INCONSTITUCIONALIDADES DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24, DE 1975

FABIO FANUCCHI*

1. Isenção tributária. 2. Os convênios e sua natureza jurídica. 3. Conclusão.

1. Não se pode negar certa incompreensão relativa ao sistema tributário nacional, sensivelmente agravada por medidas adotadas na esfera legislativa. Por força dessas incompreensões do sistema, que só podem ser justificadas por absoluto desconhecimento de princípios tributários básicos, cabe ao estudioso a missão de apontar uma lamentável involução em nosso direito positivo. Perde-se em práticas reprováveis e flagrantemente inconstitucionais, além de ridículas sob o aspecto científico, todo o esforço desenvolvido com a reforma de 1965, pela colaboração exponencial de Rubens Gomes de Souza, Gerson Augusto da Silva e Gilberto de Ulhôa Canto. Diante disso, qualquer silêncio de quem desenvolva, mesmo pequena e despretensiosa atividade no seio do direito tributário, transforma-se na mais criticável das atitudes. Cabe apontar essas afrontas constitucionais e apelar para a correção imediata delas, para que não se ridicularize, internacionalmente, o nosso direito.

2. Já é difícil para o jurista brasileiro a sustentação de certos institutos criados pelo direito tributário pátrio, nos quais se manifesta o absoluto desrespeito a princípios fixados por decênios de elaboração científica deste ramo do direito. Se chegamos a uma evolução que colocou a nossa em pé de igualdade com as mais adiantadas legislações tributárias do globo, inclusive demonstrada por esse instrumento legislativo de certa forma raro que é o Código Tributário

* Professor da Faculdade Mackenzie, de São Paulo.

pátrio, fica-se com certas arestas inexplicáveis nessa pedra lapidada, graças à incompetência confessada da Fazenda Pública. Esse é o caso do instituto da correção monetária, pretendida não só para o tributo mas, por extensão injustificada, também para as penalidades tributárias, ao arrepio de toda uma estruturação básica defendida desde tempos imemoráveis pelos *Beccarias* e pelos *Lombrosos* de todas as épocas.

3. De pior feitio é o caso da recente Lei Complementar nº 24, de 1975, de vez que ela atinge e põe por terra só o esforço científico de juristas, alcançado na elaboração de *lege ferenda.* Mais grave do que isso, a lei complementar de que aqui se trata contém mais de uma inconstitucionalidade flagrante, devendo ser combatida com mais ênfase, tendo a Carta Magna como escudo nessa liça.

4. Fundamentalmente, pretendendo disciplinar o disposto no § 60 do art. 23 da Constituição, a lei viola, desde logo, o primeiro artigo e abandona o caminho certo e jurídico indicado pelo inciso I do art. 44 e pelo inciso X do art. 81, da mesma Constituição. A prática não se constitui em novidade, desde que, *de fato,* já se podia verificar a violação agora institucionalizada em texto escrito de direito. Até agora, porém, faltava a expressão gravada pelo legislador complementar à Constituição, razão por que ainda era possível ver manifestações precisas e contrárias na legislação brasileira, como era o caso do que expressa o art. 27, inciso XV, da Constituição do Estado do Rio Grande do Sul, a que nos reportaremos adiante. Também porque a prática chega ao ridículo, ela não estava expressamente autorizada nas constituições estaduais, como agora está autorizada em lei complementar e nacional.

5. Esses defeitos constitucionais, pretende-se comprovar dentro deste artigo de colaboração, esperando que ele sirva ao debate da matéria por aqueles que tenham maior competência do que o autor.

6. A base fundamental da Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975, é o § 60 do art. 23 da Constituição, como já se disse. O dispositivo constitucional reza:

"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."

7. A autorização dada ao legislador complementar à Constituição, evidentemente que não é absoluta e ilimitada, de sorte que ele não poderia criar fórmulas jurídicas conflitantes com a Constituição e até com a mais primária das lógicas jurídicas. O texto há de ser examinado à luz de todo o sistema constitucional, tributário ou não. Embora a matéria de isenções tributárias deva ser es-

tritamente *legal*, no sentido de que deva se estruturar em texto de lei *stricto sensu*, como ato promanado do Poder Legislativo ou do Poder no exercício de funções legislativas (art. 97, inciso VI, do CTN), nada obsta a que a base dessa *lei* seja um ato do Poder Executivo ou de Poder no exercício de funções executivas. O que se quer dizer é: como se opõe a que o Executivo proponha uma isenção em projeto de lei, também ele poderá propor o mesmo através de convênio, que envie à ratificação do Legislativo. Assim, estaria perfeitamente coberta a exigência constitucional e tradicional ao direito tributário, de que só à lei, ato do Poder Legislativo ou de Poder no exercício de funções legislativas, caberia o estabelecimento de isenções.

8. "Isenção" é instituto de direito tributário muito bem definido: ele exclui o crédito tributário, segundo a expressão de nosso direito positivo. Ou, como quer determinada corrente doutrinária, hoje liderada no Brasil por José Souto Mayor Borges, ela exclui a própria obrigação tributária, impedindo o surgimento do fato gerador dessa mesma obrigação. De qualquer maneira, como excludente do crédito ou como impeditiva do surgimento da obrigação tributária, a isenção continua sendo instituto de direito tributário.

9. A expressão constitucional restringiu, portanto, à matéria tributária de *isenção*, o assunto de que deveria tratar a Lei Complementar autorizada a expedir. No entanto, ela vai além, passando a disciplinar matéria de direito financeiro e detalhes que dizem respeito ao peculiar interesse das unidades federadas e dos municípios, qual seja, por exemplo, o da destinação da receita tributária desses últimos organismos públicos territorias.

10. De outro lado, os convênios de que trata o texto são atos de igual característica que possuem os tratados e as convenções internacionais e não possuem, definitivamente, as mesmas características daqueles convênios citados no CTN como normas complementares de legislação tributária (art. 100, inciso IV). É simples demonstrar porque: os convênios citados no CTN não têm força constitutiva de direito, desde que servem para complementar leis, tratados internacionais e decretos (*caput* do art. 100), enquanto os convênios ditados pela Constituição têm força constitutiva de direitos, tanto que criam isenções e as revogam, ou seja, tratam de matéria que é exclusiva de *lei*. Daí ser simples sustentar que o CTN, no art. 100, não teria admitido essa pretendida força criativa de direitos para os convênios federais, estaduais ou municipais, pois se o fizesse entraria em contradição com o disposto no seu art. 97. Pelo Código, os convênios serviam para trocas de informações fiscais, para prática de política tributária comum entre as entidades tributantes internas e para outros fins, menos o de instituir ou majorar tributos, ou excluir obrigações tributárias, afinal, menos para constituir relações jurídico-tributárias por excelência. Aliás,

para que serviam os convênios na adoção deles dentro do CTN, nos dá bem a idéia a redação de seu art. 83.

11. Portanto, se foi no § 6º do art. 23 da Constituição que a Lei Complementar nº 24 foi buscar inspiração para outorgar aos convênios, como atos do Executivo, força criadora de direitos, fica patenteado o engano em que incorreu o seu legislador.

12. Quando se disse que o convênio sobre isenções do ICM participa da característica com que se revestem os acordos e tratados internacionais, teve-se em vista o fato de eles serem eficientes para constituir o direito, tal como aqueles atos internacionais se sobrepõem à legislação interna do país (art. 98 do CTN). Teve-se em vista mais o detalhe de caber ao Executivo, sem nenhuma dúvida, a celebração do acordo internacional, tanto como aquele interestadual. 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 subseqüente. É o caso de se admitir o aplauso do artista à sua própria obra... E é exatamente isso que a Lei Complementar nº 24 admitiu possível, em absoluto desrespeito ao caminho lógico e jurídico apontado pela Constituição, por analogia, em dois e diversos dispositivos (inciso I do art. 44 e inciso X do art. 81).

13. Antes já citamos que a Constituição, interpretada pelo conjunto de seus dispositivos, apontava a significação desses termos *"celebrados e ratificados"*, constantes do § 6º do seu art. 23, não bastasse o ridículo de admitir que o Estado, por um só de seus poderes, pudesse executar os dois atos, desde que a prática de um (a celebração) dispensaria a do outro (a ratificação), se assim realmente fosse. Os dispositivos constitucionais que nos apontam o caminho certo nessa questão, acima citados, atribuem ao Poder Legislativo federal a competência para ratificar os acordos e tratados internacionais firmados pelo Executivo, na órbita internacional. Também já dissemos que pelo menos uma Constituição estadual, a do Rio Grande do Sul, teve a decência de estabelecer a regra da ratificação do convênio pelo Legislativo, embora outros estados, sem coragem de dizê-lo na Constituição, viessem ratificando os convênios por decreto do Executivo.

14. Dessa forma, o Legislativo brasileiro concordou, pacificamente, que se lhe retirasse uma das suas funções indelegáveis, garantida pela Constituição. Mas, fez ainda mais: admitindo que as reuniões de onde sairão os convênios sejam presididas por representantes do Governo Federal (art. 2º da Lei Complementar nº 24/75) e estabelecendo na Lei Complementar regras de aprovação tácita dos convênios por estado que não ratifique o convênio em certo

prazo, quebrou a estrutura fundamental do federalismo, retirando dos estados a autonomia de decisão em matéria que é (ou deveria ser) de sua exclusiva competência. Desde o instante em que a unidade da federação não possa decidir com autonomia em matéria de suas finanças, fica certo que não gozará também de autonomia política, visto como esta depende estreitamente daquela.

15. Por último, não pode deixar de ser assinalada a alteração redacional do art. 178 do CTN (art. 13 da Lei Complementar), importando na substituição da palavra "ou", pela palavra "e", na frase: "A isenção, salvo se concedida por prazo certo *e* em função de determinadas condições, pode ser..." Como se vê, alterou-se bastante o sentido da ressalva para alterar ou modificar isenções. Antes, bastava só uma das características pela qual fora concedida a isenção (prazo certo *ou* condições legais) para que ela não fosse possível de revogar a qualquer tempo. Hoje, para que a impossibilidade se afirme, é necessário que se somem as características de concessão condicionada a prazo e a situações de fato. Portanto, a garantia de manutenção de isenções está sensivelmente enfraquecida com a adoção desse critério básico dual para impedir a revogação delas.

16. Infelizmente, mais uma vez e sob a alegação de que o ICM é um imposto *nacional* antes que estadual, utiliza-se esse tributo e sua característica, como desculpa fundamental para a prática de inconstitucionalidades flagrantes, que denigrem nosso corpo de leis tributárias. Ao jurista, que não é e a quem nem cabe a condição de político, de forma a que possa externar sua opinião sobre as criações do direito no terreno extrajurídico, fica a tentação de sugerir a transformação do IPI e do ICM em tributo unificado, de caráter federal, com arrecadação atribuída aos estados e com divisão da receita entre esses, os municípios e a União, como fórmula talvez eficiente de se evitar as inconstitucionalidades a que a legislação sobre o ICM tem dado ensejo. Parece definitivo o início do fim do ICM, como tributo individuado do sistema.