



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA**

**FACULDADE DE DIREITO**

**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**FABRÍCIO VASCONCELOS DA SILVA**

**ANÁLISE DA OCORRÊNCIA DE INSTITUIÇÃO, NO ÂMBITO DO ESTADO DA BAHIA, DA CONDICIONANTE PREVISTA NA CLÁUSULA QUINTA, DO CONVÊNIO ICMS Nº 100/97, À LUZ DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

Salvador

2021

**FABRÍCIO VASCONCELOS DA SILVA**

**ANÁLISE DA OCORRÊNCIA DE INSTITUIÇÃO, DA  
CONDICIONANTE PREVISTA NA CLÁUSULA QUINTA, DO  
CONVÊNIO ICMS Nº 100/97, NO ÂMBITO DO ESTADO DA  
BAHIA, À LUZ DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE  
TRIBUTÁRIA**

Trabalho de conclusão de curso de graduação em  
Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal  
da Bahia, apresentado como requisito para a  
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Harrison Ferreira Leite.

Salvador

2021

**FABRÍCIO VASCONCELOS DA SILVA**

**ANÁLISE DA OCORRÊNCIA DE INSTITUIÇÃO, DA  
CONDICIONANTE PREVISTA NA CLÁUSULA QUINTA, DO  
CONVÊNIO ICMS Nº 100/97, NO ÂMBITO DO ESTADO DA  
BAHIA, À LUZ DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE  
TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito e conclusão de curso de graduação na Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia.

Salvador, 06 de dezembro de 2021.

**Banca Examinadora:**

Harrison Ferreira Leite (Orientador) - \_\_\_\_\_  
Doutor em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul  
Universidade Federal da Bahia

Helcônio de Souza Almeida - \_\_\_\_\_  
Mestre em Direito pela Universidad Autonoma de Madrid - Espanha  
Universidade Federal da Bahia

Leandro Aragão Werneck - \_\_\_\_\_  
Mestre em Direito pela Universidade Federal da Bahia  
Universidade Federal da Bahia

VASCONCELOS, Fabricio Silva. **Análise da ocorrência de instituição, da condicionante prevista na cláusula quinta, do convênio ICMS nº 100/97, no âmbito do Estado da Bahia, à luz do princípio da legalidade tributária.** Orientador: Harrison Ferreira Leite. 2021. 66 f. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2021.

## RESUMO

O presente trabalho analisa, à luz do Princípio da Legalidade Tributária, o procedimento de internalização, da Cláusula Quinta, do Convênio ICMS nº 100/97, conforme executado pelo Estado da Bahia. A obra tem como objetivo principal, a investigação a respeito da instituição, ou não, da condicionante facultada pela Cláusula Quinta, do Convênio ICMS nº 100/97, no âmbito do Estado da Bahia. Igualmente, o trabalho pretende discorrer a respeito dos desdobramentos do Princípio da Legalidade Tributária, segundo magistério de Roque Antônio Carrazza. Para tanto, realiza-se pesquisa qualitativa, com aplicação do método dedutivo de investigação. A Constituição Federal de 1988, emprestou ao Princípio da Legalidade, amplitude alargada, quando este, incide sobre o Direito Tributário, por esta razão, o procedimento de internalização, do Convênio ICMS nº 100/97, nos termos em que executado pelo Estado da Bahia, não resultou na implementação da condicionante facultada pela Cláusula Quinta, daquele diploma.

**Palavras-chave:** Tributação. Princípio da legalidade tributária. Convênio. Benefício fiscal. Condicionante.

VASCONCELOS, Fabricio Silva. **Analysis of the occurrence of the imposition of the condition provided for in the fifth clause of the ICMS agreement nº. 100/97, within the scope of the State of Bahia, in light of the principle of tax legality.** Thesis Advisor: Harrison Ferreira Leite. 2021. 66 f. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2021.

### **ABSTRACT**

This work analyzes, in light of the Principle of Tax Legality, the internalization procedure of Clause Five of the CONFAZ Agreement nº. 100/97, as performed by the State of Bahia. The main objective of the work is to investigate the institution, or not, of the conditioning allowed by Clause Five of the CONFAZ Agreement nº. 100/97, in the scope of the State of Bahia. Likewise, the work intends to discuss the unfoldings of the Principle of Tax Legality, according to the teaching of Roque Antônio Carrazza. To this end, qualitative research is conducted, applying the deductive method of investigation. The Federal Constitution of 1988, lent the Principle of Legality, extended amplitude, when this, focuses on the Tax Law, for this reason, the procedure of internalization of the CONFAZ Agreement nº. 100/97, under the terms in which it was executed by the State of Bahia, did not result in the implementation of the condition allowed by Clause Five of that diploma.

**Keywords:** Taxation. Principle of tax legality. Agreement. Tax benefit. Requirements.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF	Constituição Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
DF	Distrito Federal
LC	Lei Complementar
RE	Recurso Extraordinário

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	7
<b>2 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA SEGUNDO A DOUTRINA DE ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA</b> .....	13
2.1 DA PREVISÃO CONSTITUCIONAL DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA .....	14
2.2 DAS APATRENTES EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE .....	18
<b>3 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA APLICADO ÀS NORMAS ISENTIVAS E AOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS</b> .....	21
3.1 DO ATUAL POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A INTERNALIZAÇÃO DOS CONVÊNIOS CONFAZ NO ÂMBITO DAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO .....	24
<b>4 O CONVÊNIO CONFAZ Nº 100/97</b> .....	27
<b>5 A INOBSERVÂNCIA DO LEGISLADOR AO COMPROMISSO COM A CLAREZA E SUAS IMPLICAÇÕES NA RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA</b> .....	35
5.1 DA PREVISÃO NORMATIVA OBSCURA E DOS SEUS DESDOBRAMENTOS PRÁTICOS .....	36
5.2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A INTERNALIZAÇÃO DO CONVÊNIO CONFAZ Nº 100/97, CONFORME REALIZADO PELO ESTADO DA BAHIA .....	40
<b>6 A NATUREZA DA CLÁUSULA QUINTA DO CONVÊNIO CONFAZ Nº 100/97</b> ...	42
<b>7 DA INTERNALIZAÇÃO DO CONVÊNIO CONFAZ Nº 100/97 POR OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO</b> .....	48
<b>8 METODOLOGIA</b> .....	54
<b>9 ANÁLISE CRÍTICA</b> .....	56
<b>10 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	60
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	63

## 1 INTRODUÇÃO

O legislador constitucional optou por consagrar no texto da Carta Magna de 1988, dentre outros princípios, o Princípio da Legalidade. Nos termos do artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, ninguém será obrigado a assumir qualquer postura comissiva ou omissiva, senão em virtude de Lei. (BRASIL, 1988)

Conquanto seja, tal determinação, suficientemente clara e abrangente, foi opção do legislador constitucional, reiterar o império da Legalidade, quando tal princípio, incidir sobre as relações jurídico tributárias. É o que se infere da dicção do artigo 150, inciso I, do texto constitucional, que, por sua vez, justifica a existência do Princípio da Legalidade Tributária. (BRASIL, 1988)

À revelia do mandamento constitucional, o Estado da Bahia vem autuando contribuintes, por descumprimento de obrigação tributária, sem, no entanto, instituir tal obrigação por meio de Lei.

Tal conduta, fere não apenas o preceito constitucional da Legalidade Tributária, mas também, o direito fundamental à liberdade em sua acepção patrimonial, uma vez que o descumprimento de obrigação tributária, frequentemente, redundará em sanções de natureza pecuniária.

Neste contexto, a presente obra dedica-se à aplicação do Princípio da Legalidade Tributária, ao procedimento de internalização do Convênio ICMS n.º 100/97, conforme realizado pelo Estado da Bahia, a fim de revelar a ocorrência, ou não, de instituição da condicionante prevista na Cláusula Quinta do mencionado convênio.

Desta forma, questiona-se: à luz do Princípio da Legalidade Tributária, é possível afirmar, que o Estado da Bahia instituiu a condicionante prevista na Cláusula Quinta, inciso II, do Convênio ICMS n.º 100/97?

As considerações até aqui tecidas, apontam para os objetivos do presente estudo. Numa perspectiva geral, busca-se refletir a respeito da amplitude do Princípio da Legalidade, a partir da investigação, a respeito da implementação, ou não, pelo Estado da Bahia, da condicionante constante da Cláusula Quinta, inciso II, do Convênio ICMS nº 100/97.

Se considerado especificamente, o estudo objetiva: discorrer a respeito da substância do Princípio da Legalidade Tributária, conforme doutrina de Roque Antonio Carrazza; ressaltar a incidência peculiar do Princípio da Legalidade Tributária, quando

aplicado a normas isentivas no âmbito do ICMS; analisar o teor das disposições do Convênio ICMS nº 100/97; refletir sobre o inobservância ao dever de clareza e seus desdobramentos na relação jurídico tributária; identificar a natureza da Cláusula Quinta, do Convênio ICMS nº 100/97; assim como, analisar o procedimento de instituição, da condicionante facultada pelo convênio, conforme realizado por outras Unidades da Federação.

Parte-se da hipótese de que a internalização do Convênio ICMS n.º 100/97, conforme executada pelo Estado da Bahia, não resultou, na implementação da condição prevista na Clausula Quinta daquele diploma, uma vez que, à luz do Princípio da Legalidade Tributária, tal implementação deve decorrer de manifestação expressa do poder legislativo estadual.

Para a elaboração da presente obra, aplicou-se, majoritariamente, o método dedutivo de investigação (ANDRADE; LAKATOS, 2003), aplicando-o sobre fontes primárias e secundárias, dentre as quais figuram, doutrinas, jurisprudências, textos legais. Trata-se de estudo qualitativo, produzido a partir da interação de informações para averiguação de adequação.

O recorte fático escolhido é propositalmente específico, tendo em vista que o princípio analisado é vasto e se traduz em diversas implicações. Por esta razão, o presente estudo não se propõe a esgotar as reflexões existentes a respeito do Princípio da Legalidade Tributária, atendo-se a identificar os principais aspectos aplicáveis ao recorte proposto.

A elaboração da obra considera alguns pressupostos básicos. De pronto, parte-se do pressuposto de que a Carta Magna, de 1988, está no topo do ordenamento jurídico pátrio. Considera-se ainda, que o sistema jurídico brasileiro é norteado por princípios, e que estes, por sua vez, vinculam a interpretação das regras.

Para Reale (2006, p. 304), os princípios são “enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas”.

Conquanto se reconheça a relevância e pertinência do tema, para fins de desenvolvimento desta pesquisa, considera-se que o Convênio ICMS n.º 100/97, foi integralmente internalizado pelo Estado da Bahia.

Não se vislumbra nesta obra, nenhum óbice à imposição de condicionantes para a fruição de benefícios fiscais. Ocorre que, tanto a concessão de benefícios fiscais, quanto a implementação de condicionantes para a fruição destes benefícios,

estão sujeitas aos princípios que regem o Direito Tributário, dentre estes, o Princípio da Legalidade Tributária.

No segundo capítulo deste estudo, são abordados os aspectos principais do Princípio da Legalidade Tributária, conforme doutrina de Roque Antonio Carrazza (2021), em sua obra Curso de Direito Constitucional Tributário.

Inicialmente é identificada a origem constitucional do Princípio da Legalidade Tributária, que, conforme já aduzido, foi expressamente previsto no texto constitucional, porém teve a sua influência intensificada, quando aplicado ao Direito Tributário.

Em seguida, analisa-se, na perspectiva do autor, a ordenança substancial decorrente do mencionado princípio, segundo a qual, toda a matriz de incidência do tributo, tem, obrigatoriamente, que estar prevista em Lei, sob pena de macular, todos os atos decorrentes da previsão legal inadequada ou inexistente.

No mesmo sentido, são indicados os elementos que integram a matriz de incidência dos tributos, com vistas a identificar a abrangência do Princípio da Legalidade Tributária. Para Carrazza (2021), todos os elementos que possuem o condão de interferir no *quantum* devido, a título de tributos, podem ser considerados integrantes de sua matriz de incidência.

Dando continuidade à investigação da abrangência do Princípio da Legalidade Tributária, são analisadas as exceções, elencadas pelo doutrinador, ao império da Lei, de maneira a demonstrar que, em verdade, mesmo em casos em que, a matriz tributária é alterada por meio de atos de Poder Executivo, existe previsão legal estabelecendo limites à ingerência da Administração.

Neste contexto, é realizada a análise da interação entre o Princípio da Legalidade Tributário e o poder regulamentar da Administração, tendo em vista que, para o autor, aos atos da Administração, cabe, em regra, a especificação de elementos e conceitos já previstos em Lei, não sendo concebível, a caracterização da relação jurídica tributária, por meio de ato infralegal.

No terceiro capítulo, ressalta-se a incidência peculiar do Princípio da Legalidade Tributária, quando aplicado sobre normas isentivas ou concessoras de benefícios fiscais, no âmbito do ICMS.

Tendo em vista que, conforme destaca Roque Antonio Carrazza (2021) em sua obra: ICMS, a concessão de isenção ou benefícios fiscais de ICMS, está sujeita a

disciplina constitucional específica. Sendo assim, a incidência do Princípio da Legalidade Tributária se dará de forma peculiar.

Ocorre que, para a concessão de tais benesses, as pessoas políticas competentes, não gozam da autonomia da tributação, estabelecida como regra geral pela Constituição Federal em seu artigo 151, III. O regime específico de concessão de incentivos fiscais de ICMS, foi estabelecido pela própria Constituição Federal (artigo 155, § 2º, XII, “g”).

O mandamento constitucional em apreço, atribuiu a Lei Complementar, a incumbência de dispor sobre a forma de deliberação interestadual, para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais (BRASIL, 1988). Neste sentido, foi editada a Lei Complementar nº 24/75, que estabeleceu que qualquer isenção, benefícios ou incentivos fiscais, atinentes ao ICMS, será concedida ou revogada por intermédio de convênios, sendo que estes, devem ser celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. (BRASIL, 1975)

A celebração dos mencionados convênios se dá no âmbito do CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária – que, por seu turno, deve ser composto por representantes de todas as Unidades da Federação.

Após a celebração dos convênios, é iniciado prazo para que os Estados e o Distrito Federal, se manifestem a respeito da ratificação ou não do convênio celebrado. Uma vez ratificado, os Estados e o Distrito Federal, estão autorizados a promover a internalização do convênio em suas respectivas legislações estaduais.

Para Carrazza (2020), ao contrário do que ocorreria com os demais tributos, em se tratando de incentivos fiscais de ICMS, o Princípio da Legalidade Tributária incidirá sobre a internalização dos convênios no âmbito dos Estados, exigindo como instrumento de internalização, o decreto legislativo, e não a lei em sentido formal.

No quarto capítulo, realiza-se a reprodução e análise do Convênio ICMS nº 100/97, a fim de evidenciar o conteúdo veiculado por cada uma das sete cláusulas que compõem o diploma.

A análise do convênio é revestida importância, na medida em que, a simples leitura do teor de suas cláusulas, permite ao leitor, identificar a natureza de cada enunciado, sendo tal diferenciação, fundamental para a investigação proposta por esta pesquisa.

Não é objeto deste estudo, refletir criticamente a respeito da natureza dos convênios celebrados no âmbito do CONFAZ. Em conformidade com o quanto

decidido pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADI nº 5.929/DF, os convênios celebrados pelo CONFAZ, possuem natureza meramente autorizativa. (BRASIL, 2020)

O capítulo cinco, por sua vez, considerando a disciplina do Princípio da Legalidade Tributária, assim como as disposições do Convênio ICMS nº 100/97, propõe uma análise sobre o compromisso do legislador, com a elaboração de disposições legais, claras, expressas e minudentes.

O compromisso do legislador, com a elaboração de previsões legais claras, é decorrência lógica do Princípio da Legalidade, conferindo-lhe efetividade. Ademais, algumas matérias quando positivadas em Lei, devem ser interpretadas literalmente, conforme disposição expressa, do artigo 111, do Código Tributário Nacional. (BRASIL, 1966)

O procedimento de internalização, conforme executado pelo Estado da Bahia, para incorporar na legislação estadual, as disposições constantes do Convênio ICMS nº 100/97, é apresentado, como retrato ilustrativo, das consequências negativas, oriundas de previsões legais, implícitas, inespecíficas ou obscuras.

O Estado da Bahia, no exercício das suas atribuições, vem exigindo dos contribuintes, a submissão à condicionante descrita na Cláusula Quinta, do Convênio ICMS nº 100/97, para que tais contribuintes possam usufruir do regime de tributação mais benéfico previsto pelo convênio.

Na concepção da Administração baiana, o artigo 266, inciso III, do RICMS/12, instituiu a condicionante, constante da Cláusula Quinta, do Convênio ICMS nº 100/97, quando, ao internalizar o convênio, utilizou-se da expressão: “na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual”. (BAHIA, 2012, n. p.)

Fundamentando-se nesta menção genérica, pretende o Estado da Bahia, compelir os seus administrados, a submeterem-se a uma condicionante que não foi expressamente instituída em sua legislação.

A título de demonstração, é veiculada decisão administrativa tombada sob o nº 0323-12/19, proferida no âmbito do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, através da qual, o órgão integrante da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, pretende submeter o contribuinte a sanção pecuniária, em razão de descumprimento de condicionante à fruição de benefício fiscal, sem que, no entanto, tal condicionante esteja instituída de forma expressa. (BAHIA, 2019)

No sexto capítulo, é realizada classificação da norma proposta pela Cláusula Quinta, do Convênio ICMS nº 100/97, com vistas a expor a natureza autorizativa do texto. A mencionada classificação é indispensável, para a definição de quais desdobramentos podem ser extraídos da internalização da mencionada cláusula.

A análise da natureza da norma, evidencia que a simples internalização do Convênio ICMS nº 100/97, não foi suficiente para instituição da condição prevista na Cláusula Quinta daquele diploma. Ocorre que, tal dispositivo, veicula uma faculdade, desta forma, internalizá-lo, significa internalizar, a faculdade de instituir a condição nele prevista.

No sétimo capítulo, realiza-se breve reflexão a respeito dos mecanismos tributários de desoneração do contribuinte, assim como do procedimento de internalização do Convênio ICMS nº 100/97, por outros Estados da Federação.

Do cotejo da legislação estadual de outras Unidades da Federação, é possível constatar que, em obediência ao Princípio da Legalidade Tributária, Estados como Rio Grande do Norte e Paraíba, mesmo após promoverem a internalização do Convênio COFAZ nº 100/97, instituíram expressamente a condicionante facultada pela Cláusula Quinta, do mencionado convênio.

O oitavo capítulo desta obra, se dedica destrinchar o método de pesquisa, assim como suas etapas, justificativas de abordagem, roteiro e planejamento. Na mesma oportunidade, é apresentada explanação a respeito do recorte escolhido para o estudo.

Ao cabo deste estudo, constata-se que os objetivos foram alcançados, sendo a questão de pesquisa plenamente respondida, obtendo-se a confirmação da hipótese inicialmente considerada. Desde modo, à luz do Princípio da Legalidade Tributária, a internalização do Convênio ICMS nº 100/97, conforme executada pelo Estado da Bahia, não resultou na instituição da condicionante prevista no inciso II, da Cláusula Quinta daquele diploma, uma vez que tal instituição exige manifestação expressa do poder legislativo estadual.

## 2 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA SEGUNDO A DOUTRINA DE ROQUE ANTONIO CARRAZZA

Nos termos do quanto defendido por Roque Antonio Carrazza (2021), em sua obra *Curso de Direito Constitucional Tributário*, inexistente Estado sem poder. Tal poder se apresenta funcionalmente partilhado. No caso do Brasil, atualmente este poder se irradia através do legislativo, executivo e judiciário, cada um, podendo atuar dentro das atribuições e competências constitucionalmente estabelecidas.

As ramificações do Estado devem atuar de forma independente e harmônica, sem qualquer aferição de preponderância. Os campos de atuação foram demarcados com base em funções típicas e atípicas.

Resumidamente, quando no exercício de suas funções típicas, o Poder Legislativo promove a edição de normas gerais e abstratas, que, em regra apontarão para o futuro, obrigando todos os que se achem nas situações nelas hipotetizadas. Dando azo ao direito positivo.

O Poder Executivo, por sua vez, persegue seus objetivos de gestão, obedecendo os limites estabelecidos pelas normas jurídicas. Finalmente, o Poder Judiciário atua no exercício da Jurisdição, que implica na correta aplicação do Direito evocado pelas situações concretas, assim como interpreta a legislação, observando o dever de imparcialidade.

É certo que tais definições não esgotam as atribuições de cada poder, uma vez que, não é este o objeto do nosso estudo. As descrições, resumidamente apontam para as funções típicas de cada um dos três poderes.

Em algumas situações, no entanto, os poderes exercerão funções atípicas. É o que ocorre quando o Poder Executivo edita Medidas Provisórias, exercendo assim, a função tipicamente legislativa, ou quando o Poder Judiciário elabora os seus Regimentos Internos, exercendo função igualmente legislativa.

Um ponto, porém, precisa ficar bem ressaltado: quer o Poder do Estado as exerça de modo típico, quer o faça de modo atípico, as funções legislativa, administrativa e jurisdicional somente serão válidas se observarem, em tudo e por tudo, os princípios e regras constitucionais que sobre elas incidem, dando-lhes a exata extensão. (CARRAZZA, 2021, p. 207)

A supracitada lição é de fundamental importância, tendo em vista que algumas funções típicas, não podem ser compartilhadas com outros Poderes. É o que ocorre

quando da criação e aumento de tributos, que, como será adiante elucidado, é atribuição privativa do poder legislativo.

Conforme pontua Carrazza (2021), o Estado de Direito vigente no Brasil, assegura o império da Lei. Este pilar de sustentação da tributação, se manifesta por meio do Princípio da Legalidade Tributária, que, por sua vez, limita a atuação dos Poderes, com base na disciplina instituída pela Constituição Federal de 1988.

Desta forma, até a própria Lei, deve adequar-se ante à Constituição. A garantia desta submissão, se dá por meio do controle de constitucionalidade, exercido através das mais diversas facetas.

## 2.1 DA PREVISÃO CONSTITUCIONAL DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade não se aplica somente ao Direito Tributário, ele abarca todo o Direito, estando enunciado claramente no art. 5º, inciso II, da CF/88. Trata-se, em última análise, da proteção ao direito à liberdade.

O supracitado dispositivo instaurou um regime de liberdade, segundo o qual, a atuação de cada indivíduo não poderá encontrar óbice, além daqueles expressamente previstos em lei. É esta a lição deixada por Geraldo Ataliba, senão vejamos:

Resulta claro da leitura do texto constitucional - em benefício da segurança do cidadão e terceiros submetidos à ordenação estatal - que só o Legislativo pode emanar normas genéricas e abstratas contendo preceitos vinculantes. Por outro lado, a tessitura informativa do processo de formação das leis garante não só ampla discussão dos projetos, com sua consequente publicidade, como possibilidade de colaboração, crítica, advertência e organização de movimentos de esclarecimento ou mesmo pressão sobre os legisladores (...). (ATALIBA, 1984 apud CARRAZZA, 2021, p. 209).

Conforme acentua o autor, a norma constitucional estampada no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, por si só, já é suficiente para atestar que, no Brasil, ninguém pode ser obrigado a pagar tributos, que não tenham sido criados por Lei, sendo esta última, oriunda da pessoa política competente.

No entanto, conforme destaca Carrazza (2021), o legislador constituinte, propositalmente, reedificou o primado do Princípio da Legalidade em matéria

tributária, por meio da previsão normativa contida no art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

Em razão da previsão deste e de outros dispositivos constitucionais, a lei, e somente ela, deve estabelecer de forma rigorosamente minuciosa, os tipos tributários. Do contrário, ou seja, na ausência desta específica tipificação, estariam eivados de vícios: portarias, regulamentos, assim como os demais atos normativos infralegais, uma vez que estes, não têm a finalidade de criar ônus ou gravames aos contribuintes.

Para Carrazza (2021), ao contrário das demais normas jurídicas, que nem sempre estarão atreladas ao Princípio da Legalidade, as normas jurídicas tributárias, têm sua incidência, atrelada ao um fato (ou estado de fato) minudentemente descrito em Lei.

Neste sentido, a Lei deve indicar todos os elementos da norma jurídica tributária, senão vejamos:

A lei, em suma, deve indicar todos os elementos da norma jurídica tributária, inclusive os quantitativos, isto é, aqueles que dizem respeito à base de cálculo e à alíquota da exação. Enfatizamos que somente a lei pode (i) criar o tributo e (ii) redimensionar, para mais, o *quantum debeatur*. (CARRAZZA, 2021, p. 211)

Do rigor instituído pelo Princípio da Legalidade Tributária, é possível extrair a incidência do corolário do dever de clareza. Seria ingênuo, conceber que o Princípio da Legalidade Tributária impõe ao Estado, o dever de proceder a previsão legal do tributo, porém permite, que tal Estado, edite textos normativos: incompletos, obscuros ou subliminares. No entanto, reservaremos esta reflexão para outro capítulo.

Ante o exposto, torna-se justificado falar-se em Legalidade Estrita. A mencionada expressão denota com adequada intensidade, o quão imprescindível é, em matéria tributária, a ocorrência de positivação prévia. Sendo este o magistério de Roque Antônio Carrazza:

Inexiste o dever de pagar tributo que não tenha brotado de lei ordinária, já que somente por causa dela é que ele nasce e é exigível. Não é por outro motivo que se tem sustentado que em nosso ordenamento jurídico vige, mais do que o princípio da legalidade tributária, o princípio da estrita legalidade. Aliás, hoje mais do que nunca, como logo veremos, juristas de tomo têm feito

empenho no sentido de que os tributos só podem ser criados ou aumentados por meio de lei ordinária, exceção feita aos empréstimos compulsórios, aos impostos residuais da União e às contribuições sociais previstas no § 4º do art. 195 da CF, que demandam lei complementar para serem validamente instituídos. (CARRAZZA, 2021, p. 212 - 213)

Para que a disciplina ora analisada, seja corretamente discernida, é de fundamental importância que seja delimitado o alcance da expressão: *criar tributos*. Na concepção de Roque Antônio Carrazza (2021), criar tributo, não se confunde com nominá-lo.

Trata-se, em verdade, da descrição abstrata de sua respectiva hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota. Por abstrato, no entanto, não interprete-se descrição vaga ou implícita. Trata-se da descrição pormenorizada da norma jurídica tributária, neste sentido, a Lei delimita concreta e exhaustivamente o fato tributável.

Ainda refletindo sobre o Princípio da Legalidade, o doutrinador pontua que expedientes de ordem prática, justificativas morais ou econômicas, não podem sobrepor tal princípio. Tal assertiva decorre da necessidade de preservação da segurança jurídica, sem a qual, qualquer relação jurídico-tributável torna-se instável.

Na visão do autor, é vedado ao Executivo a definição de aspectos essenciais da norma jurídica tributária, mesmo que tal definição tenha sido delegada em sede de Lei. Ou seja, nem a própria Lei, poderia atribuir a outrem, atribuição que lhe cabe exclusivamente. (CARRAZZA, 2021, p. 214 -215)

Neste sentido, é ilustrativa a lição de oriunda das reflexões de Paulo de Barros de Carvalho (2012), em sua obra Curso de Direito Tributário, quando pontua que, a lei que vier a instituir gravames, não pode derogar a sua competência, para normas hierarquicamente inferiores.

Para o autor, em sentido contrário, a própria norma competente, deve definir exhaustivamente a norma matriz do tributo, sendo inconstitucional a delegação de poderes, para que órgãos integrantes da administração venham a suprir lacunas deixadas pela lei, quando da definição dos tributos.

Roque Antônio Carrazza (2021), ainda sustenta concepção mais radical a respeito da abrangência do Princípio da Tributária, quando concebe que até mesmo os deveres instrumentais tributários devem ser definidos através de Lei.

Tal entendimento é de fundamental importância para as reflexões que seguem, principalmente quando analisarmos as consequências extraíveis da internalização da Cláusula Quinta, do Convênio CONFAZ nº 100/97, pelo Estado da Bahia.

Será da Lei, e somente dela, a atribuição de regular a época e a forma do pagamento dos tributos, definir a competência administrativa dos órgãos e repartições, que estarão encarregados de lançar os tributos, descrever as infrações tributárias e etc.

Neste sentido, é evitada de vício interpretativo, a doutrina que concebe ser possível, a intervenção do poder Executivo, para terminar a obra do legislador, regulamentando por consequência, todos os elementos que foram tratados de forma imprecisa e inespecífica.

Para Carrazza, a faculdade regulamentar concedida ao Poder Executivo, serve exclusivamente para ressaltar alguns conceitos menos claros, porém previstos expressamente em Lei. Afinal, seria inconcebível esclarecer aquilo que não foi anteriormente mencionado.

O Império da Legalidade Tributária é tamanho, que no procedimento de identificação do fato imponible, é vedada a utilização de analogia ou da discricionariedade.

Mais uma vez importa salientar que quando se alude à determinação de elementos essenciais de um tributo, faz-se menção a todos os elementos que, de algum modo, influenciam no *quantum* devido, a título de obrigação tributária principal. Figurando como um dos elementos fundamentais à especificação tributo, temos a definição da base de cálculo, ou da base imponible do tributo.

Roque Antônio Carrazza, remetendo ao magistério de Pietro Virga (1976), defende existência de três limites para a tributação: i) A reserva da Lei, ou seja, tributo só pode ser criado por meio de lei; ii) A disciplina da Lei, que implica em considerar que não basta a existência de previsão legal para a tributação, faz-se necessário que todos os elementos fundamentais dos tributos sejam expressamente definidos; iii) Os direitos constitucionalmente garantidos, que, por sua vez, servem de base para todo o ordenamento.

Na concepção do autor, o Princípio da Legalidade exige, igualmente, a especificação em sede de Lei, dos benefícios fiscais relacionados ao tributo, assim como, quais serão os requisitos necessários para a sua fruição, senão vejamos:

A legalidade em matéria tributária não deve ser vista apenas na perspectiva da conformidade com a lei. Pelo contrário, é necessário que a lei instituidora do tributo especifique (i) a incidência, quer *objetiva* (o que está sujeito ao tributo), quer *subjéctiva* (quem está sujeito ao tributo), nesta se incluindo o responsável e o substituto, (ii) a base de cálculo e a alíquota, (iii) a forma de lançamento e cobrança e, quando for o caso, (iv) os benefícios fiscais e os requisitos necessários para usufruí-los. (CARRAZZA, 2021, p. 222)

Parafraseando Seabra Fagundes, Carrazza sustenta que a eventual displicência do legislador, no exercício da produção de Lei que discipline matéria tributária, não pode ser superada pelo agente fiscal, tendo em vista que este, está vinculado à “*lei de ofício*”, não lhe sendo dado, preencher eventuais lacunas existentes. Conforme pontua o autor, a tributação não pode se basear em indícios.

Em suma para o doutrinador, somente a Lei, e não qualquer ato infralegal, está autorizada a instituir intervenções no patrimônio, na liberdade e nos demais direitos do contribuinte, impondo-lhes deveres e obrigações.

## 2.2 DAS APARENTES EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Importante destacar que para Carrazza (2021), não há que se falar em tributos que possam ser regulados à revelia do Princípio da Legalidade Tributária. Tal referência aponta para os tributos descritos no art. 153, § 1º, da Constituição Federal (imposto sobre importação de produtos estrangeiros; imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; imposto sobre produtos industrializados; imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários).

Na perspectiva do doutrinador, o dispositivo supracitado não veicula qualquer exceção ao Princípio da Legalidade, laborando em equívoco aqueles que entendem de forma divergente.

O que se constata, em verdade, é uma permissão, constante do texto constitucional, para que a Lei delegue ao Poder Executivo, a faculdade de alternar as alíquotas dos impostos elencados, observadas as condições e dentro dos limites estabelecidos.

Tal premissa não pode, no entanto, ser estendida às bases de cálculo. Ressalte-se que, mesmo com relação às alíquotas, não ocorrerá criação de índice

aplicável, por parte de Poder Executivo. Trata-se exclusivamente de alteração de alíquotas dentro de limites pré-fixados.

Para Carrazza (2021), a faculdade de alterar, pressupõe a preexistência de alíquotas anteriormente estabelecidas, uma vez que, só é possível alterar o que já está posto. Na hipótese em apreço, apenas seria possível alteração de alíquotas, dentre aquelas previstas como aplicáveis pela própria Lei.

Desta forma, seria vedado ao Poder Executivo alterar alíquotas relativas aos supracitados impostos, na hipótese de não existirem limites preestabelecidos em Lei, senão vejamos:

A Constituição concede ao legislador a prerrogativa de apontar as alíquotas mínima e máxima de certos impostos, consentindo, assim, que o Executivo atue. Donde tudo nos leva a concluir que: a) os impostos alfandegários, o IPI e o IOF devem ser criados ou aumentados por meio de lei; b) tal lei, no que se refere aos impostos alfandegários e ao IOF, poderá conceder ao Poder Executivo a faculdade de alterar-lhes as alíquotas, dentro dos parâmetros mínimos e máximos que fixar; c) esta lei poderá, ainda, fixar - sempre para os impostos alfandegários e o IOF - uma única alíquota, e, neste caso, cairá por terra o permissivo constitucional, isto é, nada será facultado ao Poder Executivo quanto à majoração ou mitigação destes impostos. (CARRAZZA, 2021, p. 349).

As reflexões acima transcritas não foram direcionadas ao IPI em respeito ao Princípio da Seletividade. A leitura do recorte citado, permite concluir que, em verdade, o que alguns autores apontam como exceção ao Princípio da Legalidade, nada mais é do que uma faculdade do Poder Legislativo, e não da Administração.

Em suma, a doutrina defendida por Roque Antônio Carrazza (2021), admite que o comando previsto no art. 153, § 1º, da Constituição Federal não de configura exceção ao Princípio da Legalidade Tributária, mas, apenas, mitigação deste princípio. Trata-se de aplicação do Princípio da Legalidade, porém, não ocorreria a aplicação do Princípio da Legalidade Estrita.

Para Carrazza, a faculdade regulamentar da Administração, sempre estará, mesmo que em diferentes níveis de vinculação, atrelada à Lei. Nesta perspectiva, o regulamento existe para dar concretude ao que já fora disposto em Lei.

A vinculação da Administração Pública ao Princípio da Legalidade, foi prevista expressamente pelo *caput*, do artigo 37, da Constituição Federal, logo, em sendo a faculdade regulamentar, atribuição inerente à Administração, esta, por sua vez, também se sujeitará ao Princípio da Legalidade. (BRASIL, 1988)

Na perspectiva do autor, os regulamentos executivos, devem estar limitados à especificação de elementos normativos de ordem técnica, e, em o fazendo, deve respeitar os limites descritos em Lei, uma vez que não lhe é dado inovar.

À Lei caberá a imposição de condutas, sejam elas comissivas ou omissivas, não lhe sendo permitida a delegação de tal atribuição. Noutra sentença, ao regulamento caberá a especificação dos elementos já previstos, dentro dos parâmetros estabelecidos em Lei.

Foi em atenção a tal limitação, que a Constituição Federal instituiu em seu artigo 49, inciso V, que o poder regulamentar estará sujeito à vigilância do poder legislativo. (BRASIL, 1988)

Dissertando sobre o tema, Camila Chierighini (CHIERIGHINI, 2018) pontua que, o dever instrumental tributário, também intitulado de obrigação acessória, não pode fundar-se em ato oriundo do poder regulamentar. Em sua concepção, o Princípio da Legalidade Tributária se projeta sobre os deveres instrumentais, uma vez que tais obrigações integram os elementos essenciais da relação jurídico-tributária.

Ressalta a autora, que a relevância dos deveres instrumentais, se evidencia no fato de existirem penalidades pecuniárias previstas, para aqueles que, eventualmente, vierem a descumpri-los, nos termos do quanto disposto pelo artigo 113, §3º, do Código Tributário Nacional. (BRASIL, 1966)

Do exposto, resta claro que, segundo a doutrina de Roque Antônio Carrazza (2021), o Princípio da Legalidade possui, quando incidente sobre as relações jurídico-tributárias, intensidade potencializada, conforme instituído pelos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, ambos da Constituição Federal.

Portanto, todos os elementos essenciais dos tributos, têm de estar, minudentemente descritos em Lei, podendo ser classificados como elementos essenciais dos tributos, todos aqueles que possuem aptidão a influenciar no *quantum* devido.

### **3 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA APLICADO ÀS NORMAS ISENTIVAS E A INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS**

Conquanto seja o Princípio da Legalidade, norma de incidência intensificada, quando aplicada ao Direito Tributário, faz-se indispensável tecer ponderações, quando este princípio for aplicado à concessão de incentivos fiscais de ICMS.

Tais ponderações não podem ser confundidas com mitigação do mencionado princípio. Do contrário, trata-se de adequação do mandamento basilar tributário, à disciplina peculiar da concessão de benefícios fiscais de ICMS, que, por sua vez, está fundamenta na própria Constituição Federal.

Conforme pontua Roque Antônio Carrazza (2020), em sua obra: “ICMS”, a competência para tributar, engloba a competência para a concessão de isenções tributárias, uma vez que esta, é decorrência lógica daquela.

Para o autor, a Constituição Federal, na mesma oportunidade em que discriminou as competências tributárias entre as pessoas políticas, concedeu-lhes a possibilidade de não executá-las, podendo tal recusa ao exercício da tributação decorrer, inclusive, da utilização das isenções, conforme disposto nos artigos 151, III e 155, § 2º, II e XII, “g”. (BRASIL, 1988)

Neste sentido, ressalta o doutrinador, que tanto a competência para tributar, quanto a competência para isentar, estão vinculadas ao Princípio da Legalidade Tributária. Reforçando tal submissão, disciplina o artigo 97, VI, do Código Tributário Nacional, que é reservado à Lei a atribuição estabelecer as hipóteses de exclusão do crédito tributário. (BRASIL, 1966)

Importa destacar que, na concepção de Carrazza, isenção é uma: “limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça”. (2020. p. 538).

Deste modo, em sua perspectiva, a isenção se apresenta como verdadeira alteração da norma jurídica tributária. Uma vez concretizada tal alteração, o perímetro de abrangência da norma é restringido, resultando no impedimento de que o tributo surja, no que diz respeito à parcela atingida pela norma isentiva.

Prossegue o autor, aduzindo que a regra geral, instituída pela Constituição Federal (artigo 151, III), para reger a tributação nas diferentes esferas administrativas do país, é a regra da tributação autônoma, segundo a qual, somente a pessoa política que validamente criou o tributo, pode prever isenções sobre ele. (BRASIL, 1988)

Ocorre que as isenções de ICMS, não seguem a regra geral da tributação autônoma. Portanto, quando tratar-se de ICMS, nem mesmo através de lei ordinária, os Estados e o Distrito Federal poderão conceder incentivos fiscais de forma autônoma. Do contrário, em tratando-se de ICMS, é vedada a aplicação da regra geral que prescreve autonomia.

Tal singularidade, é a fonte da incidência peculiar do Princípio da Legalidade Tributária, sobre as normas isentivas em matéria de ICMS (isenções, reduções de base de cálculo, diferimentos, dentre outras).

Conforme já aduzido, o regime peculiar de concessão de incentivos fiscais de ICMS, foi estabelecido pela própria Constituição Federal (artigo 155, § 2º, XII, “g”), daí falar-se em adequação e não em mitigação do Princípio da Legalidade Tributária.

O mencionado dispositivo atribuiu a Lei Complementar, dispor sobre a forma de deliberação interestadual, para a concessão de incentivos isenções, incentivos e benefícios fiscais. (BRASIL, 1988)

Disciplinando o mandamento constitucional, foi editada a Lei Complementar nº 24/75, que, por sua vez estabeleceu que qualquer isenção, benefícios ou incentivos fiscais, relativos ao ICMS, serão concedidos ou revogados por intermédio de convênios, sendo que estes, devem ser celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Para Carrazza (2020), a mencionada determinação, almeja a promoção da uniformização do tributo em território nacional, e, conseqüentemente, fomenta a livre circulação de mercadorias, conforme consagrado nos artigos 152 e 150, V, da Constituição Federal.

A Lei Complementar nº 24/75, estabelece que, em tratando-se do ICMS, os convênios devem ser celebrados através de acordos firmados entre as Unidades da Federação. O mencionado corpo deliberativo foi materializado no CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária -. Após a celebração do convênio, é iniciado prazo para que as Unidades da Federação ratifiquem o acordo celebrado, e, posteriormente, promovam a internalização nas respectivas legislações estaduais.

Para Carrazza, no entanto, ao contrário do que ocorreria com os demais tributos, em se tratando de incentivos fiscais de ICMS, o Princípio da Legalidade Tributária incidirá, exigindo como instrumento de internalização o Decreto Legislativo, e não a lei em sentido formal.

Deste modo, em razão do império da legalidade, apenas posteriormente aprovação legislativa por meio de Decreto Legislativo, os convênios passam a ter eficácia no âmbito dos Estados internalizadores.

Do exposto, resta claro tratar-se de incidência peculiar do Princípio da Legalidade Tributária, nada mais apropriado, tendo em vista a hipótese peculiar sobre a qual o princípio está sendo aplicado.

A necessidade de internalização dos convênios, por seu turno, decorre da natureza destes instrumentos normativos, que não podem ser considerados lei, uma vez que são celebrados por representantes indicados pelo Poder Executivo de cada Estado e do Distrito Federal. Do contrário, estaria se admitindo a possibilidade de o Poder Executivo legislar, mesmo que no exercício das suas atribuições típicas.

Observe-se que, apesar de o Decreto Legislativo não ser Lei em sentido estrito, ele o é em sentido material, ou em sentido *lato*. Daí afirmar-se que a maneira peculiar de incidência do Princípio da Legalidade na hipótese ora narrada, não acarreta exceção ao império da legalidade tributária. (CARRAZZA, 2020).

Carrazza ainda exacerba a singularidade da concessão de isenções e incentivos de ICMS, afirmando que, neste caso, a aplicação do Princípio da Legalidade, não redundará na exigência de lei, para a concessão do regime menos gravoso, senão vejamos:

Damo-nos pressa em deixar assentado que a lei ordinária estadual (ou distrital) não é o meio jurídico adequado para ratificar convênio que venha a dispor sobre isenções de ICMS. Embora não se discuta que em matéria tributária o *princípio da legalidade* vem atendido, em regra, com edição de lei ordinária, ele, no caso específico das isenções de ICMS, por expressa ressalva constitucional (art. 155, § 2º, XII, "g"), demanda, para se implementar, decreto legislativo ratificador de convênio celebrado por todas as Unidades Federativas interessadas. Nem se diga que, com isto, o princípio da legalidade estaria sendo costeado, já que decreto legislativo - como ensinava Pontes de Miranda - também é lei em sentido material, ou seja, ocupa, dentro da *pirâmide jurídica*, a mesma posição reservada à lei ordinária. (CARRAZZA, 2020, p. 542 – 543).

Para o autor, a pertinência da utilização de decretos legislativos é reforçada pelo quanto disposto no artigo 49, I, da Constituição Federal, que, por sua vez, outorga ao Congresso Nacional, competência privativa, para resolver em caráter definitivo, questões referentes a tratados e acordos internacionais, que repercutam em agravo ao patrimônio nacional. (BRASIL, 1988)

Desta forma, considerando que internamente, os convênios interestaduais equivalem a tratados e acordos internacionais, seria possível considerar, por aplicação da simetria, que tais convênios devam ser aprovados pelas respectivas Assembleias Legislativas.

Apesar de incidir de maneira peculiar sobre as isenções de ICMS, o Princípio da Legalidade Tributária, não coaduna, mesmo nesta hipótese singular, em internalização de convênios por meio de decretos do executivo. Desta forma, na visão do autor, a previsão constante do artigo 4º, caput, da Lei Complementar nº 24/75, é maculada por inconstitucionalidade.

Conquanto sustente a impossibilidade de ratificação dos convênios por meio de decretos oriundos do Poder Executivo, admite o autor, que tem prevalecido em âmbito nacional, o entendimento de que, cabe ao Poder Executivo, a atribuição de ratificar os convênios através de ato da administração. (CARRAZZA. 2020).

Tal prevalência, no entanto, precisa ser cotejada com a mais recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, tendo em vista que a Suprema Corte, tem amadurecido o seu entendimento a respeito do tema.

### 3.1 DO ATUAL POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A INTERNALIZAÇÃO DOS CONVÊNIOS CONFAZ NO ÂMBITO DAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO.

Conforme apontado por Roque Antônio Carrazza, o debate a respeito do instrumento adequado para a internalização de convênios CONFAZ é vultosa, existindo diversos posicionamentos a respeito do tema.

Conquanto não seja objeto deste estudo, a análise jurisprudencial a respeito do tema, insta salientar que, recentemente, o Supremo Tribunal Federal tem se manifestado no sentido de reforçar o império do Princípio da Legalidade Tributária, sendo relevante para esta pesquisa mencionar a citada evolução jurisprudencial.

Nos autos do Recurso Extraordinário nº 635.688/RS, julgado no ano de 2014, com repercussão geral reconhecida, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a necessidade de previsão legislativa para a internalização de Convênios CONFAZ:

A despeito da autorização prevista no § 1º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 128/94, não consta que a legislação estadual do Rio Grande do Sul tenha efetivamente previsto a possibilidade de manutenção integral dos créditos nas hipóteses de redução de base de cálculo. Ao contrário,

determinou que seja exigida a anulação proporcional do crédito. Poderia o legislador estadual ter adotado solução diversa, mas não o fez. Então, à falta da lei autorizando o aproveitamento integral do crédito, tem plena aplicação a regra do art. 155, §2º, II, “b”, da Constituição Federal. Sim, porque, nos termos a jurisprudência desta Corte, o convênio, por si só, não assegura a concessão do benefício em questão. É condição necessária, mas não suficiente, porque tem sentido jurídico meramente autorizativo: permite a concessão do benefício fiscal por parte de cada um dos Estados e do Distrito Federal, mas não o cria per se. É precisamente isso que se depreende da leitura do art. 150, § 6º, com redação dada pela Emenda Constitucional 3, de 1993, combinado com o art. 155, § 2º, XII, “g”. O primeiro exige lei específica para a veiculação de isenção ou redução de base de cálculo; o segundo determina que a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, em matéria de ICMS, deve observar o procedimento de deliberação de previsto em lei complementar, atualmente a Lei Complementar 24/75. (BRASIL, 2015, p. 12)

Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal, mais uma vez manifestou-se pela impossibilidade de internalização de convênios através de atos do executivo, sedimentando a necessidade de lei em sentido estrito, para que a norma prevista em convênios passe a valer no âmbito de cada Unidade da Federação.

É o que se depreende do julgamento do Agravo Regimental, proposto nos autos do RE nº 579.630, apreciado no ano de 2016:

Esta Corte tem se firmado pela necessidade de lei em sentido estrito para estabelecer os critérios de norma que permite à administração exonerar o sujeito passivo do recolhimento de valores a título de tributo, de modo que é inconstitucional a delegação pura e simples de competência do Legislativo ao Executivo para dispor normativamente sobre matéria tributária (ADI 3.462, Rel. Min. Cármen Lúcia). (BRASIL, 2016, p. 11)

Mais recentemente, no entanto, em consonância com o quanto sustentado por Roque Antônio Carrazza, o Supremo Tribunal Federal, vem considerando como regular, a internalização de convênios, tanto por leis em sentido estrito, quando por decretos legislativos.

Ainda merece destaque, nas oportunidades em que a Suprema Corte concebeu a pertinência de ratificação de convênios, por meio de decreto do executivo, ela atribuiu à ratificação o efeito exclusivamente de manifestação de concordância com o quanto disposto no convênio, sem, no entanto, admitir que essa ratificação, fosse capaz de internalizar a norma contida naquele diploma.

Ou seja, mesmo quando concebeu a possibilidade de ratificação por ato do executivo, o Supremo Tribunal Federal exigiu a participação do poder legislativo

estadual, para que esta ratificação, acarretasse em posterior internalização do convênio ratificado.

Tal entendimento restou sedimento do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.929/DF, julgada no ano de 2020, tratando exatamente da necessidade participação da Assembleia Legislativa, na internalização de Convênios celebrados no âmbito do CONFAZ:

É certo que isenções, benefícios e incentivos de ICMS não podem ser concedidas de forma unilateral: para que surjam de forma válida, é necessário que convênios sejam celebrados pelos Estados e pelo Distrito Federal, o que permite deliberação e consenso entre eles, evitando o que restou conhecido como “guerra fiscal”. A ratificação pelo Poder Executivo é, portanto, necessária. No entanto, de acordo com o que ensina o professor Roque Antônio Carrazza, convênios somente passam a ter eficácia mediante a aprovação das Assembleias Legislativas dos Estados e Câmara Legislativa do Distrito Federal. É apenas essa ratificação do Poder Legislativo que faz com que eles integrem o ordenamento jurídico interno dos Estados e do Distrito Federal (CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros Editores, 2015, p. 1061). Nessa perspectiva, convênios, isoladamente, não concedem isenção de ICMS, mas sim atuam como um pressuposto para que a concessão aconteça. A edição de incentivos fiscais de ICMS constitui, então, um ato normativo complexo, demandando a integração de órgãos dos Poderes Executivo e Legislativo. Dessa forma, pode-se adotar a interpretação segundo a qual a concessão de benefícios de ICMS não dispensa lei específica. Alerta Lucas Bevilacqua, em obra dedicada ao tema, que “não são os convênios que dão força normativa às deliberações tomadas, sendo esses conteúdos meramente autorizativos e demandando, assim, um procedimento de internalização em cada um dos Estados, até mesmo como medida de controle do Poder Legislativo” (BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2013, pp. 71-72). (BRASIL, 2020, p, 7 – 8)

Das decisões transcritas é possível identificar clara tendência no âmbito do Supremo Tribunal Federal, de fortalecimento do Princípio da Legalidade Tributária, em detrimento da conduta de alguns Estados da Federação, que insistem em excluir o poder legislativo do procedimento de internalização dos convênios celebrados no âmbito do CONFAZ.

#### **4 O CONVÊNIO CONFAZ Nº 100/97**

O artigo 155, §2.º, XII, g, da Constituição Federal, estabelece que, em se tratando do ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – cabe à Lei Complementar, regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefício fiscais, serão concedidos ou revogados (BRASIL, 1988).

Em obediência ao mandamento constitucional, a Lei Complementar nº 24/75 dispôs sobre os convênios elaborados para concessão de benefícios fiscais de ICMS, constituindo-se em ferramenta importante para o combate de prática adotada por muitos Estados da Federação, conduta esta intitulada de “Guerra Fiscal”.

O diploma estabelece, em seu art. 1º, norma que visa, mesmo que de maneira parcial, congrega os interesses dos Estados e do Distrito Federal, determinando que as isenções de ICMS, serão concedidas ou revogadas, nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. (BRASIL, 1975)

O parágrafo único do dispositivo acima mencionado, estende a abrangência da norma, que irá disciplinar não somente as isenções, mas também, a redução da base de cálculo, a concessão de créditos presumidos, a prorrogação das isenções já vigentes, e, finalmente, a qualquer incentivo de ICMS, que redunde na redução ou eliminação do ônus de arcar com o tributo.

Percebe-se de pronto, o intuito do legislador de abarcar toda e qualquer benesse relacionada ao ICMS, submetendo-as aos trâmites de concessão, estabelecidos pela Lei.

O diploma em apreço, ainda estabelece que os convênios serão celebrados em reuniões, para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal. Tais encontros devem ser presididos por representantes do Governo Federal.

A composição do conselho de Estados não é absoluta, de modo que as reuniões para celebração de convênios, poderão ocorrer com a presença de representantes da maioria dos Estados da Federação.

A concessão de benefícios dependerá, obrigatoriamente, de decisão unânime dos Estados representados. No entanto, a revogação total ou parcial dos incentivos, poderá ser determinada pela concordância de, pelo menos, quatro quintos dos representantes presentes.

Os convênios eventualmente celebrados, serão publicados no Diário Oficial da União. Contados 15 dias da publicação, as Unidades da Federação devem publicar decreto, manifestando-se a respeito da ratificação, ou não, do convênio celebrado. A ausência de manifestação no prazo determinado, implicará na ratificação tácita do convênio.

Uma vez não ocorrendo ratificação expressa ou tácita, de todos os Estados da Federação, assim como do Distrito Federal, o convênio será dado como rejeitado, ressalvada a hipótese de convênio que celebre revogação de incentivos, tendo em vista que, neste caso, a manifestação de quatro quintos dos Estados da Federação, será suficiente para a ratificação do diploma.

Os convênios ratificados obrigam todos os Estados da Federação, inclusive aqueles que, em sendo convocados para a reunião de celebração do convênio, não compareceram.

O procedimento de celebração e ratificação dos convênios é vinculante, de modo que, em se concedendo benefício de ICMS, à revelia do quanto estabelecido pela Lei nº 24/75, duas consequências ocorreram cumulativamente, “a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria”, assim como, “a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente”.

O Convênio CONFAZ nº 100/97, foi ratificado por meio do ato COTEP n.º 17/97. Com o advento da ratificação nacional do convênio, cada Estado da Federação foi autorizado a conceder o benefício na forma e condições definidas pelo CONFAZ, ou de maneira diversa, desde que respeitados os limites estabelecidos no respectivo convênio.

A internalização de disciplina prevista nos convênios, se traduz na transposição integral ou parcial, do conteúdo previsto em tais diplomas, que por sua vez, possuem caráter meramente autorizativo. Conforme se concebe neste estudo, em respeito ao Princípio da Legalidade Tributária, a menção legal à disciplina prevista nos convênios, tem que ser expressa.

Feitas estas breves considerações, convém analisar o conteúdo do Convênio CONFAZ nº 100/97, para que, posteriormente, os estudos e reflexões possam ser direcionados à sua Cláusula Quinta.

Conforme já aduzido, a Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, ocupou-se de estabelecer que a concessão de

benefícios fiscais de ICMS, deve, necessariamente, ser precedida de Convênio que os autorize.

Os mencionados convênios, não possuem, por si só o condão de positivar os incentivos no ordenamento, sendo imprescindível que estes, uma vez ratificados nacionalmente, sejam recepcionados formalmente pela legislação interna de cada ente federado.

O Convênio CONFAZ nº 100/97, veiculou benefício fiscal de extrema importância para o fomento à comercialização de insumos agrícolas e agropecuários. Em sua cláusula primeira o Convênio 100/97 estabelece que:

Fica reduzida em 60% (sessenta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

Trata-se de benefício fiscal, consistente na redução da base de incidência do ICMS, a ser recolhido em razão da ocorrência de operações de saída interestaduais, que envolvam os seguintes produtos:

- I - inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematocidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, inclusive inoculantes, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa;
- II - REVOGADO
- III - rações para animais, concentrados, suplementos, aditivos, premix ou núcleo, fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, desde que:
  - a) os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e o número do registro seja indicado no documento fiscal, quando exigido;
  - b) haja o respectivo rótulo ou etiqueta identificando o produto;
  - c) os produtos se destinem exclusivamente ao uso na pecuária;
- IV - calcário e gesso, destinados ao uso exclusivo na agricultura, como corretivo ou recuperador do solo;
- V - semente genética, semente básica, semente certificada de primeira geração - C1, semente certificada de segunda geração - C2, semente não certificada de primeira geração - S1 e semente não certificada de segunda geração - S2, destinadas à semeadura, desde que produzidas sob controle de entidades certificadoras ou fiscalizadoras, bem como as importadas, atendidas as disposições da Lei nº 10.711, de 05 de agosto de 2003, regulamentada pelo Decreto nº 5.153, de 23 de julho de 2004, e as exigências estabelecidas pelos órgãos do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ou por outros órgãos e entidades da Administração Federal, dos Estados e do Distrito Federal, que mantiverem convênio com aquele Ministério;
- VI - alho em pó, sorgo, milheto, sal mineralizado, farinhas de peixe, de ostra, de carne, de osso, de pena, de sangue e de víscera, calcário calcítico,

caroço de algodão, farelos e tortas de algodão, de babaçu, de cacau, de amendoim, de linhaça, de mamona, de milho e de trigo, farelos de arroz, de girassol, de glúten de milho, de gérmen de milho desengordurado, de quirera de milho, de casca e de semente de uva e de polpa cítrica, glúten de milho, silagens de forrageiras e de produtos vegetais, feno, óleos de aves, resíduos de óleo e gordura de origem animal ou vegetal, descartados por empresas do ramo alimentício, e outros resíduos industriais, destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal;

VII - esterco animal; VIII - mudas de plantas;

IX - embriões, sêmen congelado ou resfriado, exceto os de bovino, ovos férteis, aves de um dia, exceto as ornamentais, girinos e alevinos;

X - enzimas preparadas para decomposição de matéria orgânica animal, classificadas no código 3507.90.4 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH;

XI - gipsita britada destinada ao uso na agropecuária ou à fabricação de sal mineralizado;

XII - casca de coco triturada para uso na agricultura;

XIII - vermiculita para uso como condicionador e ativador de solo;

XIV - Extrato Pirolenhoso Decantado, Piro Alho, Silício Líquido Piro Alho e Bio Bire Plus, para uso na agropecuária;

XV - óleo, extrato seco e torta de Nim (*Azadirachta indica* A. Juss);

XVI - condicionadores de solo e substratos para plantas, desde que os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e que o número do registro seja indicado no documento fiscal.

XVII - torta de filtro e bagaço de cana, cascas e serragem de pinus e eucalipto, turfa, torta de oleaginosas, resíduo da indústria de celulose (dregs e grits), ossos de bovino autoclavado, borra de carnaúba, cinzas, resíduos agroindustriais orgânicos, destinados para uso exclusivo como matéria prima na fabricação de insumos para a agricultura. (BRASIL, 1997, p. 1-4)

Dos incisos acima reproduzidos, doze deles especificam não somente produtos que, uma vez comercializados, ensejarão a fruição do benefício fiscal, mas, na mesma oportunidade, estabelecem condicionantes para a aplicação do supracitado benefício, trata-se de condicionantes vinculadas à concessão do benefício.

Tal peculiaridade pode ser vislumbrada na parte final do inciso XVII:

torta de filtro e bagaço de cana, cascas e serragem de pinus e eucalipto, turfa, torta de oleaginosas, resíduo da indústria de celulose (dregs e grits), ossos de bovino autoclavado, borra de carnaúba, cinzas, resíduos agroindustriais orgânicos, destinados para uso exclusivo como matéria prima na fabricação de insumos para a agricultura. (BRASIL, 1997, p. 4)

O §2º, da Cláusula Primeira, define conceitos para fins de aplicação da norma, senão vejamos:

§ 2º Para efeito de aplicação de benefício previsto no inciso III, do caput desta cláusula entende-se por:

I - RAÇÃO ANIMAL, qualquer mistura de ingredientes capaz de suprir

as necessidades nutritivas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destinam;

II - CONCENTRADO, a mistura de ingredientes que, adicionada a um ou mais elementos em proporção adequada e devidamente especificada pelo seu fabricante, constitua uma ração animal;

III - SUPLEMENTO, o ingrediente ou a mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, permitida a inclusão de aditivos.

IV - ADITIVO, substâncias e misturas de substâncias ou microorganismos adicionados intencionalmente aos alimentos para os animais que tenham ou não valor nutritivo, e que afetem ou melhorem as características dos alimentos ou dos produtos destinados à alimentação dos animais;

V - PREMIX ou NÚCLEO, mistura de aditivos para produtos destinados à alimentação animal ou mistura de um ou mais destes aditivos com matérias-primas usadas como excipientes que não se destinam à alimentação direta dos animais. (BRASIL, 1997, p. 5)

Os §§ 3º a 6º, da Cláusula Primeira, expandem a abrangência da norma contida no *caput* do dispositivo, elencando produtos e destinações que, mesmo que não citados nos incisos I a XVII, serão autorizativos para fins de fruição do benefício fiscal:

§ 3º O benefício previsto no inciso III do *caput* desta cláusula aplica-se, ainda, à ração animal, preparada em estabelecimento produtor, na transferência a estabelecimento produtor do mesmo titular ou na remessa a outro estabelecimento produtor em relação ao qual o titular remetente mantiver contrato de produção integrada.

§ 4º Relativamente ao disposto no inciso V do *caput* desta cláusula, o benefício não se aplicará se a semente não satisfizer os padrões estabelecidos para o Estado de destino pelo órgão competente, ou, ainda que atenda ao padrão, tenha a semente outro destino que não seja a semeadura.

§ 5º O benefício previsto nesta cláusula, outorgado às saídas dos produtos destinados à pecuária, estende-se às remessas com destino a:

I - apicultura;

II - aqüicultura;

III - avicultura;

IV - cunicultura;

V - ricultura;

VI - sericultura.

§ 6º As sementes discriminadas no inciso V desta cláusula poderão ser comercializadas com a denominação “fiscalizadas” pelo período de dois anos, contado de 06 de agosto de 2003, data da publicação da Lei no 10.711, de 2003. (BRASIL, 1997, p. 5)

A Cláusula Segunda, por sua vez, prevê a redução em 30% (trinta por cento) da base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

Fica reduzida em 30% (trinta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

I - farelos e tortas de soja e de canola, cascas e farelos de cascas de soja e de canola, sojas desativadas e seus farelos, quando destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal;

- II - milho, quando destinado a produtor, à cooperativa de produtores, à indústria de ração animal ou órgão oficial de fomento e desenvolvimento agropecuário vinculado ao estado ou Distrito Federal;
- III - REVOGADO
- IV - aveia e farelo de aveia, destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal. (BRASIL, 1997, p. 5-6)

A Cláusula Terceira, autoriza a aplicação do benefício fiscal, que inicialmente foi previsto apenas para saídas interestaduais, também em operações internas, desde que obedecidas as condições para fruição do benefício em comento:

Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder às operações internas com os produtos relacionados nas cláusulas anteriores, redução da base de cálculo ou isenção do ICMS, observadas as respectivas condições para fruição do benefício.

§ 1º O benefício fiscal concedido às sementes referidas no inciso V da cláusula primeira estende-se à saída interna do campo de produção, desde que:

- I - o campo de produção seja inscrito no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ou em órgão por ele delegado;
- II - o destinatário seja beneficiador de sementes inscrito no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ou em órgão por ele delegado;
- III - a produção de cada campo não exceda à quantidade estimada, por ocasião da aprovação de sua inscrição, pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ou por órgão por ele delegado;
- IV - a semente satisfaça o padrão estabelecido pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento;
- V - a semente não tenha outro destino que não seja a semeadura.

§ 2º A estimativa a que se refere o § 1º, inciso III, deverá ser mantida à disposição do Fisco pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento pelo prazo de cinco anos.

§ 3º Na hipótese de redução de base de cálculo, poderão ser adotados percentuais distintos dos previstos nas cláusulas anteriores. (BRASIL, 1997, p. 6-7)

A Cláusula Terceira-A, estabelece redução de base de cálculo do ICMS, de maneira a equivaler a carga tributária, ao percentual de 4% sobre o valor da operação nas importações e nas saídas internas e interestaduais dos produtos que especifica. A Cláusula Terceira-B em contrapartida, estabelece condições para a fruição do benefício previsto na cláusula anterior:

Fica reduzida a base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária seja equivalente a aplicação do percentual de 4% (quatro por cento) sobre o valor da operação nas importações e nas saídas internas e interestaduais dos seguintes produtos:

- I - ácido nítrico e ácido sulfúrico, ácido fosfórico, fosfato natural bruto e enxofre, saídos dos estabelecimentos extratores, fabricantes ou importadores

para:

- a) estabelecimento onde sejam industrializados adubos simples ou compostos, fertilizantes e fosfato bi-cálcio destinados à alimentação animal;
- b) estabelecimento produtor agropecuário;
- c) quaisquer estabelecimentos com fins exclusivos de armazenagem;
- d) outro estabelecimento da mesma empresa daquela onde se tiver processado a industrialização;

II - amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono- amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.

Parágrafo único. O benefício previsto no inciso I estende-se:

I - às saídas promovidas, entre si, pelos estabelecimentos referidos em suas alíneas;

II - às saídas, a título de retorno, real ou simbólico, da mercadoria remetida para fins de armazenagem.

Cláusula terceira-B A concessão da redução da base de cálculo do ICMS de que trata a cláusula terceira-A deste convênio fica condicionada à não aplicação às operações de importação de quaisquer formas de tributação pelo ICMS que resultem em postergação de pagamento do imposto ou em cargas inferiores às previstas, inclusive as reinstituídas e concedidas nos termos do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017. (BRASIL, 1997, p. 7)

Até este ponto, o texto do convênio já impôs ao Estado internalizador, diversas condicionante, sem qualquer menção a existência de faculdade, possibilidade, discricionariedade, ou seja, em se internalizado o diploma, as condições até aqui estabelecidas serão obrigatoriamente aplicáveis.

A Cláusula Quarta prevê medida de proteção ao adquirente, quando estabelece que, na hipótese de algum Estado ou o Distrito Federal, não conceder a isenção ou redução da base de cálculo em percentual, no mínimo, igual ao praticado pela unidade da Federação de origem, fica assegurado ao estabelecimento receptor, crédito presumido de valor equivalente ao da parcela reduzida. Tal disposição, por óbvio, faz menção aos produtos e benefícios elencados nas cláusulas anteriores:

Na hipótese de o Estado ou o Distrito Federal não conceder a isenção ou a redução da base de cálculo em percentual, no mínimo, igual ao praticado pela unidade da Federação de origem, prevista nas cláusulas anteriores, fica assegurado, ao estabelecimento que receber de outra unidade da Federação os produtos com redução da base de cálculo, crédito presumido de valor equivalente ao da parcela reduzida. (BRASIL, 1997, p. 8)

Veiculando norma autorizativa, a Cláusula Quinta dispõe da seguinte forma:

Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a:

- I - REVOGADO

II - para efeito de fruição dos benefícios previstos neste convênio, exigir que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução; (BRASIL, 1997, p. 8)

Conforme resta claro na redação do texto, os Estados e o Distrito Federal estão autorizados, na hipótese de entenderem, pertinente, conveniente, adequado, a condicionar a fruição do benefício descrito no convênio, à dedução do imposto dispensado do preço da mercadoria e à respectiva demonstração no corpo da nota fiscal.

O Convênio CONFAZ ainda conta com as Cláusulas Sexta e Sétima que estabelecem respectivamente, convalidação dos tratamentos tributários adotados pelos Estados, em relação às operações realizadas com produtos mencionados no Convênio ICMS 36/92, e, a vigência do Convênio 100/97.

Uma vez narrado o conteúdo do acordo interestadual, importa que os esforços deste estudo, se concentrem sobre a Cláusula Quinta, do Convênio ICMS nº 100/97, afim de perscrutar a natureza da norma veiculada pela mencionada cláusula.

## **5 A INOBSERVÂNCIA DO LEGISLADOR AO COMPROMISSO COM A CLAREZA E SUAS IMPLICAÇÕES NA RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA.**

O estudo do Princípio da Legalidade Tributária, permite concluir com segurança, que todos os elementos essenciais de um tributo, devem estar previstos em Lei. No entanto, em sendo o Princípio da Legalidade, norma integrante de um sistema jurídico, é de se esperar que sua efetividade, seja potencializada pela interação com um todo coerente. (CARRAZZA, 2021)

Conquanto seja esta diretriz – o Princípio da Legalidade Tributária - norma basilar do sistema constitucional tributário, para que a mesma goze de efetividade, faz-se necessário que a previsão legal concernente ao tributo seja expressa, clara e minudente.

É intuitivo concluir que, o Princípio da Legalidade teria sua substância praticamente esvaziada, na hipótese de ser concebível, a ocorrência de previsão legal incompreensível, vaga ou implícita.

Em socorro à legalidade em matéria tributária, dispõe o art. 111, incisos I, II e III, do Código Tributário Nacional, a respeito da exigência de interpretação literal na hipótese da legislação tratar dos assuntos que enumera.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:  
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;  
II - outorga de isenção;  
III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (BRASIL, 1966, p. 15)

No caso da legislação baiana, o Convênio CONFAZ nº 100/97 foi internalizado pelo art. 79, do RICMS/97. Já naquela oportunidade, o legislador estadual entendeu por bem, não implementar a faculdade prevista na Cláusula Quinta do supracitado convênio.

Ocorre que, por ocasião do Decreto Estadual nº 13.780/12, o RICMS/97 – Regulamento do ICMS do Estado da Bahia 1997 - foi revogado, passando vigor o atual RICMS/12, que, igualmente, previu a internalização do Convênio CONFAZ nº 100/97, sem, no entanto, estabelecer a condição prevista em sua Cláusula Quinta, senão vejamos:

Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:

(...)

III - nas saídas interestaduais dos insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual, sendo que, a manutenção integral do crédito fiscal somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos; (BAHIA, 2012, não paginado)

A leitura do dispositivo acima reproduzido, permite ao interprete identificar claramente, que o Estado da Bahia internalizou o Convênio ICMS nº 100/97, que tal internalização foi integral, restando internalizadas todas as condicionantes estabelecidas no acordo interestadual.

No entanto, resta igualmente evidenciado, que inexistente neste dispositivo, qualquer menção à instituição da condicionante prevista pela Cláusula Quinta, do Convênio ICMS nº 100/97.

#### 5.1 DA PREVISÃO NORMATIVA OBSCURA E DOS SEUS DESDOBRAMENTOS PRÁTICOS

O Estado da Bahia, por sua vez, vem atuando contribuintes, que, ao se utilizarem do benefício fiscal previsto no Convênio ICMS nº 100/97, não se submetam à condicionante prevista na Cláusula Quinta, inciso II, daquele diploma. Entende a Administração estadual, que tal condicionante foi internalizada pelo dispositivo acima reproduzido (artigo 266, III, do RICMS/BA).

Não é o objetivo do presente estudo, proceder um levantamento quantitativo das autuações promovidas pelo Estado da Bahia, pelo descumprimento da Cláusula Quinta, inciso II, do Convênio CONFAZ nº 100/97. No entanto, importa que seja demonstrada a ocorrência de tais atuações.

Por meio do Acórdão CJF nº 0323-12/19, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, reiterou decisão proferida em 1ª instância administrativa, firmando entendimento de que o inciso II, da Cláusula Quinta, do Convênio CONFAZ nº 100/97, foi instituído pelo Estado da Bahia, estando plenamente vigente, conforme abaixo reproduzido:

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em

12/03/2018, no valor de R\$7.830.420,77, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 03.02.06 - Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 100/97, pois não indicou na nota fiscal que concedeu o desconto correspondente à redução do ICMS no preço da mercadoria, ocorrido nos meses de março, abril e junho a dezembro de 2013 e de janeiro a dezembro de 2014 e 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$7.822.534,95, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96.

(...)

Conforme defendeu o Autuado, o CTN, consoante o disposto no inciso II do seu Art. 111, determina que a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada de forma literal. Entretanto, ressalto que não se trata da concessão de isenção, mas das normas condicionantes da sua utilização.

A PGE exarou parecer no sentido de que há a possibilidade de ratificação tácita dos acordos interestaduais, sendo evidente que a locução "na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual", utilizada no Art. 266, III, do RICMS/12, ratificou o benefício previsto no Convênio ICMS nº 100/97, condicionando sua fruição às condições ali fixadas.

(...)

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos. (BAHIA, 2019, p. 4-5)

Conforme demonstrado, o Estado da Bahia, considera que o inciso III, do art. 266, internalizou a condicionante descrita na Cláusula Quinta, do Convênio CONFAZ nº 100/97. Nos autos do processo administrativo acima reproduzido, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, manifestou-se no mesmo sentido da Câmara de Julgamento, uma vez que entende estar instituída a mencionada condicionante.

Contrariamente ao quanto sedimentado pelo Princípio da Legalidade Tributária, a Administração Estadual entende que a expressão "na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual", é suficiente para instituir a condicionante ora tratada. (BAHIA, 2012, não paginado)

Resta evidente que a menção genérica acima transcrita, não se coaduna com a descrição exaustiva do fato tributável, preconizada pelo Princípio da Legalidade em matéria tributária. Porém, a discrepância se agrava, quando aplica-se ao citado texto, a norma prevista no art. 111, do Código Tributário Nacional.

O trecho apontado como instituidor da condicionante prevista na Cláusula Quinta, do Convênio nº 100/99, faz expressa menção à expressão condicionantes estabelecidas pelo acordo interestadual. Ocorre que o instrumento normativo

internalizado possui em seu conteúdo, condicionantes de aplicação obrigatória, assim como condicionantes de aplicação facultativas.

Em outras palavras, o Convênio ICMS nº 100/97, elenca condicionantes, que, em sendo concedido o regime benéfico de tributação, obrigatoriamente devem ser aplicadas. É o que ocorre por exemplo na Cláusula Primeira, inciso III, alíneas a), b) e c).

O Convênio ICMS nº 100/97, no entanto, não estabeleceu a condicionante descrita em sua Cláusula Quinta. O mencionado convênio, expressamente facultou ao Estado da Bahia a implementação da condicionante descrita. É dizer, ao fazer menção a condições estabelecidas, o art. 266, do RICMS/BA, não se direcionou à condicionante facultada pela Cláusula Quinta, mas sim àquelas vinculadas à concessão do benefício.

Ao apreciar situação análoga, RE nº 635688, o Supremo Tribunal Federal se posicionou em conformidade com o quanto imposto pelo Princípio da Legalidade em Matéria Tributária, ressaltando que a internalização de cláusula autorizativa, não implica em imediata implementação da autorização internalizada, sendo necessária expressa previsão legal.

No que se refere ao caso em tela, o Convênio ICMS 128/94, que dispõe sobre tratamento tributário para as operações com as mercadorias que compõem a cesta básica autoriza expressamente os Estados e o Distrito Federal a “não exigir a anulação proporcional do crédito” nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica, nos seguintes termos:

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.

§ 1º Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a não exigir a anulação proporcional do crédito prevista no inciso II do artigo 32 do Anexo Único do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, nas operações de que trata o caput desta cláusula.

§ 2º A fruição do benefício de que trata este Convênio fica condicionada ao cumprimento, pelos contribuintes, das obrigações instituídas pela legislação de cada unidade federada.

(...)

O art. 32 do Anexo Único do Convênio ICM 66/88, por sua vez, determina:

“Art. 32 Salvo determinação em contrário da legislação, acarretará a anulação do crédito:

I - a operação ou prestação subsequente, quando beneficiada por isenção ou não-incidência;

II - a operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

III - a inexistência, por qualquer motivo, de operação posterior.”

A despeito da autorização prevista no § 1º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 128/94, não consta que a legislação estadual do Rio Grande do Sul tenha efetivamente previsto a possibilidade de manutenção integral dos

créditos nas hipóteses de redução de base de cálculo. Ao contrário, determinou que seja exigida a anulação proporcional do crédito. Poderia o legislador estadual ter adotado solução diversa, mas não o fez. Então, à falta da lei autorizando o aproveitamento integral do crédito, tem plena aplicação a regra do art. 155, §2º, II, “b”, da Constituição Federal. Sim, porque, nos termos a jurisprudência desta Corte, o convênio, por si só, não assegura a concessão do benefício em questão. É condição necessária, mas não suficiente, porque tem sentido jurídico meramente autorizativo: permite a concessão do benefício fiscal por parte de cada um dos Estados e do Distrito Federal, mas não o cria per se. (BRASIL, 2014, p. 10-12)

Conforme estabelecido do Acórdão acima transcrito, é exigência decorrente do Princípio da Legalidade em Matéria Tributária, a internalização através de Lei, restando destinado aos atos da administração, a especificação de matéria que embora expressamente prevista, carece de individualização ou especificação.

Incorre em equívoco, a doutrina segundo o qual, as condicionantes estabelecidas para fruição de um benefício fiscal, não integram o regramento do próprio benefício, podendo estas ser previstas de forma genérica e imprecisa.

Para Regina Helena Costa, em respeito ao mandamento constitucional, apresenta-se como obrigatória a edição de Lei para a instituição e majoração de tributo, assim como para dentre outras diligências, promover desonerações tributárias, dentre as quais figuram as, isenções, reduções e deduções. (2019, p. 100 -102)

Oportunamente ressalta a autora, que o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, reforça a ideia de legalidade, mas não apenas isto, estabelece que a integralidade da lei concessora do benefício fiscal, disporá exclusivamente sobre os benefícios concedidos. (BRASIL, 1988)

Desta forma, intuitivo concluir, que a norma que institui condicionantes à fruição de determinado benefício fiscal, integra-o. Do contrário, admitir-se-ia a possibilidade inconstitucional, de que no bojo de diploma que veicule desonerações tributárias, sejam previstas normas que não regulam a mencionada desoneração.

A inteligência das decisões acima reproduzidas, permite concluir que, assim como a ausência de previsão legal, a previsão normativa genérica ou implícita, igualmente malfez a disciplina do Princípio da Legalidade Tributária, tendo em vista que expõe o contribuinte, assim como o aplicador da Lei, a um cenário de insegurança jurídica.

## 5.2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A INTERNALIZAÇÃO DO CONVÊNIO CONFAZ Nº 100/97, CONFORME REALIZADO PELO ESTADO DA BAHIA.

Em capítulo anterior, foi pontuado que, conforme admitido por Roque Antônio Carrazza (2020), o Princípio da Legalidade Tributária incide sobre a concessão de isenções e benefícios fiscais de ICMS, atuando, porém, de maneira peculiar.

Para o autor, em razão da inaplicabilidade da regra da tributação autônoma às concessões de incentivos fiscais de ICMS, o Princípio da Legalidade não exigirá para a internalização dos convênios CONFAZ, a positivação em lei específica. Nesta hipótese, a incorporação das normas isentivas, nos respectivos regramentos estaduais, se dará por meio de decreto legislativo.

Conforme se atesta, o Convênio ICMS nº 100/97, foi internalizado na legislação baiana, por meio de decretos oriundos do poder executivo, no caso da norma vigente, a internalização foi promovida pelo Decreto Executivo nº 13.780/12.

Conquanto esta constatação, seja suficiente para ensejar questionamentos, a respeito da internalização do próprio Convênio ICMS nº 100/97 no regramento tributário do Estado da Bahia, tal inconsistência, não obsta a análise proposta por este estudo.

Apesar da importância da controvérsia acima tratada, o tema ora analisado, perpassa a discussão a respeito do instrumento normativo adequado para a internalização de convênios CONFAZ.

Noutras palavras, independentemente do instrumento considerado como devido, para internalização dos convênios, se lei em sentido estrito, decreto legislativo ou, até mesmo, decreto executivo (o que se admite apenas hipoteticamente), ainda restará hígida, a incerteza a respeito da instituição, ou não, da condicionante facultada pela Cláusula Quinta, do Convênio ICMS nº 100/97.

A manutenção do objeto de pesquisa, decorre da identificação de que a Cláusula Quinta, do Convênio ICMS nº 100/97, veicula faculdade, ao invés de uma imposição. Deste modo, internalizar a mencionada cláusula, implica em internalizar a faculdade de instituí-la.

É neste ponto, que o presente estudo se estabelece, a saber: à luz do Princípio da Legalidade Tributária, o procedimento adotado pelo Estado da Bahia, foi suficiente para instituir a faculdade internalizada por meio da Cláusula Quinta daquele diploma?

Feitos tais esclarecimentos, ressalte-se que esta pesquisa não ignora a pertinência da análise da correção da internalização do Convênio ICMS nº 100/97, conforme realizada pelo Estado da Bahia. Entretanto, pelas razões acima expostas, o objeto ora analisado perpassa o mencionado debate, partindo-se do pressuposto que tal internalização, de fato ocorreu.

## 6 A NATUREZA DA CLÁUSULA QUINTA DO CONVÊNIO CONFAZ Nº 100/97

Após julgamento da ADI nº 5.929/DF, restou estabelecido pela jurisprudência pátria, que os convênios veiculam norma de natureza autorizativa, uma vez que sua aplicação dependerá, obrigatoriamente, de internalização executada pelo poder legislativo de cada Unidade da Federação.

Conquanto seja esta diretriz, extremamente importante para o presente estudo, importa salientar que, para análise do caso proposto ela não se apresenta como suficiente, senão vejamos.

Conforme já explicitado, não se questiona nesta análise, a natureza jurídica das normas veiculadas pelos Convênio CONFAZ, muito menos, o fato de o Convênio ICMS nº 100/97 ter sido integralmente internalizado pela legislação baiana.

Partimos das premissas que os Convênio CONFAZ, possuem natureza autorizativa, assim como consideramos, que o Convênio ICMS nº 100/97 foi integralmente internalizado pela legislação fiscal do Estado da Bahia.

Ocorre que, conforme restou demonstrado nos capítulos anteriores, o Convênio ICMS nº 100/97, engloba em seu texto, normas de caráter impositivo, assim como veicula normas de caráter autorizativo.

Considerando o Princípio da Legalidade Tributária, assim como o corolário do compromisso com a clareza, seria incoerente, considerar que a internalização de normas com natureza e eficácia distintas, resultaria no mesmo efeito jurídico.

Norberto Bobbio (1995, p. 31-34), em sua obra, Teoria do Ordenamento Jurídico, pontua que seria impossível, conceber a ideia de Ordenamento Jurídico, na hipótese deste ser composto, exclusivamente, por uma norma, sendo esta norma, uma norma de conduta.

O doutrinador pontua que, a concepção de ordenamento, quase que invariavelmente, está relacionada à ideia de sistema, daí a dificuldade em admitir-se um ordenamento composto exclusivamente por uma norma.

Neste ponto, ressalta o autor, que seria possível conceber a existência, mesmo que apenas num plano reflexivo, de ordenamento jurídico composto apenas por uma norma, deste de que se trate de uma norma de estrutura ou de competência.

Para Bobbio, as normas podem ser diferenciadas conforme sua natureza. Inicialmente o autor concebe a existência de normas de conduta, como aquelas que apontam para um fazer, ou não fazer, e normas de estrutura ou de competência, que

são aquelas que descrevem as condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas.

Sem dúvida, a norma estampada no art. 5º, inciso II, da CF/88, assim como, a norma constante do art. 150, inciso I, da CF/88, podem ser classificadas como norma de estrutura, na medida em que estabelecem o Princípio da Legalidade Tributária, segundo o qual, todos os elementos fundamentais da matriz de incidência de qualquer tributo, deve estar expressamente descritos em Lei.

Hans Kelsen (1998. p. 39-41), já concebia quando da formulação da Teoria Pura do Direito, que existem normas jurídicas não autônomas. Tal classificação originou-se da tentativa de separação entre normas primárias e secundárias.

Para o autor, existem algumas situações, em que o ordenamento jurídico conterà normas jurídicas não autônomas. Uma das hipóteses é quando determinada norma institui uma conduta, e uma segunda norma, estabelece sanção ante o descumprimento da primeira.

Outro exemplo, seriam as normas derogatórias, que delimitam o domínio de validade de outra norma, estas só podem ser compreendidas em conexão com normas estatuidoras.

Para o doutrinador austríaco, incluem-se no grupo de normas não autônomas, aquelas que conferem competência para a realização de determinada conduta, senão vejamos:

São ainda normas não-autônomas as normas jurídicas que conferem competência para realizar uma determinada conduta, desde que por “conferir competência” entendamos conferir a um indivíduo um poder jurídico, ou seja, conferir-lhe o poder de produzir normas jurídicas. Com efeito, elas fixam apenas um dos pressupostos aos quais - numa norma autônoma - se liga o ato de coação. (KELSEN, 1999, p. 40)

A análise da Cláusula Quinta, do Convênio ICMS nº 100/97, é suficiente para concluir-se pelo enquadramento da citada norma, à classificação descrita pelo autor austríaco, uma vez que a norma prevê: “Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a”. (BRASIL, 1997, p. 8)

Conforme acentua Tércio Sampaio Ferraz Júnior (2018), a conceituação dogmática das normas, apenas poderá ocorrer de forma genérica e imprecisa, nesta perspectiva as classificações ganham destaque, uma vez que apesar de não serem absolutas, podem apontar para os elementos constitutivos de cada norma.

Em sua perspectiva, os critérios são diversos e variam de acordo com a finalidade da classificação. Porém em sua concepção, é didático o critério semiótico de classificação. A semiótica se apresenta como a Teoria dos Signos em sua tríplice relação: signos entre si, signos em relação ao objeto e signos em relação aos usuários.

Daí se extrai que a norma pode ser classificada conforme critérios sintáticos, semânticos e pragmáticos. Para fins de classificação a norma deve ser considerada em relação a outra norma, a norma deve ser considerada com relação ao objeto normatizado, assim como deve ser considerada com relação à sua função.

A respeito do critério pragmático de classificação da norma, que particularmente interessa ao presente estudo, o autor pontua que este se subdivide em três subcritérios de classificação, a classificação da norma: pela força de incidência; pela finalidade; pelo *futo*.

A classificação da norma pela força de incidência, leva em consideração o grau de vinculação da norma, tendo em vista que, para o autor, toda norma é impositiva e vincula os sujeitos. Desta forma, o mencionado critério afere o grau de autonomia do sujeito ante à norma considerada, existindo as normas cogentes e as normas dispositivas.

A classificação da norma pela finalidade, admite a existência de normas de conduta e normas programáticas. As primeiras destinam-se a regular as condutas, as últimas expressam diretrizes, intenções e objetivos.

O terceiro subcritério de distinção que compõe o critério pragmático, é a classificação pelo *funtor*, a respeito do tema, assim dispõe o autor:

O termo *funtor* nos vem da lógica. Trata-se de operadores linguísticos que nos permitem mobilizar as asserções. Assim, a asserção “isto é comprar” pode ser modalizada por funtores como: é *proibido* comprar, é *permitido* comprar, é *vedado* comprar, é *obrigatório* comprar. Entre os inúmeros funtores de que se vale a linguagem normativa, a doutrina seleciona três e distingue três tipos de norma: preceptivas, proibitivas e permissivas. (SAMPAIO, 2018, p. 196)

Em função dos funtores aplicados às normas, é possível distinguir três tipos de norma: preceptivas, proibitivas e as permissivas. As primeiras se caracterizam pelo *funtor* deontico, indicando um dever ser. O segundo grupo seria o das normas proibitivas, caracterizadas pelo *funtor* proibido.

O terceiro grupo de normas, extraível da classificação pelo *funtor*, é o grupo das normas permissivas. Tais normas se caracterizam por veicular autorizações, faculdades. Para Tércio Sampaio, dentre tais normas estão incluídas aquelas que atribuem competência, disponibilizam poderes e conferem direitos. (SAMPAIO, 2018)

A aplicação deste último critério ao caso em apreço, permitirá concluir que o *funtor*, ou seja, o operador linguístico constante da Cláusula Quinta, do Convênio CONFAZ nº 100/97, é o termo “autorizados”, expressando uma permissão, uma faculdade. Tal constatação, mais uma vez, conduz à conclusão de que a mencionada norma possui natureza permissiva, autorizativa.

Acertadamente, a mencionada doutrina identifica que a distinção entre normas preceptivas, proibitivas e permissivas é fundamental para qualificar a relação metacomplementar de autoridade, na medida em que o *funtor* manifesta o modo de vinculação, relacionando-se, por consequência, com o aspecto da liberdade.

Apreciando a mesma temática, sobre outra perspectiva, o autor destaca que a aplicação das técnicas de interpretação, orienta o intérprete no entendimento de lacunas, conflitos e imprecisões constantes do ordenamento em apreço. Tais problemas podem ser sintáticos, semânticos ou pragmáticos.

Os problemas sintáticos, ocorrem quando as lacunas decorrem de questões léxicas, questões lógicas ou questões sistemáticas. No caso em questão, é imediata a identificação de um problema léxico, que, uma vez destrinchado possibilitará uma leitura sistemática do problema.

Para o autor, quando se analisa uma questão léxica, o método interpretativo imediatamente evocado, é o da interpretação gramatical. A aplicação deste método pressupõe que a ordem das palavras, assim como a maneira como elas se relacionam, são elementos indispensáveis para a obtenção do significado da norma.

A análise das exigências gramaticais da língua, isoladamente aplicada, não resolverá nenhum impasse interpretativo, no entanto, servirá como ponto de partida, para uma interpretação mais ampla.

Para Tércio Sampaio, a interpretação gramatical utiliza a análise léxica, apenas como instrumento para a exposição do problema. Neste sentido, identificar que a Cláusula Quinta, do Convênio ICMS nº 100/97, é uma norma de caráter autorizativo, apenas acrescenta um elemento indispensável para aplicação do método sistemático de resolução do problema.

Deste modo, a constatação de que a referida cláusula, institui uma autorização contida num instrumento normativo (convênio), que, igualmente, possui natureza autorizativa, torna possível a análise dos efeitos de sua internalização, à luz do Princípio da Legalidade Tributária.

A interpretação sistemática, por seu turno, se debruça sobre questões de compatibilidade num todo estrutural. Os pressupostos básicos a serem considerados nesta técnica de interpretação, são os da unidade do ordenamento jurídico, assim como da primazia da Constituição.

Considerando tais pressupostos, torna-se possível conceber uma organização hierárquica das normas, que, obrigatoriamente, refletirá em aspectos normativos como: validade, vigência, eficácia e vigor.

Destas considerações, exsurge a diretriz central do método sistemático de interpretação: qualquer preceito isolado, deve ser interpretado em harmonia com os princípios gerais do ordenamento, conferindo coerência ao sistema.

Miguel Reale (2013), em sua obra Lições Preliminares de Direito, pontua que, além da diferenciação tradicionalmente proposta, entre normas primárias e secundárias, sendo as primeiras normas de conduta e as segundas normas de organização, é possível diferenciar normas pela natureza de seu conteúdo.

O autor concebe que a classificação da norma pela natureza daquilo de se ordena, promove a distinção entre três grupos normativos, a saber: regras preceptivas, proibitivas e permissivas.

As normas preceptivas são as que veiculam ordens, ou determinam que se faça alguma coisa. Se enquadram igualmente neste grupo, as normas que estabelecem um status, reconhecem ou identificam outras normas, como pertencentes ao sistema normativo vigente.

As regras proibitivas, por seu turno, negam ao destinatário a prática de determinados atos ou a consecução de determinado fim. Já as regras permissivas são aquelas que facultam fazer ou omitir algo.

Em qualquer das doutrinas mencionadas, é clara a relação de pertencimento da Cláusula Quinta, do Convênio ICMS nº 100/97, ao campo da permissão, autorização, faculdade.

A mencionada constatação, dialoga obrigatoriamente com a disposição do Princípio da Legalidade Tributária, segundo o qual, toda a composição da matriz de incidência dos tributos, deve estar expressamente prevista em lei, ou como concebe

Carrazza, em situações peculiares, em decretos legislativos. Não bastando à Administração, lastrear-se em autorizações previstas em convênios, mesmo que estes tenham sido ratificados e internalizados.

## **7 DA INTERNALIZAÇÃO DO CONVÊNIO CONFAZ Nº 100/97 POR OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO**

Conforme aponta Ivan Ozawa Ozai (2019), em sua obra *Benefícios Fiscais de ICMS*, a concessão de benefícios fiscais, deve respeito ao princípio da legalidade tributária, uma vez que este foi constitucionalmente previsto. Desta forma, os incentivos devem ser previstos em lei específica.

Na hipótese de concessão de benefícios fiscais de ICMS especificamente, torna-se indispensável a regularidade do procedimento de concessão de benefícios fiscais, ante à Lei Complementar nº 24/1975.

Nos termos estabelecidos pela LC nº 24/1975, a concessão de benefício fiscal de ICMS pelas Unidades da Federação, está condicionada à autorização prevista em Convênio Interestadual.

No entender do autor, o convênio de que trata a Lei Complementar nº 24/1975 possui natureza jurídica semelhante a tratado e no plano internacional, sendo, essencialmente constitutivo, de maneira a estabelecer direitos e deveres entre as pessoas políticas que o celebram.

O caráter autorizativo dos convênios é imposição decorrente do Princípio da Legalidade Tributária. Sendo assim, a previsão de benefício fiscal em convênio, é apenas uma etapa que precede a anuência do poder legislativo de cada Estado.

Desta forma, o convênio é requisito prévio à instituição de incentivos fiscais, não tendo o poder de estabelecer tais incentivos. No caso do ICMS, trata-se de exigência adicional, e não substitutiva, da lei estadual que, de fato estabelecerá a concessão de incentivos fiscais.

Destaque-se ainda, que, a internalização de convênio que preveja a concessão de benefício fiscal de ICMS, deve ocorrer por meio de atuação do Poder Legislativo. Ao discorrer sobre o tema, Sacha Calmon Navarro Coêlho ainda observa: “Ora, é rematada sandice admitir possa um mesmo Poder praticar um ato e depois, ele próprio, homologá-lo”. (CALMON, 2016, p. 313)

Conforme didaticamente discorre Geraldo Ataliba (1980), a isenção, uma vez que se constitui numa hipótese de exclusão da incidência tributária legalmente estabelecida, sujeita-se ao império da legalidade.

Para o autor, o convênio é, em sua essência, um contrato, desta forma, não é concedido ao Poder Executivo, a autonomia para contratar e ao mesmo tempo que

supervisiona a contratação por ele promovida. O Poder Executivo não se confunde com o Estado, sendo, em verdade, parcela integrante deste último.

Sendo assim, na visão do doutrinador, não é possível ao Poder Executivo, acordar a renúncia à pretensão de tributar, tal incumbência, cabe ao legislativo, que foi constitucionalmente delegado ao exercício da função de autorizar a redução ou supressão da hipótese de incidência.

Apesar de majoritário, o entendimento acima reproduzido não é unânime, figurando no polo oposto do debate, autores como Marco Aurélio Greco, Heron Arzúa, dentre outros.

No presente estudo, nos debruçamos sobre incentivo fiscal previsto inicialmente no Convênio CONFAZ nº 100/97, que, por sua vez prevê a redução da carga tributária por meio de redução da base de cálculo ou através de isenção.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2016), em sua obra *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, defende que tanto as reduções de base de cálculo, quanto as reduções de alíquotas, decorrem do modo de aferição do conteúdo pecuniário, decorrente do dever tributário. Tal modo de peculiar de aferição implicaria, necessariamente, na redução do quantum tributário, quando considerada a “*situação impositiva anterior*”.

Assevera o autor, que, quando observados tributos de alíquotas seletivas, a presença jurídica da tributação amenizada só pode ser identificada, quando em cotejo com a alíquota anterior, a exemplo do IPI.

No entanto, com relação aos tributos dotados de uniformidade de alíquotas e de bases de cálculo, é possível a identificação da redução da carga tributária, a partir da comparação com o campo de incidência não atingido pelo regime de apuração amenizado.

Um exemplo didático seria o ICMS, que, é um tributo dotado de uniformidade de alíquotas, sendo assim, quando determinada mercadoria passa a ser tributada não mais sobre o “valor da saída”, mas sobre 10% deste valor, resta evidente a redução do tributo devido. Na visão do autor, trata-se uma exoneração tributária, ou, mais especificamente, de uma espécie de exoneração, diversa da isenção ou da imunidade.

É justamente em razão desta não correspondência existente entre redução da base de cálculo, isenção e imunidade, que o autor aduz que, tecnicamente, as reduções de base de cálculo deveriam ser sempre parciais, tendo em vista que as exonerações totais, já são executadas via fórmulas isentantes e imunizantes.

A ocorrência de exonerações parciais redundando na manutenção do dever tributário, assim como da obrigação tributária, inovando exclusivamente no que atine ao *quantum* devido. Na visão do autor, não existe sentido em conceber a ocorrência de um fato “Y”, fato este capaz de gerar um dever “X”, porém quando da determinação do dever “X”, concluir que a prestação devida é inexistente.

Ao discorrer sobre a isenção em matéria tributária, Sacha Calmon (2016) sustenta que os dispositivos isencionais, interagem com a hipótese de incidência das normas de tributação, delimitando o perfil impositivo do “fato jurígeno” eleito pelo legislador.

Em sua concepção, assim como ocorre com a imunidade, a isenção impede a instauração da obrigação. Ou seja, não há que se falar em exclusão do crédito tributário, uma vez que, em verdade, quanto a parcela atingida pela norma isentiva, não ocorreu sequer a constituição da obrigação.

Cumprido destacar que existe doutrina oposta à defendida pelo doutrinador supracitado. Conforme destaca Sacha Calmon, alguns autores, dentre os quais figuram: Cláudio Martins (1969), Walter Paldes Valério (1970), Fábio Fanucchi (1975), José Washington Coelho (1968), sustentam que a isenção se constituiria em mera dispensa legal ao pagamento de tributo devido.

Para estes, instaura-se a obrigação, ocorre o nascimento do crédito, no entanto, o credor é dispensado do pagamento. Estaríamos diante da ocorrência do fenômeno isencional em momento sucessivo.

Inicialmente, ocorreria a incidência da regra jurídica de tributação, dando azos ao surgimento da obrigação tributária e, por consequência, ao crédito tributário. Já num segundo momento, dar-se-ia a incidência da regra jurídica de isenção, dispensando o sujeito passivo do pagamento do tributo.

Para Sacha Calmon (2016), no entanto, labora em equívoco tal doutrina. Ocorre que, no entender do autor, a isenção é fenômeno intrínseco à formação da hipótese de incidência.

Assevera ainda o autor, que doutrinadores clássicos com Souto Maior Borges, Walter Barbosa Correia, dentre outros, entendem as normas isentivas, como normas que “agasalham” as normas de tributação, suspendendo a sua incidência. Na visão do doutrinador, porém, a norma de isenção mistura-se à norma de incidência atribuindo-lhe novos atributos.

Refletindo sobre a natureza das isenções, Luís Eduardo Schoueri pontua que, em contraponto à doutrina tradicionalmente proposta (segundo a qual a isenção incide após o surgimento da obrigação tributária), Paulo de Barros Carvalho propôs, coerentemente, conformação da regra matriz de incidência, como resultado de uma “*plêiade de textos legais*”. (2019, p. 1324)

Deste modo, apenas seria possível cogitar um campo definitivo para a incidência tributária, depois de realizado o cotejo entre todos os textos legais, incluídos aqueles que apontam para isenções. Deste modo, teríamos a isenção atuando no campo normativo, mutilando a incidência.

Para Schoueri, a redução da base de cálculo, por sua vez, é recurso que guarda grandes semelhanças com a isenção. Na visão do autor, no atual sistema tributário não há exceção ao mandamento constitucional de que a redução da base de cálculo deve se dar através de lei, tratamento normativo que igualmente se aplica à isenção.

O autor ainda pontua, que uma das explicações para o fato de ainda existir o recurso da redução da base de cálculo, seria a de que existem tributos, para os quais o princípio da anterioridade nonagesimal não se aplica exclusivamente no que se refere à base de cálculo, como ocorre com o IPTU e o IPVA.

Em sua visão, a redução da base de cálculo torna-se atraente por um aspecto, à primeira vista, simplificador, uma vez que o legislador, em determinadas situações, reduziu a base de cálculo do ICMS e proibiu o aproveitamento dos créditos (com base no art. 155, §2º, inciso II, da Constituição Federal).

Foi em observância à esta diretriz constitucional, que a maior parte dos Estados da Federação, que decidiram por internalizar o Convênio CONFAZ nº 100/97, o fizeram expressamente.

Mas não só isto, da análise de legislação interna dos Estados da Federação, é possível concluir que, em sendo a Cláusula Quinta, do Convênio CONFAZ nº 100/97, norma de natureza meramente autorizativa, a internalização da mencionada cláusula, não redundou automaticamente, na aplicação da condicionante nela prevista.

Em outras palavras, os demais estados analisados, explicitamente aplicaram, ou não, a condicionante prevista na Cláusula Quinta, do Convênio CONFAZ nº 100/97, tendo em vista que, tal norma veicula apenas a autorização, e, sendo assim, em se optando por implantar a autorização concedida, deve-se fazer de forma expressa, conforme disciplina o Princípio da Legalidade.

A título de amostragem, a seguir, será analisada a maneira como alguns Estados instituíram a condicionante prevista na Cláusula Quinta, do convênio ora tratado. A fim de demonstrar que, conquanto tais Unidades da Federação tenham, ratificado e internalizado o Convênio ICMS nº 100/97, a instituição da condicionante facultada pela Cláusula Quinta, foi realizada de forma expressa.

O estado do Amazonas, ao internalizar a disciplina do Convênio ICMS nº 100/97, destacou que, além da instituição das condicionantes estabelecidas pelo convênio, também foi instituída a condicionante facultada pela Cláusula Quinta daquele diploma, senão vejamos:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:  
(...)

§ 25. As reduções da base de cálculo do ICMS previstas no Convênio ICMS 100/97 para os insumos agropecuários nas operações interestaduais, aplicam-se também nas operações internas, exceto na hipótese prevista no § 25-A deste artigo, com as condições e prazo fixados naquele Convênio, observada na fruição do benefício a dedução no preço da mercadoria do valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal. (AMAZONAS, 1999, p. 18-24)

Da leitura do texto, é possível perceber que a distinção entre condicionantes vinculantes e condicionantes facultativas foi plenamente respeitada, uma vez que com relação à condicionante facultada, foi feita menção expressa.

O estado do Pará, de igual forma, previu de maneira expressa a implementação da condicionante em apreço, tal reservando para tal fim, a previsão do artigo 64, § 8º, anexo II, do RICMS/PA:

Art. 64. As operações internas dos produtos a seguir arrolados: (Convênio ICMS 100/97).

(...)

§ 8º Para efeito da isenção prevista neste artigo, o estabelecimento vendedor deverá deduzir o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução. (PARÁ, 2001, p. 557-560)

Em alguns Estados da Federação, a implementação se deu de forma expressa, porém incompleta, uma vez que ao dispor sobre a exigência de repasse do desconto concedido, tais legislações não abordaram a necessidade de demonstração em nota

fiscal. Foi o que ocorreu por exemplo, no Estado de Pernambuco que no artigo 21, parágrafo único, anexo III, do RICMS/PE, estabeleceu que:

Art. 21. Até 31 de dezembro de 2025, 40% (quarenta por cento) do valor da base de cálculo originalmente estabelecida para a saída interestadual de insumo agropecuário relacionado na cláusula primeira do Convênio ICMS 100/1997, observadas as disposições, condições e requisitos ali mencionados, bem como o previsto no parágrafo único do art. 289-K e no art. 306 deste Decreto. (Dec. 50.473/2021)

Parágrafo único. O valor relativo ao benefício fiscal deve ser deduzido do preço da respectiva mercadoria. (PERNAMBUCO, 2017, p. 167)

Além dos estados acima citados, a menção expressa à instituição da condicionante, facultada pela Cláusula Quinta, do Convênio ICMS nº 100/97, ainda foi identificada na legislação de outros 8 (oito) Estados brasileiros, além do Distrito Federal, sendo estes: Espírito Santo, Maranhão, Piauí, Paraíba, Paraná, Rio Grande do Norte, Rondônia e Tocantins.

Trata-se de conduta alinhada com a natureza da norma em apreço, uma cláusula autorizativa (Cláusula Quinta, do Convênio nº 100/97), constante de instrumento autorizativo (Convênio CONFAZ), assim como alinhada com o Princípio da Legalidade Tributária.

A leitura dos textos acima citados, permite ao interprete, extrair o conteúdo da norma, a partir da simples interpretação literal, em conformidade com a disciplina do art. 111, Código Tributário Nacional, uma vez que o legislador, em respeito à Legalidade Tributária, utilizou-se de menção expressa e específica.

## 8 METODOLOGIA

Na obra Fundamentos da Metodologia Científica, Marina de Andrade Marconi e Eva Maria Lakatos, sustentam que a pesquisa é um procedimento formal, que se utiliza do método de pensamento reflexivo, exigido um tratamento científico, traduzindo-se num caminho para conhecer a realidade, ou para ter contato com verdades parciais. (2003, p. 155)

A presente pesquisa se origina no anseio de aplicação da teoria aos fatos. Daí a escolha pela técnica da revisão bibliográfica. Conquanto fosse admitida desde a origem, a hipótese de que a teoria expusesse as fragilidades dos fatos, tais elementos nunca ocuparam polos opostos no planejamento mitológico.

Marconi e Lakatos (2003) oportunamente pontuam que, apesar de o senso comum relacionar fatos à realidade e teoria à especulação, os dois elementos relacionam-se no esforço imprimido na procura pela verdade. Esta concepção aplica-se perfeitamente ao estudo ora proposto.

Trata-se de pesquisa norteada majoritariamente pelo método indutivo, uma vez que, tomando-se como verdadeira a premissa escolhida, foi realizada a análise do objeto descrito, para a confirmação, ou não, da conclusão hipotetizada.

Inicialmente, foram levantadas as bibliografias que, numa perspectiva constitucional, mais se adequavam ao estudo do Princípio da Legalidade tributária. Por esta razão, a opção pela doutrina de Roque Antônio Carrazza.

Posteriormente, os esforços foram dirigidos para a identificação dos principais desdobramentos, oriundos do tema de pesquisa, para que estes pudessem ser aplicados ao objeto de estudo, a fim de obter-se confirmação, ou não, da hipótese considerada.

O objeto de estudo foi propositalmente específico: a averiguação, à luz do Princípio da Legalidade Tributária, da instituição, pelo Estado da Bahia, da condicionante prevista na Cláusula Quinta, do Convênio CONFAZ nº 100/97.

O recorte temático acentuado, baseou-se em dois compromissos, primeiramente, o compromisso com um objeto de pesquisa possível. Em segundo plano, foi intenção deste estudo, relacionar diretamente, os princípios tributários, e seus desdobramentos práticos nas relações jurídico-tributárias.

As menções a princípios, são rotineiramente vagas e abstratas, muito em razão da natureza dos princípios, que, em geral, são normas basilares, aplicáveis a todos

que se enquadrem no cenário hipotético descrito. Por esta razão, pareceu produtivo refletir sobre princípios tributários, identificando desdobramentos práticos palpáveis.

Tendo em vista que o objeto do presente estudo, foi a interpretação e valoração de dados, assim como, o esforço dirigido à identificação da natureza do objeto de pesquisa, a obra se enquadra como uma pesquisa com abordagem qualitativa.

Orides Mezzaroba e Cláudia Monteiro, destacam em sua obra, Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito, que:

Qualidade é uma propriedade de ideias, coisas e pessoas que permite que sejam diferenciadas entre si de acordo com a suas naturezas. A pesquisa qualitativa não vai medir seus dados, mas, antes, procurar identificar suas naturezas. (...). A compreensão das informações é feita de uma forma mais global e inter-relacionada com fatores variados, privilegiando contextos. A pesquisa qualitativa também pode possuir um conteúdo altamente descritivo e pode até lançar mão de dados quantitativos incorporados em sua análise, mas o que vai preponderar sempre é o exame rigoroso da natureza, do alcance e das interpretações possíveis para o fenômeno estudado e (re)interpretado de acordo com as hipóteses estrategicamente estabelecidas pelo pesquisador. (2009, p. 110)

Para a elaboração desta pesquisa são considerados textos de leis, livros, artigos, decisões judiciais e administrativas, assim como outras pesquisas a respeito do tema.

## 9 ANÁLISE CRÍTICA

A análise conclusiva do presente estudo, obrigatoriamente, demandará o cotejo de todas as reflexões precedentes. Tal convicção, resulta da certeza de que a presente análise, não poderá ser perscrutada a partir de conclusões rasas.

Deste modo, é imperiosa a retomada de alguns conceitos anteriormente mencionados para a formulação do cotejo analítico. Nas palavras de Tércio Sampaio (2018), os métodos de interpretação da norma, são técnicas, que, uma vez aplicadas, visam a obtenção de um resultado.

Conforme aduzido por Roque Antônio Carrazza (2021), o Princípio da Legalidade Tributária impõe, na qualidade de norma constitucionalmente prevista, que qualquer instituição ou majoração de tributo, seja expressamente prevista em Lei. Tal diretriz, acarreta na necessidade de descrição legal, de todos os elementos integrantes da matriz do tributo.

Por elementos integrantes da matriz tributária, devem ser entendidos, aqueles elementos que carregam em si, aptidão para modificar diretamente o *quantum* devido a título de obrigação tributária principal.

Neste sentido, as normas isentivas, assim como suas condicionantes, sujeitam-se ao Princípio da Legalidade Tributária, não somente em função do império da Legalidade em matéria tributária, mas também, em razão de previsão constitucional expressa, conforme disposto no artigo 150, § 6º, da Constituição Federal.

Insta salientar que, conforme concebe Carrazza (2020), ao incidir sobre as normas isentivas ou normas concessoras de benefícios fiscais de ICMS, o Princípio da Legalidade Tributária promove desdobramentos peculiares.

A singularidade acima tratada, decorre da excepcionalidade constitucionalmente instituída, para o procedimento de concessão de benefícios fiscais de ICMS.

A regra geral, instituída pela Constituição Federal (1988), em seu artigo 151, III, para disciplinar a tributação nas diferentes esferas administrativas do país, é a regra da tributação autônoma, segundo a qual, somente a pessoa política que validamente criou o tributo, pode prever isenções sobre ele.

As isenções de ICMS, não seguem essa regra geral. Portanto, em se tratando de regimes de tributação benéficos relacionados ao ICMS, nem mesmo através de lei

ordinária, o Estado e o Distrito Federal poderão conceder incentivos fiscais de forma autônoma. Do contrário, em tratando-se de ICMS, é vedada a aplicação da regra geral.

Esta peculiaridade, é a fonte da incidência singular do Princípio da Legalidade Tributária, sobre as normas isentivas em matéria de ICMS (isenções, reduções de base de cálculo, diferimentos e etc).

O mencionado regime excepcional, foi estabelecido pela própria Constituição Federal (artigo 155, § 2º, XII, “g”), assim como foi regulado pela Lei Complementar nº 24/75, que, por sua vez, estabeleceu que qualquer isenção, benefícios ou incentivos fiscais, atinentes ao ICMS, serão concedidos ou revogados por intermédio de convênios, sendo que estes, devem ser celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

A Lei Complementar nº 24/75, estabeleceu que, em tratando-se do ICMS, os convênios devem ser celebrados no âmbito do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária -. Após a celebração, é iniciado prazo para que as Unidades da Federação ratifiquem o convênio celebrado, e, posteriormente promovam a internalização nas respectivas legislações estaduais. (BRASIL, 1975)

Para Carrazza (2020), no entanto, ao contrário do que ocorreria com os demais tributos, em se tratando de incentivos fiscais de ICMS, o Princípio da Legalidade Tributária incidirá, exigindo como instrumento de internalização, o decreto legislativo, e não a lei em sentido formal.

Considerando o quanto exposto, é seguro afirmar que, à luz do Princípio da Legalidade Tributária, a condicionante prevista, na Cláusula Quinta, do Convênio CONFAZ nº 100/97, não foi instituída pelo Estado da Bahia, não obstante tenha sido o mencionado convênio, integralmente internalizado pela Unidade da Federação.

Tal constatação, decorre da conjugação de três elementos fundamentais do presente estudo: a disciplina do Princípio da Legalidade Tributária quando aplicado às normas isentivas de ICMS; o procedimento de internalização, conforme realizado pelo Estado da Bahia; assim como, a natureza da Cláusula Quinta, do Convênio CONFAZ nº 100/97.

Ao internalizar o mencionado diploma, o Estado da Bahia, expressamente, decidiu por aplicar todas as formas e condições “estabelecidas”, pelo convênio. Ocorre que, a análise da natureza da Cláusula Quinta, do Convênio CONFAZ nº 100/97, permite ao intérprete, concluir com segurança, que se trata de norma de natureza autorizativa.

Por consequência, a condicionante prevista na Cláusula Quinta, do Convênio CONFAZ nº 100/97, não foi instituída, mas sim, facultada, pelo Convênio CONFAZ nº 100/97. A simples leitura do teor daquele expediente (Convênio CONFAZ nº 100/97), permitirá concluir que houve previsão de condicionantes imediatamente aplicáveis quando da internalização do convênio, assim como de condicionantes que, estariam à disposição da Administração, quando esta, eventualmente, internalizasse o diploma.

Mais uma vez, em razão da Legalidade Tributária, a instituição da faculdade internalizada pelo Estado da Bahia, deverá ocorrer mediante apreciação do poder legislativo, que, por sua vez, promoverá menção expressa à instituição da condicionante, por meio de decreto legislativo, conforme entende Carrazza, ou por meio de lei, conforme tem exigido o Supremo Tribunal Federal.

A supracitada exigência se apresenta como adequada, tendo em vista, que a alternativa facultada pelo Convênio CONFAZ nº 100/97, redundará, diretamente, em modificação do *quantum* devido a título de tributo, pelo contribuinte baiano.

Em reforço ao quanto estabelecido, dispõe o artigo 111, do Código Tributário Nacional, segundo o qual, a legislação que estabeleça isenções, suspensão ou exclusão do crédito tributário, assim como, dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, deve ser interpretada literalmente. (BRASIL, 1966)

A hipótese prevista quando da proposição da presente pesquisa se confirma, na medida em que, a internalização do Convênio CONFAZ n.º 100/97, conforme executada pelo Estado da Bahia, não resultou, na implementação da condição prevista na Clausula Quinta daquele diploma.

Corroboram para esta confirmação, não somente a disciplina do Princípio da Legalidade Tributária, mas também a identificação da natureza da Cláusula Quinta, do Convênio CONFAZ nº 100/97, que, quando classificada pelo critério da finalidade, se enquadrará como norma permissiva, conforme doutrina defendida por autores como Miguel Reale e Tércio Sampaio Ferraz Junior.

A título comparativo, a análise do procedimento de internalização do Convênio CONFAZ nº 100/97, conforme realizado por outros Estado da Federação, permite atestar que, a mera internalização do convênio em pareço, não resultou na imediata aplicação da condicionante facultada pela sua Cláusula Quinta.

Nestas Unidades da Federação, em observância ao Princípio da Legalidade Tributária, além da menção legal à internalização do Convênio CONFAZ nº 100/97,

foi promovida a instituição expressa da condicionante ofertada pela Cláusula Quinta daquele diploma.

Sendo assim, não restam dúvidas de que, é possível ao Estado da Bahia instituir a condicionante descrita na Cláusula Quinta, do Convênio CONFAZ nº 100/97, sendo indispensável que tal instituição, seja precedida de apreciação do poder legislativo estadual, que promoverá menção expressa à mencionada instituição, conforme impõe o Princípio da Legalidade Tributária.

## 10 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quando do início do trabalho de pesquisa, foi identificado que o Estado da Bahia, vem promovendo a autuação de contribuintes a ele vinculado, em razão de descumprimento da condicionante ofertada pela Cláusula Quinta, do Convênio ICMS nº 100/97, tais autuações, não raramente, acarretam a aplicação de multas em valores vultosos.

Ocorre que, a implementação de condicionantes à fruição de qualquer regime atenuado de tributação, depende de prévia instituição no âmbito interno dos Estados e do Distrito Federal, conferindo-lhe eficácia. (CARRAZZA, 2021)

Neste contexto, evidenciou-se a relevância do estudo proposto, que, por sua vez, teve como tema, a aplicação do Princípio da Legalidade Tributária, ao procedimento de internalização do Convênio CONFAZ n.º 100/97, conforme realizado pelo Estado da Bahia, a fim de revelar a ocorrência, ou não, de instituição da condicionante prevista na Cláusula Quinta do mencionado diploma.

Considerando a temática proposta, a pesquisa objetivou, numa perspectiva geral, refletir a respeito da amplitude do Princípio da Legalidade, a partir da investigação, a respeito da implementação, ou não, pelo Estado da Bahia, da condicionante constante da Cláusula Quinta, do Convênio CONFAZ nº 100/97.

O mencionado objetivo foi plenamente alcançado, uma vez que o embasamento teórico e analítico aplicado, foi suficientemente vasto e elucidativo. O êxito analítico do objetivo geral, decorre da relação direta, existente entre a disciplina do Princípio da Legalidade Tributária e o espectro fático proposto.

Conquanto o tema tratado, possa ser abordado por diversas perspectivas, o direcionamento aplicado, mostrou-se capaz de atender ao objetivo proposto, fornecendo caminhos interpretativos juridicamente coerentes.

Se especificamente considerado, o presente estudo objetivou, inicialmente, analisar os principais aspectos do Princípio da Legalidade Tributária, conforme a doutrina de Roque Antônio Carrazza, ressaltando as peculiaridades decorrentes da aplicação deste princípio, às normas isentivas de ICMS. O mencionado objetivo foi satisfatoriamente atingido, na medida em que foram extraídas diretrizes fundamentais, oriundas do supracitado princípio, sendo tais diretrizes, cruciais para o embasamento da investigação.

Esta obra também objetivou, descrever o conteúdo veiculado pelo Convênio CONFAZ nº 100/97, com o intuito de possibilitar a identificação de elementos constantes daquele diploma, capazes de elucidar a questão investigada. Tal descrição, foi realizada conforme almejado, fornecendo ao estudo, as informações necessárias ao deslinde da questão de pesquisa.

No mesmo sentido, buscou-se refletir a respeito do corolário do compromisso com a clareza, que, por sua vez, decorre do Princípio da Legalidade Tributária, conferindo-lhe efetividade (CARRAZZA, 2021). As reflexões a respeito deste ponto, foram substancialmente desenvolvidas, na medida em que, restou demonstrado, inclusive no aspecto prático, o potencial lesivo de previsões normativas inespecíficas.

Uma vez delineada a substância do Convênio CONFAZ nº 100/97, foi proposta a análise da natureza da sua Cláusula Quinta, sendo identificado que, quando observada sob o critério da finalidade, a mencionada cláusula possui caráter permissivo, facultativo. Deste modo, a proposta de identificação do teor deste dispositivo foi cumprida.

Após a particularização da cláusula estudada, os esforços foram dirigidos à análise comparativa, entre o procedimento de instituição, da condicionante prevista na Cláusula Quinta, do Convênio CONFAZ nº 100/97, conforme realizado pelo Estado da Bahia, em relação ao procedimento realizado por outras Unidades da Federação.

A respeito deste ponto, realizou-se a investigação da ocorrência, ou não, em outros Estados, da menção explícita à internalização da condicionante ofertada pela Cláusula Quinta, do Convênio ICMS nº 100/97. Conquanto não tenham sido levantadas informações de todas as Unidades da Federação, o levantamento proposto foi relevante para a demonstração comparativa.

O presente estudo partiu da hipótese de que a internalização do Convênio CONFAZ n.º 100/97, conforme executada pelo Estado da Bahia, não resultou, na implementação da condição prevista na Clausula Quinta daquele diploma, uma vez que, à luz do Princípio da Legalidade Tributária, tal implementação deve ser expressamente prevista. Para a doutrina de Roque Antônio Carrazza, a mencionada previsão deve se dar através de decreto legislativo.

Porém vale ressaltar que, segundo entendimento recentemente firmado no âmbito do Supremo Tribunal Federal, é obrigatória a edição de lei em sentido formal, para que as disposições firmadas em convênio, passem a ter eficácia no âmbito dos Estados e do Distrito Federal.

A hipótese considerada foi confirmada, sendo inteiramente acobertada pelo referencial teórico escolhido. O problema de pesquisa proposto, foi integralmente respondido, em consonância com a abordagem aplicada.

O método dedutivo de investigação norteou a abordagem metodológica da pesquisa, aplicando-se sobre fontes primárias e secundárias, dentre as quais figuram, doutrinas, jurisprudências, textos legais. No entanto, foram também aplicadas as abordagens investigativa e comparativa, a fim de possibilitar a análise qualitativa das informações. (LAKATOS; MARCONI, 2003)

A pesquisa foi limitada à análise sob o prisma do Princípio da Legalidade Tributária, que é um dos princípios norteadores do Direito Tributário, no entanto, poderia ser desenvolvida sobre outras perspectivas, não abordadas neste estudo.

A limitação ora reconhecida, decorre da opção por investigar um objeto possível, tendo em vista que o presente trabalho foi produzido num contexto de limitação temporal, assim como de limitação de acesso a determinadas fontes.

Eventuais pesquisas futuras podem abordar o mesmo tema sob outros enfoques, tendo em vista que outros princípios e normas, também dialogam com a temática proposta. As pesquisas podem ainda, promover a investigação, a partir da análise jurisprudencial e multidisciplinar.

## REFERÊNCIAS

- AMARAL, Adelúcia Miranda. **Princípio da legalidade em matéria tributária: aspectos relevantes**. 2007. Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2007. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/7687/1/Adelucia%20Miranda%20do%20Amaral.pdf>. Acesso em: 28 set. 2021.
- AMAZONAS. Decreto nº 20.686, de 28 de dezembro de 1999. APROVA o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Amazonas**: Amazonas, 28 dez. 1999. Disponível em: [http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%201999/Arquivo/DE\\_20686\\_99.htm](http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%201999/Arquivo/DE_20686_99.htm). Acesso em: 22 nov. 2021.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. 209 p.
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1988. 164 p.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. 240 p.
- BAHIA. Conselho de Fazenda Estadual. Processo Administrativo Fiscal nº 276890.0001/18-0. Recorrente: Icofort Agroindustrial. Recorrido: Estado da Bahia. Relator: Marcello Mattedi. Salvador, BA, 30 de outubro de 2019. **Diário Oficial do Estado da Bahia**, 17 de dezembro de 2019. Disponível em: Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br/>>. Acesso em: 16 nov. 2021.
- BAHIA. Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012. Regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS. **Diário Oficial do Estado da Bahia**: Bahia, 17 mar. 2012. Disponível em: [http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas\\_complementares/decretos/decreto\\_2012\\_13780\\_ricms\\_texto\\_2021.pdf](http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_2012_13780_ricms_texto_2021.pdf). Acesso em: 20 jun. 2021.
- BALEEIRO, A.; DERZY, M. A. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995. 184 p.
- BRASIL. **Convênio ICMS nº 100/97**, 06 de novembro de 1997. Reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, e dá outras providências. Brasília, DF, 04 nov. 1997.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 25 out. 2021

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 09 jan. 1975. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em: 10 jul. 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 10 jun. 2021.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 10 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade; nº 5.929. Concessão incentivo fiscal de ICMS. Natureza autorizativa do convênio CONFAZ. 1. Princípio da legalidade específica em matéria tributária. 2. transparência fiscal e fiscalização financeira orçamentária. Recorrente: Governador do Distrito Federal. Relator: Min. Edson Fachin. 14 de fevereiro de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur420075/false>. Acesso em: 20 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário; nº 579.630. Tributário. Agravo regimental em recurso extraordinário. ICMS. Benefícios fiscais. Remissão, mediante decreto do governador de estado. Inconstitucionalidade. Necessidade de lei específica. Precedentes. Agravante: Companhia Energética do Estado do Rio Grande do Norte – COSERN. Agravado: Município de Umarizal. Relator: Min. Roberto Barroso. 02 de agosto de 2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur357108/false>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário; nº 635.688. Direito Tributário. ICMS. Interpretação do disposto art. 155, §2º, II, da Constituição Federal. Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual. Previsão em convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa. Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Repercussão geral. Recurso extraordinário não provido. Recorrente: Santa Lúcia S/A. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Gilmar Mendes. 16 de outubro de 2014. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur292124/false>. Acesso em: 20 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário; nº 1.025.986. Constitucional e tributário. Tema 1012 da repercussão geral. Incidência legítima de ICMS sobre a venda de automóveis, por empresas locadoras de veículos, antes de um ano de sua aquisição das montadoras. Recurso extraordinário improvido. Recorrente: Localiza Rent a Car SA. Recorrido: Estado de Pernambuco. Relator: Min. Marco Aurélio. 05 de agosto de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur431226/false>. Acesso em: 10 out. 2021.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016. 1144 p.

BRITO, Hugo M. S. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

BRITTO, Lucas Galvão. **A regra-matriz de incidência tributária e as definições produzidas pelas agências reguladoras: O princípio da legalidade tributária e o uso de definições expedidas pelas agências reguladoras na construção da regra-matriz de incidência tributária**. 2016. Tese de doutorado. Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/handle/handle/19879>. Acesso em: 29 set. 2021.

CHIERIGHINI, Camila. **Reflexões sobre o princípio da legalidade tributária frente ao positivismo e ao pós-positivismo jurídicos e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. 2018. Dissertação de mestrado em direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. 712 p.

CARRAZZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. 968 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

HALPERIN, Eduardo Kowarick. Três observações sobre a legalidade tributária. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 47, jan. 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1169>. Acesso em: 10 nov. 2021.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1988. 271 p.

LEITE, Harrison Ferreira. A necessária revisitação da legalidade tributária estrita e a sua contínua proteção dos direitos fundamentais. **Fundamentos do Direito Tributário**. (Org.) Humberto Ávila. São Paulo: Marcial Pons, 2021. P. 193-220.

KRONBAUER, Eduardo Luís. **Limitações na interpretação das normas tributárias com base no formalismo normativo**. Porto Alegre, 2015. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6172876>. Acesso em: 26 set. 2021.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003

LOBO, Ricardo T. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e princípios constitucionais tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. 708 p.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia S. **Manual de metodologia da pesquisa em direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 344 p.

OZAI, Ivan Ozawa. **Benefícios Fiscais do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. 252 p.

PARÁ. Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. **Diário Oficial do Estado do Pará**: Pará, 19 jun. 2001. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001\\_04676.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_04676.pdf). Acesso em: 02 out. 2021.

PERNAMBUCO. Decreto nº 44.650, de 30 de junho de 2017. Regulamenta a Lei nº 15.730, de 17 de março de 2016, que dispõe sobre o ICMS. **Diário Oficial do Estado de Pernambuco**: Pernambuco, 01 ago. 2021. Disponível em: [https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/44650/texto/Dec44650\\_2017.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/44650/texto/Dec44650_2017.htm). Acesso em: 06 nov. 2021.

QUEIROZ, Rafael M. R. **Metodologia da Pesquisa em Direito: técnicas e abordagens para elaboração de monografias, dissertações e teses**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SAMPAIO, Tercio F. J. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.