

ISENÇÕES DE ICM

ALCIDES JORGE COSTA

Professor Adjunto de Direito
Tributário da Faculdade de
Direito da USP.

- Convênios previstos no artigo 23, § 6º da Constituição.
- Processo legislativo não previsto no artigo 46 da Constituição.
- Ato legislativo que diz respeito a todos os Estados.
- Impossibilidade de outorga, a qualquer Estado, para conceder isenções.

A necessidade da coordenação dos esforços da União, dos Estados e dos Municípios no campo da tributação levou o legislador a incluir entre as normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, "os convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios" (CTN, artigo 100, IV). Pelo simples fato de constituírem normas complementares de leis, tratados e decretos, estes convênios, como acentua ALIOMAR BALEEIRO, são arranjos administrativos subordinados à lei (DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. Ed. Forense, Rio, 1981, 9ª edição, p. 378).

Mas o CTN não parou aí. As dificuldades e problemas resultantes da incidência do ICM em operações interestaduais não eram desconhecidas nem do autor do ante-projeto do CTN, nem da comissão que com ele reviu este ante-projeto na década de cinquenta, nem da comissão, de que fazia parte o autor do ante-projeto, que elaborou o projeto da Emenda Constitucional nº 18 à Constituição de 1946 e a ela adaptou o projeto do CTN que tramitava pelo Congresso Nacional desde 1954. Estas dificuldades levaram à inserção, no CTN,

do artigo 213, segundo o qual "os Estados pertencentes a uma mesma região geo-econômica celebrarão entre si convênios para o estabelecimento de alíquota uniforme para o imposto a que se refere o artigo 52", isto é, o ICM. O mesmo artigo continha um parágrafo dispondo que "os Municípios de um mesmo Estado procederão igualmente, no que se refere à fixação de que trata o art. 60". Recorde-se que a Emenda Constitucional nº 18 atribuía aos Municípios competência para cobrar o ICM com base na legislação estadual a ela relativa e por alíquota não superior a 30% da instituída pelo Estado, mas que esta competência foi alterada pelo Ato Complementar nº 31, de 28 de dezembro de 1966, antes mesmo de entrar em vigor a reforma tributária. Em lugar de atribuir aos Municípios competência para cobrar o ICM, o Ato Complementar nº 31, antecipando-se à Constituição de 1967, deu aos Municípios uma participação de 20% do produto da arrecadação do ICM.

A Constituição de 1967, em seu artigo 24, § 4º, dispôs que a alíquota do ICM "será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais e não excederá, naquelas que se destinem a outro Es-

tado e ao exterior, os limites fixados em resolução do Senado, nos termos do disposto em lei complementar". E o artigo 23, § 5º, da Emenda nº 1/69, determina que "o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, as interestaduais e as de exportação".

O artigo 213 do CTN não está revogado uma vez que nada impede que os Estados, através de convênio, estabeleçam alíquota uniforme para o ICM, inferior à máxima fixada pelo Senado. Mas se não está revogado, tornou-se inoperante uma vez que os Estados, que sempre se lamentam de falta de recurso, jamais irão utilizar-se de outra alíquota se não a máxima permitida.

O mesmo CTN, em seu artigo 214, diz que "o Poder Executivo promoverá a realização de convênios com os Estados, para excluir ou limitar a incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, no caso de exportação para o exterior". O parágrafo 4º do artigo 24 da Constituição Federal, acima citado, revogou este artigo 214 do CTN, por ter atribuído ao Senado competên

cia para fixar a alíquota máxima do ICM nas operações de exportação.

Mais do que em qualquer outro aspecto, a necessidade de uma ação coordenada dos Estados fez sentir-se no campo das isenções. Assim é que, já promulgada a Constituição de 1967, mas ainda não entrada em vigor, o que ocorreu em 15 de março de 1967, foi baixado o Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967, cujo artigo 1º dispunha:

"Os Estados e territórios situados em uma mesma região geo-econômica, dentro de 30 dias da publicação deste Ato, celebrarão convênios estabelecendo uma política comum em matéria de isenções, reduções e outros favores fiscais, relativamente ao imposto sobre circulação.

§ 1º - A revogação ou alteração do disposto nos convênios a que se refere este artigo somente poderá ser feita por outro Convênio ou por protocolo aditivo ao Convênio original.

§ 2º - Os convênios e protoco-

*los independem de ratificação pelas
assemblēias legislativas dos estados
participantes".*

Antes mesmo de editado o Ato Complementar nº 34, os Estados do nordeste celebraram dois convênios. O primeiro, de 23 de outubro de 1966, estabeleceu o compromisso de adoção de alíquota uniforme para o ICM. Este convênio diz em seu preâmbulo ser celebrado para os fins do disposto no artigo 213 do CTN. Isto é curioso porque o Código só foi promulgado dois dias depois, isto é, em 25 de outubro de 1966, para entrar em vigor a 1º de janeiro de 1967. O segundo convênio dos Estados do nordeste foi celebrado em 22 de novembro de 1966, cuidava de incentivos fiscais e de isenções do ICM para gêneros de primeira necessidade e, a não ser em relação às isenções, sequer citou o Ato Complementar nº 34 ou o CTN.

Em 24 de janeiro de 1967, foi promulgada a nova Constituição cujo artigo 189 determinava entrasse ela em vigor no dia 15 de março do mesmo ano. Esta Constituição nada dizia a respeito destes convênios. A vigência do Ato Complementar nº 34 após a Constitui-

ção era bastante discutível. Nada, contudo, foi tomado em consideração e os convênios continuaram a ser celebrados com desenvoltura. O Ato Complementar nº 34 falava em Estados e territórios situados em uma mesma região geo-econômica, mas não definia estas regiões. Desde logo, os Estados de Alagoas, Bahia, Ceará, Pernambuco, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe entenderam constituir a região geo-econômica do nordeste, os Estados do Espírito Santo, Goiás, Guanabara, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo e o Distrito Federal, a região geo-econômica do centro-sul, e os Estados do Acre, Amazonas e Pará, a região geo-econômica do norte. Não havia, entre estas três regiões, entendimentos a respeito dos convênios, de modo que a tendência era a serem formadas três regiões estanques, com prejuízo para a unidade econômica nacional. Até a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, os Estados do nordeste haviam celebrado oito convênios, os do centro-sul, onze e os do norte, apenas um convênio.

Esta Emenda, na verdade uma nova Constituição, tal a profundidade das alterações

que introduziu na Constituição de 1967, foi promulgada em 17 de outubro de 1969 e entrou em vigor no dia 30 do mesmo mês. Seu artigo 23 § 6º, dispõe que "as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar".

O artigo 23, § 6º, da Constituição é norma de eficácia contida, no sentido que a esta expressão dá JOSÉ AFFONSO DA SILVA (Aplicabilidade das Normas Constitucionais, Ed. Revista dos Tribunais, 2a. edição, São Paulo, 1980), isto é, norma de aplicabilidade imediata, mas passível de regulamentação legislativa que lhe restrinja o âmbito da eficácia e da aplicabilidade. A meu ver, não tem razão SACHA CALMON N. COELHO (Inconstitucionalidade da lei complementar nº 24, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1976, tese às 7as. Jornadas do Forum Rubens Gomes de Sousa) e também in ICM-Competência Exonerativa, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1982, p. 62) para quem o artigo 23, § 6º é do tipo not self-executing, não bastante em-si ou mais precisamente "de eficácia limitada". A partir da vigência da

Emenda nº 1, as isenções do ICM deviam resultar necessariamente de convênios; por outras palavras, nenhum Estado podia, sozinho, instituir isenções deste tributo. No entanto, nada impedia que os Estados, através de convênios ratificados por suas assembleias Legislativas, instituissem ou revogassem isenções. A lei complementar restringiu o âmbito em que podiam mover-se os Estados ao determinar, por exemplo, que os convênios deviam celebrar-se por todos os Estados e não apenas por alguns. Daí a razão de ser o artigo 23, § 6º, um dispositivo de eficácia contida.

Não me parece também assistir razão ao ilustre Prof. Ruy Barbosa Nogueira quando afirma que o dispositivo constitucional de que se cuida já nasceu complementado pelo Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967. (Parecer, in Direito Tributário - Obra Coletiva - 5a. Coletânea, Ed. José Bushatski, São Paulo, 1973, p. 108, in fine). É verdade que, embora anterior à Constituição de 1967, que introduziu as leis complementares no processo legislativo, o Ato Complementar nº 34 poderia ser tido por lei complementar, em virtude da matéria de que trata. No entanto, como já sustentei, este Ato esgotava-se

com a conclusão de convênios entre Estados da mesma região geo-econômica; não é possível dar-lhe outro sentido pois seu artigo 1º ordenava que os Estados celebrassem convênios "dentro de trinta dias da publicação deste ato". Outros convênios, sô os que se destinassem a revogar ou alterar os primitivos (cfr. O ICM na Constituição e na Lei Complementar, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1978, p. 127).

Se, como penso, o artigo 23, § 6º, da Constituição é norma de eficácia contida, os Estados podiam aplicá-lo antes mesmo da elaboração da lei complementar nele prevista. Foi o que fizeram e em quantidade apreciável. Entre a data da vigência da Emenda nº 1 e a da lei complementar em questão, celebraram-se setenta e cinco convênios, além de diversos "protocolos", na verdade também convênios. Num período que se caracterizou pelo autoritarismo extremado e pela predominância do Poder Executivo, reduzido que foi o Poder Legislativo a uma função decorativa, os Estados continuaram a proceder de acordo com o § 2º do artigo 1º do Ato Complementar nº 34, que dispensava a ratificação dos convênios pelas Assembléias Legislativas.

Alguns anos decorreram entre a promulgação da Emenda nº 1 e a da lei complementar prevista em seu artigo 23, § 6º. Esta lei é a de nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que entrou em vigor no dia 9 do mesmo mês, data em que foi publicada no Diário Oficial da União.

O artigo 1º desta lei declara que as isenções do ICM serão concedidas ou revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. O parágrafo único acrescenta que o artigo aplica-se também à redução da base de cálculo; à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; à concessão de créditos presumidos; a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no ICM, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; às prorrogações e às extensões das isenções vigentes na data da lei.

Discutir se a norma constitucional é aplicável a todas estas figuras previstas no parágrafo único do artigo 1º não está dentro

do objetivo deste trabalho. A este respeito, reporto-me ao que disse em outro trabalho, arrematado na lição de SAINZ DE BUJANDA (cfr. O ICM na Constituição e na lei complementar, cit., p. 129).

Os convênios são celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal. A presença de representantes do Governo Federal é outra manifestação de autoritarismo centralizador que não encontra o menor apoio no texto constitucional. As reuniões devem realizar-se com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação. A concessão de benefícios depende sempre de decisão unânime dos Estados representados e a revogação, de aprovação de, no mínimo, quatro quintos dos Estados representados. A resolução tomada é publicada no Diário Oficial da União dentro do prazo de dez dias. Dentro do prazo de quinze dias contados da data desta publicação e independentemente de qualquer outra Comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se

ratificação tácita a falta de manifestação neste prazo. Considera-se rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, nos casos de revogação, pelo Poder Executivo de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação. Até dez dias depois de findo o prazo de ratificação dos convênios é feita, no Diário Oficial da União, a publicação relativa à ratificação ou rejeição. Os convênios ratificados entram em vigor no trigésimo dia após esta publicação. Os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião. Este o procedimento para celebração de convênios, estabelecido pela lei complementar nº 24/75.

Qual a posição destes convênios no quadro do processo legislativo? Esta pergunta tem recebido respostas variadas. Para JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, os convênios previstos no artigo 23, § 6º da Constituição substituem a competência material do poder legislativo para disciplinar isenções tributárias, dado que a este cabe apenas ratificar tais convênios, celebrados pelo poder executivo

estadual. O convênio, diz ele, exerce a função de um sub-rogado constitucional do princípio da reserva de lei tributária formal em matéria de isenções (Lei Complementar Tributária, Coedição Educ e Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975, p. 168). E mais adiante, acrescenta: "Note-se que, antes da ratificação o convênio existe. A ratificação é apenas um requisito de eficácia, não se inserindo no plano da existência (validade) do convênio. É afirma-se que a ratificação é um requisito de eficácia do convênio precisamente porque, sem a intermediação do ato ratificatório, não estará preenchida a exigência do princípio da legalidade" (p. 171). A esta opinião opõe-se a de SACHA CALMON NAVARRO COELHO (ICM - Competência Exonerativa, cit., p. 64/65), que passo a expor. Para este autor, "a lei complementar nº 24, artigo 1º, complementando o artigo 23, § 6º, da Constituição, completa a regra de competência que dá poder ao Estado-membro para, colegiadamente, isentar do ICM operações de circulação". Continua o mesmo autor, a eficácia das isenções decorre não do convênio em si, mas de sua homologação pelos legislativos estaduais. O convênio é como se fosse um projeto de lei. A competência dos Estados para isentar é colegiada. A rati

ficação do convênio pelo Poder Legislativo é indispensável à sua validade e não faz sentido que o mesmo Poder, o Executivo, celebre convênios e os ratifique. "A reserva de convênio não substitui a reserva de lei em tema de isenção. As duas reservas se interpenetram". A seguir SACHA CALMON NAVARRO COELHO, depois de afirmar que não se compreende que leis estaduais impositivas sejam paralizadas através de isenções decorrentes de decisões administrativas, que outra coisa não seriam os convênios, acrescenta que "a competência para isentar não é do convênio - que é mecanismo de atuação preliminar - mas de cada um dos Estados, reunidos em assembleia. A competência isentiva, pois, é, continua a ser do Estado-membro. Apenas não a exerce unilateralmente por isso que só pode exercê-la colegiadamente, através de convênio com os outros Estados. Todavia, para a norma de isenção de liberada "in convenium" se revestir de eficácia jurídica, é necessário que seja homologada a participação do Executivo na assembleia de Estados. O modo de homologar, referendar esta participação, consiste em submeter ao legislativo a deliberação" (p. 65). Em outra manifestação (ICM - Convênios Interestaduais para Isenção - Diferimento - Lesão de Direi-

to Individual, in Revista de Direito Tributário, nº 7/8, janeiro-junho de 1979, p. 76), o mesmo autor especifica sua opinião: "A Assembleia de Estados-membros não detém nenhuma parcela de competência tributária. Não é ente autônomo a ombrear ou a dividir faixas de competência com a União (competência exonerativa heterônoma) e com o Estado-membro (competência exonerativa autonômica). Ao contrário, é mera fórmula de exercício de competência tributária. Através dos convênios tirados em assembleias de Estados, estes exercem uma competência que lhes é própria e derivada da Carta. Os convênios resultam de fórmula plural de exercício de competência tributária pelos Estados. É errôneo supor que os "convênios" surrupiaram aos Estados parcelas de competência. Os Estados não a perderam. Simplesmente o seu exercício se faz colegiadamente. O produto desse exercício colegiado da competência exonerativa é justamente o convênio. A competência para exonerar é dos Estados reunidos em assembleia e não da assembleia dos Estados. (o grifo é do autor).

Os problemas suscitados pelas opiniões referidas admitem exame em dois planos, o da Constituição e o da lei complementar nº

24/75. Ao dispor que as isenções do ICM serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar, a Constituição deixou campo amplo à lei complementar. O legislador tanto poderia adotar a orientação refletida na lei complementar nº 24/75, como, por exemplo, não exigir unanimidade para aprovação de convênios ou, ao reverso, exigir unanimidade para sua revogação. No entanto, em dois pontos esta lei complementar não se coaduna com a Constituição. O primeiro é atribuir ao Poder Executivo, o mesmo que celebra os convênios, competência para ratificá-los. Não porque a ratificação de qualquer ato deve ser necessariamente feita por outro poder. Os dicionários assinalam para ratificação o sentido de "corroboração definitiva do que antes foi dito ou feito pela própria pessoa, ou por outra; confirmação" (Novo Dicionário Brasileiro Melhoramentos, 3a. edição). No caso, porém, o artigo 153, § 29, da Constituição dispõe que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça. É o princípio da legalidade em um de seus aspectos específicos, o da reserva da lei. Por outro lado, o poder de isentar é de quem detém o po-

der de tributar, salvo, é claro, qualquer exceção prevista na própria Constituição. Nem por outra razão, o CTN diz em seu artigo 97, VI, que somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades; assinale-se que o CTN inclui a isenção como um dos casos de exclusão do crédito tributário. Neste passo, o CTN apenas explicita o conteúdo do artigo 153, § 29, da Constituição. Deste modo, não teria procedência dizer que, tendo o CTN conteúdo de lei complementar, outra lei complementar poderia alterá-lo; a Constituição estaria violada da mesma forma, pois é dela que decorre a necessidade de ato legislativo para a concessão de isenções. O segundo ponto em que a lei complementar nº 24/75 contraria a Constituição é o de atribuir a representante do Governo Federal a presidência das reuniões em que se celebram os convênios. Em face da autonomia que a Constituição atribui aos Estados, não há a menor razão para que a presidência não caiba a um deles. Nem mesmo a participação do Distrito Federal justifica o disposto no artigo 29. caput, da lei complementar nº 24/75. Se o Distrito Federal tem competência tributária igual à dos Estados,

deve comparecer às reuniões em igualdade de condições, pelo chefe de seu Poder Executivo, e nem isto pode servir de pretexto para dar-se ao Governo Federal a presidência das reuniões, com a conseqüente intromissão em campo que não lhe diz respeito. Tudo isto, porém, a ratificação dos convênios pelos Poderes Executivos estaduais e a presidência das reuniões por representante do Governo Federal, deve creditar-se à excessiva centralização e à predominância do Poder Executivo que caracterizam a vida nacional desde muitos anos embora haja, atualmente, tendência à mudança.

Acima, falei em problemas suscitados por autores trazidos à colação a propósito da lei complementar nº 24/75. Na verdade, os problemas podem reduzir-se a um: o da exata configuração, dentro do processo legislativo, dos atos concessivos de isenções do ICM por via de convênios.

Já acentuei ser inconstitucional a lei em causa quando não submete os convênios às Assembléias Legislativas dos Estados. Esta inconstitucionalidade exige que o exame do problema seja feito tendo em conta a situação

existente, desconsiderando-se, para este efeito, a inconstitucionalidade, e a situação em que os convênios fossem ratificados pelas Assembléias Legislativas. Em qualquer caso, contudo, o que existe é uma forma "sui generis" de processo legislativo.

Na conformidade do artigo 46 da Constituição, o processo legislativo compreende a elaboração de emendas à Constituição, leis complementares à Constituição, leis ordinárias, leis delegadas, decretos-leis, decretos legislativos e resoluções. Os Estados regem-se por suas Constituições e pelas leis que adotarem respeitadas, entre outros, os princípios da Constituição Federal relativos ao processo legislativo (Constituição, artigo 13). A meu ver, o processo legislativo que conduz à celebração e aprovação dos convênios sobre isenções do ICM não está previsto no artigo 46 da Constituição, mas resulta do artigo 23, § 6º e da lei complementar nº 24/75.

Em primeiro lugar, nenhum Estado legisla sozinho sobre estas isenções. Os convênios exigem aprovação unânime dos Estados presentes às reuniões em que sejam celebrados. Exigem mais: a ratificação expressa ou tácita

de todos os Estados, considerada ratificação tácita a falta de manifestação a respeito do convênio dentro do prazo de quinze dias contados de sua publicação no Diário Oficial da União (lei complementar nº 24/75, artigo 4º).

Portanto, a situação dos convênios não se confunde com a de leis estaduais. Estas são autônomas, valem por si, independentemente de leis de outros Estados. A ratificação de convênio feita por qualquer Estado só é válida se ocorrer a ratificação, expressa ou tácita, por todos os demais Estados. Desta maneira, pode dizer-se que existe um processo legislativo cuja peculiaridade consiste na aprovação necessária por todos os Estados, como requisito de validade na norma de isenção. Não se trata, portanto, de qualquer das modalidades de processo legislativo previstas no artigo 46 da Constituição, mas de modalidade de especificidade que resulta não deste artigo 46, mas do artigo 23, § 6º da Constituição e da lei que o complementou.

Este processo legislativo inicia-se com a celebração dos convênios, em reunião dos Estados, e encerra-se com a ratificação ou rejeição, esta sempre expressa, nos termos da

lei complementar nº 24/75. Este processo legislativo abrange todos os Estados, não se podendo falar em um processo legislativo autônomo de cada Estado. Esta conclusão é reforçada pelo artigo 7º da lei complementar 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 na reunião".

Existe, portanto, um processo legislativo que engloba todos os Estados, quer a ratificação dos convênios se faça pelo Poder Executivo estadual, como disposto na lei complementar nº 24/75 com ofensa à Constituição, quer a ratificação seja, como deve, de competência das Assembleias Legislativas dos Estados.

A celebração destes convênios não guarda semelhança com a de tratados internacionais em que cada parte contratante age com plena autonomia até a ratificação. O procedimento para a aprovação de um tratado pode e deve distinguir-se em dois momentos: o primeiro, o da assinatura, ou seja, a autenticação do texto definitivamente aprovado é o

segundo, o da ratificação, ou seja, o ato formal através do qual o chefe do Poder Executivo - depois de cumpridos os requisitos constitucionais necessários à formação da vontade do Estado para considerá-lo vinculado a um tratado assinado - declara solenemente esta vontade (cfr. ADOLFO MARESCA, Il Diritto dei Trattati, Giuffrè, Milão, 1971, p. 180). Já os Estados não agem com inteira autonomia. Cabe-lhes o direito de veto, que a tal equivale a unanimidade exigida para a aprovação e para a ratificação dos convênios, mas se silenciarem, estão contribuindo com uma ratificação tácita e ficam obrigados da mesma forma. Ainda mais: a revogação depende da aprovação de quatro quintos dos Estados presentes à reunião ou da ratificação de quatro quintos dos Estados. Desta maneira, a revogação obriga também os Estados que contra ela tenham votado, o que jamais ocorre com um tratado internacional. Não cabe, pois, ao tratar-se destes convênios, invocar semelhanças com o processo de celebração e ratificação de tratados internacionais.

Não me parece, pelo que foi exposto, que assista razão a JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES que afirmou, como referido antes, que o con-

vênio existe antes da ratificação, e que esta é apenas requisito de eficácia. Na verdade, o convênio não é apenas o instrumento que concretiza o acordo a que os Estados chegam durante uma reunião. O convênio é o produto final de um processo legislativo de que acordo e ratificação constituem passos necessários. Não me parece, também, que tenha razão SACHA CALMON NAVARRO COELHO quando diz, segundo citado acima, que a reserva de convênio não substitui a reserva da lei, em tema de isenção, mas que as duas reservas se completam. Não há substituição nem complemento, pois a isenção resulta, conforme demonstrado, de um processo legislativo específico. O princípio de reserva da lei continua plenamente aplicável, ressalvada a inconstitucionalidade da ratificação pelo Poder Executivo dos Estados. Não me parece, ainda, que assista razão a SACHA CALMON NAVARRO COELHO quando diz que a Assembléia dos Estados não detém nenhuma parcela de competência tributária, uma vez que a competência para isentar é exercida em conjunto pelos Estados. Não se trata de forma plural do exercício da competência mas de elaboração conjunta de ato legislativo resultante de processo previsto não no artigo 46 mas no artigo 23, § 6º da Constitui-

ção e na lei complementar nº 24/75.

Os convênios resultantes do processo legislativo que lhes é aplicável são leis que dispõem sobre isenções. Os acordos a que chegam os Estados nas reuniões realizadas conforme disposto na lei complementar nº 24/75 não constituem, por isso mesmo, mera autorização para que cada Estado institua isenções do ICM. Uma vez aperfeiçoados com as ratificações expressas ou tácitas, entram em vigor no prazo previsto na lei complementar nº 24/75 e obrigam todos os Estados. Da mesma forma, sua revogação jamais pode ser unilateral, porque só pode ser decidida com o voto de quatro quintos dos Estados presentes, com ratificação de igual número. Vale dizer: a revogação resulta de processo legislativo idêntico ao da aprovação, alterado apenas o "quorum". Neste mesmo sentido, decidiu a 1ª Turma do STF, relator o Ministro Rafael Mayer:

"ICM. Convênio interestadual. Isenção (revogação unilateral pelo Estado) . Lei Complementar nº 24/75. Importação. Peras frescas. É ilegal e ofensivo dos arts. 1º e 2º, § 2º, da Lei Complementar 24-75, o ato unilateral do

Estado que revoga a isenção que foi concedida em razão do convênio interestadual, e sem que a revogação se autorize por convênio. Recurso extraordinário reconhecido e provido" (RE 96.956-0-SP., Diário da Justiça da União de 24-9-1982, p. 9446).

Ressalvo, aqui, que o convênio não "autoriza" a revogação. O acordo inicial entre os Estados é, como foi dito, parte de um processo de que resulta um ato legislativo, não de cada Estado, mas dos Estados em conjunto. Este ato legislativo, como qualquer lei, não pode ter sua vigência ou eficácia dependentes da vontade do Poder Executivo.

Por último, menciono despacho do Ministro Cordeiro Guerra no Agravo nº 87.453-4-SP., perfilhando parecer da Procuradoria Geral da República (in Diário da Justiça da União, de 22-6-1982, p. 6086/7). Este parecer, claramente inadequado à lei complementar nº-24/75, diz:

"No entanto, a revogabilidade das isenções do ICM está submetida a um regime jurídico peculiar definido em

lei complementar, por força do que dispõe o art. 23, § 6º, da Constituição Federal. Ora, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 24, de 1975, a revogação total ou parcial das isenções depende de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes. Se a lei complementar submete a revogação a um procedimento específico, nenhuma outra forma pode ser validamente adotada, sem violação do direito federal, inclusive do art. 23, § 6º, da Lei Maior. Os convênios podem disciplinar não só a concessão de isenções como também a sua revogação. A revogação é inconfundível com a concessão, de forma que o convênio pode ser simplesmente autorizativo quanto à concessão, sem que essa facultatividade, se estenda à revogação das isenções. Em face do que dispõe o art. 4º da Lei Complementar nº 24, de 1975, as isenções previstas em convênios dependem sempre de ratificação do Chefe do Poder Executivo, para sua ampla eficácia (ag. 84.916, Diário da Justiça de 13-11-1981). A ra

tificação, portanto, é sempre facultativa para os Estados convenientes, sem que esse atributo pertinente à concessão afete o regime jurídico da revogação. A impossibilidade jurídica da revogação de isenção de ICM, por ato unilateral de um dos Estados convenientes, torna irrelevante a questão dependente, relativa ao princípio da anualidade. Nos termos da Súmula 400 e do art. 325, VIII, do RI, o parecer é pelo não provimento do agravo".

A inadequação resulta do fato de o parecer afirmar que o convênio pode ser simplesmente autorizativo da concessão de isenções. Os convênios concedem isenções mas não podem autorizar que um ou mais Estados, a critério de cada qual, concedam isenções. O que os convênios podem fazer é instituir isenções restritas a determinados Estados, em função de condições a eles peculiares, "ad instar" do artigo 176, parágrafo único do Código Tributário Nacional.