exoneração deve ser feita através da edição de lei específica, uma vez que os tributos são instituídos por lei. Por outro, a lei não pode delegar a competência para exonerar tributos ou anistia-los. Assim, necessariamente teremos tanto a participação do Poder Legislativo quanto do Poder Executivo.

Nota-se que na referida lei questionada houve efetiva participação do Poder Legislativo, porém esse Poder, ao delegar a sua atuação no processo de concessão de benefícios fiscais, acabou deturpando a vontade do constituinte. O constituinte, ao prever a necessidade de lei para instituição de benefícios fiscais, estabeleceu que o Poder Legislativo deve atuar em cada momento em que se estabeleça esses benefícios.

A unanimidade votou com a relatora. No entanto, vale destacar também voto do Ministro Marco Aurélio:

o artigo 25 da Lei nº 6.489/02, do Estado do Pará, é escancaradamente conflitante com a Carta da República, a versar a possibilidade de o Executivo implementar remissão, anistia no campo tributário, porque, em bom vernáculo, no caso desses benefícios, **há de haver lei específica e não uma carta em branco ao chefe do Poder Executivo para o implemento desses benefícios.** (grifei)

O Ministro foi além e destacou, ao citar a necessidade de unanimidade de consenso entre os entes federados, a necessidade de aprovação dos benefícios fiscais no âmbito do CONFAZ. Vejamos:

Há mais. O próprio §6º do artigo 150 da Constituição Federal condiciona a concessão de benefícios ao consenso unânime das unidades da Federação, dos Estados brasileiros. Não fosse apenas isso, para o argumento de que esse preceito atenderia à exigência do §6º do artigo 150, ele encerra uma delegação e sabemos que, mediante um Ato das Disposições Transitórias, caíram as delegações existentes à época. Homenageou-se a separação de Poderes, impedindo-se que, por isso ou por aquilo, por contar até mesmo com bancada majoritária na Casa Legislativa do Estado, o governador pudesse substituí-la na edição de diplomas.

O destaque trazido pelo Ministro não foi objeto de maiores discussões e nem foi o que fez com que a lei fosse declarada inconstitucional. No entanto, ele tem significativa importância, uma vez que aponta outro requisito para instituição de benefícios fiscais de ICMS, que é a aprovação do convênio pela totalidade dos Estados-Membros e do Distrito Federal.

Vê-se que a questão da guerra fiscal é algo delicado. A cada momento se questiona pontos diferentes em relação à instituição de benefícios fiscais de ICMS pelos Estados.

Pelos dois precedentes analisados, nota-se que o STF foi construindo um entendimento em relação às divergências que foram surgindo. No primeiro precedente, a Corte deixou claro que a implementação de benefícios fiscais, em geral, depende de aprovação em lei, uma vez que se faz necessária a participação do Poder Legislativo. Já no segundo, a Corte fixou entendimento de que a participação do Poder Legislativo deveria fazer-se presente em cada benefício fiscal que se pretendesse aprovar, uma vez que não caberia a esse Poder editar lei delegando sua competência ao Chefe do Poder Executivo.

Em 2014, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n. 635.688/RS, o STF fixou seu posicionamento no sentido de considerar necessária a edição de lei específica para a internalização de convênio aprovado no âmbito do CONFAZ.

Embora o processo não tenha transitado em julgado, pois estão pendentes de julgamento embargos de declaração, vale destacar o posicionamento fixado pela Corte.

Nesse Recurso Extraordinário a Corte foi instada a manifestar-se sobre a interpretação do disposto no art. 155, §2º, II, da Constituição Federal, que determina que, em matéria de ICMS, os casos de isenção ou de não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não deverão implicar crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Quanto à essa previsão constitucional, foram objeto da discussão o convênio de ICMS nº 128/1994 e a Lei nº 8.820/1989 do Estado do Rio Grande do Sul.

Questionava-se se o Estado do Rio Grande do Sul poderia proceder à anulação proporcional do crédito fiscal relativo às operações de saída interna de mercadorias componentes da cesta básica, que são beneficiadas por redução de base de cálculo.

A dúvida pairava pelo fato de apenas o convênio autorizar, na sua cláusula primeira, §1º, os Estados e o Distrito Federal a não exigir a anulação proporcional do crédito de mercadorias da cesta básica. A lei gaúcha era silente quanto a essa autorização.

Em outras palavras, o convênio autorizava o contribuinte a permanecer com o crédito que deveria ser anulado, ao passo que a lei gaúcha nada dispunha.

O voto do relator, Ministro Gilmar Mendes, foi bastante elucidativo para a fixação do entendimento de que a internalização de benefícios fiscais depende também de aprovação de lei específica nesse sentido e não apenas de aprovação de convênio no âmbito do CONFAZ.

No voto, apenas para destacar, reafirmou-se posicionamento da Corte no sentido de que os casos de redução de base de cálculo estão compreendidos no conceito de isenção, para fins do disposto no art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal. No entanto, por esse ponto não ser objeto do presente estudo, cabe apenas o destaque do entendimento.

Agora, no que toca à internalização, o relator trouxe a seguinte observação:

A despeito da autorização prevista no § 1º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 128/94, não consta que a legislação estadual do Rio Grande do Sul tenha efetivamente previsto a possibilidade de manutenção integral dos créditos nas hipóteses de redução de base

de cálculo. Ao contrário, determinou que seja exigida a anulação proporcional do crédito.

Poderia o legislador estadual ter adotado solução diversa, mas não o fez. Então, à falta da lei autorizando o aproveitamento integral do crédito, tem plena aplicação a regra do art. 155, §2º, II, “b”, da Constituição Federal.

Para o ministro, a jurisprudência da Corte é no sentido de que o convênio, por si só, não assegura a concessão do benefício fiscal, pois ele, apesar de ser condição necessária, não é suficiente para tal, uma vez que tem sentido jurídico meramente autorizativo, ou seja: “permite a concessão do benefício fiscal por parte de cada um dos Estados e do Distrito Federal, mas não o cria per se”.

Tal entendimento, segundo o relator, decorre da interpretação do art. 150, § 6º - com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993 – combinado com o art. 155, § 2º, XII, “g”. O primeiro dispositivo “exige lei específica para a veiculação de isenção ou redução de base de cálculo”, ao passo que o segundo “determina que a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, em matéria de ICMS, deve observar o procedimento de deliberação previsto em lei complementar”.

Com base nesses dispositivos, a orientação assentada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é clara no sentido de que os convênios celebrados no âmbito do CONFAZ têm natureza meramente autorizativa, não impositiva.

Corroborando o entendimento, Mendes destaca o posicionamento firmado no julgamento do RE 630.705 AgR, de relatoria do Ministro Dias Toffoli. Assim ementado:

Agravo regimental no recurso extraordinário. ICMS. Benefício fiscal. Ausência de lei específica internalizando o convênio firmado pelo Confaz. Jurisprudência desta Corte reconhecendo a imprescindibilidade de lei em sentido formal para dispor sobre a matéria. 1. As razões deduzidas pela agravante equivocam-se quanto às razões de decidir do juízo monocrático. Não ficara assentada naquela decisão a impossibilidade de o convênio autorizar a manutenção dos créditos escriturais. **O que se reconheceu fora a impossibilidade de o**

benefício fiscal ser implementado à margem da participação do Poder Legislativo. 2. Os convênios são autorizações para que o Estado possa implementar um benefício fiscal. Efetivar o beneplácito no ordenamento interno é mera faculdade, e não obrigação. A participação do Poder Legislativo legitima e confirma a intenção do Estado, além de manter hígido o postulado da separação de poderes concebido pelo constituinte originário. 3. Agravo regimental não provido.

O Ministro concluiu que, no caso, a Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul estava autorizada a proceder à anulação dos créditos. Isso porque, em que pese houvesse a devida celebração do convênio, nos termos do art. 155, § 2.º, XII, “g”, faltava a lei referida no art. 155, § 2º, da Constituição, autorizando a manutenção proporcional dos créditos.

O Ministro Roberto Barroso acrescentou que “os convênios têm natureza autorizativa e não impositiva, e, conseqüentemente, não dispensam lei em sentido formal para a concretização dos benefícios”. Ou seja, os convênios apenas autorizam os Estados a implementarem os benefícios, ficando a cargo das leis estaduais a eventual implementação. No caso, não estando a Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul obrigada a implementar o benefício aprovado em convênio pelo CONFAZ e efetivamente não tendo aprovado, não perfez a condição necessária para implementação de qualquer benefício fiscal relativo ao ICMS.

Nesses termos, embora não tenha transitado em julgado a decisão, conforme já esclarecido, a Corte reafirmou seu posicionamento pela necessidade de lei para internalização de convênios de ICMS aprovados pelo CONFAZ.

Conclusão

A internalização dos convênios instituidores de benefícios fiscais aprovados no CONFAZ deve ser feita através da edição de lei ordinária editada pelo Poder Legislativo de cada Estado e Distrito Federal e posteriormente sancionada pelo Governador de cada ente.

A internalização apenas por decreto do Poder Executivo, conforme defendida por parte da doutrina e efetivamente aplicada pelo Estado de São Paulo, mostra-se totalmente desarrazoada na medida em que se dá hierarquia maior a um decreto (ato meramente regulatório de lei) do que à própria lei. Diga-se, se a lei estabeleceu a incidência de ICMS em determinada ocasião, o razoável é que o convênio, que preveja um incentivo fiscal de hipótese tributável, seja aprovado também por lei.

Não bastasse a razoabilidade, a efetivação por lei ganha respaldo no art. 150, § 6º da Constituição Federal, que estabelece que os benefícios fiscais, em geral, sejam referentes aos impostos, às taxas ou às contribuições, só poderão ser concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal. Esse dispositivo constitucional ratifica a aplicação do princípio da legalidade para concessão de benefícios fiscais nas esferas municipais, estaduais e na federal.

A necessidade de atuação do Poder Legislativo é defendida pela maioria significativa da doutrina, que rechaça a possibilidade de atuação exclusiva do Poder Executivo.

Nesse mesmo sentido é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reafirmada no julgamento do RE 630.705 AgR, de relatoria do Ministro Dias Toffoli. Na oportunidade a Corte frisou a impossibilidade de um benefício fiscal ser implementado sem a devida participação do Poder Legislativo, uma vez que “a participação do Poder Legislativo legitima e confirma a intenção do Estado, além de manter hígido o postulado da separação de poderes concebido pelo constituinte originário”.

Conforme firmado pela Corte, os convênios têm natureza autorizativa e não impositiva, ou seja, os convênios apenas autorizam os Estados a

implementarem os benefícios, ficando a cargo das leis estaduais a eventual implementação.

A Constituição Federal de 1988, no mesmo sentido, em seu texto originário, trazia, no art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a obrigatoriedade de reavaliação de todos os incentivos fiscais de natureza setorial em vigor e a necessidade de aprovação deles mediante lei editada pelos Poderes Legislativos respectivos. Para não restarem dúvidas, o constituinte enfatizou, no § 3º do referido art., a sua aplicação em relação aos incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.

A atuação do Poder Legislativo deve vir através da edição de lei ordinária, conforme maioria da doutrina, do contrário, o Poder Executivo ficaria impedido de vetar integral ou parcialmente o texto aprovado pelo legislativo, uma vez que o decreto legislativo prescinde de sanção do Poder Executivo. Ademais, a Constituição, além de prever expressamente as hipóteses em que serão editados decretos legislativos, como também o faz com as leis complementares, usa a expressão “lei específica” ou “lei” somente para se referir à lei ordinária.

Assim, resta claro que a internalização dos convênios apenas pela edição de decreto pelos Governadores dos Estados e do Distrito Federal não encontra respaldo constitucional, nem na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e é afastada pela maioria dos doutrinadores.

Referências

AMAZONAS (ESTADO). **Decreto nº 36.927, de 18 de maio de 2016.** Incorpora à legislação tributária do Estado os Convênios ICMS, Protocolos ICMS e Ajustes Sinief celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política

Fazendária. Diário Oficial do Estado do Amazonas. Manaus, 2016. Disponível em:

<http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%202016/Arquivo/DE%2036927_16.htm>.

Acesso em: 13 de novembro de 2016.

_____. **Lei nº 4.324, de 17 de maio de 2016.** Autoriza o Poder Executivo a realizar a compensação de dívidas reconhecidas e a equalização de custos das prestadoras de serviços públicos de distribuição de água e esgotamento sanitário na forma que especifica, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Amazonas. Manaus, 2016. Disponível em: <http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Estadual/Ano%202016/Arquivo/LE%204.324_16.htm>. Acesso em: 13 de novembro de 2016.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. Conselho Federal de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 128, de 1994. Dispõe sobre tratamento tributário para as operações com as mercadorias que compõem a cesta básica. Brasília, 1994. Disponível em:** <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/1994/conveniosicms_1994/cv128_94>. Acesso em: 3 de dezembro de 2016.

_____. Conselho Federal de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 182, de 2015.** Autoriza o Estado do Amazonas a conceder isenção do ICMS nas saídas internas de energia elétrica destinadas a consumo das concessionárias responsáveis pelo serviço de distribuição de água e esgotamento sanitário na cidade de Manaus e pelo serviço público de produção e fornecimento de água tratada por atacado, com a operação e manutenção da captação, tratamento, adução e reserva das unidades que compõem o Complexo Programa Águas para Manaus - PROAMA. Diário Oficial da União. Brasília, 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv182_15> Acesso em: 13 de novembro de 2016.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967.** Diário Oficial da União. Brasília, 1967. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>.

Acesso em: 14 de julho de 2016.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.** Diário Oficial da União. Brasília, 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14 de julho de 2016.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1946). Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.** Reforma do Sistema Tributário. Diário Oficial da União. Brasília, 1965. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 14 de julho de 2016.

_____. **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.** Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Diário Oficial da União. Brasília, 1969. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 14 de julho de 2016.

_____. **Emenda à Constituição nº 3, de 17 de março de 1993.** Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Diário Oficial da União. Brasília, 1993. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm>.

Acesso em: 14 de julho de 2016.

_____. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.** Diário Oficial da União. Brasília, 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 13 de julho de 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 155-8/Santa Catarina.** Requerente: Governador do Estado de Santa Catarina. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina. Relator:

Ministro Octavio Gallotti. Brasília, DJ de 8 de setembro de 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266225>>. Acesso em: 19 de novembro de 2016.

_____. _____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.462/Pará.** Requerente: Procurador-Geral da República. Requeridos: Governador do Estado do Pará e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DJe nº 30, divulgado em 14.2.2011, publicado em 15.2.2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618979>>. Acesso em: 19 de novembro de 2016.

_____. _____. **Recurso Extraordinário nº 630.705/Mato Grosso.** Agravante: Bunge Alimentos S/A. Agravado: Estado de Mato Grosso. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DJe nº 28, divulgado em 8.2.2013, publicado em 13.2.2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=124300025&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 10 de dezembro de 2016.

_____. _____. **Recurso Extraordinário nº 635.688/Rio Grande do Sul.** Recorrente: Santa Lúcia S/A. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DJe 30, divulgado em 12.2.2015, publicado em 13.2.2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=300067243&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 3 de dezembro de 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 26ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária.** In: ELALI, André (Coord.); MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). Incentivos fiscais: questões

pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª Ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS**. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. 2. ed. São Paulo: Noesis, 2014.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. **Conflito de Competência na Exoneração Tributária: “guerra fiscal e danos colaterais”**. In: BERNARDES, Flávio Couto (Coord.); FONSECA, Maria Juliana (Coord.); SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). Tributação sobre o consumo. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RIO GRANDE DO SUL (ESTADO). **Lei nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989**. Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul, edição especial. Porto Alegre, RS, 28 de janeiro de 1989. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109360>>. Acesso em: 3 de dezembro de 2016.

SÃO PAULO (ESTADO). **Decreto nº 36.640, de 7 de abril de 1993**. Ratifica convênios celebrados nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e aprova protocolos. Diário Oficial do Estado de São Paulo. São Paulo, SP, 8 de abril de 1993. Disponível em: http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/decretos/de c36640.htm>. Acesso em: 11 de novembro de 2016.

_____. **Decreto nº 60.338, de 4 de abril de 2014.** *Dispõe sobre o Convênio ICMS-142/11*, Diário Oficial do Estado de São Paulo. São Paulo, SP, 5 de abril de _____ 2014. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/decretos/de60338.htm>. Acesso em: 11 de novembro de 2016.

_____. Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. **Parecer nº 35, de 2007.** Disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/pareceres.aspx>>. Acesso em: 11 de novembro de 2016.