

UMA ANÁLISE LÓGICO-SINTÁTICA DOS CONVÊNIOS DE ICMS

A LOGICAL AND SYNTACTIC ANALYSIS OF THE ICMS (BRAZILIAN IVA) CONVENTIONS

JOSÉ MAURO DE OLIVEIRA JUNIOR

Mestrando em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Seminarista do IBET/ Toledo Prudente. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Especialista em Direito Empresarial com ênfase em Tributário pela PUC/PR. Advogado. josemauro@jorgegomes.com.br

Resumo: No presente ensaio procedeu-se a cortes metodológicos adotando-se o conceito de direito como normas jurídicas válidas, enquanto objeto cultural produzido pelo homem como instrumento de regulação de condutas; e estas manifestações se dão por meio de linguagem; e utilizando-se do método lógico-analítico para analisar a relação de seus signos nos planos sintáticos, semânticos e pragmáticos, para a partir daí, explorar os textos de direito positivo e estabelecer hipóteses interpretativas acerca da função sintática dos convênios em matéria de ICMS no sistema do direito positivo.

Abstract: In the present essay, methodological cuts were made by adopting the concept of law as valid legal norms, as a cultural object, produced by man as an instrument of conduct regulation; and these manifestations take place through language; and using the logical-analytical method to analyze the relationship of their signs in the syntactic, semantic and pragmatic planes, from there to explore the texts of positive law and establish interpretative hypotheses about the syntactic function of the ICMS (Brazilian IVA) conventions in the positive law system field.

Palavras-chaves: Convênios de ICMS; competência tributária; função sintática.

Keywords: ICMS (Brazilian IVA) conventions; taxation powers; syntactic function.

Sumário: 1. Introdução - 2. Os convênios e sua posição sintática na disciplina jurídica do ICMS - 3. Convênios em matéria de ICMS e veículos introdutórios: 3.1. Uma análise sob a ótica da lógica proposicional; 3.2. Esquema lógico para norma de competência para instituir benefícios; 3.3. Uma análise lógico-sistêmica - 4. Conclusões - 5. Referências.

1. INTRODUÇÃO

Não é de hoje que se coloca em xeque a função dos convênios de ICMS para tratar de isenção, incentivos e benefícios fiscais. Na antiga ordem constitucional que introduziu a figura do ICM como imposto incidente sobre consumo sob a competência dos Estados, que revelaria verdadeiro caráter nacional, já se antevia a necessidade de garantir sua homogeneidade e, ao mesmo tempo, a autonomia dos entes políticos competentes.

Editada a Lei Complementar 24/75 que objetivou estabelecer a forma pela qual se daria a produção de normas que veiculassem isenção e benefícios, desde então a doutrina se embate ao questionar a forma de deliberação, a competência para celebração; se são eles instrumentos introdutórios primários; a forma de ratificação;

se poderia ser tácita; qual o instrumento adequado para inserir suas disposições na ordem interna; a forma de revogação das isenções; quais as sanções para inobservância da edição de convênio previamente à concessão de isenção.

Diante de toda a problemática que envolve os convênios de ICMS, propõe-se um corte ao presente trabalho que se prestará a analisar a figura dos convênios a partir de uma análise lógico-sintática, inicialmente ao colocar em suspensão os conteúdos semânticos dos dispositivos constitucionais que delimitam a competência tributária, formalizando-os; e por meio de cálculos proposicionais clássicos analisar-se-á os casos possíveis e seus valores de verdade.

Numa segunda análise, destaca-se a homogeneidade sintática das normas jurídicas para construir a norma jurídica de competência para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, com a finalidade de investigar qual função é exercida pelos convênios na conformação da norma de isenção.

Em seguida procurou se estabelecer uma relação das normas que preveem a elaboração de convênios em matéria de ICMS com outras unidades normativas do sistema a fim de garantir melhor compreensão para se determinar qual posição assumem os convênios diante dos instrumentos introdutórios de normas que veiculam isenções, benefícios e incentivos fiscais.

2. OS CONVÊNIOS E SUA POSIÇÃO SINTÁTICA NA DISCIPLINA JURÍDICA DO ICMS

Pretende-se, a partir da análise das estruturas das normas relativas à concessão de incentivos e benefícios fiscais, analisar qual função sintática exercem os Convênios de ICMS, e a partir de algumas características identificadas, propor possíveis classificações. O ICMS, como já se afirmou, é um imposto nacional e deve guardar homogeneidade por todo o território nacional, razão pela qual a Carta Política de 1988 se esmerou, em diversos dispositivos, para trazer qual a forma deve ser observada e qual o conteúdo pode ser veiculado, inclusive em relação aos benefícios fiscais, o que releva maior importância para o presente estudo.

Claro exemplo é o texto Constitucional do Art. 150 que concentra uma gama de dispositivos que veiculam normas com alta carga axiológica, das quais importa para a presente análise o conteúdo do §6º ao dispor:

§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no Art. 155, §2.º, XII, g.

Insta destacar que a Constituição Federal reforça a ideia de que os veículos introdutórios de normas que veiculem conteúdo relativo a incentivos e benefícios fiscais,

somente poderão ser concedidos mediante lei específica do agente competente para enunciar-las, com um destaque em sua porção final que remete ao Art. 155, §2º, XII, g, que condiciona a edição do referido conteúdo à prévia deliberação dos Estados, cuja forma será regulada por Lei Complementar.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
 §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 XII - cabe à lei complementar:
 g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Nesse diapasão a Lei Complementar 24/1975 estabelece:

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 - à 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.

Vê-se, pois, que a concessão de benefícios no âmbito da legislação do ICMS deveria atender, conforme determina a Constituição e segundo disciplina a Lei Complementar 24/1975, prévia edição, pelo CONFAZ, de convênio de ICMS, que uma vez ratificado pelas unidades federadas tenham a veiculação de conteúdo normativo próprio a inserir dentro de sua ordem interna, norma concedente de benefício fiscal.

O primeiro ponto a investigar é se caberia aos convênios inserir direito novo no ordenamento veiculando benefícios fiscais? Nesse caso, seria possível falar em ratificação tácita? Qual status normativo receberia tal enunciado normativo? Seria necessário ato normativo próprio da unidade federada para internalizar seu conteúdo? Qual o veículo introdutor (lei ordinária estadual, decreto executivo ou decreto legislativo)?

De outra ponta, qual função desempenharia a norma introduzida pelo veículo introdutor-convênio? É uma norma em sentido estrito? Como se daria sua estrutura formalizada? E em sentido completo, como se daria a norma secundária?

3. CONVÊNIOS EM MATÉRIA DE ICMS E VEÍCULOS INTRODUTORES

Questão bastante sensível em relação aos convênios de ICMS é determinar se podem ser considerados como veículos introdutores de normas que concedem incentivos, benefícios e isenções e vinculam estados e contribuintes; ou se funcionam como etapa prévia ao exercício de competência das unidades federadas.

O objetivo do presente trabalho é submeter estes questionamentos a partir de uma análise da Lógica. Esta, enquanto corpo de linguagem possui um sistema de significações com regras rígidas para estabelecer as relações entre os termos, as proposições e os argumentos.

3.1. Uma análise sob a ótica da lógica proposicional

O direito não existe sem linguagem e onde houver linguagem haverá lógica. A análise do direito a partir de suas estruturas lógicas mostra-se de suma relevância para compreensão do fenômeno jurídico, na medida em que permite a abstração de seus conteúdos semânticos e operar a relação sintática entre símbolos formalizados, segundo reforça o Prof. Lourival Vilanova.¹ É sob esse enfoque que se pretende analisar o conteúdo do §6º do Art. 150 da Constituição Federal:

§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no Art. 155, §2.º, XII, g.

Com o escopo de promover a abstração lógica necessária a fim de estabelecer suas relações, propõe-se a substituição do conteúdo semântico de suas proposições por símbolos que representam variáveis das fórmulas proposicionais. Tal isolamento permite trabalhar com valores de verdade para cada uma de suas proposições identificadas apenas por símbolos (de acordo com notação clássica são representadas por letras minúsculas). As variáveis proposicionais, quando vinculadas a conectivos (entidades lógicas que atuam na ligação de duas ou mais variáveis, também conhecidos com sincategoremas) dão origem às fórmulas, que podem ser atômicas (com apenas uma variável) ou moleculares (com mais de uma variável).

¹ O que a experiência o direito oferta como fundamento objetivo para análise formal é o fato de o direito ser constituído de linguagem, de o dado conter uma capa simbólica constituente dele. Há no direito positivo proposições formuladas para representar situações objetivas ser veículo de comunicação entre os participantes da comunidade do discurso. Se há linguagem e na linguagem reside o tópico adequado do logos, é preciso uma experiência de outra ordem, superposta à experiência básica o direito positivo é o *index temático*, através do qual a Lógica encontra seu *fim temático*. E encontra-o pondo entre parênteses o que não é pura estrutura formal. O processo para alcançar tais estruturas é a formalização. (VILANOVA, Lourival. *Lógica, ciência do direito e direito*. In: CARVALHO, Paulo de Barros. (Coord.) e BRITTO, Lucas Galvão (Org.). *Lógica e direito*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 141)

Nesse labor, é que se pretende após isolar a porção inicial² e seccionando-a em duas, promover a formalização do conteúdo do §6º, obtendo-se proposições formais, sendo a primeira:

§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, (...)”

Utilizando a teorias das classes³ agrupam-se todas as classes descritas na porção inicial do dispositivo “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições”, de forma que “Impostos, taxas, contribuições” preenchem a condição do gênero “Tributos”; e as matérias veiculadas “subsídios ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão” podem preencher o conteúdo conotativo, podendo ser compreendidos no gênero “desoneração”.

De forma que poderia ser reduzida à proposição “Tributos são desonerados”, para a qual utilizaremos o símbolo “*p*” como categorema de representação da parte inicial do dispositivo analisado: $p = \text{“Tributos são desonerados”}$.

Na segunda secção ao §6º, substituindo-se os termos “federal, estadual ou municipal” por “agente competente” e a expressão “mediante lei específica que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição” por “editar lei”, teríamos uma proposição simplificada que poderia ser disposta em “agente competente edita lei”, variável representada pelo categorema “*q*”, permitiria dispor: “ $q = \text{agente competente edita lei}$ ”.

O conteúdo da primeira parte do dispositivo ficaria formalizado da seguinte forma “se *p*, então *q*” ou “ $p \rightarrow q$ ” e desformalizando ter-se-ia, que “se agente competente editar lei, então tributos são desonerados”, ou ainda a edição de lei por agente competente é condição suficiente para que tributos sejam desonerados.

Num segundo momento, acrescentaríamos à formalização a parte final do §6º do Art. 150 que dispõe: “*sem prejuízo do disposto no Art. 155, §2º, XII, g*”, que corresponderia à seguinte proposição: “Com exceção para os casos de ICMS (Art. 155, §2) que a Lei Complementar (24/1975) exige a prévia edição de convênio (XII, g)”, que seria substituída pela proposição *r*.

² §6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição (...)”

³ Os termos “gênero” e “espécie” são usados frequentemente em referência a essas divisões: a classe cujos membros se dividem em subclasses é o gênero e as diversas subclasses são as espécies. Tais como usadas aqui, as palavras “gênero” e “espécies” são termos relativos, como “pai” e “filho”. Tal como a mesma pessoa é pai em relação a seus filhos e filho em relação a seus pais, também a mesma classe pode ser um gênero em relação às suas subclasses e uma espécie em relação a alguma classe mais ampla da qual seja subclasse. [...] Como uma classe é uma coleção de entidades que tem alguma propriedade comum, todos os membros de um determinado gênero terão alguma propriedade comum. (COPI, Irving Marmar. *Introdução à lógica*. Trad. Álvaro Cabral, 2º ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 128)

Ao se trabalhar com a ideia de exceção à necessidade de lei específica em relação à expressão “sem prejuízo”, evidencia-se que há uma negação da primeira parte do §6º, de forma que em linguagem formalizada teríamos “não *s* exceto se *r*”, o que a lógica proposicional indicaria a existência de uma conexão bicondicional.

Portanto, substituindo a primeira parte do §6º pela variável *s*, teríamos: $\neg s \leftrightarrow r$. A proposição representada pelo categorema *s* é correspondente à fórmula $p \rightarrow q$, de forma que poderíamos expressar em linguagem formal o conteúdo do §6º do Art. 150 da seguinte forma: $\neg(p \rightarrow q) \equiv r$, cuja tábua de combinação dos casos possíveis seria:

Tabela 1: Casos possíveis e funções de verdade

	$\neg(p \rightarrow q) \equiv r$	\neg	p	\rightarrow	q	\equiv	r
1	F	F	V	V	V	F	V
2	V	F	V	V	V	V	F
3	V	V	V	F	F	V	V
4	F	V	V	F	F	F	F
5	F	F	F	V	V	F	V
6	V	F	F	V	V	V	F
7	F	F	F	V	F	F	V
8	V	F	F	V	F	V	F

Fonte: o autor

Em análise aos casos possíveis, o valor da função de verdade para os casos 1, 4, 5, 7, é apontado como FALSO. O que poderia conduzir à ideia de que nos casos 1, 5 e 7, seriam situações em que haveria a necessidade de lei e convênio de ICMS, de forma concomitante; e o caso 4 em que estaria dispensada a lei e dispensado o convênio de ICMS.

Para os casos 2, 3, 6 e 8 a função de verdade da fórmula seria VERDADEIRO, sendo que os itens 2, 6 e 8 seriam os casos em que seria exigida lei, mas dispensado convênio, ou seja, os casos dos demais tributos, exceto ICMS; e o caso 3, onde há exigência de convênio de ICMS, não seria o caso de se exigir lei em sentido estrito.

É bem verdade que não se pretende reduzir os textos de direito positivo às suas estruturas lógicas e a mera relação entre símbolos, mas igualmente não se pode ignorar a importância de sua utilização para uma melhor compreensão de seus fenômenos, é o que ressalta Paulo de Barros Carvalho.⁴

⁴ Não é preciso ressaltar que a adoção de signos que ressaltar que a adoção de signos que representem as formas lógicas facilita sobremaneira a elaboração dos cálculos (de predicados, de proposições, de relações), por permitir tábuas combinatórias ricas e sofisticadas, abrindo espaço para a criação de sistemas aptos para descrever as variadas e complexas situações do

Os interessantes resultados fornecidos pela tabela de casos possíveis para os casos em que se identifica o valor FALSO como função de verdade da fórmula, especialmente nos casos 1, 5 e 7, onde, eventualmente, ocorreria uma exigência simultânea de lei e convênio, e a obviedade da falsidade do caso 4 que dispensaria lei e convênio.

O que releva maior importância para uma primeira síntese conclusiva é que, onde há a necessidade de edição do convênio não haveria lógica exigir a edição de lei específica, segundo se infere do caso do item 3. Seria exatamente para os casos de desonerações no âmbito do ICMS em que estaria dispensada a lei, em sentido estrito, mas condicionada às hipóteses do Art. 155, §2º, XII, “g” cujo processo de enunciação respeitaria sistemática específica.

3.2. Esquema lógico para norma de competência para instituir benefícios

A Constituição, ao delimitar a competência tributária, específica o campo material para os Estados instituírem o ICMS, entretanto, no que toca à matéria específica de isenções, incentivos benefícios fiscais, estatuiu a necessária deliberação prévia por todas as unidades federadas. No tópico anterior, demonstrou-se a impropriedade lógica de se exigir lei ordinária em sentido estrito, contudo sem se dispensar lei em sentido amplo.

Neste tópico se propõe investigar a partir da análise da estrutura deôntica das normas, qual relação mantém os convênios de ICMS com as normas que concedem isenção, incentivos e benefícios fiscais. As normas que concedem tais tratamentos favorecidos aos contribuintes guardam vínculo lógico com outras normas que lhes autorizam sua edição, as chamadas normas de competência ou normas de estrutura.⁵

A composição do sistema jurídico por meio de suas unidades mínimas se dá em homogeneidade sintática,⁶ significa dizer que a multiplicidade das normas jurídicas se integra em torno de um mesmo comportamento sintático, em que dada hipótese jurídica implica uma conseqüente relação jurídica⁷ que se vinculam deônticamente em uma estrutura lógica: $H \rightarrow C$.

mundo. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 94)

⁵ São normas que aparecem com condição sintática para elaboração de outras regras, a despeito de veicularem comandos disciplinadores que se vertem igualmente sobre os comportamentos intersubjetivos. No primeiro caso, a ordenação final da conduta é o objetivo pronto e imediato. No segundo, seu caráter é mediato, requerendo outra prescrição que podemos dizer intercalar, de modo que a derradeira orientação dos comportamentos intersubjetivos ficará a cargo de unidades que serão produzidas sequencialmente. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 66.)

⁶ Há homogeneidade, mas homogeneidade sob o ângulo puramente sintático, uma vez que nos planos semântico e pragmático o que se dá é um forte grau de heterogeneidade, único meio de que dispõe o legislador para cobrir a imensa e variável gama de situações sobre o que deve incidir a regulação do direito na pluralidade extensiva e intensiva do real-social. (CARVALHO, Paulo de Barros. O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos. In: *Revista de Direito Tributário* nº 45, 1988, 35-36)

⁷ Se a proposição-hipótese é descritora de fato de possível ocorrência no contexto social, a proposição-tese funciona como prescritora de condutas intersubjetivas. A conseqüência normativa apresenta-se, invariavelmente, como uma proposição relacional, enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida permitida ou obrigatória. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 140)

As normas de competência, portanto, contém em sua hipótese a descrição de um fato produtor de normas⁸ e em seu conseqüente a prescrição sobre como criar um texto normativo versando sobre certa matéria.⁹

Tácio Lacerda Gama propôs a seguinte estrutura da norma de competência: $N_{jcm}: H\{[s \cdot p(p_1, p_2, p_3\dots)] \cdot (e \cdot t)\} \rightarrow R[s(s \cdot sp) \cdot m(s \cdot e \cdot t \cdot c)]$, em que a norma jurídica de competência prevê de forma abstrata, na hipótese, a prescrição de um sujeito competente (s), que observado determinado procedimento (p) que pode se desencadear em diversos procedimentos (p1, p2, p3...), com referências de espaço (e) e tempo (t); e no conseqüente uma relação jurídica em que o sujeito ativo (s) tem o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo (sp) de respeitar o direito atribuído sobre determinada matéria (m), dispostas em limites subjetivos (s), espaciais (e), temporais (t) e materiais em sentido estrito (c).

Portanto, o veículo introdutor de norma (enuncação-enunciada) é, dentro da estrutura lógica da norma de competência, a positivação do fato jurídico do exercício da competência¹⁰ que veicula os enunciados-enunciados (norma introduzida), de forma que eventual inconsistência desta última com os contornos do conseqüente da norma de competência implica em sua invalidade, conforme ensina Tácio Lacerda Gama:

Por isso, os contornos materiais da norma criada devem ser compatíveis com o conteúdo dos dispositivos que integram o conseqüente da norma de competência. Ocorrendo o contrário, e sendo esta incompatibilidade reconhecida por quem de direito, a norma será inválida.¹¹

Sob esse aspecto, a inserção de normas que veiculem benefícios está sujeita às normas de estrutura, pelo que se propõe analisar se os convênios de ICMS enquanto verdadeiras normas técnico-procedimentais figurariam como requisito prévio para veiculação de norma concessiva de isenção, incentivos e benefícios fiscais de ICMS na ordenação interna das unidades federadas; ou se seriam eles verdadeiros instrumentos introdutores a veicular tratamento favorecido a incidir diretamente nas condutas dos contribuintes.

A doutrina de Luciano Garcia Miguel aponta para inexistência de uma competência singular, e que os convênios são sempre impositivos e têm por escopo regular a forma como serão concedidos e revogados os benefícios fiscais, e não como será

⁸ A hipótese da norma de competência seleciona propriedades da enuncação que deve estar persentes, sob pena de não ocorrer a subsunção do fato (criador de norma) à norma (programadora de enuncação). Noutras palavras, a enuncação que não corresponde à hipótese da norma de competência conflita com o próprio sistema e enseja a invalidade formal do texto. (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 77/78.).

⁹ A reunião de todos esses dispositivos, na conformação do aspecto material da competência, atua programando como deve ser a criação da norma de inferior hierarquia. Noutras palavras, esses dispositivos prescrevem a conduta, o respectivo sujeito e os correspondentes condicionantes de espaço e de tempo. (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 94.).

¹⁰ Em termos de análise do discurso, poderíamos falar de enuncação-enunciada, pois é a parte dos enunciados em que se projetam as marcas da enuncação, ou seja, as informações sobre a forma de produção de textos de direito positivo. (TÁCIO, Lacerda Gama. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 77.).

¹¹ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 80.

autorizada sua concessão, que esgotaria seu processo de introdução com a ratificação do convênio, em suas palavras:

A Constituição reservou à lei complementar a tarefa de regular a forma com os benefícios fiscais relativos ao ICMS serão concedidos e refogados e não como será autorizada a sua concessão ou revogação.

A Lei Complementar Nº 24/75, na mesma linha, dispõe sobre os convênios para a concessão (e revogação) de isenção (e outros benefícios) relativos ao ICMS, e não sobre a autorização para a concessão e revogação desses benefícios.

É por essa razão que, não obstante ser comum no âmbito do CONFAZ a aprovação de convênios que autorizam o Estado e o Distrito Federal a conceder determinados benefícios, pensamos que os convênios são (ou ao menos deveriam ser) sempre impositivos.

A concessão do benefício se esgota, portanto, com a ratificação do convênio, que marca o fim do processo de introdução dessa norma no ordenamento jurídico.

Muito embora os convênios de ICMS exerçam função extremamente importante no processo de positivação de normas que veiculem incentivos, benefícios fiscais e isenções, a Constituição Federal¹² não confere *status* de veículo introdutor primário de normas, o que é corroborado pela disposição do Código Tributário Nacional ao estabelecer posição de normas complementares.¹³

Transpondo as normas e exigências constitucionais para se inserir novas normas no sistema que veiculem em seu conteúdo os benefícios tributários ora tratados, a fim de conformar uma norma jurídica de competência tributária para sua concessão, vê-se que a edição de convênios de ICMS perfaz uma fase do processo legislativo.

Nesse diapasão Paulo de Barros Carvalho orienta que, por ser direito subjetivo das unidades federadas o exercício da competência no âmbito do ICMS, os convênios seriam parte do procedimento para concessão ou revogação de incentivos fiscais:

A necessidade de produção dos convênios, fundada no Art. 155, §2º, XII, “g”, da Constituição e disciplinada pela Lei Complementar Nº 24/75 apareceria

¹² Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

- I - emendas à Constituição;
- II - leis complementares;
- III - leis ordinárias;
- IV - leis delegadas;
- V - medidas provisórias;
- VI - decretos legislativos;
- VII - resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

¹³ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

como parte do *inter procedimental* do exercício de competência legislativa por parte dos Estados e Distrito Federal para a concessão ou revogação de incentivos fiscais. É direito subjetivo de cada um desses entes federativos exercer a competência tributária do ICMS, inclusive a instituição de isenções, incentivos ou benefícios fiscais. No entanto, sempre assim pretenderem, têm que, antes, buscar a produção e convênio, sem o qual, não se pode reputar apropriado o procedimento legislativo.

Nas lições de Gabriel Ivo, normas que regulam o exercício de competência determinam com rigor quem é o sujeito competente; qual o procedimento a ser observado; quais os limites subjetivos e materiais devem ser seguidos para cada instrumento introdutor de normas.¹⁴

A análise do texto constitucional permite a construção da norma de competência, utilizando-se o esquema proposto por Tácio Lacerda Gama:¹⁵

$$\begin{array}{c}
 N_{jcom} \left\{ \begin{array}{l}
 H_{jcom} \equiv s \cdot p(p_1, p_2, p_3 \dots) \cdot e \cdot t \\
 \downarrow DS_n \\
 C_{jcom} \equiv s(s_a \cdot s_p) \cdot m(s \cdot e \cdot t \cdot c)
 \end{array} \right.
 \end{array}
 \quad \begin{array}{c}
 \leftarrow DS_m \rightarrow
 \end{array}$$

A norma jurídica de competência tributária que regulará a forma de se produzir instrumento introdutor de normas que concedem incentivos, benefícios fiscais e isenções contém em sua hipótese (H_{jcom}) a descrição de um fato em que o sujeito realiza um verbo pessoal e de predicação incompleta e um complemento, qual seja enunciar normas, o que no caso em análise o sujeito é o Estado da unidade federada (s) que figura como sujeito que pratica o verbo. A figura de Estado, aqui entendida, não como Governo ou chefe do poder executivo, mas sim o Estado por meio de seus agentes autorizados pelo sistema a praticar cada etapa do processo legislativo, de forma a garantir a interdependência dos poderes e a coesão do procedimento.

A enunciação assim entendida com processo de produção de normas, pode se dar por simples ato, ou mesmo dentro de uma série de atos concatenados colimando a produção final do instrumento introdutor de norma, devendo observar referências de

¹⁴ A norma de competência dota um sujeito de autoridade normativa; já as normas que regulam o procedimento disciplinam o modo do exercício do poder normativo conferido. A Constituição Federal disciplina o processo de criação de leis em sentido amplo. É a forma de agir do Poder Legislativo. A validade das leis depende da exata execução dos atos do processo legislativo. (IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 16)

¹⁵ Abstraindo-se os conteúdos de significação das normas de competência, para identificar apenas os seus aspectos formais, é possível construir a seguinte estrutura lógica: $N_{jcom} = H\{[s \cdot p(p_1, p_2, p_3 \dots)] \cdot (e \cdot t)\} \rightarrow R[S(s \cdot sp) \cdot m(s \cdot e \cdot t \cdot c)]$ (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 94.).

espaço (e) e tempo (t). A concessão dos benefícios ora analisados, portanto, devem seguir uma série de atos-procedimentos que devem se iniciar com a celebração, pelo o chefe do Poder Executivo (ainda que se faça representar), de convênio junto ao CONFAZ, obtendo a aprovação de todas as demais unidades federadas estaduais, para então promover, no âmbito de seus processos legislativos estaduais, em observância às disposições das Constituições Estaduais.

O conseqüente da norma jurídica de competência prescreve uma relação jurídica em que o sujeito ativo (s_a) tem o direito subjetivo de exigir dos sujeitos passivos (s_p)¹⁶ a observância da norma concessiva de isenção (m) como válida. No que cinge à norma de competência que concede isenção, benefícios fiscais e incentivos no âmbito do ICMS o sujeito ativo é o Estado que pratica o fato da enunciação, de forma que a enunciação-enunciada na norma criada permite a identificação da validade.¹⁷

Assim a inexistência de prévia celebração de convênio de ICMS conduz a um vício no processo de enunciação da norma que concede isenção, incentivos e benefícios fiscais e autorizaria aos sujeitos passivos (sejam outras unidades federadas, sejam os sujeitos à observância da norma) (S_p) a provocar o sistema para o fim de ver reconhecida a norma como inválida.

3.3. Uma análise lógico-sistêmica

Uma primeira abordagem sobre a perspectiva da lógica alética nos permitiria chegar à conclusão de que não caberia exigir a simultaneidade de lei e convênio de ICMS a dispor sobre aquelas causas específicas de desonerações fiscais, em uma simples análise sintagmática.¹⁸ A despeito do inquestionável valor metodológico que uma abordagem por meio das estruturas lógicas, é de se reconhecer que o estudo do direito não se exaure em sua compostura lógico-formal.

Nem mesmo pode se analisar o fenômeno jurídico apenas a partir de suas unidades mínimas, as normas jurídicas. Estas não existem isoladamente, mas dentro de uma forma-limite de sistema¹⁹ que orienta as formas de produção e inclusão de normas, bem como sua coordenação e subordinação.²⁰

¹⁶ A sujeição passiva fraca engloba todos os que simplesmente devem “saber” da existência da norma, sujeitando-se aos seus comandos. Já a sujeição passiva forte é composta apenas por aqueles que, estando no âmbito de incidência da norma criada, têm legitimidade para acionar o judiciário, suspendendo ou afastando a juridicidade da norma editada ilicitamente. (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 84.).

¹⁷ O modo de realizar a enunciação é, pois, um elemento fundamental na compostura interna da hipótese das normas de competência tributária. Ignorado qualquer dos seus aspectos, ou seja, feita a enunciação dos textos de direito positivo sem atenção qualquer dos elementos previstos no modo de enunciação, o texto não terá sido enunciado da forma correta. O fato enunciação não terá sido ocorrido de acordo com o sistema. Logo, a norma jurídica inserida por esse instrumento introdutor será inválida. (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 74.).

¹⁸ [...] no eixo horizontal, sintagmático, estariam compreendidas as operações ou ações linguísticas que encerram o conhecimento da sintaxe de uma língua, as normas de encadeamento de uma seqüência de signos ou palavras, assim compreendidas, por exemplo, as noções de gramática. (ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 27)

¹⁹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 7ª ed. São Paulo. Noeses, 2010, p. 137.

²⁰ E não há norma jurídica que não pertença a um determinado sistema. Isoladamente, não tem ela o específico característico de valer, de ser exigível, em sua observância e em sua aplicação. Mesmo diante de toda norma cabe a pergunta: de onde

A função sintática dos convênios deve ser ordenada a partir de uma análise de um todo sistêmico da Constituição a fim de obter uma melhor compreensão do fenômeno jurídico da concessão de incentivos, benefícios fiscais e isenções em matéria de ICMS.

Luciano Garcia Miguel, sob o eixo paradigmático,²¹ promoveu uma análise da expressão “sem prejuízo”, comparando-a com outros dispositivos constitucionais que a utilizam, permitindo extrair a mesma noção de exceção ao §6º:

Na Constituição Federal, sempre que foi usado o termo *sem prejuízo*, o constituinte quis dar plena eficácia à norma que estava sendo ressalvada. Ora, não se pode admitir em todas as situações em que usou o termo *sem prejuízo*, exceto numa, o constituinte pretendeu dar plena eficácia à norma excepcionada. Se tivesse sido sua intenção que a concessão de benefícios fiscais, no âmbito do ICMS, se desse por convênio e por lei (somado), teria escrito com maior clareza o §6º do Art. 150.

Mas assim não fez. Tudo indica que o §2º, XII, ‘g’, do Art. 155 excepciona o §6º do mesmo Artigo.²²

Na mesma senda Roque Antônio Carrazza assevera que não se mostra adequado a utilização de lei ordinária para introdução do conteúdo dos convênios, por entender exceção expressa na Constituição Federal.²³

Vê-se, pois, que é possível afirmar que a edição de Convênio de ICMS dispensaria a edição de lei em sentido estrito; entretanto, o mesmo não se poderia afirmar que os mesmos poderiam ser considerados, por si só, como veículo introdutores aptos a inserir direito novo no âmbito da ordem interna dos estados.²⁴

A Constituição estabelece que os convênios que disponham sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais têm sua forma de expedição regulada nos termos de lei complementar e a mesma Carta Política de 88 recepcionou expressamente²⁵ para

provém, de onde obtém sua existência válida? Há de provir de um sistema, em cujo interior se encontram os modos de constituir e desconstituir normas. [...]

As normas de organização (e de competência) e as normas do “processo legislativo”, constitucionalmente postas, incidem em fatos e os fatos se tornam jurígenos. [...] Assim, as normas, potencialmente incidentes sobre as classes de fatos que delinearão, resultam de fatos que, por sua vez, são qualificados com fatos jurídicos por outras normas do sistema. (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 28.)

²¹ No eixo paradigmático estariam compreendidas operações relativas ao domínio que um usuário ou emissor de uma mensagem possui a respeito do repertório lexical de uma língua com o código: o domínio do significado, variação que compreende, por exemplo, o conhecimento dos sinônimos e também dos antônimos. (ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 27)

²² MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas operações de importação*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 95.

²³ Damo-nos pressa em deixar assentado que a lei ordinária estadual (ou distrital) não é o meio jurídico adequado para ratificar convênio que venha a dispor sobre isenções de ICMS.

Embora não se discuta que, em matéria tributária, o Princípio da Legalidade vem atendido, em regra, com a edição de lei ordinária, ele, no caso específico das isenções de ICMS, por expressa ressalva constitucional (Art. 15, §2º, XII, ‘g’), demanda, para implementar-se, decreto legislativo ratificador de convênio celebrado por todas as Unidades Federativas interessadas. (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 583.)

²⁴ Os convênios entre os Estados-Membros não são veículos introdutores competentes para ejetarem enunciados-enunciados sobre direito tributário a ordem interna de cada ente federado. (MOUSSALLEM, Tarek Moysés. *Fontes do direito*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 208.)

²⁵ Art. 34 [...]§8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o Art. 155, I, “b”, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado

essa finalidade a Lei Complementar 24/1975, que em seu Art. 4º disciplina que a ratificação do convênio se daria por decreto do Poder Executivo.

Sobre o assunto, a doutrina nacional vem se manifestando de forma bastante contundente, desde sua publicação,²⁶ para concluir que a forma que mais se harmoniza com os Princípios Constitucionais Republicano e Federativo, seria a *ratificação* dos convênios por meio de ato do Poder Legislativo estadual, especialmente, por meio de decreto legislativo. José Souto Maior Borges, nesse sentido acrescenta:

o convênio substitui, neste domínio das isenções, a competência material do Poder Legislativo, para disciplinar tais isenções tributárias exercendo, assim, a função de sub-rogado constitucional do Princípio da Reserva da Lei Tributária formal em matéria de isenção”

“Deve-se, porém, acrescentar que, se os convênios não estão subordinados hierarquicamente à legislação tributária estadual, a sua eficácia plena depende de ratificação do Poder Legislativo, sem o que não estará preenchida a exigência do Princípio da Legalidade.”²⁷

Sobre esse ponto, Geraldo Ataliba analisando o conteúdo do disposto do Art. 23, §3º da Constituição de 1967 com o advento da EC 01/69²⁸ considera que a “previsão do convênio só funciona, nesse procedimento, como condição de validade do ato legislativo que vai conceder a isenção.”²⁹

Reverbera a doutrina, já ao lume da nova ordem constitucional, que a internalização dos convênios em matéria de ICMS não pode ser ratificada por meio de decreto do Poder Executivo³⁰ por violação flagrante dos Princípios Republicano e Federativo. Em remate, Paulo de Barros Carvalho deixa assente que o instrumento introdutor primário de normas tributárias que veiculem benefícios fiscais é o decreto legislativo:

É imperioso, por decorrência do Princípio da Legalidade, que a ordem jurídica recolha a matéria desses atos multilaterais de vontade, sem o que não se dá a produção de normas válidas no direito pátrio. E é precisamente

nos termos da Lei Complementar Nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

²⁶ De todo o exposto, resulta que é absolutamente inadmissível que caiba ao Executivo, além do que lhe é próprio, ou seja, a celebração do acordo, também a ratificação do ato, pois seria admitir que o mesmo Poder que celebra o convênio deva ratificá-lo em ato subsequente. (FANUCCHI, Fábio. Convênios para isenção do ICM – inconstitucionalidade da lei complementar Nº 24, de 1975. *RDT* nº 01. São Paulo: RT, 1977, pp. 42-45); Têm-se apontado diversas inconstitucionalidades que viciam esta lei complementar sendo a que provocou protesto generalizado da doutrina a norma consubstanciada no Art. 4º da referida lei que atribui ao Poder Executivo Estadual a ratificação, por decreto, dos convênios. Sobre preceito calcado num equívoco a respeito da matéria que pode ser objeto de decreto, referido dispositivo guarda o vício do autoritarismo que marcou a edição do Ato Complementar nº 34. (BALERA, Wagner. ICM – isenções por convênios. *RDT* nº 21-22, 1982, pp. 163-182).

²⁷ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, EDUT, 1975, p. 173.

²⁸ Art. 23 (...) §6º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos têmos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

²⁹ ATALIBA, Geraldo. Debate. In: BALERA, Wagner. ICM – isenções por convênios. *RDT* n 21-22, São Paulo: RT, 1982, p. 163-182.

³⁰ A regra também se aplica aos convênios de ICMS, que – seja-nos permitido insistir – só podem ser ratificados por meio de decreto legislativo (lei *lato sensu*). Vai daí que é inconstitucional, o Art. 4º, *caput*, da Lei Complementar 24/1975 quando prevê que os aludidos convênios serão ratificados por *decreto*. (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 584.)

por essa razão que o decreto legislativo assume importância significativa como instrumento primário de introdução de regras tributárias.³¹

Seja do ponto de vista lógico-formal, seja em uma análise sistemática no âmbito do ICMS para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, tem-se que não é necessária lei ordinária em sentido estrito, mas que também o convênio não é veículo introdutor hábil a ejetar norma na ordem interna estadual, necessitando que seja ratificado por cada Estado-Membro, pela via do decreto legislativo.

4. CONCLUSÕES

É cediço que as características do ICMS exigem um princípio informador que lhe garanta uniformidade em todo território nacional, razão pela qual, a despeito de ser ele um tributo de competência dos estados e do Distrito Federal, é em verdade um imposto nacional.

Esse caráter nacional confere às normas de competência desse imposto um alto grau de complexidade, conferindo competência a diversos órgãos legiferantes que não somente às ordens internas estaduais, como bem deixa manifesta a vontade constitucional ao outorgar competência, por exemplo, ao Senado Federal ao atribuir alíquotas mínimas e máximas; ao Congresso Nacional para editar lei complementar para introduzir normas gerais.

Inserir-se assim a figura do CONFAZ, um colegiado das pessoas políticas com competência para legislar sobre ICMS, e o Ministro da Fazenda enquanto representante da União, em que um dos objetivos é promover a deliberação para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, por meio dos convênios.

Destaque-se a grande importância dos convênios de ICMS a fim de garantir maior uniformidade ao tributo, em especial no que toca aos benefícios, contudo não são instrumentos introdutórios próprios a veicular tais normas, sendo necessária a edição de decreto legislativo estadual como instrumento hábil para tanto.

O Princípio da Legalidade Tributária exige instrumento introdutor de norma constitucionalmente autorizado a irromper a ordem jurídica inovando e no caso em análise, veiculando norma que concede isenção, benefícios fiscais e incentivos. A função sintática desempenhada pelos convênios de ICMS funciona como verdadeira etapa do procedimento legislativo disposto na norma de competência.

A especialidade do processo legislativo que inclui essa etapa especial dá-se em realização do Princípio Federativo e ao mesmo tempo, garante aos estados a competência para inserir direito novo em sua ordem interna, que em razão do Princípio Republicano, deveria se dar por meio de decreto legislativo, haja vista a conferir a

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28.^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 95.

interdependência dos poderes do Estado e respeitar o direito de representação de seus cidadãos.

5. REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

CARVALHO, Aurora Tomazzini. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28.ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. [et al.] *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. (Coord.) e BRITO, Lucas Galvão (Org.). *Lógica e direito*. São Paulo: Noeses, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

_____. *ICMS*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha tributária, 1979.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª ed., São Paulo: Max Limonad, 2001.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2009.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas operações de importação*. São Paulo: Noeses, 2013.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo. Noeses, 2010.
