

ICMS — Semi-Elaborados

Constitucionalidade da Lei Complementar N.º 65/91 e do Convênio N.º 15/91

OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO
Procurador Judicial da Procuradoria-Geral da
Fazenda Nacional. Advogado em Brasília

O art. 155, § 2.º, inciso X, alínea *a*, da Constituição Federal de 1988, estatui que não incidirá imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação — ICMS — nos atos ou negócios jurídicos que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar.

Em atendimento ao disposto no supracitado preceito constitucional, a Lei Complementar n.º 65, de 15 de abril de 1991 (pub. in *DOU* de 16-4-91), definiu os produtos semi-elaborados, que podem ser tributados pelos Estados e pelo Distrito Federal em sua exportação para o exterior.

Assim, em seu art. 1.º, a Lei Complementar n.º 65/91, fixou os seguintes parâmetros para a conceituação de produtos semi-elaborados, *in verbis*:

“Art. 1.º É compreendido no campo de incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e

sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal (ICMS) o produto industrializado semi-elaborado destinado ao exterior:

I — que resulte de matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral sujeita ao imposto quando exportada *in natura*;

II — cuja matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral não tenha sofrido qualquer processo que implique modificação da natureza química originária;

III — cujo custo da matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral represente mais de sessenta por cento do custo do correspondente produto, apurado segundo o nível tecnológico disponível no País.”

Já o art. 2.º, *caput* e inciso II, do mesmo diploma legal estabeleceu que cabe ao Conselho Nacional de Política Fazendária “elaborar lista de produtos industrializados semi-elaborados segundo definidos no artigo anterior, atualizando-a sempre que necessário”.

Foi, então, celebrado pela então Ministra da Economia, Fazenda e Planejamento e pelos Secretários de Economia, Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 62.ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 25 de abril de 1991, o Convênio ICMS n.º 15/91 (pub. in *DOU* de 29-4-91), que teve como supedâneo a Lei Complementar n.º 24, de 7-1-75, e a Lei Complementar Federal n.º 65, de 15-4-91, e que fixou lista de produtos semi-elaborados, para efeito de incidência de ICMS, nas suas operações de exportação para o exterior.

Imediatamente, emergiram críticas de eminentes tributaristas contra os preceitos da Lei Complementar n.º 65/91 e contra o Convênio ICMS n.º 15/91, tendo os referidos Diplomas legais sido acimados de inconstitucionais.

Concebem eles que só poderia ser tido como obedecido o mandamento do art. 155, § 1.º, inciso X, letra *a*, *in fine*, da Carta Magna, se Lei Complementar, ao definir produto semi-elaborado, para fins de exclusão da imunidade do ICMS nas operações destinadas ao exterior, tivesse elaborado, taxativamente, a lista desses produtos.

Por essa razão, condenam a determinação da Lei Complementar, em comento, para que o CONFAZ elaborasse lista de produtos semi-elaborados.

Insta, propedeuticamente, recordar as palavras de Kelsen, no sentido de que a Ciência do Direito “não pode fazer outra coisa senão esta-

belecer as possíveis significações de uma norma jurídica” (HANS Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, tradução de João Baptista Machado, Arménio Amado, Coimbra, 1974).

Ciente desta verdade, pedimos vênia para tecer algumas considerações sobre a matéria focalizada, advertindo que o critério jurídico que exporemos representa uma das interpretações possíveis para as normas focalizadas.

O art. 155, § 2.º, inciso X, letra *a*, primeira parte, da Carta Magna, concede imunidade do ICMS apenas para as operações que destinarem ao exterior produtos abundantemente industrializados.

A segunda parte do supramencionado preceito constitucional exclui desta imunidade as operações que destinarem ao exterior produtos industrializados semi-elaborados definidos em lei complementar.

Assim, o novo Estatuto Político de 1988 reduziu, sensivelmente, a imunidade do extinto ICM sobre as operações que destinavam ao exterior todo e qualquer produto industrializado, a qual era prevista no art. 23, § 7.º, da Constituição de 1967.

Ressalte-se, pois, que o espírito e a razão do preceito constitucional do art. 155, § 2.º, inciso X, letra *a*, foram de reduzir o campo de abrangência da imunidade do imposto focalizado, para a obtenção por parte dos Estados, do Distrito Federal e dos próprios Municípios (estes, por via da repartição da receita tributária) de mais receitas, para o enfrentamento das gravíssimas necessidades públicas.

Produtos semi-elaborados são os produtos pouco industrializados, conforme definição de lei complementar.

Como se colima no *Dicionário da Língua Portuguesa da Academia Brasileira de Letras*, elaborado por ANTENOR NASCENTES, Rio de Janeiro, Bloch Ed., 1988, a palavra “definir” exprime “fixar com clareza, exatidão e precisão a significação de uma palavra ou a natureza de uma coisa, determinar, fixar, dizer o que é, decidir...”.

Assim, a Lei Complementar n.º 65, de 15-4-91 (DOU de 16-4-91), cumpre a sua missão de definir, como judiciosamente fez no seu art. 1.º, em harmonia com a alínea *a* do inciso X do § 2.º do art. 155 da Constituição, os produtos semi-elaborados, que, assim, podem ser tributados pelos Estados e pelo Distrito Federal, por não estarem protegidos pela imunidade,

em comento, não sendo indispensável que a referida Lei Complementar enumerasse os produtos pouco industrializados ou fixasse uma lista taxativa desses produtos.

Observe-se que o produto industrializado que não se encontrar fora dos parâmetros definidos nos incisos I, II e III do art. 1.º da Lei Complementar n.º 65/91, não pode ser classificado como produto abundantemente industrializado.

Assim, produto pouco industrializado não foi abrangido pela imunidade do ICMS no que concerne às operações de sua exportação.

A eventual exclusão de alguns produtos semi-elaborados, por parte do Convênio ICMS n.º 15/91 equivaleria a uma isenção e nunca, a uma imunidade, uma vez que esta decorre diretamente do texto constitucional.

Aliás, o art. 155, § 2.º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal, dispõe que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante a deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados.

A Lei Complementar n.º 24, de 7-1-75, prevê o *modus faciendi*, a operatividade técnica dos Convênios, para a concessão de isenções do ICMS. O que ali se decidir deverá submeter-se ao controle legislativo dos Estados-Membros e do Distrito Federal.

Mas, o que importa anotar é que a norma do art. 1.º da Lei Complementar n.º 65/91 determinou, em perfeita concórdia com o art. 155, § 2.º, inciso X, alínea a, da Constituição, o alcance de incidência dos ICMS sobre o produto industrializado semi-elaborado destinado ao exterior.

Insta exaltar que não vislumbramos nenhuma injuridicidade no inciso II do art. 2.º da Lei Complementar n.º 65/91, que estatui caber ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) elaborar lista dos produtos industrializados semi-elaborados, respeitados os parâmetros fixados no seu art. 1.º, devendo essa lista ser atualizada sempre que necessário.

Aquí nos deparamos tão-somente com norma tributária em branco, aliás, norma em branco é admissível tanto no Direito Tributário, quanto no Direito Penal, sem que se possa falar em prejuízo ao princípio da legalidade, ou dano à reserva de lei complementar.

Leis em branco são as de definição típica ou genérica e, às vezes, contêm *sanctio juris determinanda*, prevendo ela mesma a necessidade de sua complementação por outra lei (em sentido amplo).

Como ilustração de norma em branco, no âmbito do próprio Direito Penal, que se caracteriza pelo princípio da legalidade, sem que tenha havido dúvida quanto a sua juridicidade, recordamos a Lei n.º 1.521, de 26-12-51, que define crimes contra a economia popular, no seu art. 2.º, inciso VI, e impõe a pena de detenção de seis meses a dois anos e multa a quem “transgredir tabelas oficiais de gêneros e mercadorias...”. A sanção e o fato típico genérico vêm determinados, no entanto, como a definição legal do crime mostra-se incompleta, a própria norma condiciona à expedição de portarias administrativas.

Assim, a exequibilidade da norma em branco, em sentido estrito, depende da futura expedição de certos atos administrativos.

In casu, a Lei Complementar n.º 65/91 cogita os produtos semi-elaborados ao fixar os parâmetros para identificação dos mesmos, embora não tenha, expressamente, elaborado lista desses produtos; assim o seu texto diz menos o que poderia, em face da escolha do legislador, que preferiu que os Estados e o Distrito Federal, no âmbito do CONFAZ, através de Convênio, fizessem o papel de intérpretes, estendendo o sentido da lei até cada caso.

Desse modo, o que fez o Convênio ICMS n.º 15/91 foi tão-somente considerar a definição da lei complementar acerca de produto semi-elaborado em toda sua plenitude e extensão e declarar-lhe o seu real alcance, com a elaboração de uma lista taxativa desses produtos.

Portanto, o Convênio ICMS n.º 15/91 não criou, nem inovou nada, apenas, em obediência ao mandamento do art. 2.º, *caput*, inciso II, da Lei Complementar n.º 65/91, interpretou o preceituado no art. 1.º da mesma lei complementar.

Assim os produtos elencados no Convênio ICMS n.º 15/91 estão enquadrados como produtos semi-elaborados na Lei Complementar n.º 65/91, embora não constem, explicitamente, no seu texto.

Além de uma espécie de interpretação extensiva, com a diferença apenas de que nesta há vontade da lei de prever o caso, mas o seu texto diz menos que o desejado, cabendo, então, ao intérprete estender o sentido da lei até o fato ou a coisa, enquanto que, no caso em comento, a lei complementar, ao estabelecer parâmetros para identificação dos produtos semi-elaborados, na verdade, os enquadrou em seu texto, embora tenha dito menos que poderia, já que preferiu que o Convênio celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal, no âmbito do CONFAZ, enumerasse, taxativamente, esses produtos. Podemos notar, outrossim, na lista fixada no Convênio ICMS n.º 15/91 uma semelhança com a interpretação analógica, senão vejamos:

Na interpretação analógica (permitida pela própria lei), é a própria norma que determina se aplique analogicamente o preceito.

Neste meio interpretativo, a própria lei, após definir a fórmula casuística, menciona os casos que devem ser compreendidos por identificação ou semelhança.

Assim, o art. 171, *caput*, do Código Penal, ao definir o estelionato, fala em "qualquer outro meio fraudulento", que quer dizer: qualquer meio semelhante ao "artifício" ou "ardil". É, pois, da vontade da lei abranger os casos semelhantes.

Esta situação sucedeu, p. ex., com o art. 1.º, III, do Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68, que determinou, expressamente, como uma das hipóteses de incidência do extinto ICM, "o fornecimento de alimentos, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares", sem que a doutrina e a jurisprudência pátrias tenham concebido que, no caso, se tratasse de aplicação de analogia integrativa na definição da hipótese de incidência da obrigação tributária.

Abra-se aqui um parêntese, para firmar que as normas tributárias em branco, as interpretações extensivas e analógicas são admitidas pelo Direito Tributário para declarar obrigação tributária e não podem ser confundidas com a analogia.

A analogia é forma de auto-integração da ordem legal, para suprir lacunas, estendendo à aplicação da lei a casos que ela não regula e de que não cogita, não sendo da vontade da lei abranger casos semelhantes.

Por fim, cabe destacar, que ALFREDO AUGUSTO BECKER, em sua obra *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1963, p. 119, corrobora a concepção de que a interpretação do sentido da norma jurídica será sempre declaratória, o que o abalizado jurista denomina de analogia por compreensão.

Pra BECKER, a analogia por compreensão apresenta-se como um simples exercício de interpretação do sentido e alcance da norma jurídica, diversamente da analogia integrativa, a qual serve para preencher lacunas deixadas pelo legislador.

Portanto, por esse critério jurídico, o qual submeto ao exame dos estudiosos do Direito, nenhuma inconstitucionalidade mancha os preceitos da Lei Complementar n.º 65/91 e do Convênio ICMS n.º 15/91.