

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em
Direito Tributário e Finanças Públicas

Rhuana Rodrigues César

Os convênios de ICMS como fonte de Direito
Tributário: Eficácia de sua aplicação como
norma jurídica

Brasília – DF

2011

Os convênios de ICMS como fonte de Direito Tributário: Eficácia de sua aplicação como norma jurídica

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu (*) do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientadora: Prof^a. Liziane Angelotti Meira

Brasília – DF

2011

Rhuana Rodrigues César

Os convênios de ICMS como fonte de Direito Tributário: Eficácia de sua aplicação como norma jurídica

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu (*) do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

À minha mãe e ao Beni pelas palavras de carinho e incentivo e aos meus colegas de trabalho que suportaram as minhas ausências e colaboraram para as reflexões aqui explanadas.

À orientadora Liziane Angelotti Meira pela assistência prestada durante a orientação, sem a qual não seria possível a realização deste trabalho e pelas aulas por ela tão brilhantemente ministradas durante o curso.

RESUMO

A presente monografia tem por objeto a análise de um dos instrumentos já postos, pela Constituição Federal, à disposição dos entes federativos para regradar e ajustar a tributação, minimizando os desiguais tratamentos tributários a que estão submetidos os contribuintes de todos os Estados-Membros da República, qual seja, o instituto jurídico dos Convênios de ICMS. Para tanto, serão analisados o Sistema Tributário Nacional, as espécies de tributo, as fontes do direito tributário, os benefícios fiscais gozados pelos contribuintes e a validade de per se das normas jurídicas que os introduzem no Sistema Tributário Brasileiro. Após a exposição de tais argumentos, conclui-se pela validade jurídica da norma, sem aplicabilidade na seara fática imediata de cada Estado-Membro da República, o que somente ocorrerá com a sua internalização no regime jurídico de cada ente federativo.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	13
1.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	13
1.2 FEDERALISMO.....	14
1.2.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	17
1.2.2 O FEDERALISMO NO BRASIL.....	18
1.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	21
1.3.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	23
1.3.2 OS TITULARES DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	25
1.3.3 O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SEUS LIMITES.....	25
1.3.4 LIMITAÇÕES À COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	27
1.3.4.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	28
1.3.4.2 IMUNIDADES.....	34
2. OS TRIBUTOS.....	36
2.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	36
2.2 DEFINIÇÃO.....	36
2.3 ESPÉCIES.....	38
2.3.1 DO ICMS.....	42
3. FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	45
3.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	45
3.1.1 CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	46
3.1.2 LEI COMPLEMENTAR.....	48

3.1.3 DECRETO.....	50
3.1.4 NORMAS COMPLEMENTARES.	52
3.1.5 CONVÊNIOS.....	53
3.1.5.2 ICMS COMO INSTRUMENTO DE REGULAÇÃO DA ECONOMIA.	58
3.1.5.3 CONVÊNIOS NO ÂMBITO DO CONFAZ E O REGIME JURÍDICO DOS CONVÊNIOS DE ICMS.	61
3.1.5.4 APROVAÇÃO OU RATIFICAÇÃO LEGISLATIVA?	66
3.1.5.5 INOBSERVÂNCIA DA NORMA DE IMPLEMENTAÇÃO.	71
4. VALIDADE DAS NORMAS JURÍDICAS E OS CONVÊNIOS DE ICMS.....	73
4.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS.	73
4.2. EXISTÊNCIA E VALIDADE DAS NORMAS JURÍDICAS.....	74
4.3 VIGÊNCIA E EFICÁCIA DAS NORMAS JURÍDICAS.	77
4.4 INCIDÊNCIA E APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA.	78
4.5 VALIDADE E EFICÁCIA DAS NORMAS JURÍDICAS EDITADAS NO ÂMBITO DO CONFAZ.	80
CONCLUSÃO	86
BIBLIOGRAFIA	89
ANEXO I	92

INTRODUÇÃO

O presente trabalho teve como ponto de partida o interesse pela regulamentação jurídica do Sistema Tributário Nacional, em particular as bases sobre as quais se apóia – como o Federalismo – principalmente quando analisadas as relações travadas cotidianamente entre os entes federativos, como as ocorridas no âmbito do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), órgão responsável pela promoção e celebração de Convênios, com finalidade de concessão ou revogação de incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS.

Tem como objetivo a discussão da tese jurídica referente à eficácia da aplicação dos convênios, como fonte de direito e como norma jurídica tributária auto-aplicável.

Ou seja, delimitando o tema, tratar-se-á da possibilidade de um convênio ser invocado pelo ente tributante ou pelo contribuinte como norma auto-aplicável, capaz de por si só reger um fato jurídico-tributário e definir a situação de sujeição passiva e/ou ativa da obrigação.

A confirmação de tal aplicação se apresenta importante na medida em que Estados editam normas internas, válidas somente em seus territórios, concedendo ou revogando incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS fora do âmbito do CONFAZ, ou seja, sem acordo e/ou ciência dos demais Estados da Federação.

E mesmo quando tais Convênios são firmados no âmbito do CONFAZ, imprescindível a análise de serem verdadeira fonte de direito, cuja eficácia exercerá seus efeitos como norma jurídica previamente existente e plenamente válida dentro do ordenamento jurídico positivado, podendo, assim, ser invocada por ambas as partes da relação jurídico para resolução de conflito.

Levando em consideração os objetivos primários e estruturantes do Sistema Tributário Nacional, os princípios que o norteiam, a importância do federalismo como contorno do Estado Democrático de Direito, a noção de fontes do direito e a incidência destes preceitos sobre os Convênios editados no âmbito do CONFAZ, busca-se com este trabalho confirmar a validade e a eficácia das normas jurídicas editadas através dos Convênios de ICMS, com a autoridade de verdadeira norma jurídica primária.

Pretende-se, portanto, utilizando a Constituição Federal como guia, analisar a viabilidade de se afirmar serem os Convênios fonte de Direito Tributário, com aplicação eficaz inerente a qualquer norma jurídica, validamente introduzida no sistema jurídico positivo.

Trabalhando sobre a possível resposta ao problema antes anunciado, tendo em vista os doutrinadores já pesquisados, é possível afirmar, ao menos de forma introdutória que os convênios, validamente estabelecidos, que cumpriram todos os requisitos para sua elaboração é norma jurídica primária, devendo para ter validação interna em cada Estado da Federação ser internalizado por meio de Decreto a ser editado pelo chefe do Poder Executivo.

Tal hipótese se reforça quando verificado o disposto no art. 36 da LC nº 27/75, que encerra a necessidade de ratificação pelos Estados membros da Federação e o conceito de Federalismo.

O presente tema já foi objeto de estudo por doutrinadores e tem sido invocado perante os tribunais pátrios e nas cortes administrativas, razão pela qual há fontes disponíveis para embasamento teórico e rica discussão de preceitos jurídicos, o que reforça a sua relevância acadêmica.

As metodologias empregadas no presente trabalho serão a epistemológica (jurídico-teórica) e a dogmático-instrumental (análise da doutrina, legislação e jurisprudência). Ou seja, através de uma revisão bibliográfica e da análise da

legislação, doutrina e jurisprudência, pretende-se verificar a eficácia e validade dos convênios como fonte de Direito Tributário.

Passa-se agora propriamente ao estudo da monografia em comento e sua divisão. A obra é dividida em quatro capítulos e doze seções, confeccionadas com base na consulta da legislação pertinente, em especial a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e a Lei Complementar nº 24/75, consultas a multimeios, além de obras doutrinárias de autores pátrios e estrangeiros.

O primeiro capítulo, dividido em três seções, trata do Sistema Tributário Nacional. A primeira seção aborda seus contornos gerais, a segunda seção cuida do estudo do federalismo como forma política adotada para estruturar o sistema e legitimar as relações entre os entes federativos no exercício de suas competências tributárias, atribuições estatais relativas às funções do poder, analisadas na última seção deste capítulo.

O segundo capítulo é constituído de quatro seções. A primeira seção traça considerações gerais acerca dos tributos. A seção subsequente ocupa-se de sua definição, para posteriormente suas espécies serem abordadas na terceira seção. A quarta seção, por fim, versa especificamente sobre o ICMS, tributo objeto dos convênios editados no âmbito do CONFAZ.

O terceiro capítulo, formado por cinco subseções e cinco subitens discorre acerca das fontes do direito tributário, no qual efetivamente começa-se a esboçar o problema e a tese jurídica que por ora se pretende alcançar, quando da análise dos Convênios editados no âmbito do CONFAZ. A primeira seção traz noções gerais acerca das fontes do direito tributário, cuidando as seções seguintes das fontes intrinsecamente ligadas à figura do Convênio, estudado de forma específica na quinta subseção, cujos subitens buscam traçar um panorama geral sobre este instituto.

O quarto e último capítulo, no qual efetivamente será enfrentado o problema, analisar-se-á a validade das normas jurídicas e os convênios de ICMS, cuidando suas subseções dos pressupostos necessários para a afirmação da norma como existente, válida e eficaz, bem como a acepção do convênio como norma introdutória primária do sistema positivo brasileiro.

A conclusão, por fim, destina-se à memorização e à fixação das questões primordiais do trabalho apresentado e, também, à síntese das conclusões alcançadas ao longo da pesquisa desenvolvida.

1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1 Considerações Gerais.

O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas, de natureza tributária, inicialmente delineadas constitucionalmente, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios eleitos como fundamentais e que de forma harmônica, organiza os elementos constitutivos do Estado.

Ou seja, é um sistema parcial de normas específicas (natureza tributária), dentro de um sistema global (sistema constitucional).

Alguns doutrinadores criticam a ampliação deste sistema como nacional, tendo em vista a complexidade da estrutura tributária pela multiplicidade de legisladores que contribuem para sua modelagem, como Geraldo Ataliba¹.

No entanto, não será analisada tal discussão, apesar de relevante, posto que considerado para a análise do tema proposto, a definição de Sistema Tributário Nacional como as normas postas constitucionalmente referentes aos tributos, que definem as estruturas básicas do ordenamento jurídico tributário, tais como a instituição de competências e limitações ao poder de tributar, repartição de receitas tributárias, tudo isso atrelado a um sistema de princípios protetivos do que se chama hoje de “mínimo existencial”².

¹ *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 223-224.

² TORRES, Ricardo Lobo. *O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais*, in Revista de Direito Administrativo, v.177, 1989, p. 29-49.

Com esta visão, cita-se a análise feita por Paulo de Barros Carvalho³ sobre o Sistema Tributário Nacional:

Pertencendo ao fundamento da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. (...)

Diante da complexa estrutura tributária utilizada no Brasil, mister que se proceda ao exame das bases da concepção do Estado Federal Brasileiro, sua evolução histórica e o esboço traçado pela Constituição Federal de 1988 no âmbito tributário, com vias a dar sustentação teórica ao tema central do presente trabalho, qual seja, a eficácia da aplicação dos convênios de ICMS como fonte do Direito Tributário, pois como se verá mais adiante, o pacto federativo, fruto do federalismo, é fundamento essencial em sua aplicação.

1.2 Federalismo.

O termo “federalismo” deriva-se do latim *foedus*, *foedoris* e pode ser conceituado como o pacto entre unidades autônomas, o ajuntamento que dá surgimento à Federação.

No campo do Direito Constitucional, o federalismo define-se com o contorno de Estado, caracterizado “pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa”⁴, no qual os Estados membros exoneram-

³ *Curso de direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p.128.

⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 88.

se de parte de suas prerrogativas em prol da União, sem, evidentemente, perderem suas personalidades jurídicas⁵.

Compreendido como a forma política na qual o princípio da independência necessita conviver em conformidade com a interdependência e o espírito de cooperação entre as unidades federadas, o federalismo se afeiçoa pela descentralização do poder (repartição constitucional de competências), autonomia financeira, política e administrativa das unidades federadas, possibilidade de auto-organização e a participação das vontades regionais nas decisões de âmbito nacional⁶.

Nesta toada, um resumo dos elementos caracterizadores do Estado federal, que merece transcrição, foi apresentada por Fernando Luiz Lobo D'Eça⁷:

[...] guardadas as diferenças históricas e institucionais específicas de cada Estado, pode-se definir o Estado Federal como aquele inserido no domínio tipológico do estado de composição complexa, formado por uma pluralidade de entes constitutivos e caracterizado essencialmente por uma descentralização e coordenação constitucional de poderes, a partir de um Governo central (Governo federal), que convive paralelamente sobre um mesmo território, com um ou mais centros de poder (entes federados); estes últimos dispõem de autonomia para se auto-organizar, criar ordenamento jurídico e tributos próprios, detendo cada qual, um aparato legislativo, executivo e judicial para poder exigir o cumprimento das normas por eles editadas e cujas competências se exercem diretamente, dentro da esfera outorgada pela Constituição federal, sobre as pessoas e propriedades que se encontrem dentro de seus respectivos limites territoriais.

Assim, o principal objetivo do Estado Federal é, sem dúvida, o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades entre seus membros, o que em última análise comina na busca do bem comum.

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 107.

⁶ BALTHAZAR, Ezequiel Antônio Ribeiro. *Fundos constitucionais como instrumento de redução das desigualdades regionais da federação*. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo Fiscal*. São Paulo: Manole, 2004, p. 103.

⁷ *O sistema federal e o abuso de poder: princípios constitucionais de coordenação de competências como forma de prevenir e conter abusos de poder*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 65, p. 147, nov./dez. 2005.

Pode-se dizer, sob esta ótica, que o sistema federal de Estado – entendido como o poder compartilhado entre as esferas local, regional e nacional – objetiva o desenvolvimento de políticas públicas que confirmem a seus entes autonomia suficiente para a saciedade das necessidades locais e regionais de forma igualitária, com autonomia e oportunidades de desenvolvimento econômico e social equilibrado.

Neste ínterim, vale citar Paulo Bonavides⁸:

[...] o Estado Federal deparam-se vários Estados que se associam com vistas a uma integração harmônica de seus destinos. Não possuem esses Estados soberania externa e do ponto de vista da soberania interna se acham em parte sujeitos de um poder único, que é o poder federal, e em parte conservam sua independência [...].

Essa igualdade decorre, sem dúvida, e talvez este seja um dos pilares da federação, da subordinação das unidades federativas a uma Lei Suprema que orienta os rumos do Estado, consentindo a participação direta e indireta das unidades federadas nas decisões/discussões nacionais.

Esta idéia de Lei Suprema tem origem na teoria kelseniana acerca do alcance territorial da validade da norma jurídica. Segundo Kelsen, as normas fundamentais, centrais, são de cumprimento imperativo para todos os Estados, enquanto que as normas locais, que devem estar sempre de acordo com os preceitos basilares da Lei Maior, têm validade apenas para as “porções territoriais”, formando as chamadas “ordens jurídicas parciais”⁹.

Esta assertiva será de importante análise quando estudada a aplicabilidade dos convênios firmados no âmbito do CONFAZ nas “porções territoriais” dos Estados e do Distrito Federal.

⁸ *Ciência Política*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 181.

⁹ *Teoria geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 1992, p. 309.

1.2.1 Antecedentes Históricos

Buscando-se as origens históricas dessa forma de Estado, pode-se dizer que a Federação é um fenômeno moderno, vez que surgiu com a Constituição dos Estados Unidos da América de 1787, com a qual foi formalizada a união das antigas treze colônias¹⁰.

No entanto, mesmo antes disso, frequentes no curso da história política dos povos antigos são as alianças entre Estados e as organizações políticas com vistas à cooperação mútua à vista de um objetivo em comum, como na Grécia antiga¹¹.

O acordo constitucional adotado como exemplo na República Americana, num primeiro momento, se apresentou na configuração de uma federação dualista, ou seja, existia a separação incondicional e absoluta das competências da União e dos Estados Federados. Segundo ensinamentos de Paulo Roberto Siquetto¹², o exemplo adotado se justificava pelo “momento político do denominado Estado Liberal que pregava uma reduzida atuação estatal”.

No entanto, no esteio dos ensinamentos do mesmo autor, a crise econômica enfrentada pelos Estados Unidos da América na década de 1930 e suas repercussões obrigaram o governo a revisar sua política e abdicar da forma dualista de federação antes adotada, surgindo daí a corrente cooperativista do federalismo moderno, na qual o espírito de co-participação entre as unidades federadas se apresenta com maior evidência¹³.

¹⁰ CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 10.

¹¹ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 12.

¹² *Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro*. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo Fiscal*. São Paulo: Manole, 2004. p. 273.

¹³ Idem.

O federalismo, como teoria política, “é uma concepção de Estado, que surgiu com os primeiros Estados modernos, mas são apontadas várias formas políticas que apresentam, de certa maneira, características de uma federação contemporânea”¹⁴.

Nessa esteira, recentemente, pode-se citar Estados como aqueles instituídos sob a Constituição da República Italiana, de 1947, e sob a Constituição da Espanha quando Monarquia, de 1978, Unitários com descentralização regional, como de Estados Regionais, classificados, por alguns autores, dentre os quais pode-se citar Raul Machado Horta, como um tipo intermediário de estrutura espacial de Estado, estando entre o Estado Unitário e o Estado federal, não sendo, apesar disso, Estados federais propriamente articulados¹⁵.

Assim, conclui-se, em resumo, que o aparecimento do exemplo federativo na Ciência Política Moderna, historicamente, deu-se com o desenvolvimento, ou melhor, a “transformação” da Confederação descoberta na antiguidade, mais especificamente, na Grécia que, para o que podemos chamar, analisando o cenário norte-americano, de verdadeira nação, no sentido mais abrangente da palavra.

1.2.2 O Federalismo no Brasil.

Apresentadas as características essenciais e singulares de um Estado Federal e seus antecedentes históricos, especialmente na órbita fiscal, passa-se a delinear o modo como se exprime o federalismo fiscal no Brasil.

O federalismo brasileiro começou a surgir ainda no Brasil colônia, no começo do Império, em 1824, como efeito da luta dos liberais contra o Poder Moderador que concentrava a administração do Império do Brasil até 1889, com a Proclamação da

¹⁴ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 05.

¹⁵ *Estudos de Direito Constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 345.

República. A necessidade de adjudicar a autonomia das antigas Províncias justificava-se, em particular, pela grande extensão territorial do país¹⁶.

A federação brasileira, em sua origem, utilizou-se do exemplo norte-americano como modelo inicial, mas com características históricas, culturais, políticas e institucionais diversas e com poucos centros políticos-econômicos deslocados do poder central, o que a diferencia do modelo norte-americano.

Buscou cada vez mais mecanismos de equilíbrio que garantissem recursos minimamente suficientes para fazer frente às necessidades das populações regionais e menos desenvolvidas, com o desenvolvimento de um sistema mais cooperativo que totalmente independente.

Sobre este movimento cooperativo que conduziu o federalismo brasileiro vale destacar os ensinamentos de Gilberto Bercovici¹⁷:

O unitarismo durou enquanto houve identificação do poder econômico com o poder político, além da ausência de grandes conflitos entre as elites dirigentes. Com o deslocamento do centro dinâmico da economia após 1850, o desequilíbrio criado entre o poder econômico e o poder político deu novo vigor à aspiração federalista. As regiões fornecedoras da maior parte dos estadistas do Império, o Norte açucareiro e os núcleos cafeicultores do Rio de Janeiro estavam em crise. O novo centro econômico era o oeste paulista. Alçado a condição de motor do desenvolvimento do país, São Paulo sentia-se prejudicado e discriminado pela centralização. [...] No caso paulista, a defesa do republicanismo com o federalismo tinha como motivo o desejo de aumentar seus recursos [...]

Ou seja, fundamentado na colaboração econômica entre os membros do pacto federativo, o federalismo se desenvolveu em função “da necessidade de solidariedade federal por meio de políticas públicas conjuntas e de compensação das disparidades regionais”¹⁸.

¹⁶ TORRES, João Camilo de Oliveira. *A formação do federalismo no Brasil*. São Paulo: Cia Estadual Nacional, 1961. p. 40 a 55.

¹⁷ *Dilemas do estado federal brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 29-30.

¹⁸ SIQUETTO, Paulo Roberto. *Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro*. In: CONTI, Maurício (org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 18.

Neste contexto, a Constituição Federal de 1988, no campo fiscal, tracejou um federalismo com rigorosa definição das competências tributárias distribuídas entre todos os membros da nação, bem como a obrigatoriedade de transferências fiscais (artigos. 157 a 162 da CF), a fim de gerar o desenvolvimento regional e a efetivação das atividades essenciais da União, Estados e Municípios e a autonomia financeira e orçamentária a todos os membros da Federação¹⁹.

Assim, com a intenção de diminuir as disparidades e promover o equilíbrio sócio-econômico entre os entes da Federação, bem como para garantir sua autonomia financeira, a Constituição assentou como mecanismos de controle do poder e distribuição de igualdade a repartição das fontes de receita e a repartição dos produtos da arrecadação entre as unidades políticas.

O aparelhamento do Estado brasileiro está previsto a partir do artigo 18 da atual Constituição Federal, no qual são apontados os bens, a competência funcional e a competência legislativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo significativo o poder da União em relação aos demais, com uma extensa lista de bens que lhe pertencem (artigo 20), competências funcionais (artigo 21) e competência legislativa privativa (artigo 22).

A competência dos Municípios está prevista no artigo 30 da *Charta*, definindo o seu limite quanto aos assuntos de interesse local. Aos Estados, por sua vez, são reservadas as competências que não sejam vedadas pela Constituição (artigo 25, §1º)²⁰.

¹⁹ GOLDBERG, Daniel K. *Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar*. In: CONTI, José Maurício (org.) *Federalismo Fiscal*. São Paulo: Manole, 2004. p. 28.

²⁰ CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 24.

Nas palavras de Evandro Costa Gama²¹, “a concepção da forma federativa adotada pela Constituição de 1988 é a organização políticoadministrativa escolhida pelo Poder Constituinte para, com eficiência e democracia, perseguir a efetivação dos valores expressos no texto constitucional”.

A repartição de receitas é, portanto, ponto fundamental do federalismo, já que garante a independência financeira dos demais entes que compõem o pacto federativo, sendo, portanto, alicerce da autonomia estadual.

A importância da análise do federalismo para o presente trabalho consiste na verificação de seus contornos e objetivos, principalmente quando estabelecidas relações entre os entes federativos no exercício da competência tributária.

1.3 Competência Tributária.

Denomina-se competência “o estudo da divisão das atribuições estatais relativas às funções do Poder”²². É a atribuição legal quanto à função de um agente público ou um ente federativo.

Segundo Elcio Fonseca Reis²³:

[...] a efetividade do federalismo está nitidamente ligada [...] à obtenção de autonomia financeira, e esta é conseguida pela competência tributária, segundo técnica de atribuição de poderes legislativos em tal matéria aos entes políticos.

²¹ *A Reforma Tributária e a autonomia das entidades subnacionais*. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri, São Paulo: Manole, 2004.

²² PAMPLONA, Maria das Graças. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Ed. Federal, 2005, p. 29.

²³ *Federalismo Fiscal: competência concorrente e normas de gerais de direito tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000. p. 81.

No ordenamento jurídico pátrio, entende-se por competência tributária a aptidão que os entes da Federação têm, através de limites infligidos pela Constituição, de criar e administrar tributos.

A Constituição Federal, de forma cautelosa e exaustiva distribuiu as competências a cada um dos entes políticos da federação, conferindo a todos eles isonomia para com os demais. Dessa forma, a possibilidade de um ente querer se sobrepor a outro é mínima, pelo menos estruturalmente, haja vista a autonomia e perfeita simetria quando da distribuição de competência sendo que todos possuem a mesma importância, dentro do contexto político-nacional brasileiro.

Roque Antônio Carraza²⁴ entende que a competência tributária “trata-se de competência originária, que busca seu fundamento de validade na própria Constituição”.

É o poder limitado pelos preceitos constitucionais que possibilita à União, aos Estados, Municípios e Distrito Federal a determinação das incidências tributárias, as formas de lançamento e os meios de cobrança, arrecadação e fiscalização tributária.

Vale lembrar ainda que o Código Tributário Nacional também tratou da questão da competência, reproduzindo os dispositivos da Constituição Federal em seus artigos 6 ao 15, o que na opinião de Paulo de Barros Carvalho²⁵ é uma repetição desnecessária, pois inócua quanto ao seu conteúdo.

Em suma, seguindo as lições de Paulo de Barros Carvalho²⁶, a competência tributária “é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

²⁴ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 328.

²⁵ *Curso de direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 146.

²⁶ *Ibidem*, p. 147.

1.3.1 Considerações Gerais.

A competência tributária no direito brasileiro é indelegável, intransferível e irrenunciável vez que outorgado o poder pela Constituição Federal, o detentor desse poder, mesmo se não utilizar da competência que lhe foi outorgada, está impedido de transferi-la. É o princípio da indelegabilidade da competência tributária.

Doutrinariamente classificam-se as formas de competência tributária exercidas pelos entes da Federação em competência privativa, comum, residual, especial ou extraordinária²⁷.

A competência privativa diz respeito unicamente ao poder que têm os entes federativos para instituir aqueles impostos que são indicados de forma taxativa e exaustiva pela Constituição Federal. Trata-se, pois, do rol dos impostos relativos a cada ente tributante, previsto pela Constituição Federal²⁸.

Analisando o texto constitucional, tem-se que no artigo 153 enumeram-se os impostos federais, de competência privativa da União, no artigo 155 enumeram-se os impostos estaduais, de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal e nos artigos 147 e 156, parte final, enumeram-se os impostos municipais, de competência privativa dos municípios e Distrito Federal.

Vale lembrar ainda que se incluem nesta relação, de competência privativa, o poder para a criação de outros tributos que não impostos, no plano de instituição pela União, destacando-se pela sua complexidade e discussão jurídica, o empréstimo compulsório (artigo 148 da CF) e as contribuições especiais (149 da CF).

²⁷ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 2ª ed. 2ª Tiragem. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 377.

²⁸ Ibidem, p. 180.

A competência tributária comum limita-se aos tributos apontados vinculados, ou seja, as taxas e as contribuições de melhoria. Para estes, depreende-se do texto constitucional que não há uma lista ou rol taxativamente estipulado, mas tão somente a entidade tributante correspondente ao plano de instituição do tributo vinculado respectivo, indicando, tão somente, que, de modo comum, poderão os Estados, Municípios, Distrito Federal e a União serem sujeitos ativos, desde que realizem os fatos geradores de tais vínculos contraprestacionais.

Já a competência cumulativa, prevista no artigo 147 da CF, fixa-se no poder legiferante de instituição de impostos pela União, nos Territórios Federais e pelo Distrito Federal, em sua base territorial²⁹.

A competência especial refere-se ao poder de instituir os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais³⁰.

Os primeiros são tributos autônomos, com cláusula de restituição, instituídos pela União, por lei complementar, em face de três pressupostos fáticos, quais sejam, calamidade pública, guerra externa e investimento público de caráter urgente e relevância nacional.

As contribuições especiais podem também ser nomeadas contribuições profissionais ou corporativas, contribuições interventivas ou CIDE's e contribuições social-previdenciárias.

No tocante à competência residual, importante destacar que encontra guarida em dois dispositivos constitucionais, o artigo 154, I e o artigo 195 §4º, depreendendo-se da análise de tais dispositivos que a temática contextualizada exsurge da instituição de tributo diverso daqueles já existentes.

²⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 2ª ed. 2ª Tiragem. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 382.

³⁰ Ibidem, p. 383.

Para Luciano Amaro³¹, “diz-se residual a competência (atribuída à União) atinente aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas”.

Por fim, quanto à competência extraordinária, esta diz respeito ao poder de instituição, pela União, por Lei Ordinária Federal, ou até mesmo por Medida provisória, do chamado IEG – Imposto Extraordinário de Guerra, previsto no artigo 154, II da CF c/c artigo 76 do CTN.

1.3.2 Os Titulares da Competência Tributária.

A Constituição Federal assinala através de competências de caráter exclusivo, os impostos que, através de Lei Ordinária ou, excepcionalmente, de Lei Complementar (no caso, os impostos extraordinários de competência da União), poderão os entes da Federação instituir para auferir renda para consecução de seus pressupostos.

Vale lembrar que a Constituição Federal não cria tributos, mas apenas estabeleceu competências para que os membros da Federação os instituíssem³².

Deste modo, como antes já pontuado tem-se que no artigo 153 enumeram-se os impostos federais, de competência privativa da União, no artigo 155 enumeram-se os impostos estaduais, de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal e nos artigos 147 e 156, parte final, enumeram-se os impostos municipais, de competência privativa dos municípios e Distrito Federal.

1.3.3 O Exercício da Competência Tributária e seus Limites.

³¹ *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 95.

³² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 422.

De imediato, importante mencionar que o artigo 119 do Código Tributário Nacional define o que vem a ser o sujeito ativo da obrigação tributária: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Nos termos do artigo alhures citado, o detentor da capacidade tributária ativa é a pessoa jurídica de direito público que tem o seu poder político-tributário delimitado na Constituição Federal.

No entanto, o sujeito ativo da obrigação tributária nem sempre será o titular da competência para instituir o tributo, tendo em vista ser este o detentor da capacidade tributária e não da competência tributária.

Luciano Amaro³³ deixa clara esta diferença ao dizer que uma coisa é a competência tributária (aptidão para instituir o tributo) e outra é a capacidade tributária (aptidão para ser titular do pólo ativo da obrigação). Afirma ainda que o sujeito ativo é o da obrigação tributária e sua identificação deve ser buscada no liame jurídico em que a obrigação se traduz, e não na titularidade da competência para instituir o tributo.

Resumidamente e enfatizando o já exposto, caberá aos membros da Federação, no uso restrito da autonomia que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, dispor através de Lei Ordinária sobre a criação, manutenção, formas de fiscalização e arrecadação dos impostos de sua competência.

No que diz respeito aos limites jurídicos da competência tributária, poder-se-ia mencionar, em primeiro lugar, o devido respeito às normas constitucionais delineadas nos tópicos anteriores, restando evidente que todo o ordenamento jurídico gira em torno

³³ *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 283.

da Constituição Federal e a sua não observância provocará a inconstitucionalidade da lei tributária editada.

Outra forma de limite jurídico, importantíssimo, já que matricial, encontra-se nos princípios constitucionais da igualdade, da anterioridade, da segurança jurídica, da vedação ao confisco, dentre outros.

Dessarte, a criação do tributo só será válida se em consonância com o disposto na Constituição Federal e se observar os princípios que a norteiam.

1.3.4 Limitações à Competência Tributária.

Vive-se hoje sob a égide de uma Constituição rígida que, como tal, disciplina de forma criteriosa e exaustiva a competência tributária de cada um dos entes federados, prevendo também em seu texto mecanismos limitadores desta competência em atenção à harmonia para o resguardo do pacto federativo³⁴.

Neste contexto é preciso salientar que, a despeito das principais restrições ao poder de tributar se encontrarem na Constituição Federal, as normas infra-constitucionais também podem servir de obstáculo à tributação, por força de presciência do próprio texto constitucional.

Depreende-se, então que modalidades normativas como as leis complementares, as ordinárias, dentre outras, também compõem os chamados mecanismos limitadores do poder de tributar.

³⁴ MORAES, Alexandre. Direito Constitucional, 10ª edição, São Paulo: Atlas, 2001. p. 37.

Fazendo um paralelo entre as limitações à competência tributária e o cerne do presente trabalho verificar-se-á que os convênios também podem ser enquadrados como uma limitação, pois objetivam a uniformização das condutas e práticas tributárias adotados entre os Estados e o Distrito Federal³⁵.

De um lado temos os Princípios Constitucionais Tributários justapostos sobre todos os tributos, todavia, não de forma inexorável, haja vista que comporta exceções.

Diversamente temos as imunidades que são limitações absolutas ao poder de tributar, podendo ser encetada como forma de competência negativa, isto é, onde há imunidade, não há de se falar em competência.

Nestes termos, a seguir, analisar-se-á as principais características dessas limitações à competência tributária estabelecidas pela Constituição Federal.

1.3.4.1 Princípios Constitucionais Tributários.

Como antes dito, os Princípios Constitucionais Tributários, que regulam a tributação, são considerados, também, fontes de limitações constitucionais do poder de tributar.

Isso porque o Estado, para exigir tributos, retira do contribuinte parte da disponibilidade ou do patrimônio conquistado/adquirido, numa relação de poder e obediência.

³⁵ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário, 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 342.

No entanto, esta relação, partindo-se da reflexão de Norberto Bobbio³⁶ sobre poder, não é uma relação de poder - força e sim de poder - direito, pois todas as regras para a ingerência do Estado no patrimônio do contribuinte são amplamente institucionalizadas e os Princípios são uma forma de limitação do poder de tributar estatuídos na própria Constituição Federal, justamente para proteger o cidadão deste poder exercido pelo Estado e pelas entidades autorizadas a instituir tributos.

Roque Antônio Carrazza³⁷ faz conveniente e importante definição dos princípios:

[...] Segundo nos parece, princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Por princípio constitucional, portanto, deve-se entender a diretriz, a determinação da influência profunda da Constituição, nas leis, normas e outras regras jurídicas que norteiam as relações da sociedade com o Estado e, portanto, a agressão a um princípio constitucional brota como muito mais grave do que a agressão a uma simples regra constitucional.

Vale lembrar ainda, que o plano dos Princípios Tributários não se resume aos Princípios em encontrados na Constituição, mais especificamente nos artigos 150, 151 e 152, na Seção intitulada “Das Limitações do Poder de Tributar”, mas também em outras partes da própria Constituição Federal e também em outros diplomas legais de estatura inferior, mas de importância ímpar para o Sistema Tributário Nacional, como o Código Tributário Nacional.

Os princípios de uma forma geral são carregados de um subjetivismo e de um abstrativismo que podem esvaziar seu sentido imperativo, porém, as circunstâncias

³⁶ *O significado clássico e moderno de política*. In: Curso de introdução à ciência política. Brasília: Universidade de Brasília, 1982, v.7, p.12.

³⁷ *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p 942.

concretas sobre as quais se aplicam tais princípios os conduzem aos critérios objetivos necessários para sua integração.

Dentre tais princípios podemos destacar o da Legalidade, Tipicidade, o da Anterioridade, Irretroatividade, Igualdade, Capacidade Contributiva e Vedação ao Confisco, dentre outros.

De forma sucinta, já que não é o objetivo deste trabalho aprofundar o estudo quanto às suas especificidades, delinear-se-á as principais características dos Princípios Constitucionais e os mais significativos no campo tributário.

Na vigente Constituição Federal de 1988, o Princípio da Legalidade, como fundamento genérico, encontra respaldo no artigo 5º, inciso II, confira-se:

Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

II – Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei.

Tal princípio encontra seu fundamento jurídico tributário também no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, que preleciona: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Depreende-se do texto constitucional, portanto, que o desígnio do legislador constituinte foi estabelecer que nenhum tributo fosse instituído ou aumentado, a não ser por intermédio de lei.

Roque Antônio Carrazza³⁸ deixa claro tal entendimento quando afirma:

³⁸ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 5. ed., São Paulo: Malheiros, 1993, p. 141.

[...] só a lei pode criar deveres instrumentais tributários, regular a época e forma de pagamento dos tributos, definir a competência administrativa dos órgãos e repartições que vão lançá-los e fiscalizar seu pagamento, descrever infrações tributárias, cominando-lhes as sanções cabíveis e assim por diante. [...] Em linhas gerais, só ela pode disciplinar questões que girem em torno da criação e extinção de tributos. É a fonte de produção primária por excelência de normas tributárias, abaixo apenas da Constituição Federal.

Como desdobramento especial do princípio da legalidade, o princípio da legalidade tributária preceitua como necessária uma lei que veicula a instituição, redução ou aumento de tributos. Em síntese, nenhum tributo será instituído, modificado ou aumentado, a não ser por lei.

Importante dizer que o Princípio da legalidade Tributária comporta atenuação, pensada pelo Legislador para tributos com nítido caráter extrafiscal, ou seja, com finalidade não meramente arrecadatória, mas principalmente de inibir ou estimular condutas, vez que continuará sendo necessária lei para sua criação, no entanto, as suas alíquotas, podem ser alteradas para mais ou para menos pelo Poder Executivo.

O princípio da legalidade e o princípio da tipicidade complementam-se. O princípio da legalidade exige lei formal, o princípio da tipicidade impõe a conduta dos titulares, da competência impositiva para criação e aumento do tributo – definição do fato gerador, da base de cálculo, da alíquota e do sujeito passivo (artigo 97 do CTN, complementando o princípio da legalidade e informando o princípio da tipicidade)³⁹

O princípio da tipicidade, portanto, exige que o legislador defina em abstrato todos os aspectos relevantes da fisiologia do tributo, para que se possa, no caso concreto, identificar com facilidade – já que se trata de uma restrição/invasão ao direito de propriedade – quanto se pagará, por que se pagará, a quem se pagará, dentre outras respostas às naturais indagações que formam quando da exigência.

³⁹ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *Princípio da legalidade e da tipicidade*. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Curso de direito tributário. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2001, p. 110-132

Quanto ao princípio da anterioridade, importante limitador da competência tributária, consigne-se que se encontra juntamente com aqueles que possuem íntima ligação com a idéia da segurança jurídica e encontra previsão no artigo 150, III, b da Constituição Federal. Confira-se seu teor:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III - cobrar tributos:
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

Essa ligação se explica pelo fato de o contribuinte precisar de certo espaço de tempo para conhecer as transformações e/ou alterações do ordenamento jurídico e para que possa se organizar, se preparar para o advento da nova norma, principalmente porque se está a falar de expropriação de seu patrimônio.

O Supremo Tribunal Federal em análise do tema já assentou o entendimento de que a violação a tal princípio significa violar, noutra banda, a própria garantia individual do contribuinte. Neste sentir importante citar elucidativo trecho do voto do Ministro Celso de Mello⁴⁰:

O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais importantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes [...].
O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos, introduz um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, por completo, a harmonia que deve presidir as relações sempre tão estruturalmente desiguais entre as pessoas e o Poder [...].

Vê-se que o princípio da anterioridade da lei tributária representa um dos direitos fundamentais mais relevantes do contribuinte concedidos pelo texto constitucional.

⁴⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI n. 939-7, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15/12/1993.

Vale salientar que da mesma forma que o princípio da legalidade, tal princípio também sofre atenuação e/ou mitigação, embora seja necessária à manutenção da segurança jurídica. São situações específicas, onde há aplicação de tributos, com finalidade extrafiscal, isto é, com o intuito de regular determinado setor da economia ou por política de comércio exterior.

Quanto ao princípio da irretroatividade, também essencial para se manter a segurança jurídica das relações entre o contribuinte e o Estado, tem-se a proibição de incidência de tributos sobre fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei, salvo o que dispõe o artigo 106, do CTN, ao dizer que a lei se aplica a ato ou fato pretérito.

Nesse sentido Ricardo Chimenti⁴¹ assenta:

O princípio da irretroatividade é uma limitação à cobrança de tributos. Portanto, podem retroagir: a) as leis interpretativas; b) em relação a um ato não definitivamente julgado, a lei que deixe de defini-lo como infração, a lei que lhe comine penalidade menos severa que a lei vigente ao tempo de sua prática, ou, ainda, quando deixe de tratá-lo como contrário ao tempo de exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento do tributo (art. 106 do CTN). Também é retroativa a lei que expressamente concede anistia (exclusão do crédito relativo a penalidades pecuniárias anteriores à lei que a defere – (art. 180 do CTN) ou remissão (extinção do crédito tributário já constituído e/ou multa – art. 172 do CTN).

Já com relação ao princípio da igualdade, estabelecido no artigo 150, II da Constituição Federal de 1988, vale dizer que a isonomia, ou igualdade de todos na lei e perante a lei, é um princípio universal de justiça. As conseqüências da lei devem ser sempre as mesmas, seja quem for a pessoa envolvida.

O postulado da isonomia tributária estabelece que é proibido instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação de equivalência, mostrando-se como cláusula de defesa do contribuinte contra o arbítrio do Estado.

⁴¹ *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 471.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva vale dizer que traduz a proporcionalidade do sistema tributário, posto que “é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza”⁴².

Por fim, com relação ao princípio da vedação ao confisco, estabelecido no artigo 150, IV, da Constituição Federal, outro importante instrumento do contribuinte contra o arbítrio do Estado, destaca-se que o texto constitucional, em sua essência e pelos direitos que considerou como cláusulas pétreas prescreve que a carga tributária deve ser suportável e aceitável, procurando-se evitar, assim, o aniquilamento total da propriedade do particular, considerando-se, para tanto, a universalidade da carga tributária.

1.3.4.2 Imunidades.

A imunidade para os tributos representa uma delimitação negativa da competência tributária instituída também pela Constituição Federal.

Para o Professor Paulo de Barros Carvalho⁴³, a imunidade pode ser definida como a “classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”.

⁴² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 56.

⁴³ *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 181.

Alguns autores, como Roque Antônio Carrazza⁴⁴ e Hugo de Brito Machado⁴⁵, entendem que a imunidade não se aplica tão somente aos impostos, como se encontra no artigo 150, VI da CF/88, até porque é possível encontrar imunidades referentes a taxas.

E como não poderia deixar de ser o Supremo Tribunal Federal já assentou em vários julgados que os princípios constitucionais e as imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar, com estatura, inclusive de Cláusula Pétrea, ressaltando-se, entretanto, que hoje já se admite a alteração de tais regras por meio de emenda constitucional.

Por fim, importante consignar que as imunidades podem ser encontradas expressamente previstas nos artigos 150 a 152 da Constituição Federal, havendo, no entanto, outras limitações na própria Constituição Federal, mas fora da seção da limitação ao poder de tributar, como, por exemplo, artigos 145 e 162.

⁴⁴ *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 642.

⁴⁵ *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 266.

2. OS TRIBUTOS.

2.1 Considerações Gerais.

Como anteriormente visto, para que o Estado, de uma forma geral, possa desenvolver as atividades que avocou para si, necessário se faz o emprego de certos instrumentos com o intuito de arrecadar o necessário para que se possa efetivamente conseguir a satisfação do bem comum, sendo a principal forma de arrecadação do Estado, os tributos.

A esse propósito Ruy Barbosa Nogueira⁴⁶ assenta que “o direito de tributar do Estado decorre do seu poder de império pelo qual poder fazer ‘derivar’ para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição e que são chamadas receitas derivadas ou tributos.”

As mencionadas receitas derivadas agrupam, pois, os rendimentos do setor público procedentes do setor privado da economia, por meio de prestações pecuniárias compulsórias.

2.2 Definição.

Com efeito, nesta direção o artigo 9º da Lei nº 4.320/64, que estatuiu normas gerais de direito financeiro, para a elaboração e controle dos orçamentos públicos, trouxe a primeira definição legal de tributo:

⁴⁶ Curso de direito tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 29.

tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Pouco tempo depois, em outubro de 1966, editou-se o Código Tributário Nacional, lapidando-se este conceito em seu artigo 3º nos seguintes termos: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Algumas críticas são tecidas a este conceito pela doutrina. Primeiramente, vê-se que o legislador foi redundante ao propor a definição de que tributo é toda prestação pecuniária, em moeda. Pecúnia já significa dinheiro.

Além do mais, ao dizer que “ou cujo valor nela se possa exprimir” dá a entender ser possível o pagamento do tributo *in natura* ou *in labore*, no entanto, salvo exceção trazida pela Lei Complementar nº 104/01, que permite a dação em pagamento, apenas o uso de moeda nacional é permitido.

Quanto à atividade administrativa inteiramente vinculada, depreende-se que se trata de exigência com caráter meramente fiscalizador pelo Estado, haja vista que é o próprio Fisco quem regulamenta como o contribuinte deverá independente de lançamento, apurar e proceder ao pagamento desses tributos, ressalvadas as hipóteses em que o lançamento do tributo não se dá por homologação.

Luciano Amaro⁴⁷ define como toda “prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

⁴⁷ *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 25.

2.3 Espécies.

A palavra tributo é gênero, do qual advêm várias espécies. Existe importante discussão doutrinária sobre a classificação das espécies tributárias. A problemática gira em torno da aceção apresentada tanto pela Constituição Federal (artigo 145) como pelo Código Tributário Nacional (artigo 5º).

Em ambos os diplomas legais, constam três espécies de tributos, quais sejam os impostos, taxas e contribuições de melhorias, entretanto, segundo entendimento doutrinário majoritário, defende-se a existência de mais duas espécies de tributo, no qual o sistema tributário constitucional brasileiro atual, à luz da denominada teoria pentapartida, possui cinco espécies tributárias distintas.

Estas duas outras espécies tributárias estão definidas nos artigos 148 (empréstimo compulsório) e 149 (contribuições “especiais”), ambos da Constituição Federal.

Para Celso Ribeiro Bastos⁴⁸ há cinco modalidades tributárias, o que em suas palavras não “fez elidir o problema quanto a saber sobre a efetiva existência dessas modalidades enquanto tributos com consciência própria, não redutíveis, portanto, a outros”.

Ainda segundo o mesmo autor, a classificação dependeria dos critérios utilizados, até porque, se considerarmos o fato gerador combinado com um comportamento do Estado, teríamos dois tipos de tributos: os vinculados (taxas) e os não vinculados (impostos)⁴⁹.

⁴⁸ *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 267.

⁴⁹ *Ibidem*. p. 141-142.

Já Para Paulo de Barros Carvalho⁵⁰, há três espécies de tributo: o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria, afirmando-se que o empréstimo compulsório pode assumir quaisquer configurações, e as contribuições ou são impostos ou taxas.

Na mesma toada, segundo Rubens Gomes de Souza⁵¹, deveria prevalecer uma classificação tripartite: impostos, taxas e contribuições, estando compreendidas, neste último grupo, todas as receitas tributárias que não fossem impostos nem taxas.

Nas décadas de 80 e 90, sobreviveram com grande expressividade, os empréstimos compulsórios e as contribuições e ao cotejar-se tais exações com o conceito estatuído no artigo 3º do CTN, definidor de tributo, inferiu-se que tais exações mostravam-se como verdadeiras prestações pecuniárias, compulsórias, diversas de multa, instituídas por meio de lei e cobradas por meio de lançamento.

Neste contexto surgiu a teoria *pentapartida* que hoje predomina na doutrina, como antes dito, e já sofreu análise e aplicação pelo Supremo Tribunal Federal. Neste contexto importante citar trecho do voto do Ministro Moreira Alves⁵²:

[...] De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149, aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Nesse passo, a teoria pentapartida baseia-se na distribuição dos tributos em cinco espécies autônomas, quais sejam, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições.

⁵⁰ *Curso de direito tributário*, 16. ed. São Paulo: Saraiva. 2004. p. 27-45.

⁵¹ *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 40.

⁵² BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 146733/SP, Rel. Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. 29/06/1992.

Como não é o objetivo deste trabalho a análise exaustiva de cada uma destas espécies, passa-se de forma superficial a análise da figura do imposto, uma vez que este é gênero do qual é espécie o ICMS, tributo objeto dos Convênios, editados no âmbito do CONFAZ e objeto do presente trabalho.

O imposto encontra previsão no artigo 145, II da CF/88 e é definido no artigo 16 do Código Tributário Nacional como: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Trata-se de espécie tributária sem vinculação expressa, ou seja, qualquer vínculo existente entre o pagamento do tributo e uma contraprestação direta por parte do Poder Público a este pagamento realizado pelo contribuinte, razão pela qual se classifica este tributo como não vinculado⁵³.

Sua incidência dar-se nas fontes indicativas de riquezas que são o patrimônio, a renda e circulação de mercadorias, arrolando a Constituição Federal treze tipos de impostos, determinando, inclusive, os entes competentes para instituí-los.

Para José Eduardo Soares de Melo⁵⁴, o imposto sinaliza “um tipo de tributo que tem como elemento fundamental um ato, negócio ou situação jurídica respaldada em substrato econômico, pertinente a uma pessoa privada, sem qualquer participação direta e imediata do Poder Público”.

Registre-se, ainda, que os impostos podem ser instituídos pela União, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, a teor do que dispõe o artigo 145 da

⁵³ FILHO, Francisco Renato Codevila Pinheiro. *Direito Tributário Constitucional: Doutrina e jurisprudência*. Brasília: Fortium, 2005. p. 33.

⁵⁴ *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 55.

Constituição Federal, cabendo, também, ao Distrito Federal instituir os impostos estaduais e os municipais (artigo 147, CF c/c artigo 155, da CF⁵⁵).

Ou seja, o regime jurídico-constitucional dos impostos é bastante peculiar, pois o legislador constituinte repartiu a competência legislativa para instituí-los entre as entidades impositoras, ou seja, as pessoas públicas de direito constitucional interno.

Desse plano decorre, terminologicamente, o contexto da competência privativa para a instituição dos impostos, antes estudada.

Nesta toada pode-se afirmar que a Constituição Federal prevê, de modo taxativo ou *numerus clausus*, as listas de impostos federais, estaduais e municipais, que de forma compendiada podem ser citados: II – Imposto sobre Importação de produtos estrangeiros; IE – Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; IR – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; IPI – Imposto sobre produtos industrializados; IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários; ITR – Imposto sobre propriedade territorial rural; IEG – Imposto extraordinário de guerra; ITCMD – Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; IPVA – Imposto sobre propriedade de veículos automotores; IPTU – Imposto sobre propriedade territorial urbana; ITBI – Impostos sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis; ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza e; ISGF – Imposto sobre grandes fortunas.

⁵⁵ Da CF: Art. 147 - Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais. (...) Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...).

Quanto à sua classificação, há várias que podem ser adotadas, dentre elas as que classificam os tributos como diretos ou indiretos, pessoais ou reais, fiscais ou extrafiscais, segundo o CTN ou ainda como progressivos, proporcionais e seletivos.

Por fim, urge lembrar que os impostos, previstos na Constituição Federal, deverão ser instituídos, via de regra, por meio de lei ordinária.

2.3.1 Do ICMS.

Para o cerne do presente trabalho a figura mais importante dentre as espécies tributárias é o imposto, preliminarmente estudado, em especial o ICMS, pois os Convênios editados no âmbito do CONFAZ, como se verá detalhadamente adiante, versam sobre a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto⁵⁶.

O ICMS – Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, compreende negócio jurídico mercantil e não sobre simples mercadorias, ou quaisquer espécies de circulação.

Neste sentir tem-se a regra inserta no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal:

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.

⁵⁶ CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil. Brasília: IPEA; São Paulo: FUNDAP, 1998. p. 85.

Dar-se-á especial enfoque à interpretação deste dispositivo, tendo em vista o princípio da supremacia das normas constitucionais, que eiva de ilegítimas todas as regras contrárias ao comando da Constituição Federal.

Sua escorreita interpretação prescinde que esmiucemos a expressão utilizada pelo constituinte para determinar a origem da obrigação tributária do ICMS, qual seja, “operações relativas à circulação de mercadorias”.

Em apertadíssima síntese, entende-se por “mercadoria” todo bem destinado à prática da mercancia, em que observada respectiva transferência de propriedade.

Um bem não é mercadoria por sua própria natureza, mas sim pela destinação que lhe é dada. Um saco de cimento, por exemplo, será mercadoria se apresentado ao comércio para venda ou consumo de terceiro, mas assim não será se porventura utilizado pelo próprio produtor em suas dependências.

Assim, haja vista inexistir na letra da lei palavras inúteis ou mortas, não incide o ICMS sobre todas e quaisquer operações, mas tão-somente sobre aquelas relativas à mercancia, em que a respectiva “mercadoria” é disponibilizada ao comércio para ter sua propriedade transmitida.

Neste mesmo sentido é a lição advogada pelo ilustre Professor Roque Antônio Carrazza, que reza que o "ICMS deve ter por hipótese de incidência a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade."⁵⁷

Destarte, não é na simples saída do produto do estabelecimento que se encontra o fato jurídico gerador do ICMS, mas sim na operação mercantil de transmissão da titularidade (venda, doação, troca, dação em pagamento, etc.), frise-se,

⁵⁷ ICMS. 5. ed. São Paulo: Malheiros. 1999. p. 36.

na operação relativa à circulação da mercadoria, como precisamente determinado pelo legislador constituinte.

Noutros termos, a mercancia é justamente a operação mercantil de circulação das mercadorias entre os agentes econômicos, pela transmissão de titularidade, culminada nos consumidores finais.

E destas operações de circulação de mercadorias entre os Estados e o Distrito Federal é que exsurge os Convênios editados no âmbito do CONFAZ com o intuito de regular os limites de autuação dos entes federativos quando do exercício da competência tributária que lhes foi atribuída pela Constituição Federal, na instituição, manutenção, fiscalização e arrecadação deste imposto.

Segundo Ives Gandra Martins⁵⁸:

A hipótese de incidência do ICMS tem como aspecto material fato decorrente de hipótese de iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo.

Por certo o ICMS requer a análise de muitos outros conceitos relacionados à sua regra matriz de incidência, institutos e princípios que gravitam ao redor de sua exigência, todavia, o presente trabalho não comporta o aprofundamento destes aspectos, bastando para tanto analisá-lo sobre o aspecto de seu fato gerador para se entender o porquê da edição de normas a seu respeito pelo CONFAZ e sua importância para Estados e para o Distrito Federal.

⁵⁸ MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 352-353.

3. FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO.

3.1 Considerações Gerais.

Nos capítulos antecedentes restou examinado, em linhas gerais, o Sistema Tributário Nacional e as espécies de tributo que compõem esse sistema essencial para que o Estado possa cumprir sua função precípua de satisfação e administração do bem comum, especialmente em seu aspecto constitucional.

O objetivo principal desta análise, com especial destaque para o exame da competência tributária, sua classificação e características e as limitações constitucionais ao seu exercício, consubstanciadas nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades é verificar, com o auxílio das reflexões deste capítulo, se os instrumentos normativos que disciplinam, no plano infraconstitucional, as relações jurídicas entre fisco e o contribuinte são eficazes para dar forma e concretude ao sistema delineado na Constituição.

Tal estudo ganha relevo especialmente, ou tem como principal objetivo para este trabalho, o exame e a compreensão dos Convênios celebrados entre os Estados em matéria de ICMS, independentemente do fato de tal Convênio versar sobre uma isenção, redução de base de cálculo ou apenas sobre um procedimento tributário a ser adotado pelos fiscos estaduais para melhor arrecadação, como técnica fiscal de controle e fiscalização.

Neste contexto – e apesar da validade da fonte do Direito estar vinculada à autoridade do órgão estatal que a elabora – nos termos da Constituição Federal, é

preciso verificar se a ausência de relação de pertinencialidade ou prescindibilidade da norma jurídica inferior (não superior, ressalte-se) é consequência inafastável para sua validade ou até mesmo existência no mundo jurídico e para começar o estudo e reflexão deste tema, indispensável é a análise das fontes do direito tributário.

O direito tributário encontra fontes nos mais diversos dispositivos legais, a saber: normas e emendas constitucionais, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos federais e estaduais, resoluções, tratados e convenções internacionais, Convênios, decretos e outros atos normativos inferiores ou secundários⁵⁹.

O Código Tributário Nacional discorre sobre Legislação Tributária em seu Título I, apresentando, em seu Capítulo I, mais especificamente no artigo 96 a seguinte definição: “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Neste contexto, importante analisar algumas destas fontes, mesmo que em breves linhas, vez que instrumentos de exercício da competência tributária, mais especificamente, no exercício da competência tributária de instituir impostos, dentre eles o ICMS, tema do presente trabalho.

3.1.1 Constituição Federal.

A Constituição, de forma ampla, envolve a noção de constituir, estabelecer, organizar, formar ou definir algo.

⁵⁹ HARADA, kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 313.

Entrementes, para o Direito, a palavra possui um significado próprio. Segundo Alexandre de Moraes, a Constituição corresponde à "lei fundamental ou suprema do Estado, que contém normas referentes à estruturação do Estado, à formação dos poderes públicos, forma de governo e aquisição do poder de governar, distribuição de competências, direitos, garantias e deveres dos cidadãos"⁶⁰.

Por ser a norma responsável pela estrutura básica do Estado, contém em seu texto, "a forma de governo, sistemática tributária – principalmente no que concerne às competências e às materialidades impositivas – e os direitos e garantia individuais", possuindo, portanto, "os fundamentos da produção normativa, que permitirão estabelecer direitos e obrigações do Poder Público e dos contribuintes"⁶¹.

O Direito Tributário é parte integrante da Constituição e procura no Direito Constitucional seu alicerce de validade, razão pela qual não é acertado sob o ponto de vista hermenêutico a desvinculação da interdisciplinariedade do Direito.

Por fim vale ressaltar que a Constituição não cria tributos, embora seja fonte primária do Direito Tributário, e sim delega competência, como já analisado anteriormente, não se configurando, assim, em uma norma de incidência e sim uma carta autorizativa de competência⁶².

A norma constitucional, portanto, é a mais significativa dentre aquelas escalonadas no nosso ordenamento jurídico. Trata-se da principal fonte, ou veículo introdutor primário, para todos os ramos do Direito, haja vista instituir, até mesmo, a própria formação do Estado.

⁶⁰ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 34.

⁶¹ MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 165.

⁶² TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de Direito Tributário*. 2. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2005. p. 83.

Para o Direito Tributário, traz toda sistemática de funcionamento do Sistema Tributário Nacional definindo a competência de cada um dos entes federados para instituírem tributos, bem como suas limitações.

Para os fins almejados no presente trabalho é a Constituição Federal que estabelece os contornos mínimos de atribuição do exercício da competência dos entes federativos no tocante ao ICMS e as regras de estreitamento e relacionais entre estes entes quando da ocorrência no mundo fenomênico do fato gerador do ICMS, qual seja, a circulação de mercadorias com o intuito de mercancia, através da edição de Convênios.

3.1.2 Lei Complementar.

As Leis Complementares são integrativas da Constituição, pois objetivam regular seus princípios ou adsorver condições para o seu exercício, quando não auto-aplicáveis.

São votadas pelo Congresso Nacional por meio de processo legislativo especial, mais rígido e complexo daquele previsto para a aprovação das Leis Ordinárias, sendo imprescindível maioria absoluta para sua aprovação, segundo dispõe o artigo 69 da Constituição de 1988. Está localizada, assim, em um nível hierárquico intermediário entre as normas constitucionais e a lei ordinária, possuindo substância própria por ser norma que veicula um comando exigido pela Constituição⁶³.

Assim, por ter esta função de “complementar” certas matérias de cunho constitucional, têm no artigo 146 da Carta Magna delineado seu campo de atuação, sendo aplicada nos conflitos de competências em matéria tributária entre os entes da

⁶³ MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 9. ed. São Paulo: Atlas. 2001. p. 509-510.

federação; para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Há que se ressaltar ainda que no campo tributário há um maior rigorismo quanto ao cumprimento do princípio da legalidade, pois nesta seara do Direito está radicada a "reserva de lei complementar". O princípio da legalidade estatuído no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, introduz a exigência de que os tributos somente podem ser exigidos ou aumentados por lei. Este princípio revela-se de extrema importância, pois exprime a evolução histórica e política da luta dos povos contra a tributação não consentida e imposta na calada da noite, aplicando-se principalmente quanto às normas gerais sobre tributação e sobre limites ao poder de tributar, conforme as disposições estabelecidas no artigo 146.

Para a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, por exemplo, como previsto no artigo 114 do Código Tributário Nacional, pressupõe-se a aceção de determinada situação em Lei complementar com efeito editada pelo poder competente (artigo 146, III, "a", *princípio*, da *lex legum*), tratando-se de um fenômeno natural delineado previamente em Lei complementar de forma apropriada, pormenorizada, para que possa provocar efeitos tributários futuros, verdadeira reserva legal qualificada.

A Lei complementar é estatuída pela Constituição como a fonte formal por excelência do exercício da competência tributária.

Nas palavras de Zelmo Denari⁶⁴, as Leis Complementares têm a função de "uniformizar critérios legislativos para a instituição de tributos", reservando, portanto, sua aplicação, não aos cidadãos em geral, mas sim aos legisladores, em cada nível do governo, ou seja, União, Estados e Municípios.

⁶⁴ *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas. 2002. p. 143.

Outro papel deste tipo normativo, bem explicitado por Luciano Amaro⁶⁵, é a de minudenciar os modelos de tributação trazidos pela Constituição:

Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.

Uma terceira função que pode ser citada para a Lei Complementar é, em caráter extraordinário e excepcional a criação de tributos, medida que objetiva aumentar o rigor na criação de certos tributos, uma vez que as Leis Complementares possuem rito processual de aprovação mais representativo que o da lei comum.

As Leis complementares esquematizam, portanto, no sistema normativo tributário, significativo papel, seja complementando a Constituição, seja uniformizando critérios legislativos, dispondo sobre conflitos de competência ou instituindo determinados tributos.

Para o presente trabalho, é de fundamental importância essa figura jurídica, uma vez que o artigo 155, § 2º, XII, “g” da CF/88 preleciona que cabe à Lei Complementar regulamentar a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A matéria foi disciplinada por intermédio da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975 que regulamentou sobre os Convênios para a concessão de benefícios fiscais e foi, em linhas gerais, recepcionada pela Constituição Federal de 1988.

3.1.3 Decreto.

⁶⁵ *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 165.

Trata-se de ato do chefe do Poder Executivo, federal, estadual ou municipal, que configura lei material, com força equivalente à lei formal apta a modificar um dos elementos essenciais do tributo, qual seja a alíquota.

Na esfera federal pode-se citar como exemplo, os impostos delineados no artigo 153, § 1º, da Constituição Federal que autoriza o Poder Executivo a alterar a alíquota do imposto de importação, exportação, sobre movimentação financeira e produtos industrializados.

Dessa forma, e em conformidade com o artigo 99 do Código Tributário Nacional, percebe-se que a substância e o alcance do Decreto estão profundamente ligados à lei em função do qual foi expedido, devendo, contudo, respeitar as regras estabelecidas pelo CTN.

José Eduardo Soares de Melo⁶⁶ sobre esta fonte e sua competência explana:

Ao Presidente de República compete expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis (art. 84, IV da Constituição), sendo certo que o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função dos quais sejam expedidos (art. 99 do CTN). Salvo expressas previsões constitucionais, o Executivo não tem o poder de inovar na ordem jurídica, não podendo estabelecer normas que disponham sobre a criação, modificação e extinção dos tributos, em atendimento ao princípio da estrita legalidade tributária. Considerando que a lei (emanada do Legislativo) contém os elementos básicos da norma de tributação, atribui-se ao Executivo a faculdade de expedir regras apenas para possibilitar sua operacionalidade, fixando deveres meramente administrativos.

No âmbito interno dos Estados e do Distrito Federal é importante que se diga que os Convênios celebrados pelo CONFAZ deverão ser ratificados, por meio de decreto pelo Poder Executivo, daí a sua importância para o presente trabalho, além de ser norma de estruturação muito utilizada pela União, Estados e Municípios quanto à

⁶⁶ *Curso de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 180.

estruturação de seus órgãos, como no caso do CONFAZ, órgão integrante da estrutura do Ministério da Fazenda.

3.1.4 Normas Complementares.

As Normas Complementares são atos, da administração pública, que visam complementar as leis, em seu sentido amplo, buscando esclarecer os dispositivos legais, eliminando dúvidas e possíveis conflitos gerados por uma interpretação equivocada da lei.

De acordo com o artigo 100 do Código Tributário Nacional, temos as seguintes normas complementares, que ora, rapidamente, se enumera⁶⁷:

a) **atos normativos**: são atos que objetivam explicar determinados preceitos legais ou cumprimento de obrigações fiscais, como é o caso das portarias, circulares e os pareceres normativos.

b) **decisões administrativas**: são as decisões proferidas pelos órgãos administrativos que julgam as pendências entre o Fisco e o contribuinte, sem prejuízo do acesso, ainda que após a decisão administrativa, ao Poder Judiciário.

c) **práticas reiteradas**: trata-se de conduta adotada pelo Fisco, na aplicação da legislação tributária, que deve ser seguida pelo contribuinte, constituindo, assim, o uso dos costumes no Direito Tributário.

⁶⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995, vol.2. p. 52/59.

d) **Convênios:** são acordos realizados entre diversos entes da federação com o intuito de atuarem juntos em assuntos de interesse fiscal, como é o caso de troca de informações e arrecadação de tributos.

Destacam-se neste trabalho os Convênios, objeto de estudo do próximo capítulo, que constituem acordos firmados pelos Estados e pelo Distrito Federal, como instrumento das deliberações do artigo 155, §2º, inciso XII, alínea 'g', da Constituição Federal, que disciplinam isenções, incentivos fiscais no que concerne ao ICMS, bem como sua revogação.

Os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos.

3.1.5 Convênios.

Fixados os contornos do Sistema Tributário Nacional e dos Princípios que o regem, notadamente o da Legalidade, importante analisar os acordos firmados entre os Estados da Federação, de exoneração fiscal, bem como de regulamentação de alguns procedimentos relativos ao recolhimento dos tributos, mais especificamente do ICMS.

A Constituição Federal em seu artigo 155, §2º, XII, "g", dispõe que:

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;
§ 2.º 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.

Da simples leitura do dispositivo constitucional antes estampado depreende-se claramente que as exonerações fiscais atinentes ao ICMS possuem um tratamento próprio, não aplicável às exonerações fiscais atinentes aos demais tributos, pois para os demais basta lei específica, federal, estadual ou municipal.

Tal norma, por certo e por tudo já exposto, deve ser editada pelo ente público dotado de competência para criar o tributo em relação ao qual o favor fiscal será estabelecido, conforme dispõe outro normativo constitucional, qual seja o Artigo 160, §6º da Constituição Federal.

No âmbito do ICMS a concessão de benefícios fiscais ou favores fiscais reclama “deliberação dos Estados e do Distrito Federal” e a formalização de convênios, nos termos da Lei Complementar.

Considerado todo o exposto acerca do pacto federativo expresso como cláusula pétrea pelo inciso I do § 4º do art. 60 da Constituição de 1988, pode-se conceituar o Convenio de ICMS como um tratado que contém e ajustes de tributação para aplicação nacional, firmado entre os Estados Membros da Federação Brasileira após debate e votação em órgão colegiado próprio.

3.1.5.1 Benefícios Fiscais e os Convênios de ICMS.

Os benefícios fiscais, também conhecidos por incentivos fiscais ou “favores” fiscais, são instrumentos que possuem caráter extrafiscal, isto é, operam intervindo na economia, regulando determinado mercado ou estimulando determinada atividade econômica.

Atribuem, assim, um aspecto distinto ao tributo, que perde ou tem diminuído o seu objetivo primordial de gerar receitas, prestando-se então como ferramenta de política econômica do Estado.

Os benefícios fiscais podem apresentar-se sob diferentes títulos ou institutos, que terão em comum sempre o objetivo de estimular determinada atividade ou comportamento do contribuinte.

Seguindo em linhas gerais a regra do artigo 150, § 6º, da CF/88, antes comentado, têm-se as seguintes espécies de benefícios fiscais: anistia, remissão, concessão de crédito presumido, redução da base de cálculo, subsídios, suspensão do crédito tributário, como por exemplo, no caso dos regimes aduaneiros especiais ou isenção.

A seguir, examinar-se-á resumidamente cada uma dessas figuras.

A anistia é regulada pelos artigos 180 a 182 do CTN e ocorre quando o crédito tributário ainda não constituído e decorrente de uma sanção pecuniária é perdoado por lei, extinguindo-se a punibilidade do infrator, não se aplicando aos atos qualificados em lei como crimes, contravenções ou praticados apenas com dolo, fraude ou simulação e, salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Luciano Amaro leciona que:

“anistia é o perdão de infrações, do que decorre a inaplicabilidade da sanção. Não é a sanção que é anistiada; o que se perdoa é o ilícito; perdoado este, deixa de ter lugar a sanção; o perdão, portanto, toma o lugar da sanção, obstando a que esta seja aplicada”.⁶⁸

Importante desde já esclarecer as diferenças entre anistia e remissão, outra forma exonerativa.

⁶⁸ *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 440.

Na anistia, com o advento de uma infração, há o direito de punir, situação esta obstada pelo perdão da infração. Já na remissão, temos a ocorrência do fato gerador que faz surgir a obrigação tributária, com subsequente perdão do débito, ou seja, a remissão ocorra quando já constituído o crédito tributário⁶⁹.

Um bom exemplo de remissão é o REFIS, (Programa de Recuperação Fiscal) que, na maioria das vezes, perdoa os juros, multas ou concede o parcelamento do crédito fiscal.

Crédito presumido, por sua vez, trata-se de estímulo à exportação, muito utilizado para se obter saldo positivo da balança comercial nacional, pois tem o intuito de ressarcir o contribuinte, no âmbito do mercado interno, do imposto pago sobre matérias-primas, produtos de intermediários e material de embalagem que serão utilizados na produção de bens destinados ao exterior.

A redução de base de cálculo ocorre quando se diminui o montante sobre o qual se aplicará a alíquota para cálculo do tributo, consistindo tal operação um verdadeiro incentivo fiscal, haja vista a própria desoneração do produto final a ser vendido ao consumidor.

Os subsídios consubstanciam-se em ajuda financeira conferida pelo ente competente para criar o tributo, seja na forma de investimento na infra-estrutura para abrigar determinada empresa, ou ainda na aplicação direta de recursos públicos com o intuito de reduzir o valor da mercadoria produzida, tornando esta para que mais competitiva, inclusive, no mercado exterior.

⁶⁹ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2007.

Quanto a isenção, importante destacar que se trata de um instituto de conceituação polêmica, posto que sua natureza jurídica oscila entre os parâmetros de não incidência e incidência da norma.

A doutrina clássica indica que a isenção nada mais é do que “dispensa legal do pagamento do tributo”. Dentre outros, Roque Antonio Carrazza⁷⁰ cita, como exemplo, Rubens Gomes de Souza, quando afirma que, “isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, afirma que a “regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência mutilando-os, parcialmente”⁷¹.

Indiscutível, no entanto, trata-se de espécie de benefício fiscal, elencado pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 175, I, como forma de exclusão do crédito tributário.

A suspensão do crédito tributário no chamado Regime Aduaneiro Especial Suspensivo também poderia ser indicada como uma forma de benefício fiscal, haja vista que muitas vezes é para sempre.

Muitos dos benefícios antes citados são largamente utilizados no âmbito do ICMS e ganham enorme importância quando concedidos com o cumprimento das normas específicas para sua instituição.

Isso porque o cumprimento das normas evita que estados-membros e o Distrito Federal se digladiem entre si para oferecerem isenções, incentivos e benefícios fiscais capazes de atrair para seus respectivos territórios investimentos de grande monta que possam promover o desenvolvimento local e, sobretudo, gerar postos de empregos em

⁷⁰ *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 754.

⁷¹ Carvalho apud Carrazza (2003, p. 759).

amplo descompasso com as medidas governamentais adotadas nacionalmente no combate e erradicação da regionalização da pobreza.

Como explica Aurélio Pitanga Seixas Filho⁷²:

“visando impedir uma ‘guerra fiscal’ entre os Estados, a concessão e revogação de isenções e de quaisquer incentivos ou benefícios fiscais dependem de deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal, através de convênios (...)”.

Da consideração doutrinária antes estampada é possível extrair o objetivo essencial de sua previsão, qual seja, evitar a chamada guerra fiscal entre os Estados da Federação e a quebra do pacto federativo, pilar da Constituição Federal de 1988.

3.1.5.2 ICMS como instrumento de regulação da Economia.

A doutrina liberal, em tese, não aceita a intervenção do Estado na economia e, deste modo, ambiciona a desregulamentação, uma vez que tem como princípio econômico o livre mercado e sua auto-regulação. O liberalismo defende que o mercado resolve todos os seus problemas econômicos, através da lei da oferta e da procura.

Na prática, entretanto, observa-se que o Estado interfere na economia para beneficiar ou proteger determinados setores estratégicos, com a finalidade de competir no mercado internacional, protegendo o mercado interno, pretendendo, noutra análise, o desenvolvimento do país e a redução das desigualdades regionais e nacionais.

Aliás, como delineado nos primeiros capítulos é obrigação de todos os membros da Federação - União, Estados e Municípios - interferirem no domínio econômico com a finalidade de garantir o desenvolvimento sustentado, com a consequente inclusão social dos excluídos e a melhoria dos indicadores de qualidade

⁷² *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 2. ed., 1999. p. 73.

de vida da nação brasileira, o que inclui por certo a implementação de muitas das normas programáticas encontradas na norma constitucional.

Neste contexto – do sistema tributário – a União, para avaliar a integridade nacional, o pacto federativo e a redução das desigualdades entre os membros da Federação, outorga incentivos fiscais, realiza obras de infraestrutura, como rodovias, ferrovias, portos, aeroportos, além de promover a qualificação e requalificação de mão-de-obra, dentre outras políticas, muitas delas através de Convênios e/ou outros instrumentos cooperativos.

Os outros membros da Federação, Estados e Municípios, também atuam intervindo na intenção de regular a economia, mas devem respeitar as estratégias nacionais e nunca quebrar o princípio da solidariedade nacional e, muito menos, desrespeitar a Constituição e as leis nacionais.

No que concerne ao pacto federativo, pois os governos não podem agir ao assombro do Estado Democrático de Direito, uma vez que seus atos estão subordinados ao princípio da legalidade, conforme artigos 5º, II, 84, IV e 37 da Constituição Federal, sendo o ICMS uma importante fonte de regulação da economia local/territorial.

Neste contexto, o ensinamento do notável tributarista, Sacha Calmon⁷³, merece ser transcrito:

O ICMS, de fato, é um imposto cujo perfil jurídico apresenta-se profundamente desenhado pelo ente central. Admitir, por outro lado, sua utilização desregrada pelo Estado - Membro para 'fins desenvolvimentistas'- idéia/força a um só tempo dinâmica e perversa a confundir toda uma Nação - é decretar guerra fiscal entre Estados, em verdadeiro leilão de favores, com repercussões na própria tessitura técnica do gravame. Foi para coibir a generalização de conjuntura desse tipo que a União avultou sua intervenção na competência dos Estados, em desfavor da Federação, fincada na idéia da autonomia das unidades federadas (autonomia financeira, antes de quaisquer outras, porquanto as fundamenta e garante).

⁷³ *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo: Forense, 1999. p. 206.

Observa-se na prática muitos governadores atuando como se os Estados que governam fossem soberanos e não autônomos entre si, como prescreve a Constituição Federal quando da definição do pacto federativo, utilizando o ICMS como instrumento de extrafiscalidade, não respeitando a Lei Complementar nº 24/75, por exemplo, o princípio da legalidade e, às vezes, não respeitando até mesmo a Constituição de seus próprios Estados.

Assim, tendo em vista reduzir as desigualdades regionais, é válida a norma isentiva do ICMS concedida pelos Estados, desde que editada através de Convênios interestaduais, cuidando-se tal ato, não apenas de aspecto procedimental, mas de aspecto precedente e autorizativo da norma em simbiose completa com a norma constitucional.

A desobediência aos princípios tributários da uniformidade, da igualdade e da isonomia previstos no artigo 150, inciso II, artigo 151, incisos I e artigo 152, combinados com a exigência de aquiescência comum dos Estados - Membros e do Distrito Federal previsto no artigo 155, parágrafo 2º, XII, “g” da Constituição Federal conduzem à concorrência tributária entre os membros da Federação que acaba enfraquecendo a todos, Estados, Distrito Federal e Municípios, numa “guerra fiscal” generalizada de todos contra todos, em total desrespeito ao pacto federativo consagrado constitucionalmente.

Para concluir esta análise, importante explicitar as palavras de Alexandre Mussoi Moreira⁷⁴:

O federalismo, por força do inciso I, do parágrafo 4º, do art.60, da Constituição, constitui cláusula pétrea, imodificável por vontade do poder constituinte reformador; de outra banda, o Parágrafo Único do art. 23, do Texto Constitucional, prestigiou o ‘federalismo de cooperação’, sendo, assim, princípio orientador do Estado Brasileiro. Nesta senda, a própria Carta Magna oferece, em determinados dispositivos, instrumentos para a construção e manutenção

⁷⁴ *Concessão de benesses tributárias e guerra fiscal*. Revista de Estudos Tributários, nº 7, p. 138.

do federalismo, consubstanciando-se o art.155, parágrafo 2º,XII, g, um desses casos. Considerando que o dispositivo constitucional supra referido, além de claro na interposição de condição para a concessão do benefício fiscal, tem por escopo a manutenção do princípio do federalismo - cláusula pétrea constitucional, sua aplicação é inafastável. De outro lado, a forma como ocorrerá a deliberação por parte dos Estados e Distrito Federal na matéria em discussão restou definida pela Lei Complementar nº 24, de 07.01.1975, a qual foi recepcionada pela Constituição em vigor, não sendo o tema abordado pela Lei Complementar 97/96, que regrou o ICMS.

3.1.5.3 Convênios no âmbito do CONFAZ e o Regime Jurídico dos Convênios de ICMS.

Os Convênios de ICMS não são criações doutrinárias ou pragmáticas, em resposta a anseios quer da doutrina quer das Fazendas Estaduais e do Distrito Federal, sendo, ao revés, institutos juridicamente consagrados, com previsão, inclusive, em textos constitucionais anteriores.

Os convênios como instituto jurídico que são, possuem um mínimo de eficácia em seus atos, lembrando que da disposição antes já analisada do artigo 155, §2º, XII, 'g', resta clara a necessidade da reunião dos Estados e do Distrito Federal, respeitado o pacto federativo inicialmente estudado e pilar do Estado Democrático de Direito.

De forma simplista, no entanto, importante, a reunião dos Estados e do Distrito Federal no mundo dos fatos jurídicos, como antes dito, pela Constituição Federal e se assim o é, podem perfeitamente os Convênios, resultados destas reuniões, serem fonte do direito.

Com o auxílio de Paulo de Barros essa análise fica bem clara e pode-se afirmar que o acontecimento (reunião dos Estados e Distrito Federal) foi juridicizado por regras do sistema jurídico (Constituição Federal) e credenciado (Convênio) para produzir

norma jurídica que introduzam no ordenamento jurídico outras normas (decreto legislativo editado regulamentando o Convênio)⁷⁵.

O procedimento previsto em lei, segundo quesito mínimo de validade do texto foi delegado pela Constituição à Lei Complementar, destinada, noutra banda, a regular essa reunião ou manifestação conjunta dos Estados e do Distrito Federal acerca das exonerações fiscais do ICMS.

Nesta esteira é sabido que o Ministério da Fazenda é o órgão que na estrutura administrativa da República Federativa do Brasil cuida basicamente da formulação e execução da política econômica.

A Administração Pública Federal está classificada em Administração Federal Direta e Indireta, constituindo a primeira nos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e Ministérios. No que tange à indireta trata-se de categorias dotadas de personalidade jurídica própria e vinculadas ao Ministério, em cuja área de competência se enquadrar.

Uma das principais finalidades da Administração Pública Federal é a promoção do bem estar social, que se traduz na elaboração de planos nacionais e regionais, voltados para o desenvolvimento econômico e social.

Analisando-se o Anexo I do Decreto n. 6.102/07 (revigorado pelo Dec. nº. 6.222/07), percebe-se que ao Ministério da Fazenda compete, prioristicamente, cuidar das políticas econômicas, administração financeira e contabilidades públicas, realizando comunicações com os governos de cada Estado⁷⁶.

⁷⁵ Curso de Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva. 1998. p. 48.

⁷⁶ Art. 1º O Ministério da Fazenda, órgão da administração federal direta, tem como área de competência os seguintes assuntos:

IV - administração financeira e contabilidade públicas;

VI - negociações econômicas e financeiras com governos, organismos multilaterais e agências governamentais;

O Ministério da Fazenda tem como órgão colegiado, por sua vez, o CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), que de acordo com o decreto supramencionado:

Art. 2º O Ministério da Fazenda tem a seguinte Estrutura Organizacional:
III - órgãos colegiados:
b) **Conselho Nacional de Política Fazendária;**

Sua competência vem prescrita no artigo 15 do já referido decreto:

Art. 15. Ao Conselho Nacional de Política Fazendária compete:
I - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975;
II - promover a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos arts. 102 e 199 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal;
III - sugerir medidas com vistas à simplificação e à harmonização de exigências legais;
IV - promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, para coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias;
V - promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e estadual; e
VI - colaborar com o Conselho Monetário Nacional na fixação da Política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal, para cumprimento da legislação pertinente, e na orientação das instituições financeiras públicas estaduais, propiciando sua maior eficiência como suporte básico dos Governos estaduais”.

Vale destacar que no Regulamento do CONFAZ está estabelecido que o Conselho deve ser constituído por representantes de todos os Estados e Distrito Federal, além de um representante do Governo Federal:

Art. 2º O Conselho é constituído por representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal.

No que se refere às deliberações do Conselho, este reunir-se-á, trimestralmente⁷⁷, competindo-lhe promover Convênios, bem como ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal:

Art. 1º O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional - CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais.

Art. 3º Compete ao Conselho:

I - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea "g", do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975;

A título ilustrativo, a estrutura organizacional do Ministério da Fazenda e o âmbito no qual o CONFAZ esta inserido pode ser consultado no Anexo I da presente monografia⁷⁸.

Em seu artigo 2º, a LC nº 24/75, norma esta que se ocupa da regulação da forma de celebração dos Convênios e da aplicação destes nos âmbito dos entes federativos participantes, resta clara a necessidade de sua celebração em reuniões para as quais tenham sido convocados os representantes de todos os Estados e do Distrito Federal.

Da leitura do artigo antecedente já se depreende que os Convênios vinculam a concessão ou a revogação da desoneração pela Lei Estadual a seus termos e assim sendo, introduzem automaticamente a norma no ordenamento jurídico.

⁷⁷ Art. 6º As reuniões ordinárias realizar-se-ão trimestralmente, em data, hora e local que o Conselho fixar, e as extraordinárias, quando convocadas pelo seu Presidente ou por um terço, pelo menos, dos membros do Colegiado, em data, hora e local que o Presidente fixar.

⁷⁸ Disponível em:
<http://www.fazenda.gov.br/portugues/institucional/organo.asp>

Corroborar este entendimento o artigo 10 da LC nº 24/75 que dispõe que “os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadoria”.

Tal conclusão ainda é esteada pelo disposto no artigo 100, inciso VI do Código Tributário Nacional, que dispõe serem “os convênios que entre si celebrem a União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios, “normas complementares das leis”.

Conjugando tais proposições ao disposto no texto constitucional, no tocante ao pacto federativo, amplamente analisado no início deste trabalho, tem-se como válida a afirmação de que os Convênios são veículos introdutores de normas no sistema jurídico positivo, restando analisar se esta será primária ou não e sua origem, o que será realizado no próximo capítulo.

Mas de imediato, pode-se afirmar que são veículos introdutores porque, da aplicação da norma de produção normativa (LC nº 27/75) é possível identificar o agente competente (Estados e Distrito Federal) e o procedimento prescrito, traduzindo-se estes preceitos no antecedente da norma jurídica.

O conseqüente, noutra banda, consubstanciar-se-ia no dever dos Estados e do Distrito Federal de observarem o disposto na norma inserida (convênio) no sistema jurídico positivado.

Por fim, apenas para reforçar o antes exposto, destaca-se a doutrina do mestre Geraldo Ataliba⁷⁹ sobre o tema:

Convênio é acordo, ajuste, combinação e programa 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

⁷⁹ *Eficácia dos Convênios para Isenção do ICM*. Revista de Direito Tributário, v. 11-12, p. 110.

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 da base 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 a tributação? Caso isto fosse possível, derogado estaria o princípio da legalidade da tributação e vulnerado o arquiprincípio da separação dos poderes, pressupostos da República e do Estado de Direito. Não, o Secretário de 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 que eles combinaram. A juridicidade sobrevém quando a decisão tomada em convênio é aprovada pelas Assembléias Legislativas Estaduais, pressuposto ***indeclinável de eficácia***. [grifo do autor].

Deste ensinamento, depreende-se a necessidade de se firmar os acordos interestaduais, em consonância com o que a legislação institui, ou seja, respeitando os limites estabelecidos por ela, sob pena de ser desobedecida uma norma superior, e conseqüentemente, gerar inconstitucionalidades.

3.1.5.4 Aprovação ou Ratificação legislativa?

Do exposto no tópico antecedente, resta claro que os Convênios têm a sua criação desdobrada em dois momentos.

O primeiro é o da aprovação, que como antes explicitado é suficiente para introduzir a norma no ordenamento jurídico positivo. O segundo momento da concepção de um Convênio é a sua ratificação.

Nesse ponto é importante que se diga que os Convênios celebrados pelo CONFAZ deverão ser ratificados, por meio de decreto pelo Poder Executivo de cada Estado. Caso não ocorra esta manifestação pelo poder local, em até 15 dias após a publicação do Convênio, considera-se que o Estado aceitou-o tacitamente:

Art. 36. Dentro do prazo de quinze dias, contados da publicação a que se refere o artigo anterior e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Estado e do Distrito Federal publicará Decreto ratificando ou não os convênios celebrados.

§ 1º Considera-se ratificação tácita a falta de manifestação no prazo assinalado.

§ 2º Na hipótese de rejeição de convênio, o Conselheiro comunicará este fato à Secretaria-Executiva na mesma data da publicação dessa decisão.

§ 3º O disposto neste artigo e seus parágrafos também se aplica aos Estados e ao Distrito Federal cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que tenham sido celebrados os convênios.

De qualquer sorte, impõe esclarecer, outrossim, que as deliberações que estipulam benefícios fiscais entre os Estados e o Distrito Federal, tão somente, serão aprovadas, segundo o Regulamento do CONFAZ, quando:

Art. 30º As decisões do Conselho serão tomadas:

I - por unanimidade dos representantes presentes, na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais previstos no artigo 1º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975;

II - por quatro quintos dos representantes presentes, na revogação total ou parcial de isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos;

III - por maioria dos representantes presentes, nas demais deliberações.

Merece estampa, ainda, o citado artigo 1º da Lei Complementar nº 24/75:

Art. 1º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

I - À redução da base de cálculo;

II - À devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - À concessão de créditos presumidos;

IV - A quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - Às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Desta forma pode-se afirmar que “a ratificação, portanto, é condição para a própria concepção válida de um Convênio”⁸⁰.

Como mera autorização que é, o Convênio precisa ser implementado, o que normalmente se faz por decreto do Chefe do Executivo que queira, em seu Estado, instituir os favores fiscais que o Convênio autorizou.

Importante neste contexto salientar o comum repúdio a esta idéia, ou seja, que o Convênio funcione como simples autorização à concessão de benefícios fiscais. Os críticos da natureza puramente autorizativa do Convênio defendem que, ao contrário, o Convênio tem natureza impositiva, tendo efeito cogente e imediato para os Estados presentes na reunião do CONFAZ, independentemente de edição de norma interna aceitando o convênio, ou seja, ratificando o convênio.

Para tanto, invoca-se o disposto no artigo 7º da LC nº 24/75, segundo o qual “os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação, inclusive, as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar-se na reunião”.

Normalmente também se assinala como expresse reconhecimento da natureza imperativa dos Convênios sobre os Estados, a decisão unânime do Plenário do STF no Recurso Extraordinário nº 97.250/SP, no qual foi Relator o Eminentíssimo Ministro Moreira Alves e que serviu de embasamento para as decisões subsequentes daquela Corte sobre a matéria. Confira-se ementa do r. julgado⁸¹:

ICM. Isenção concedida por convênio. Revogação pelo Decreto Estadual nº 14.737/80.

- A Lei Complementar nº 24/75 não admite a distinção entre convênios autorizativos e convênios impositivos. Assim, a revogação de isenção decorrente de convênio não pode fazer-se por meio de decreto Estadual, mas tem de observar o disposto no §2º do artigo 2º da referida Lei Complementar.

- Recurso extraordinário conhecido e provido, declarada a inconstitucionalidade da expressão “maçã e” constante da alínea ‘e’ do inciso XV, do artigo 5º, do

⁸⁰ PYRRHO, Sérgio. *Soberania, ICMS e Isenções: Os Convênios e os Tratados Internacionais*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2008. p. 37-38.

⁸¹ Idem.

Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias aprovado pelo Decreto nº 5.410 de 30 de dezembro de 1974, do Estado de São Paulo, na redação dada pelo artigo 1º, inciso I, do Decreto 14.737, de 15 de fevereiro de 1980, do mesmo Estado.

E Ainda que aparentemente insuperável a tese de que os Convênios tenham natureza impositiva, com suposição escorada na lei e em decisão unânime do Supremo Tribunal Federal, tal orientação não parece convincente, por duas razões essenciais, diante de tudo que já foi exposto e analisado no presente trabalho: (i) o artigo 7º da LC nº 24/75 deve ser interpretado em conjunto com os demais dispositivos da mesma lei, antes já analisados, e, principalmente com o dispositivo constitucional que lhe dá suporte; e (ii) a decisão antes estampada do STF, está na verdade abalizando a exigência constitucional de deliberação conjunta dos Estados para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS⁸².

A exigência de deliberação conjunta dos Estados, como condição prévia à concessão de favores fiscais aos contribuintes do ICMS que operem em seus respectivos territórios, tem o objetivo, já acima destacado, de evitar a chamada guerra fiscal e de preservar o pacto federativo que tem como principal característica a formação de um sistema cooperativo.

A obrigação que os Convênios devidamente aprovados trazem para cada um dos Estados-Membros (obrigação que deflui da literalidade do disposto no artigo 7º da LC nº 24/75) é uma só: cada Estado, porque previamente anuiu à possibilidade de que os demais viessem a instituir benefícios fiscais, fica obrigado a tolerar o emprego que outros Estados façam da prerrogativa que foi a todos conferida.

O Convênio regularmente aprovado impõe a todos os Estados-Membros a “obrigação” de respeito à implementação do benefício fiscal que, no limite do Convênio, cada uma das unidades federadas venha a promover em seu território com a internalização da norma.

⁸² *Id. ibid.*

E esta mera faculdade e não obrigação decorre, na verdade, da autonomia político administrativa dos Estados em relação à União, autonomia esta consagrada no caput do artigo 18 da Constituição Federal⁸³.

A necessidade de que cada Estado avalie sua dessemelhante condição econômica, e as particularidades de cada uma das atividades exercidas em seu território, para então resolver acordar, através da edição do Convênio, sobre a concessão, ou não, de determinado benefício fiscal, é, por outro lado, pleno indicativo de que os Convênios não poderiam mesmo ter natureza impositiva, e sim meramente autorizativa.

Heleno Taveira Torres⁸⁴ afirma, propondo idéia contra a natureza impositiva do Convênio que:

(...) o fato de 'autorizar' a criação de isenção não pode assumir feições de uma imposição à sua concessão. Caso isso fosse admissível, estar-se-ia pressupondo prevalência dos convênios sobre a competência dos Estados e, por conseguinte, a prevalência dos convênios sobre a própria Constituição Federal, ad absurdum. (...) Assim, se os representantes dos Estados autorizam a instituição de isenções, mediante deliberação unânime, aceitando tal prática pelos demais, e mais tarde resolvem não as implementar internamente, nada se opõe ao pacto federativo. Contrariamente o fortalece, por ser decisão que resguarda ao âmbito de exercício de competência de cada Estado, protegendo-os contra os abusos de eventuais guerras fiscais, que correspondem à prática de concessões de isenção não autorizada.

Destarte, os Convênios firmados pelos Estados e pelo Distrito Federal não os obrigam a internalizar, em suas respectivas porções territoriais, os benefícios previstos nos Convênios firmados, impondo-lhes, somente a tolerância ao emprego que outras

⁸³ Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

§ 1º - Brasília é a Capital Federal.

§ 2º - Os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar.

§ 3º - Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se para se anexarem a outros, ou formarem novos Estados ou Territórios Federais, mediante aprovação da população diretamente interessada, através de plebiscito, e do Congresso Nacional, por lei complementar.

⁸⁴ *Isenções no ICMS – limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados convênios autorizativos. 2001. Revista Dialética de Direito Tributário, 72/88 e segs. p. 92-93.*

Unidades da Federação façam uso do instrumento, concedendo o favor fiscal que todos os Estados se dispuseram a aceitar.

Além disso, tem-se que a já citada regra do artigo 150, §2º, XII, 'g' da Constituição Federal, antes transcrita e analisada, exige, como condição para o advento de benefícios fiscais, a edição de lei específica do ente competente para instituir o tributo, não se contentando com um decreto que se limite a ratificar um Convênio.

3.1.5.5 Inobservância da norma de implementação.

O ordenamento constitucional brasileiro é inequívoco, como anteriormente visto, principalmente em função do pacto federativo, na exigência de que, também com relação ao ICMS, a concessão de benefícios fiscais seja precedida de lei formal, relevando, dessarte, que os Convênios firmados pelos Estados deverão ser internalizados por cada ente federativo em seus sistemas normativos por meio de decreto do respectivo Chefe do Poder Executivo, sob pena de se violar frontalmente o pacto federativo.

A estabilidade das relações sociais somente se alcança com o respeito às normas jurídicas, e não com o conformismo às infrações que a elas se perpetre. Os eventuais equívocos que as leis porventura tenham devem ser remediados pela via própria: a substituição delas por outras mais consentâneas com aquilo que a Constituição da República tenha fixado como verdade.

O Convênio firmado, em verdade, não dá nem tira direito a nenhuma Fazenda e a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributária nem em benefício, nem

em detrimento de ninguém. E mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais⁸⁵.

E tendo esta acepção como norte de pensamento, importante analisar os Convênios sob o ponto de vista da norma jurídica que o introduz no mundo jurídico como instrumento existente de per si, válido e eficaz a partir de sua edição, ratificado expressamente pela norma estadual ou tacitamente com o silêncio do Estado participante do Convênio, sem que isso implica em obrigação interna para o ente que não editou norma específica acerca do Convênio.

⁸⁵ *Convênios Interestaduais*. In Revista de Direito Público, vol.67, p. 5, apud Roque Antonio Carrazza, "Convênios-ICMS...", cit. p. 150.

4. VALIDADE DAS NORMAS JURÍDICAS E OS CONVÊNIOS DE ICMS.

4.1 Considerações Gerais.

As normas jurídicas estão sempre vinculadas a palavra Direito, que apesar de ter várias acepções define ou convola em si outros termos como moral, ética, igualdade, justiça e presta-se a conduzir de forma organizada e harmônica as relações sociais.

É comumente difundido como o limite entre o início da esfera de ação de um indivíduo e o término da esfera de ação de outro indivíduo, na disputa por um bem juridicamente tutelado, ou seja, protegido formalmente, ou, ainda, a limitação do poder de ação do indivíduo diante dos efeitos destes atos perante a coletividade.

Diante deste conceito aberto e da definição de limites de ação entre os indivíduos é que se pode estabelecer a distinção entre direito positivo e a ciência do direito, pois no primeiro, analisam-se as regras já estabelecidas e vigentes para determinada sociedade e/ou país, já no segundo, os fundamentos destas regras e sua validade em um contexto macro, geral, sem identificação de sua aplicação em um grupo determinado.

O Direito, em essência (como regra/conduita) pode existir independentemente de sua positivação, ou seja, de uma lei dando-lhe validade, pois é o nexos que se orienta para uma vinculação externa das vontades de uma ordem firme e de validade geral, mercê da qual resultam determinadas esferas de poder dos indivíduos em suas relações recíprocas com o mundo das coisas e com a vontade comum, podendo ser resumido no brocardo *da mihi factum et dabo tibi jus*.

Importante ainda como preceito para a validação das normas jurídicas é ter como definição de fato jurídico o enunciado linguístico do evento (acontecimento), pois o enunciado é o suporte físico da norma jurídica, resistente à passagem do tempo somente porque registrado em linguagem, linguagem esta que interpretada dará origem à norma jurídica.

Paulo de Barros Carvalho⁸⁶ ao analisar o fato jurídico tributário – que é o que nos interessa – preleciona que seria um:

(...) enunciado protocolar, denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito.

4.2. Existência e Validade das Normas Jurídicas.

Hans Kelsen, visando conferir ao Direito status de ciência autônoma e independente das demais, elaborou a conhecida “Teoria Pura do Direito”, estabelecendo uma rígida dualidade entre os atos humanos perpetrados no mundo do ser e a correspondente significação deste ato no mundo do dever-ser.

Em sua visão, o sistema que classificava o Direito era estático e o fundamento de validade jurídica das normas jurídicas residia na existência de uma outra norma hierarquicamente superior e previamente estabelecida.

Como afirma Paulo Roberto Lyra Pimenta⁸⁷, quando Kelsen investiga o alicerce de validade para esta norma hierarquicamente superior e anteriormente constituída, não a valida em outra norma, sendo indispensável analisá-la no campo semântico:

⁸⁶ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 34.

⁸⁷ *Validade, Vigência, Aplicação e Interpretação da Norma Jurídico-Tributária*. Curso de Especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 177.

todavia ao mencionar a existência de uma fundamental que dá unicidade ao ordenamento jurídico, assevera que tal norma não é validada por nenhuma outra. Trata-se de norma pensada, de norma pressuposta. Sendo assim, neste particular, a análise caminha pelo plano semântico, o que representa uma contradição. Isso porque a validade é entendida como um conceito relacional, mas quando se trata da norma fundamental, isso não ocorre, porque esta não se relaciona com nenhuma norma do sistema.

Em contraposição a esta visão, Pontes de Miranda concebe o mundo jurídico integrado a planos de existência, validade e eficácia, sustentando a diferença entre a existência e a validade, como sendo a primeira pressuposto da segunda, em um contexto de direito já positivado.

No plano da existência, ao sofrer a incidência de norma jurídica juridicizante, a parte relevante do suporte fático é conduzida para o mundo jurídico, introduzindo-se no plano da existência. Neste plano, que é o plano do ser, entram os fatos jurídicos, lícitos ou ilícitos. Tudo fica adstrito à análise do suporte fático suficiente, dando ensejo à incidência⁸⁸.

Já no plano da validade, o fato jurídico passará pela análise da perfeição, ou seja, da verificação de vícios que podem invalidar o ato. Por fim, o plano da eficácia, mais adiante melhor detalhado, é a parte do mundo jurídico onde os fatos produzem efetivamente seus efeitos, estruturando as relações jurídicas de forma efetiva, principalmente no tocante ao seu conteúdo representado pelas obrigações, deveres, pretensões, ações, exceções, etc⁸⁹.

O Direito positivo, portanto, é criado para interferir ou tentar interferir na realidade dos fatos cotidianos da sociedade. É o direito usado como forma de coação.

No esteio destes ensinamentos a validade se consubstancia em atributo da norma jurídica auferível por um juízo formal e material de conformidade com a norma

⁸⁸ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico* (Plano da Existência). 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 83.

⁸⁹ *Id. ibid.* p. 84-85.

que lhe serve de fundamento, sem questionamentos quanto a existência de uma norma fundamental primária.

Ou seja, não se busca as razões e/ou o processo de aprovação da norma, mas seu resultado em si.

Paulo de Barros⁹⁰ quando da análise da validade da norma assenta que esta confunde-se com existência, conforme se depreende do excerto abaixo de sua obra:

(..) Ser norma válida quer significar que mantém relação de pertinencialidade com o Sistema 'S', ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la mediante procedimento estabelecido para este fim. A validade não é, portanto, atributo que qualifica a norma jurídica, tendo status de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal sorte que uma norma 'N' é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema 'S'. (...) É intuitivo crer que a validade se confunde com existência, de sorte que afirmar que uma norma existe implica reconhecer sua validade, em face de determinado sistema jurídico.

Entrementes, aceitar a validade da norma como própria de sua essência e não como atributo desta, não confirma ou repele a necessidade de sua conformação com o sistema jurídico, devendo esta análise passar necessariamente pela pertinência da norma ou pertinencialidade, como explica Paulo de Barros, desta norma com o conteúdo do sistema no qual está inserida.

Ou seja, a forma de existência da norma no ordenamento jurídico deve ser acareado com as perspectivas do sistema que formam o processo hermenêutico de criação e origem de sentido, conforme sugere o mesmo autor, lembrado por Tarek Moysés Moussalem⁹¹.

Isso porque o mundo jurídico, como se vê, é criação humana e se refere, apenas á conduta do homem em sua interferência intersubjetiva, não se

⁹⁰ *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva. 2007. p. 81-82.

⁹¹ CONTE, Amedeo, G. *Filosofia Del linguaggio normativo*. V. I. 2. ed. Torino. Giappichelli. 1995. p. 132 apud. MOUSSALEM, Tarek Mouysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses. 2005. p. 136.

desenvolvendo, assim, no campo da causalidade física, mas sim numa ordem de validade, passando, portanto, a aferição da validade de uma norma jurídica pela verificação da pertinência semântica do texto em confronto com o sistema no qual esta norma está inserida.

Para os fins almejados no presente trabalho, poder-se-ia afirmar, com fundamento nas proposições antes elencadas que a norma editada no âmbito do CONFAZ será existente quando o suporte fático suficiente se compôr e válida quando for harmônica e coerente com o sistema jurídico no qual está inserida, qual seja, a Constituição Federal em primeira escala e a Lei Complementar nº 24/75, em uma segunda escala.

4.3 Vigência e Eficácia das Normas Jurídicas.

Já a análise dos conceitos de vigência e eficácia da norma se torna relevante na medida em que surgem dúvidas acerca da noção de validade da norma.

A vigência é característica das regras jurídicas que estão prontas para disseminar efeitos, tão logo aconteçam no mundo fático, os eventos que elas descrevem⁹².

A norma jurídica somente pode incidir após estar em vigor. Não é possível pretender-se incidente norma jurídica antes de vigente, mesmo que já exista, porque a incidência é *posterius* em relação à vigência.

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 84.

A eficácia, noutro giro, relaciona-se com os efeitos palpáveis da norma jurídica. Conforme apreciação do instituto feita por Paulo de Barros Carvalho⁹³ a eficácia pode ser examinada como eficácia jurídica, técnica e social:

(...) 'Eficácia técnica' é a qualidade que a norma ostenta, no sentido de descreve fatos, que, uma vez ocorridos, tenham aptidão de irradiar efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos materiais ou as impossibilidades sintáticas (na terminologia da Tércio). 'Eficácia jurídica' é o predicado dos fatos jurídicos de desencadear as consequências que o ordenamento prevê. E por fim, a 'eficácia social', como produção concreta de resultado na ordem dos fatos sociais.

O grau de aproximação do direito com a realidade, portanto, é a eficácia. Vale, no entanto, alertar que a vigência e a eficácia, sobretudo esta última, não exaurem por si próprias o processo lingüístico de juridicização do fato social, razão pela importante analisar os fenômenos que cuidam da transposição do fato social para o fato jurídico.

Aplicando tais assertivas às normas editadas pelo CONFAZ, poder-se-ia afirmar que o Convênio será vigente quando apto a propagar seus efeitos, ou seja, quando da juridicização da reunião entre os Estados e o Distrito Federal, e eficaz quando aplicado sobre um fato, criando efetivamente direitos e deveres, o que como se verá mais adiante e preliminarmente antes abordado, ocorrerá com sua ratificação, condição, portanto, para a própria concepção válida de um Convênio.

Salta aos olhos, por conseguinte, que a validade do Convênio está intrinsecamente ligada a sua vigência e eficácia.

4.4 Incidência e aplicação da norma jurídica.

⁹³ *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed. revisada e atual. São Paulo: Saraiva. 2006. p. 61.

Marcos Bernardes de Mello ao analisar a incidência e a aplicação da norma jurídica enfatiza que a “incidência é o efeito da norma jurídica de transformar em fato jurídico a parte do suporte fático que o Direito reputou relevante, segundo critérios valorativos, para ingressar no mundo jurídico, pressupondo logicamente a vigência da norma.

Acontece que o direito positivo ou, mais propriamente, as normas jurídicas, não incidem, não produzem efeitos, sem que haja a atividade de um agente habilitado, sujeito de direito com capacidade para verter o fato jurídico em linguagem competente. “Em resumo não há eficácia e incidência sem ato de aplicação”.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho⁹⁴:

(...) A mensagem deontica, emitida em linguagem prescritiva de condutas, não chega a tocar, diretamente, os comportamentos interpessoais, já que partimos da premissa de que não se transita livremente do mundo do ‘dever ser’ para o do ‘ser’. Interpõe-se entre esses dois universos a vontade livre da pessoa do destinatário, influenciando decisivamente na orientação de sua conduta perante a regra do direito.

E aplicar a norma consiste em revelar fragmentos da realidade social na linguagem competente da realidade jurídica, especialmente em função do próprio modo de existir do direito positivo (enunciados linguísticos). “Aplicação é o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito legal, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual”⁹⁵.

Neste sentido a aplicação no modelo analítico da ciência do direito, requer um ato humano de produção de normas individuais, a partir da interpretação das normas gerais e abstratas do direito positivo. A infalibilidade e a incondicionalidade da incidência da norma jurídica denotam, senão, a sua força cogente (obrigatoriedade) sobre os fatos jurídicos construídos e não a prescindibilidade da presença humana.

⁹⁴ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva., 1999, p. 217.

⁹⁵ *Id. ibid.* p. 229.

Acerca do procedimento de positivação do direito, atuação privativa do intérprete, bem como da incumbência do legislador neste processo, Paulo de Barros Carvalho⁹⁶ afirma que:

(...) O que está ao alcance do legislador é aproximar os comandos normativos, cada vez mais, estimulando de maneira crescente as consciências das condutas estipuladas. E isto se faz com o processo de positivação das normas jurídicas, numa trajetória que vai da mais ampla generalidade e abstração, para atingir níveis de individualidade e concreção.

Importante destacar ainda que a incidência da norma jurídica decorrente de uma conduta humana explica o intervalo de subsunção existente entre a construção da norma individual produtora de efeitos jurídicos e o acontecimento efetivo do fato social na sua realidade empírica.

A aplicação da norma jurídica sobre um fato social, por conseguinte, ocorre por meio de um preceito singular, construído por um ato humano, de aplicação que exige a interpretação de proposições jurídicas válidas e vigentes.

4.5 Validade e eficácia das Normas Jurídicas editadas no âmbito do CONFAZ.

Como antes visto, o ordenamento jurídico é o conjunto de normas vigentes que regulam a vida em sociedade e o sistema jurídico é o próprio funcionamento desse conjunto de normas, integrado, vivo.

E uma vez adotada a norma jurídica como estrutura hipotético-condicional, confeccionada pelo intérprete e decorrente da conjectura dos textos normativos, inseridos no conceito de direito positivo, estruturado em um mundo jurídico de três

⁹⁶ Idem.

planos, o da existência, validade e eficácia, é possível afirmar que os Convênios são veículos introdutórios de normas no sistema de direito positivo brasileiro.

Tal construção parte do disposto, inicialmente, da Constituição Federal que em seu artigo 155, §2º, XII, “g”, dispõe que, relembre-se:

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;
§ 2.º 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.** (Grifado).

Do disposto no referido artigo, resta patente, em especial da parte negritada, que o sistema jurídico vigente atribuiu relevância à reunião entre os Estados e o Distrito Federal, da qual resultem Convênios de ICMS versando sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Essa importância jurídica se convola na juridicização da reunião através do Convênio, concepção para sua própria validade, pois como antes visto, no plano da existência, ao sofrer a incidência de norma jurídica juridicante, a parte relevante do suporte fático – que no presente caso é a deliberação dos Estados e do Distrito Federal – é conduzida para o mundo jurídico, ingressando no plano da existência⁹⁷.

E assim sendo, se há determinação de uma norma superior (Constituição Federal), de delegação à lei complementar (com o papel também de norma introdutória primária) a regulação da forma, como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções serão concedidas e revogadas, há total juridicidade no evento.

⁹⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. Isenções no ICMS – Limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados convênios autorizativos. 2001. Revista Dialética de Direito Tributário, 72/88 e segs. p. 92 e segs.

O fundamento de validade do Convênio, portanto, retirado da Constituição Federal é a juridicização do evento fenomênico “deliberação dos Estados e do Distrito Federal” com o objetivo específico de “regular a forma como as isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos”.

Já a própria validade da norma (comprovadamente existente) deflui do exame dos requisitos exigidos ou já estabelecidos no sistema positivo, com especial destaque para o exame da competência tributária, sua classificação e características e as limitações constitucionais ao seu exercício, consubstanciadas nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades, estudadas no início do presente trabalho, pois as relações jurídicas entre o fisco e o contribuinte são eficazes para dar forma e concretude ao sistema delineado na Constituição.

Neste contexto, os benefícios largamente utilizados no âmbito do ICMS concedidos sem o cumprimento das normas específicas para sua instituição, elencadas na LC nº 24/75, ou seja, através de Convênios interestaduais, com usurpação da competência tributária que cabe a cada ente, desrespeita os princípios tributários da uniformidade, da igualdade e da isonomia previstos no artigo 150, inciso II, artigo 151, incisos I e artigo 152, em total desrespeito ao pacto federativo consagrado constitucionalmente e pilar do Sistema Tributário Nacional, no prólogo deste estudo analisado.

Quanto a eficácia e vigência destas normas, do estudo das fontes de direito, depreende-se que o Convênio não institui a isenção, benefício ou incentivo fiscal, mas apenas dispõe sobre os termos nos quais as isenções serão concedidas ou revogadas.

Esta instituição se dará por meio de lei, ante o Princípio da Legalidade e da Separação dos Poderes, corroborando este entendimento o artigo 10 da LC nº 24/75 que dispõe:

Os convênios definirão a condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de

débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias.

Tal enunciado, por todo o exposto, conjugado com as determinações da Constituição Federal e do disposto no artigo 100, inciso IV do CTN, legitimam os Convênios como normas introdutórias primárias do sistema positivo brasileiro.

São veículos introdutores porque, como antes dito, no Capítulo 3, subtítulo 3.1.11.2, da aplicação da norma de produção normativa (LC nº 27/75) é possível identificarmos o agente competente (Estados e Distrito Federal) e o procedimento prescrito, traduzindo-se estes preceitos no antecedente da norma jurídica, posto que no conseqüente estaria o dever de os Estados observarem o quanto disposto na norma inserida no Convênio.

Uma dúvida que surge, no entanto, quanto à norma introduzida pelos Convênios é a sua vigência e eficácia diante da não manifestação do Estado da federação ou do Distrito Federal acerca da ratificação da norma com a edição de lei estadual dispondo sobre seu interior teor.

Importante para o exame deste tema que se tenha como existente e válido o Convênio celebrado entre os Estados, restando somente sua vigência e validade questionada diante da não edição da lei estadual.

Pois bem, para tanto, importante indagar: se os Convênios são introdutores de normas, que espécie de normas introduzem? O Convênio validamente celebrado, como antes dito, obriga o Estado participante ao seu cumprimento, dentro de sua órbita jurídica territorial?

A simples concepção e validade do Convênio por certo não estabelece nenhuma obrigação para os Estados, servindo apenas como uma autorização para que estes implementem, em seus territórios, benefícios fiscais e/ou procedimentos para o recolhimento do ICMS e ainda para obrigações acessórias ao imposto pertinentes.

O artigo 36 da LC nº 24/75, alhures já transcrito, prescreve que os Convênios celebrados pelo CONFAZ deverão ser ratificados, por meio de decreto pelo Poder Executivo de cada Estado.

Caso não ocorra esta manifestação pelo poder local, em até 15 dias após a publicação do Convênio, considera-se que o Estado aceitou-o tacitamente.

Mas esta aceitação não impõe ao Estado o dever de aplicá-lo em seu território, mas tão somente o dever de tolerar que outro Estado da Federação assim o faça.

E em assim sendo a norma introduzida pelo Convênio pode ser classificada como norma de conduta, porque apenas objetiva que os Estados participantes a respeitem, regulando, portanto, suas condutas diante da norma editada.

A norma de conduta confirma, deste modo, os limites materiais de incidência do fenômeno como realização do princípio da reserva legal.

O sistema jurídico, sob o ponto de vista da regulação das condutas, ou das normas de condutas, estrutura-se através de dois tipos de norma: as normas de conduta, que são aquelas absolutamente vinculadas a conduta das pessoas e as normas de estrutura, que, apesar de também serem direcionadas às pessoas, estão conectadas com a produção legislativa, criando órgãos, distribuindo competências e estabelecendo procedimentos para a alteração dos textos legais.

Até porque qualquer benefício fiscal relativo ao ICMS que tenha sido deferido sem prévia deliberação da Assembléia de Estados e do Distrito Federal não é válido, podendo o ente que o conceder sujeitar-se às sanções previstas no artigo 8º da LC nº 24/75.

Esta conclusão, analogicamente, aplicar-se-ia também para as normas editadas pelo CONFAZ que não versam sobre benefícios fiscais, mas meras orientações acerca de procedimentos tributários a serem adotados pelos fiscos estaduais para melhor arrecadação, como técnica fiscal de controle e fiscalização, pois a estruturação da norma e o raciocínio de inteligência é o mesmo.

CONCLUSÃO

O trabalho ora apresentado teve como objetivos básicos a discussão da tese jurídica referente a eficácia da aplicação dos Convênios de ICMS, editados no âmbito do CONFAZ, como fontes de direito primárias.

Para que tal tese pudesse ser analisada com clareza, foram abordados vários temas relevantes, tais como: o arcabouço do Sistema Tributário Nacional, as bases em que assentados o Federalismo no Brasil, a limitação ao poder de tributar através da definição clara e precisa pela Constituição Federal acerca da competência tributária de cada um dos entes da federação, o contexto no qual o CONFAZ está inserido, a natureza das normas por este editadas e sua validade como norma jurídica de per si dentro do sistema positivado.

Sintetizando os temas abordados e as conclusões que se obtém em cada um dos capítulos, com o intuito de demonstrar o caminho percorrido até a conclusão da tese, segue abaixo um apanhado geral do trabalho.

Primeiramente, tratou-se de configurar o Sistema Tributário Nacional, seus objetivos e feições, definindo-se o quadro histórico de forma sucinta em que assentadas as premissas do Federalismo, forma política de contorno do Estado e de nascedouro de definição das competências tributárias, cuja limitação é norteada por uma série de Princípios Constitucionalmente albergados.

Em seguida, tratou-se dos tributos, necessários ao próprio desenvolvimento das atividades avocadas pelo Estado na satisfação do bem comum e cumprimento das normas estatuídas na Constituição Federal, em especial o ICMS, objeto dos Convênios firmados no âmbito do CONFAZ.

Procurou-se estabelecer ainda neste capítulo os contornos específicos deste tributo, vez que é das operações de circulação de mercadorias entre os Estados e o Distrito Federal que exsurge os Convênios de ICMS como o intuito de regular os limites de atuação dos entes federativos quando do exercício da competência tributária que lhes foi atribuída pela Constituição Federal.

No capítulo posterior foram analisadas as fontes do direito tributário, em especial as que permeiam a edição dos Convênios ou a sua regulação, a figura do próprio Convênio e o contexto fiscal, econômico e jurídico no qual está inserido.

Com este estudo, percebe-se claramente que o ICMS, a despeito de não ser um tributo com intrínseca natureza extrafiscal, vem sendo utilizado pelos Estados e pelo Distrito Federal como instrumento de regulação da economia local, ao arrepio do princípio da solidariedade nacional e do pacto federativo, principalmente quando isenções, incentivos e benefícios fiscais são concedidos sem a deliberação entre os Estados e o Distrito Federal como determinado no texto constitucional, mais especificamente em seu art. 155, inciso II, §2º, alínea 'g'.

Ainda neste capítulo, foram analisadas as regras para a consolidação dos Convênios de ICMS, a competência do CONFAZ, sua origem e sua envergadura política, dentro da estrutura estatal central.

No último capítulo delineou-se o arcabouço necessário para a inserção de uma norma no mundo jurídico, analisando-se de forma sucinta os planos da existência, validade e eficácia, para posteriormente se inserir neste contexto as normas editadas no âmbito do CONFAZ.

A conclusão obtida foi a de que os Convênios, validamente estabelecidos, ou seja, cumpridos todos os requisitos para a sua elaboração, após a deliberação dos Estados e do Distrito Federal é norma jurídica primária, podendo ser classificada como de conduta, porque apenas objetiva que os Estados participantes a respeitem, devendo

para ter validade no âmbito do território interno de cada Estado da federação ser internalizado por meio de Decreto a ser editado pelo chefe do Poder Executivo.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. *Eficácia dos Convênios para Isenção do ICM*. Revista de Direito Tributário, v. 11-12.

_____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALTHAZAR, Ezequiel Antônio Ribeiro. *Fundos constitucionais como instrumento de redução das desigualdades regionais da federação*. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo Fiscal*. São Paulo: Manole, 2004.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas - limites e possibilidades da constituição brasileira*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do estado federal brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

BOBBIO, Norberto. *O significado clássico e moderno de política*. In: *Curso de introdução à ciência política*. Brasília: Universidade de Brasília, 1982. v.7.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI n. 939-7, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15/12/1993.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 146733/SP, Rel. Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. 29/06/1992.

CALMON Navarro Coelho, Sacha. *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo: Forense, 1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____.19. ed. São Paulo: Malheiros.2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva. 1998.

_____.12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____.16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____.18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____.4. ed. revisada e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____.5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. *Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil*. Brasília: IPEA; São Paulo: FUNDAP, 1998.

CHIMENTI, Ricardo Cunha et al. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CONTE, Amedeo, G. *Filosofia Del linguaggio normativo*. 2. ed. Torino: Giappichelli. 1995. apud. MOUSSALEM, Tarek Mouysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

Convênios Interestaduais'. In Revista de Direito Público, vol.67, p5, apud Roque Antonio Carrazza, "Convênios-ICMS...".

D'EÇA, Fernando Luiz Lobo. *O sistema federal e o abuso de poder: princípios constitucionais de coordenação de competências como forma de prevenir e conter abusos de poder*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo. v. 65, p. 147, nov./dez. 2005.

DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FILHO, Francisco Renato Codevila Pinheiro. *Direito Tributário Constitucional: Doutrina e jurisprudência*. Brasília: Fortium, 2005. p. 33.

GAMA, Evandro Costa. *A Reforma Tributária e a autonomia das entidades subnacionais*. In: CONTI, José Maurício (org.) *Federalismo Fiscal*. Barueri, São Paulo: Manole, 2004.

GOLDBERG, Daniel K. *Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar*. In: CONTI, José Maurício (org.) *Federalismo Fiscal*. Barueri, São Paulo: Manole, 2004.

HANS, Kelsen. *Teoria geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 1992.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____ 10. ed. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HORTA, Raul Machado. *Estudos de Direito Constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*, 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

_____ 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico (Plano da Existência)*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Organograma. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/>>. Acesso em 16 jan. 2011.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____ 10. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995, vol.2.

MOREIRA, Alexandre Mussoi. *Concessão de benesses tributárias e guerra fiscal*. Revista de Estudos Tributários, nº 7.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *Princípio da legalidade e da tipicidade*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

PAMPLONA, Maria das Graças. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Federal, 2005.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyra. *Validade, Vigência, Aplicação e Interpretação da Norma Jurídico-Tributária*. Curso de Especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PYRRHO, Sérgio. *Soberania, ICMS e Isenções: Os Convênios e os Tratados Internacionais*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2008.

REIS, Elcio Fonseca. *Federalismo Fiscal: competência concorrente e normas de gerais de direito tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

SEIXAS, Filho Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 2ª ed. 2ª Tiragem. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

SIQUETTO, Paulo Roberto. *Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro*. In: CONTI, José Maurício (org.). Federalismo Fiscal. Barueri, São Paulo: Manole, 2004.

Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TAVARES, Alexandre Macedo. Fundamentos de Direito Tributário. 2. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. *Isenções no ICMS – limites formais e materiais*. Aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados convênios autorizativos. 2001. Revista Dialética de Direito Tributário, 72/88 e segs.

TORRES, João Camilo de Oliveira. *A formação do federalismo no Brasil*. São Paulo: Cia Estadual Nacional, 1961. p. 40 a 55.

TORRES, Ricardo Lobo. *O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais*, in Revista de Direito Administrativo, v.177, 1989.

ANEXO I

