

Vitória, 31 de dezembro de 2008.

Mensagem n.º 311 / 2008

Senhor Presidente:

Comunico a V. Exa. que, amparado nos artigos 66, § 2º e 91, IV da Constituição Estadual, **vetei totalmente** o Projeto de Lei nº 407/2008, de autoria do Deputado Euclério Sampaio, aprovado nessa Casa e transformado no Autógrafo de Lei nº 350/2008 e que tem o seguinte teor: “Reduz a base de cálculo do ICMS nas operações que envolvam a comercialização do Gás Natural Veicular GNV”.

O veto que imponho ao Autógrafo em exame é em virtude de apresentar vício de inconstitucionalidade.

Ouvida a Procuradoria do Estado, assim se manifestou aquele órgão, cujo parecer aprovo e adoto.

“O Autógrafo de **Lei n.º 350/2008** tem por objetivo reduzir a base de cálculo do ICMS nas operações que envolvam a comercialização do Gás Natural Veicular – GNV.

Tal incentivo caracteriza-se pela redução de 17% (dezessete por cento) para 12% (doze por cento) da base de cálculo do ICMS nas operações que envolvam a comercialização de Gás Natural Veicular – GNV, no Estado do Espírito Santo.

Primeiramente, há de se ressaltar que o presente autógrafo contém grave equívoco, já que confunde dois institutos fundamentais do direito tributário: base de cálculo e alíquota.

Em Direito Tributário, a alíquota, normalmente, é o percentual que será aplicado sobre a base de cálculo para o cálculo do valor de um tributo, como ocorre no caso do ICMS.

O autógrafo em comento pretende reduzir de 17% (dezessete por cento) para 12% (doze por cento) a base de cálculo do ICMS.

Ora, o percentual utilizado para cálculo do tributo é a alíquota, e não a base de cálculo!

A redução da base de cálculo ocorre alterando-se o modo de calcular o conteúdo

pecuniário do dever tributário, determinando uma forma de pagamento que implica redução do *quantum* tributário.

Porém, não é isso que se extrai do autógrafo sob exame, em que, de forma inolvidável, ocorreu verdadeira confusão entre os conceitos de alíquota e de base de cálculo.

O equívoco contido no autógrafo é grave, pois, na forma que redigido, resta claro que a norma jurídica nele contida não porta eficácia jurídica, mostrando-se recomendável e oportuno o seu veto.

Não bastasse isso, outros pontos merecem abordagem.

Por oportuno, cabe registrar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem admitindo a validade formal de lei de iniciativa do Poder Legislativo que veicule isenções e incentivos de natureza tributária, conforme indica o seguinte julgado:

Ementa

Ação direta de inconstitucionalidade. Medida liminar. Lei 6.486, de 14 de dezembro de 2000, do Estado do Espírito Santo.

- Rejeição das preliminares de falta de interesse de agir e de vedação da concessão de liminar com base na decisão tomada na ação declaratória de constitucionalidade nº 4.

- No mérito, não tem relevância jurídica capaz de conduzir à suspensão da eficácia da Lei impugnada o fundamento da presente arguição relativo à pretendida invasão, pela Assembléia Legislativa Estadual, da iniciativa privativa do Chefe do Executivo prevista no artigo 61, § 1º, II, "b", da Constituição Federal, porquanto **esta Corte (assim na ADIMEC 2.304, onde se citam como precedentes as ADIN's - decisões liminares ou de mérito - 84, 352, 372, 724 e 2.072) tem salientado a inexistência, no processo legislativo, em geral, de reserva de iniciativa em favor do Executivo em matéria tributária**, sendo que o disposto no art. 61, § 1º, II, "b", da Constituição Federal diz respeito exclusivamente aos Territórios Federais. Em conseqüência, o mesmo ocorre com a alegação, que resulta dessa pretendida iniciativa privativa, de que, por isso, seria também ofendido o princípio da independência e harmonia dos Poderes (artigo 2º da Carta Magna Federal).

Pedido de liminar indeferido.

(ADI-MC 2392/ES, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Julgamento: 28/03/2001, Órgão Julgador: Tribunal Pleno)

De toda sorte, apesar de tal entendimento, do qual, diga-se de passagem,

discordamos^{1,2}, o texto normativo sob análise não vence um juízo de constitucionalidade material.

Com efeito, a forma de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS mereceu tratamento específico do Texto Constitucional, que estatui a necessidade imperiosa de prévia deliberação dos Estados-membros para a válida gênese de tais figuras jurídicas benéficas:

CF/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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.

¹ Sobre o tema, entendemos pertinentes as seguintes lições de ROQUE ANTONIO CARRAZA:

“Em matéria tributária, porém, prevalece, a respeito, o art. 61: a iniciativa das leis tributárias – exceção feita à iniciativa das leis tributárias dos Territórios (que, no momento, não existem), que continua privativa do Presidente da República, ex vi do art. 61, § 1º, II, ‘b’, in fine, da CF – é ampla, cabendo, pois, a qualquer membro do Legislativo, ao Chefe do Executivo, aos cidadãos etc.

Este raciocínio vale para as leis que criam ou aumentam tributos. Não para as leis tributárias benéficas, que continuam a ser de iniciativa privativa do Chefe do Executivo (Presidente, Governador ou Prefeito)

Abrindo um rápido parêntese, entendemos por leis tributárias ‘benéficas’ as que, quando aplicadas, acarretam diminuição da receita (leis que concedem isenções tributárias, que parcelam débitos fiscais, que aumentam prazos para o normal recolhimento de tributos etc.). No mais das vezes, favorecem aos contribuintes.

Ora, só o Chefe do Executivo – senhor do Erário e de suas conveniências – reúne condições objetivas para aquilatar os efeitos que, leis deste tipo, produzirão nas finanças públicas sob sua guarda e superior responsabilidade. Assim, nada pode ser alterado, nesta matéria, sem sua prévia anuência.

Chegamos a esta conclusão analisando os dispositivos constitucionais que tratam das finanças públicas, especialmente os arts. 165 e 166, da Lei Maior, que dão ao Chefe do Executivo a iniciativa das leis que estabelecem os orçamentos anuais.[...].

Aqui chegados, julgamos oportuno ressaltar que, ao apreciar projeto de lei tributária benéfica, de iniciativa do Poder Legislativo, o chefe do Executivo tem – mais do que a simples faculdade – o dever de vetá-lo, por vício de iniciativa. E a eventual derrubada do seu veto não ilide a inconstitucionalidade, que, no caso, é absoluta”. (*Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 266-269)

² Ainda mais porque na seara do ICMS o estabelecimento de qualquer isenção ou benefício tributário depende de prévia deliberação dos Estados, que se dá por intermédio dos Secretários de Fazenda (ou por quem detenha cargos similares na estrutura do Executivo estadual), sob a coordenação de representantes da União Federal.

O preceito constitucional em foco é claro em seu comando: não poderá existir isenção ou incentivo fiscal que não seja precedido da conjugação de vontades dos Estados-membros e do Distrito Federal, cuja forma deverá ser regulada por lei complementar. Assim, independentemente do conteúdo da precitada lei complementar nacional, é totalmente ilegítima a criação isolada de tais benesses tributárias.

Não é por outro motivo que o Excelso Pretório reconhece a inconstitucionalidade de atos normativos unilaterais que cristalizem a instituição de benefícios tributários no campo do ICMS:

Ementa

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 2º DA LEI ESTADUAL Nº 10.324, DE 22.12.1994 DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. ICMS. ISENÇÃO. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE PASSAGEIROS EFETUADO MEDIANTE CONCESSÃO OU PERMISSÃO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. ALEGADA OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, G DA CF.

1 - **A concessão unilateral, por Estado-membro ou pelo Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/75, afronta o art. 155, § 2º, XII, g da Constituição Federal.** Precedentes.

2 - Ação direta de inconstitucionalidade cujo pedido se julga procedente.

(ADI 1308 / RS, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Julgamento: 12/05/2004, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação: DJ 04-06-2004)

Não sobeja afirmar que a LC n.º 24/75, que se subsume à mencionada aliena “g” do inciso XII, parágrafo 2º, do art. 155 da CF/88, preceitua a necessidade de realização de convênio intergovernamental para a criação de isenções ou quaisquer outras formas de incentivos fiscais de ICMS. Ou seja, também a regulamentação normativa infraconstitucional aponta para a necessidade de consenso político na questão em testilha. Eis os preceitos do indigitado diploma legal que denotam o exposto:

LC n.º 24/75

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - 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.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão 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.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.

Como se vê, a moldura jurídico-normativa apresentada deixa estreme de dúvidas a necessidade da dimanação de ato normativo específico, qual seja, o convênio intergovernamental, a fim de que se possa validamente criar qualquer sorte de benefício fiscal afeto ao ICMS³.

³ Os valores constitucionais que se encontram subjacentes ao regramento constitucional em comento são externos com precisão pelo Ministro Celso de Mello no seguinte julgado, que se transcreve parcialmente:

“EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - INEXISTÊNCIA DE PRAZO DECADENCIAL - ICMS - CONCESSÃO DE ISENÇÃO E DE OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS, INDEPENDENTEMENTE DE PREVIA DELIBERAÇÃO DOS DEMAIS ESTADOS-MEMBROS E DO DISTRITO FEDERAL - LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DO ESTADO-MEMBRO EM TEMA DE ICMS (CF, ART. 155, 2., XII, "G") - NORMA LEGAL QUE VEICULA INADMISSÍVEL DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA AO GOVERNADOR DO ESTADO - PRECEDENTES DO STF - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE.

[...]
ICMS E REPULSA CONSTITUCIONAL A GUERRA TRIBUTARIA ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS: O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a "guerra tributaria" entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributaria, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.

CONVENIOS E CONCESSÃO DE ISENÇÃO, INCENTIVO E BENEFÍCIO FISCAL EM TEMA DE ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial a válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convênios - enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS - destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributaria pertinente ao ICMS. [...].

(ADI-MC 1247/PA - Relator: Min. CELSO DE MELLO, Julgamento: 17/08/1995, Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO)

Nesse quadrante, antes da edição de qualquer lei, que sirva para veicular benefícios tributários de ICMS, deve existir, impreterivelmente, o convênio previsto na LC n.º 24/75. Destarte, mesmo que a lei seja o veículo apropriado para introduzir isenções e demais incentivos fiscais, ela deve ser precedida da confecção de tal ato intergovernamental, que delimitará o conteúdo da ulterior regulamentação legal de tais institutos. Nesse sentido é a lição de HUGO DE BRITO MACHADO:

[...] Conceder ou revogar isenção é matéria da reserva legal, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Assim, o instrumento pelo qual os Estados devem conceder ou revogar isenções há de ser a *lei*. **Os convênios que celebram uns com os outros devem funcionar como limitações ao Poder Legislativo de cada qual**, mas não como instrumento para disciplinar as relações entre o fisco e o contribuinte. (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 343 – grifo nosso)

Se assim é, a redução de base de cálculo a ser criada pelo Autógrafo de Lei n.º 350/2008 deveria ser precedida da celebração de convênio intergovernamental, nos moldes da LC n.º 24/75, que fixasse os contornos do benefício fiscal que visa a instituir.

Entretanto, segundo pesquisa realizada, tal convênio inexistente, o que denota a inconstitucionalidade do texto normativo objeto deste parecer, por ofensa ao disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, como já decidiu o STF em outras oportunidades.

Por fim, é importante salientar que não consta dos autos qualquer documento que comprove que o benefício tributário em foco atenda o disposto no art. 14 da LC n.º 101/2000, preceito que possui a seguinte legenda:

LC 101/2000

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de 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:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

Ocorre que a análise pormenorizada, de cunho técnico, da adequação financeira do vertente autógrafo às disposições lançadas no citado art. 14 deve ser realizada pelo setor pertinente do Poder Executivo Estadual, com atenção inclusive aos autos do processo legislativo da Assembléia Legislativa.

É certo que tal omissão não representa vício de inconstitucionalidade, não afetando a validade do autógrafo de lei sob exame. Porém, a inobservância do art. 14 da LC n.º 101/2000, caso confirmada, possibilita que o Chefe do Executivo promova o veto desse ato normativo, pois a norma por ele lançada não ostentará vigor ou eficácia até que sejam cumpridas as exigências contidas na mencionada legislação nacional.

Pelo exposto, seja pelo equívoco atinente aos conceitos de base de cálculo e alíquota, seja pela inconstitucionalidade supra apontada, recomenda-se **veto** ao autógrafo ora sob exame”.

Atenciosamente

PAULO CESAR HARTUNG GOMES
Governador do Estado