

PRÊMIO JURÍDICO DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO

Parecer n.º 03/2004 – Gustavo Amaral

Em 2 de setembro de 2005.

E-11/0140/2004

Convênio ICMS 26/03, que permite seja concedida isenção de ICMS nas operações internas relativas a aquisição de mercadorias ou serviços por órgãos da Administração Pública estadual direta, suas autarquias e fundações. Possibilidade de sua implantação no âmbito do Estado do Rio de Janeiro.

Trata-se de processo administrativo encaminhado pela Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico (SEDE), que encaminha documentos relativos a compras governamentais com isenção de ICMS, mas sem formular solicitação. O encaminhamento ocorreu em 19/02, antevéspera do carnaval.

No despacho de fls. 56/57, o ilustre Procurador-assessor Luís Alberto Miranda Garcia de Souza afirma ter sido contatado pelo Chefe da Assessoria Jurídica da SEDE, Procurador Henrique Bastos Rocha, que teria esclarecido a finalidade da remessa: à luz do Convênio ICMS 26/03, realizar uma verdadeira "*política de incentivo*" às empresas estabelecidas no território fluminense, no tocante às aquisições governamentais (fl. 56, item 4). Ponderou o Procurador-assessor que, num primeiro exame, a norma do convênio seria de difícil compatibilização com o artigo 152 da Constituição Federal, mas solicitou parecer desta Procuradoria Tributária, aonde os autos chegaram às 19:50 do dia 01/03 (fl. 58). Às 17:30 de ontem, recebi em mãos da Procuradora-chefe este administrativo, com solicitação verbal de devolvê-lo, com parecer, na manhã de hoje. Ante isto, o exame aqui feito é sintético e em caráter de absoluta urgência.

- I.1 -

Como acima relatado, não há aqui a formulação expressa de uma consulta. Sem haver uma pergunta clara e precisa, torna-se difícil elaborar uma resposta que também seja clara e precisa. Ante a urgência, estabelecemos aqui como questão a ser respondida saber se o Estado do Rio de Janeiro pode conceder isenção nas operações internas sujeitas ao ICMS, relativas a aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias. Para responder à indagação, será necessário examinar a validade do Convênio ICMS 26/03.

- II -

A concessão de isenções no âmbito do ICMS depende de

deliberação dos Estados e do Distrito Federal, ante o disposto no artigo 155, § 2.º, XII, g, da Constituição Federal. A forma dessa deliberação deve ser disciplinada em lei complementar, não ainda aprovada no atual sistema constitucional. Assim, permanece em vigor a Lei Complementar n.º 24/75, inclusive porque expressamente referida no § 8.º do artigo 34 do ADCT.

Por força da citada lei complementar, a deliberação coletiva se dá através de convênios, celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária. A concessão de isenção depende de deliberação unânime (art. 2.º, § 2.º). Após publicado o convênio, os Estados têm o prazo de quinze dias para ratificá-lo ou não, considerando-se tacitamente ratificados os convênios sobre os quais não houver a manifestação (art. 4.º).

Seguindo esta disciplina, na 109.ª Reunião Ordinária do CONFAZ, foi aprovado o Convênio ICMS 26/2003, que tem o seguinte teor:

CONVÊNIO ICMS N.º 026 DE 04 DE ABRIL DE 2003

- Publicado no DOU de 09.04.2003.
- Ratificação Nacional DOU de 28.04.2003, pelo Ato Declaratório 05/2003.
- Vide Portaria ST n.º 22/2003.
- Disciplinado pela Resolução SER n.º 47/2003.

Autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder isenção de ICMS nas operações ou prestações internas destinadas a órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias.

O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, na sua 109ª reunião ordinária, realizada em Salvador, BA, no dia 4 de abril de 2003, tendo em vista o disposto na Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção de ICMS nas operações ou prestações internas, relativas a aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias.

§ 1.º A isenção de que trata o "caput" fica condicionada:

- I – ao desconto no preço, do valor equivalente ao imposto dispensado;
- II – à indicação, no respectivo documento fiscal, do valor do desconto;
- III – à comprovação de inexistência de similar produzido no país, na hipótese de qualquer operação com mercadorias importadas do exterior.

§ 2.º - A inexistência de similar produzido no país será atestada por órgão federal competente ou por entidade representativa do setor produtivo da mercadoria ou do bem com abrangência em todo o território nacional.

§ 3.º Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a dispensar o estorno do crédito fiscal a que se refere o artigo 21 da Lei Complementar n.º 87, de 13 setembro de 1996.

§ 4.º No caso de mercadorias ou serviços sujeitos ao regime de substituição tributária, os Estados podem autorizar a transferência do valor do ICMS retido por antecipação, a crédito do contribuinte substituído que realizou operação ou prestação subsequente isenta, conforme dispuser a legislação estadual.

Cláusula segunda. O disposto no inciso III da cláusula anterior não se aplica ao Estado do Paraná relativamente ao desembaraço aduaneiro de mercadoria importada do exterior efetuado até 30 de junho de 2003.

Cláusula terceira. Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional.

Salvador, BA, 4 de abril de 2003.

Não houve manifestação expressa do Estado do Rio de Janeiro no prazo de quinze dias. Porém, meses após, foi editada a Resolução SER n.º 47/2003, disciplinando a isenção referida no âmbito do Estado do Rio de Janeiro. Eis o teor da Resolução:

RESOLUÇÃO SER N.º 047 DE 24 DE SETEMBRO DE 2003

Estabelece normas para concessão de isenção do ICMS

nas operações ou prestações internas, destinadas a órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias, conforme previsto no Convênio ICMS 26/03.

O SECRETÁRIO DE ESTADO DA RECEITA, no uso de suas atribuições, e tendo em vista as disposições contidas no Convênio ICMS 26/03, de 4 de abril de 2003,

RESOLVE:

Art. 1.º Ficam isentas do ICMS as operações e prestações internas, relativas a aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias.

Art. 2.º Para fruição do benefício previsto no artigo anterior, o estabelecimento remetente deve abater do preço da mercadoria ou do serviço o valor equivalente ao imposto dispensado.

§ 1.º Na Nota Fiscal que acobertar a saída da mercadoria ou a prestação do serviço, o estabelecimento remetente fica obrigado a:

- a) demonstrar os cálculos relativos à redução do preço;
- b) mencionar a seguinte expressão: "*Operação beneficiada com isenção do ICMS nos termos do Convênio ICMS 26/03. Valor dispensado de R\$ _____ (valor por extenso)*".
- c) mencionar o número e a data da Nota de Empenho e o código da Unidade Executora;
- d) mencionar o número da Declaração de Importação (DI) e da respectiva nota fiscal emitida na entrada, na hipótese de mercadoria ou bem importado.

§ 2.º As exigências estabelecidas nos itens "c" e "d" do parágrafo anterior não se aplicam às empresas concessionárias de serviço público de energia elétrica, telefonia e de fornecimento de água.

Art. 3.º As empresas que efetuarem operações com a isenção, a que se refere o artigo 1.º, exceto as concessionárias de serviço público a que se refere o §2.º do artigo anterior, devem apresentar à repartição

fiscal de sua circunscrição, até o 10.º (décimo) dia útil do mês subsequente ao da operação ou prestação, declaração contendo a informação do órgão público estadual destinatário das mercadorias ou dos serviços.

Parágrafo único - A declaração a que se refere este artigo deve estar acompanhada dos seguintes documentos:

- a) cópia do contrato social da empresa declarante;
- b) procuração atribuindo poderes ao signatário da declaração para representar a empresa declarante;
- c) cópia do documento de identidade do procurador;
- d) cópia das Notas Fiscais emitidas;
- e) cópia do instrumento de contrato assinado com o órgão público estadual para o fornecimento das mercadorias ou a prestação dos serviços.

Art. 4.º A repartição fiscal encaminhará a declaração a que se refere o artigo anterior ao Departamento de Planejamento Fiscal da Subsecretaria-Adjunta de Fiscalização, para as verificações que julgar necessárias.

Art. 5.º O contribuinte que deixar de efetuar a comunicação a que se refere o artigo 3º perderá o direito ao benefício, sendo-lhe exigido o imposto dispensado, com todos os acréscimos legais.

Art. 6.º Na hipótese de qualquer operação com mercadorias importadas do exterior, a concessão do benefício fica condicionada à comprovação de inexistência de similar produzido no país.

Parágrafo único - A inexistência de similar produzido no país será atestada por órgão federal competente ou por entidade representativa do setor produtivo da mercadoria ou do bem com abrangência em todo o território nacional.

Art. 7.º Fica dispensado o estorno do crédito fiscal do ICMS a que se refere o inciso I, do artigo 37, da Lei n.º 2.657, de 26 de dezembro de 1996, relativo às mercadorias e serviços cuja operação subsequente seja beneficiada pela isenção de que trata esta resolução.

Parágrafo único - No caso de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fica autorizada a transferência do valor do ICMS retido por antecipação, a crédito do contribuinte substituído que realizou a operação ou prestação subsequente isenta.

Art. 8.º O descumprimento das condições estabelecidas nesta resolução acarreta a perda do direito ao benefício nela previsto e a exigibilidade do imposto não pago, com todos os acréscimos legais.

Art. 9.º Esta resolução entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos enquanto viger o Convênio ICMS 26/03.

Rio de Janeiro, 24 de setembro de 2003

VIRGILIO AUGUSTO DA COSTA VAL
Secretário de Estado da Receita

- II.1 -

Vê-se, portanto, que do ponto de vista formal, *aparentemente* a questão é simples: (a) há convênio em vigor, autorizando seja concedida isenção de ICMS nas operações internas relativas a compras governamentais restrita, quanto a mercadorias importadas, à comprovação de não haver similar nacional (cláusula primeira, § 1.º, III do Convênio); (b) houve adesão do Estado do Rio de Janeiro; (c) só podem praticar operações internas, no fornecimento ao Estado do Rio de Janeiro, estabelecimentos aqui situados; logo (a+b+c) é possível nas compras realizadas pela Administração Direta do Estado do Rio de Janeiro, suas autarquias e fundações, conceder isenção do ICMS, assegurada a manutenção do crédito das etapas anteriores (Convênio, cláusula primeira, § 3.º e Resolução, art. 7.º). Em decorrência disto, creio ser possível, nas licitações, solicitar, além do preço normal, o preço resultante da dedução do ICMS, tal como faz o artigo 4.º da Resolução Conjunta n.º 3.458/2003, das Secretarias de Estado de Planejamento e Gestão e de Fazenda, do Estado de Minas Gerais, conforme cópia junta às fls. 8/11 deste administrativo.

Embora não seja matéria aqui em exame, inclusive porque desborda da *expertise* desta Procuradoria Tributária, não me parece haver amparo para restringir expressamente o comparecimento de licitantes de outros Estados, como parece ser a prática na Bahia (cf. fl. 33). O licitante sem estabelecimento no Estado do Rio de Janeiro poderá participar da licitação e oferecer seu preço. Em se sagrando vencedor, seja pela melhor técnica, seja mesmo pelo melhor preço, fornecerá as mercadorias ou serviços objeto da

licitação, com a incidência do imposto, a ser recolhido ao Estado em que está localizado (CF/88, art. 155, § 2.º, VII, b).

- II.2 -

Dissemos dois parágrafos acima que do ponto de vista formal a questão era *aparentemente* simples. Não obstante a clareza dos artigos da Constituição e da LC 24/75 antes referidos, é significativa a corrente doutrinária que entende necessária lei estadual, também, para tornar viável a isenção. A exigência de lei decorreria, mais recentemente, do disposto no artigo 14 da Lei Complementar n.º 101/2000 e já antes disto do § 6.º do artigo 150 da Constituição.

- II.2.1 -

No que diz respeito à Lei Complementar n.º 101/2000, haveria necessidade de lei estadual, além de convênio, porque o convênio não teria como atender à exigência do artigo 14: trazer "*estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições (...)*", estimativa esta que necessariamente deve considerar as especificidades de cada Estado envolvido.

Muito embora tenhamos convicção desse argumento, não nos parece seja ele aqui aplicável.

A exigência, embora formal (=estar acompanhada de estimativa de impacto), deve ser interpretada com vistas ao elemento material, qual seja, a possibilidade de causar impacto.

A isenção aqui em tela gera, necessariamente, redução do preço (cf. Convênio, cláusula primeira, § 1.º, I e Resolução, art. 2.º). Assim, o impacto orçamentário-financeiro é tendente a zero, pois o que o contribuinte deixa de recolher o Estado deixa de pagar. Na verdade, se forem consideradas as vinculações de receitas a municípios, educação, financiamento da dívida junto à União Federal, a isenção deverá provocar ou aumento de disponibilidade financeira, pois reduzirá o desembolso de recursos, permanecendo a verba livre para outros empregos, respeitado o orçamento, ou viabilizará aquisições de mercadorias e serviços que não poderiam ser viabilizadas com o pagamento do "preço cheio".

No caso em concreto, a ausência de impacto orçamentário-financeiro para os fins almejados pela LC 101 parece notória e fatos notórios não se provam.

Assim, para a hipótese específica aqui em análise, entendo não se fazer necessária a estimativa de impacto orçamentário-financeira exigida pelo artigo 14 da Lei Complementar 101/2000, afastando, portanto, o primeiro argumento que vislumbro contra a regularidade formal da isenção.

- II.2.2 -

Além do argumento acima, não são poucos, em especial nesta Procuradoria Tributária, que entendem ser necessária lei estadual, precedida de autorização em convênio, para que isenções no âmbito do ICMS sejam concedidas.

Em apertada síntese, o argumento, no sistema constitucional inaugurado pela Carta de 1988, está no princípio da legalidade tributária, que exige lei formal não só para a instituição de tributos, mas também para a exoneração e, após a Emenda Constitucional n.º 03/93, ao disposto no artigo 150, § 6º: "*qualquer subsídio ou isenção, (...), 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 artigo 155, § 2º, XII, g*". A discussão, a bem da verdade, remonta ao sistema constitucional anterior.

Ricardo Lobo Torres, sobre o tema, bem destaca:

A Lei Complementar n.º 24/75, editada em pleno período de autoritarismo político, dispensou a ratificação pelas Assembléias dos convênios assinados pelos Secretários de Fazenda, atribuindo-a à própria competência dos Governadores. A doutrina, com justa razão, vem denunciando a inconstitucionalidade da medida, por afrontar o princípio da legalidade. A EC 3/93 não resolveu a contradição.

(TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2002: 9ª ed., p. 46).

A discussão doutrinária é significativa e os argumentos pela necessidade de lei são de grande peso. O exame do tema demandaria estudos bem mais aprofundados, incompatíveis com o tempo disponível, que impõe exame sintético. Sintetizo, assim, os argumentos que entendo devam aqui prevalecer.

Já de muito está afastada a univocidade no campo da interpretação jurídica: não há unicidade de método de interpretação, mas pluralidade de métodos; em grande parte dos casos, notadamente os mais complexos, não há um único significado juridicamente possível, mas vários ou ao menos alguns.

Hans Kelsen já destacava:

Se por "interpretação" se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode

ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que — na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar — têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito — no ato do tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei, não significa, na verdade, senão que ela está contida na moldura ou quadro que a lei representa — não significa que ela é a norma individual, mas apenas que é *uma* das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral.

A jurisprudência tradicional acredita, no entanto, ser lícito esperar da interpretação não só a determinação da moldura para o ato jurídico a pôr, mas ainda o preenchimento de uma outra e mais ampla função — e tem tendência para ver precisamente nesta outra função a sua principal tarefa. A interpretação deveria desenvolver um método que tornasse possível preencher ajustadamente a moldura prefixada. A teoria usual da interpretação quer fazer crer que a lei, aplicada ao caso concreto, poderia fornecer, em todas as hipóteses, apenas *uma única* solução correta (ajustada), e que a “justeza” (correção) jurídico-positiva desta decisão é fundada na própria lei. (...)

....

A idéia, subjacente à teoria tradicional da interpretação, de que a determinação do ato jurídico a pôr, não realizada pela norma jurídica aplicanda, poderia ser obtida através de qualquer espécie de conhecimento do Direito preexistente, é uma auto-ilusão contraditória, pois vai contra o pressuposto da possibilidade de uma interpretação.

A questão de saber qual é, entre as possibilidades que se apresentam nos quadros do Direito a aplicar, a “correta”, não é sequer — segundo o próprio pressuposto de que se parte — uma questão de conhecimento dirigido ao Direito positivo, não é um problema de teoria do Direito, mas um problema de política do Direito. A tarefa que consiste em obter, a

partir da lei, a única sentença justa (certa) ou o único ato administrativo correto é, no essencial, idêntica à tarefa de quem se propõe, nos quadros da Constituição, criar as únicas leis justas (certas). Assim como da Constituição, através de interpretação, não podemos extrair as únicas leis corretas, tampouco podemos, a partir da lei, por interpretação, obter as únicas sentenças corretas.

(KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, São Paulo: Ed. Martins Fontes, 1991, pp. 366-368 — destaques do original).

A construção da norma jurídica pelo aplicador também é destacada por Humberto Ávila, como se vê abaixo:

2.1.1 *Texto e norma*

Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, seu resultado. O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte.

2.1.2 *Descrição, construção e reconstrução*

(...) o processo legislativo qualifica-se justamente como um processo complexo que não se submete a um autor individual, nem a uma vontade específica. Sendo assim, a interpretação não se caracteriza como um ato de descrição de um significado previamente dado, mas como um ato de decisão que *constitui* a significação e os sentidos de um texto.

(...) a linguagem nunca é algo pré-dado, mas algo que se concretiza no uso ou, melhor, como uso.

(ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. São Paulo, 2003, pp. 22-23.)

Veja-se, pelas lições acima, a amplitude e falta de univocidade na interpretação (Kelsen) bem como que a normatividade vem da norma, que é produto da interpretação (Ávila). Portanto, na interpretação há exercício efetivo

de Poder, como se pode depreender da leitura do texto de Kelsen, em trechos não citados.

Havendo aí efetivo exercício de Poder, não é razoável pensar que este esteja concentrado em apenas um ator ou em um grupo de atores. Ao contrário, numa sociedade democrática, há que se pensar na divisão ou mesmo dispersão deste Poder entre atores qualificados.

Neste sentido, vêm a calhar as lições de Peter Häberle, nos excertos abaixo, todos extraídos da obra *Hermenêutica Constitucional* – a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição (Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997, trad. de Gilmar Ferreira Mendes):

Propõe-se, pois, a seguinte *tese*: no processo de interpretação constitucional estão potencialmente vinculados todos os órgãos estatais, todas as potências públicas, todos os cidadãos e grupos, não sendo possível estabelecer-se um elenco cerrado ou fixado com *numerus clausus* de intérpretes da Constituição.

....

O conceito de interpretação reclama um esclarecimento que pode ser assim formulado: quem vive a norma acaba por interpretá-la ou pelo menos co-interpretá-la.

(p. 13)

Não existe apenas política por meio de interpretação constitucional, mas também interpretação constitucional por meio da política!

(p. 26, nota de rodapé 37).

A estrita correspondência entre vinculação (à Constituição) e legitimação para a interpretação perde, todavia, o seu poder de expressão quando se consideram os novos conhecimentos da teoria da interpretação: **interpretação é um processo aberto. Não é, pois, um processo de passiva submissão, nem se confunde com a recepção de uma ordem.** A interpretação conhece possibilidades e alternativas diversas. A vinculação se converte em liberdade na medida que se reconhece que a nova orientação hermenêutica consegue contrariar a ideologia da subsunção. A ampliação do círculo de intérpretes aqui sustentada é apenas a consequência da necessidade, por todos defendida, de integração da realidade no processo de interpretação. É que os intérpretes em sentido amplo compõem essa realidade pluralista. **Se se reconhece que a norma não é uma decisão prévia e acabada,**

há de se indagar sobre os participantes do seu desenvolvimento funcional, sobre as forças ativas da *law in public action* (personalização, pluralização da interpretação constitucional!).

(pp. 30-31 — original sem grifos)

IV. CONSEQUÊNCIAS PARA A HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL JURÍDICA

1. Relativização da interpretação jurídica - novo entendimento de suas tarefas

As reflexões desenvolvidas levam a uma relativização da hermenêutica constitucional jurídica. Essa relativização assenta-se nas seguintes razões:

1. O juiz constitucional já não interpreta, no processo constitucional, de forma isolada: muitos são os participantes do processo; as formas de participação ampliam-se acentuadamente;

2. Na posição que antecede a interpretação constitucional “jurídica” dos juizes (*Im Vorfeld juristischer Verfassungsinterpretation der Richter*), são muitos os intérpretes, ou, melhor dizendo, todas as forças pluralistas públicas são, potencialmente, intérpretes da Constituição. O conceito de “participante do processo constitucional” (*am Verfassungsprozess Beteiligte*) relativiza-se na medida que se amplia o círculo daqueles que, efetivamente, tomam parte na interpretação constitucional. A esfera pública pluralista (*die pluralistische Öffentlichkeit*) desenvolve força normatizadora (*normierende Kraft*). Posteriormente, a Corte Constitucional haverá de interpretar a Constituição em correspondência com a sua atualização pública;

(p. 41)

(...) Isto já foi contemplado, superficialmente, de uma perspectiva jurídico-funcional: os tribunais devem ser extremamente cautelosos na aferição da legitimidade das decisões do legislador democrático.

(p. 44)

Cremos ser importante, das lições acima, fixar que a abertura da interpretação dá liberdade ao intérprete e grande poder ao aplicador da norma. Essa abertura torna necessário que seja plúrimo também o processo de interpretação. O fato de haver uma “palavra final” não desqualifica o papel dos

demais intérpretes. Muito ao contrário, devem eles ser considerados dentro das possibilidades hermenêuticas, vale dizer, para a escolha do sentido que será tornado positivo, dentre aqueles possíveis.

Relevante também notar que, embora partindo de prisma diverso, Cass Sunstein¹ também defende que o Judiciário tenha grande consideração pelas demais hipóteses de interpretação. É certo que as lições de Sunstein estão voltadas para questões de direitos civis e em defesa de uma visão de pluralismo democrático na sociedade norte-americana. Todavia, a idéia de restrição no ato judicial de fixar a “palavra final”, creio, guarda relação com a posição de Häberle.

No campo tributário, convém lembrar, a interpretação administrativa ocupa papel de relevo (cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2000: 3ª ed. revista e atualizada, pp. 78 e ss.).

De volta ao caso em exame, a lei complementar 24 é de 07 de janeiro de 1975. Em 29 anos não são conhecidos julgados que tenham declarado sua inconstitucionalidade, sua não-recepção ou sua revogação. Dos Estados da Federação existentes em 1975 e dos hoje existentes, consta que apenas o Rio Grande do Sul aprova leis internas dispendo no sentido dos convênios a que adere e também desconhecemos a declaração de invalidade de isenção, autorizada em convênio, por faltar lei estadual. Bem ao contrário, sob a égide da Carta de 67, houve precedentes do STF considerando mandatórios os convênios, mesmo com ratificação tácita, o que afasta a necessidade de lei estadual, sob o prisma daquela ordem constitucional.

Durante todo este tempo vários foram os legitimados a questionar o sistema, mas destacamos o Ministério Público e os Tribunais de Constas. A Procuradoria Geral da República poderia ter ajuizado Ação Direta de Inconstitucionalidade contra resoluções ou decretos estaduais que regulamentaram as inúmeras isenções concedidas desde março de 1989² até hoje, mas disto não temos notícia. Os Ministérios Públicos Estaduais poderiam também ter tomado providências, mas, outra vez, disto não se ouviu falar. A falta de arrecadação do ICMS sem autorização legal também poderia ser questionada pelos Tribunais de Contas ou talvez até mesmo pelos Municípios, já que as diversas constituições estaduais os legitimaram a ajuizar mecanismos de controle concentrado de constitucionalidade e repetiram, em seu texto, os dispositivos que positivam o princípio da legalidade tributária e seus corolários.

Em 29 anos esta interpretação não foi feita.

Ora, se tantos intérpretes constitucionalmente qualificados até hoje não fizeram esta interpretação, se, bem ao contrário, de três em três meses³

¹ SUSNTEIN. Cass R. *One case at a Time: judicial minimalism on the Supreme Court*. Cambridge: Harvard University Press, 1999.

² ADCT, artigo 34, *caput*.

³ Reuniões ordinárias do CONFAZ, conforme artigo 6º de seu regimento interno.

várias isenções são concedidas ou renovadas sem lei estadual⁴, não vemos como prudente ou como em conformidade com os princípios jurídicos constantes das transcrições acima que a Procuradoria Geral do Estado, instituição que já existia bem antes do advento da Lei Complementar nº 24/75, venha agora fixar a interpretação oficial quanto à invalidade das isenções concedidas por convênio, mas sem lei estadual. Esta interpretação é possível, sim. Talvez se estas linhas estivessem em um trabalho acadêmico a conclusão neste sentido fosse a escolhida, pois aí, como critério de escolha entre as significações possíveis, talvez preponderassem questões do mundo das idéias. Aqui, contudo, é reconhecida, de modo expresse, a legitimidade da interpretação voltada às questões da *práxis*, a interpretação política porque tomada por agentes políticos e voltada para questões políticas de grande valor constitucional. Então, se acaso se optar pela interpretação preponderante na doutrina e, como dito, dentre os procuradores lotados na Procuradoria Tributária, incluso o signatário deste parecer, deverá o Estado, por dever ético positivado pela moralidade administrativa, respeitar as demais interpretações e a força normativa dos costumes, consubstanciados na prática de 29 anos, submetendo este novo posicionamento ao Supremo Tribunal Federal, através de arguição de descumprimento de preceito fundamental (Lei nº 9.882/99, art. 1º, I c/c art. 2º, I) quanto ao artigo 4º da Lei Complementar nº 24/75. Enquanto não houver decisão do Supremo Tribunal Federal em contrário, deve ser mantida a prática até aqui em vigor, vale dizer, a concessão de isenção e benefícios fiscais por convênio prescinde de lei estadual, salvo, após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 101/2000, quanto à observância dos reflexos orçamentários e financeiros, quando plausíveis.

- II.2.2.1 -

Cabe ainda dizer que a redação original do § 6º do artigo 150 da Constituição de 1988 não fazia referência a isenção ou à regra do artigo 155, § 2º, XII, g. Na redação original exigia-se lei específica para a concessão da anistia ou remissão que envolvessem matéria tributária ou previdenciária. “*Esse dispositivo explicou-se no processo legislativo considerando o hábito, dentro do Parlamento, de se introduzir em qualquer tipo de lei um artigo específico concedendo anistia ou remissão, que servia inclusive no processo de negociação legislativa como instrumento de coação ou de barganha para esse efeito. A Constituição de 88 visou coibir tal mecanismo com essa redação. A experiência de 88 a 93 não foi suficiente para reduzir essa possibilidade. Daí*

⁴ Cabe lembrar que nas reuniões do CONFAZ há presença e assessoria técnica da Procuradoria da Fazenda Nacional e que dentre os órgãos de assessoria do CONFAZ está a Comissão Técnica Permanente – COTPE, que tem, dentre seus grupos, um composto de representantes das Procuradorias de cada um dos Estados, mais o Distrito Federal. Assim, esta prática vem sendo praticada ao menos com o silêncio de todas as instituições da advocacia pública brasileira no âmbito tributário.

adveio a Emenda Constitucional nº 3, de 1993, que ampliou substancialmente o texto”⁵.

Portanto, com amparo também na doutrina⁶ e na jurisprudência, é possível interpretar a intenção do § 6º do artigo 150 da Constituição, seja em sua redação original, seja em sua redação atual, como uma restrição ao parlamento, tal como a vedação às chamadas *caudas orçamentárias*, trazida pela reforma constitucional de 1922. Neste sentido, a intenção da norma seria prestigiar a transparência, a publicidade e, em decorrência, a sindicabilidade dos atos estatais, pois não é possível controlar o que não se percebe.

A concessão de isenções no âmbito do ICMS, contudo, por requerer aprovação unânime de todos os Estados e do Distrito Federal, em colegiado composto pelos Secretários de Fazenda ou seus representantes especialmente credenciados, com participação do Ministro da Fazenda, já traria ínsita transparência e publicidade até superiores, afastando porque desnecessária a regra do artigo 150, § 6º, para que a mesma finalidade seja alcançada.

Também por isto deve ser respeitada a interpretação até hoje adotada, quanto à desnecessidade de lei estadual, conforme acima exposto.

- II.3 -

Superadas as questões formais, a saber, existência de convênio válido e desnecessidade de lei estadual, resta enfrentar a questão material levantada pelo ilustre Procurador-assistente do gabinete de Sua Excelência o Procurador Geral, no item 7 de fl. 57.

A Constituição, conforme examinado até aqui, condiciona a concessão de isenção a deliberação unânime dos Estados. A deliberação foi tomada, mas limitando a isenção às operações internas. Assim, de fato há distinção entre mercadorias em função da procedência, distinção esta que aparenta fortemente incompatibilidade com o artigo 152 da Constituição Federal.

Mais que isto não nos parece que apenas a regra do artigo 152 da Constituição esteja sendo afrontada. O valor “Federação” e o valor “integração latino-americana”, constantes do Título I da Constituição apontam em direção oposta à segregação de mercados internos. Levada ao extremo a medida aqui em questão, talvez se terá mais adiante que pugnar por uma integração do mercado interno.

Nada obstante, cremos, por dever de fidelidade ao que foi acima escrito, considerar que há outras variáveis constitucionalmente relevantes que podem apontar em sentido diverso.

Na noite de ontem, no discurso que seguiu ao seu anúncio

⁵ Excerto do voto do Min. Nelson Jobim no julgamento da Adi 155/SC, RTJ 175/400, *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, pp. 262/263.

⁶ Confirmam-se as lições de Mísabel Derzi, Luciano Amaro e Yonne Dolácio de Oliveira transcritas por PAULSEN, obr. e p. cit.

como candidato democrata à Presidência dos Estados Unidos, o Senador John Kerry se propôs a combater a sonegação, o planejamento fiscal e, no que aqui relevante, assegurar que os benefícios fiscais não sejam utilizados para gerar empregos fora dos Estados Unidos. A geração de empregos não é tema apenas da agenda americana, muito ao contrário, está ligada às missões que a Constituição comete ao Estado brasileiro, vez que a obtenção do próprio sustento integra a dignidade da pessoa humana.

A Constituição atual trouxe para o núcleo do controle das ações estatais o controle da razoabilidade. Este controle tem diversos desdobramentos, não cabendo aqui examiná-los, mas dentre eles está o controle da proporção entre a ação estatal e os efeitos teóricos e concretos da atividade estatal.

O Estado do Rio de Janeiro, tal como os demais Estados, tem deveres⁷ constitucionais para com seus cidadãos de propiciar bem-estar. Assim, deve-se esperar que os incentivos fiscais que venham a ser concedidos o sejam em favor dos “credores” sociais do Estado.

Sob este prisma, cumpre notar que a regra em questão não constitui impedimento às operações interestaduais, mas apenas um óbice de fácil contorno: basta fincar estabelecimento no Estado. Inclusive, nos casos em que for admitida a formação de consórcio, sequer será necessário montar estabelecimento, basta se consorciar com empresa que tenha estabelecimento no Estado do Rio.

Este ponto, aqui, merece atenção. Não há exatamente exclusão dos possíveis licitantes de outros Estados. Eles podem vender, podem até utilizar o benefício, bastando que aqui tenham um estabelecimento. Não é necessário que a mercadoria seja produzida no Estado do Rio, basta que o estabelecimento que dá saída seja aqui situado. A exigência de estabelecimento aqui situado, todavia, não é, por si só, inconstitucional. Casos haverá em que será não apenas possível, mas necessário mesmo que o fornecedor de mercadorias tenha estabelecimento aqui para prestar assistência e garantia da mercadoria fornecida ou instalá-la nos locais. Pense-se em uma licitação para aquisição de uma rede de computadores. Não basta despachar pela transportadora vários equipamentos, é necessário instalá-los, interligá-los, talvez havendo até prestação de serviços sujeitos ao ISS. Em casos assim a exigência de estabelecimento próximo não poderia ser tida como incompatível com o artigo 19, III, parte final, da Constituição, que contém regra geral da qual o artigo 152 é mera especificação no campo tributário.

Assim, faz-se necessária a ponderação entre as regras e valores constitucionais, o que faz ter maior relevo a função do aplicador, como antes destacado.

Aqui o melhor seria se a isenção fosse ampla, vale dizer, para

⁷ Sobre o conteúdo desses deveres, confira-se AMARAL, Gustavo. *Direito, Escassez e Escolha*. Rio de Janeiro, Renovar, 2001.

operações internas e interestaduais. A correção, contudo, não demanda a prévia eliminação da regra hoje existente e tampouco tem na via da aplicação, ou negativa de aplicação, a via por excelência. É possível a correção por novo convênio, valendo lembrar que pelos calendários do CONFAZ haverá uma reunião neste mês de março.

O princípio do legislador negativo aplica-se ao Judiciário, não a quem detém o poder de legislador positivo. Como *in casu* o Estado do Rio de Janeiro compartilha o poder legislativo sobre a matéria com os demais Estados e o Distrito Federal, a opção pela retirada de validade do Convênio não me parece ser a única.

- III -

Em conclusão e em função de todo o exposto, opina-se que o Estado do Rio de Janeiro pode implementar a isenção autorizada pelo Convênio ICMS n.º 26/2003, ainda que em decorrência desta implementação haja preferência implícita por fornecedores de mercadorias ou de serviços tributados pelo ICMS com estabelecimento neste Estado. Se a pretendida "*política de incentivo*" aludida no item 4 de fl. 56 for empregar outros mecanismos jurídicos além da isenção permitida pelo Convênio ICMS n.º 26/2003, tais mecanismos devem ser examinados em outro momento, pois ante a falta de detalhamento ou mesmo menção, este parecer não trata de outro tema que não a possibilidade de o Convênio em questão ser aplicado em território fluminense.

São estas as considerações que me parecem oportunas. Peço escusas por ter superado o prazo solicitado, mas não foi possível ultimar este trabalho antes das 16 horas do dia 03/03/2004.

Submeto este parecer à consideração de Sua Excelência a Procuradora-chefe da Procuradoria Tributária, para visto.

GUSTAVO AMARAL
Procurador do Estado