

EDITAL DE INSCRIÇÃO (RESUMO EXPANDIDO) - DIREITO

A NECESSIDADE DE LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA PARA INTERNALIZAÇÃO DO CONVÊNIO ICMS 110/07

Leslly Mychaelly De Melo Santos (leslly.santos14@gmail.com)

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um dos pilares do sistema tributário brasileiro e desempenha papel central na arrecadação dos Estados, correspondendo a uma das principais fontes de receita para o custeio das atividades públicas. Sua regulamentação, no entanto, não se resume a aspectos técnicos de arrecadação, mas reflete um complexo arranjo federativo em que os entes subnacionais disputam competências, recursos e autonomia legislativa. Nesse contexto, ganha relevo o princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal, que assegura ao contribuinte que somente a lei em sentido formal pode criar, majorar, reduzir ou extinguir tributos, bem como instituir benefícios e isenções fiscais. Trata-se de uma cláusula essencial do Estado Democrático de Direito, pois vincula a tributação à vontade popular expressa pelo Poder Legislativo.

A despeito dessa garantia constitucional, verifica-se que inúmeros Estados têm recorrido a expedientes normativos questionáveis, sobretudo decretos do Poder Executivo, para internalizar convênios celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Essa prática se tornou comum a partir da década de 1990, especialmente no que tange à concessão

de incentivos fiscais, e foi intensificada com a edição do Convênio ICMS nº 110/2007, que estabeleceu regras para a substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes. O convênio, firmado pelos Estados com a finalidade de garantir arrecadação antecipada e evitar evasão, atribui a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a um agente específico da cadeia econômica. Embora essa técnica traga benefícios práticos à administração tributária, sua incorporação exige observância estrita ao devido processo legislativo, sob pena de inconstitucionalidade.

O fenômeno conhecido como guerra fiscal acentuou a problemática. Na busca incessante por atrair investimentos e ampliar suas receitas, diversos Estados passaram a conceder benefícios sem a devida aprovação do Legislativo, valendo-se apenas de decretos para dar eficácia a convênios ou até mesmo para criar novas hipóteses de benefícios. Essa conduta viola diretamente o artigo 155, §2º, XII, da Constituição, que determina a necessidade de lei complementar para disciplinar aspectos centrais do ICMS, como a definição de contribuintes, a concessão de isenções e o regime de substituição tributária. Além disso, fere a repartição de competências no pacto federativo, fragilizando o equilíbrio entre os entes subnacionais.

A Lei Complementar nº 24/1975, editada sob a égide da Constituição anterior, admitia a ratificação tácita de convênios por decreto. Contudo, com a promulgação da Constituição de 1988 e a edição da Lei Complementar nº 87/1996, essa previsão perdeu sentido, já que a ordem constitucional vigente exige participação legislativa para qualquer alteração na carga tributária. Não obstante, alguns Estados ainda recorrem a essa prática, resultando em conflitos constantes que chegam ao Poder Judiciário.

A doutrina é praticamente unânime em reconhecer a inconstitucionalidade dessa prática. Hugo de Brito Machado, Luciano Amaro e Roque Antônio Carrazza defendem que a legalidade tributária é condição essencial de validade de qualquer exigência fiscal. Para Carrazza, a utilização de decretos nesse contexto equivale a esvaziar o papel do Poder Legislativo e comprometer a própria lógica do federalismo cooperativo. Já Luciano Amaro enfatiza que a substituição tributária, por alterar elementos centrais da

obrigação tributária, somente pode ser instituída mediante lei específica. Essa visão doutrinária reforça a necessidade de resguardar o contribuinte contra abusos e preservar a hierarquia das normas jurídicas.

Jurisprudencialmente, o tema já foi reiteradamente apreciado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ). O STF, em diversas decisões, como nos Recursos Extraordinários nº 630.705 e nº 586.560, consolidou o entendimento de que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS exige não apenas convênio, mas também lei estadual específica. O STJ, no julgamento do AREsp nº 1.516.171/SP, reforçou esse posicionamento ao anular autos de infração fundados em decreto estadual que internalizava o Convênio ICMS nº 110/2007. O relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, destacou que a criação de obrigações tributárias depende de lei formal, não sendo admissível a sua substituição por atos infralegais. A decisão ecoa precedentes anteriores e reforça a necessidade de respeito ao princípio da legalidade estrita.

A análise histórica também revela que o modelo de convênios surgiu como solução provisória para suprir a ausência de legislação complementar nacional, mas nunca teve vocação para substituir o processo legislativo estadual. Os convênios, de acordo com a Constituição de 1988, possuem caráter autorizativo e visam uniformizar a aplicação do ICMS, mas não dispensam a aprovação por lei estadual para que tenham eficácia interna. O uso indiscriminado de decretos para suprir a ausência de lei formal cria um descompasso entre a norma constitucional e a prática administrativa, comprometendo a segurança jurídica e a previsibilidade do sistema.

Além disso, a utilização irregular de convênios e decretos agrava as disputas federativas e alimenta a guerra fiscal, um fenômeno que compromete o equilíbrio econômico entre os Estados. Ao permitir que alguns entes concedam benefícios à revelia do ordenamento jurídico, cria-se um ambiente de competição desleal, no qual os Estados que observam a legalidade acabam sendo prejudicados em relação aos que recorrem a práticas inconstitucionais. Essa dinâmica fragiliza o pacto federativo e gera instabilidade para os contribuintes, que ficam sujeitos a mudanças abruptas na legislação tributária.

O impacto prático dessas distorções é significativo. Empresas que atuam em diferentes Estados enfrentam dificuldades em planejar suas operações, dado que a aplicação de convênios internalizados por decreto pode ser posteriormente invalidada pelo Judiciário, resultando em autos de infração anulados e recolhimentos questionados. Essa instabilidade gera custos adicionais, contenciosos tributários e compromete a competitividade do ambiente de negócios no Brasil. A correta observância da legalidade é, portanto, não apenas uma exigência formal, mas uma condição para garantir segurança jurídica e previsibilidade econômica.

Conclui-se que a internalização do Convênio ICMS nº 110/2007 deve ocorrer exclusivamente por meio de lei estadual, sob pena de inconstitucionalidade. A preservação do princípio da legalidade, da separação dos poderes e do pacto federativo depende do respeito a essa exigência. Convênios têm função relevante na coordenação entre os entes federativos, mas não substituem a atuação legislativa. O fortalecimento da ordem constitucional e a superação da guerra fiscal passam pela adoção de práticas legislativas transparentes e pela rejeição de soluções infralegais que fragilizam o sistema tributário. Ao reconhecer a necessidade de lei formal, reafirma-se o papel do Poder Legislativo como guardião da legalidade e do equilíbrio federativo, assegurando aos contribuintes previsibilidade, justiça fiscal e estabilidade normativa.

Palavras-chave: icms; convênio 110/07; princípio da legalidade; guerra fiscal; substituição tributária.