

Competência Tributária Estadual, Exoneração do ICMS na Constituição do Estado de Santa Catarina (Art. 131, X, d)

A. C. FONSECA DA SILVA

Procurador da República e Mestre em Direito

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. O escopo da isenção do ICMS, art. 131-X-d da Constituição do Estado de Santa Catarina. 3. Autonomia do Estado-Membro. 4. Limitações à competência estadual de exonerar. 5. Isenção sob declaração conjunta dos Estados-Membros. 6. Veículo de exoneração: Constituição ou lei ordinária, uma questão formal.

1. Introdução

A Constituição do Estado de Santa Catarina, promulgada em 5 de outubro de 1989, declarou o serviço de transporte rodoviário de passageiros livre do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação). A disposição está inscrita no artigo 131-X-d¹ cuja constitucionalidade tem sido contestada. A controvérsia concerne ao

¹ Art. 131. O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação atenderá ao seguinte: ... X — não incidirá: ... d) sobre os serviços de transporte rodoviário de passageiros.

conflito de normas entre a Constituição estadual e a Constituição Federal

Autoridade do Governo de Santa Catarina sustenta a inconstitucionalidade do referido dispositivo sob diversos fundamentos. Primeiro, a isenção seria discriminatória, sobretudo porque não abrange outros serviços de transporte, a exemplo do transporte de mercadorias. Segundo, a exoneração em apreço estaria a desafiar o princípio da não-cumulatividade. Terceiro, a isenção somente poderia ser concedida mediante deliberação conjunta dos Estados. Argumenta-se, finalmente, não ser a Constituição estadual instrumento adequado para conceder isenção, que somente pode ser estabelecida por lei fiscal ordinária de exclusiva iniciativa do Governador.

Os argumentos supra resultam de má qualificação dos elementos legais sob exame. Uma equilibrada análise está a demonstrar que a não-incidência ora tratada, em rigor jurídico, não discrimina, tampouco fere o princípio da não-cumulatividade. Neste trabalho, portanto, a constitucionalidade da exoneração prevista na Constituição catarinense (art. 141-~~X~~-d) é sustentada, visto não estar caracterizado o postulado conflito com a Constituição Federal. Razões de ordem pública e social, ademais, vêm ao conforço daquela franquia constitucional.

2. *O escopo da isenção do ICMS, art. 131-~~X~~-d da Constituição do Estado de Santa Catarina*

A exoneração em apreço teve por fim o favorecimento de segmento social menos aquinhoado, pela expectativa de redução tarifária de transporte rodoviário de passageiros. Consoante o espírito constitucional, idosos e deficientes são beneficiados. De frisar que o próprio Estado já subsidia a tarifa de transporte para estudantes e professores². O propósito de manter a tarifa dos serviços de transporte rodoviário de passageiros em níveis acessíveis revela uma preocupação do Estado de atender à comunidade num setor que tem sido palco de irresignações coletivas de resultados incalculáveis. Insatisfações populares irrompidas aqui e acolá, em diferentes cidades brasileiras, têm trazido riscos à segurança pública, à propriedade privada e à incolumidade física dos cidadãos, além de consideráveis prejuízos à atividade econômica.

Cumpra também salientar que o Estado de Santa Catarina, beneficiado pelas suas belezas naturais, tem na atividade turística uma das suas significativas fontes de riqueza. Ao favorecer a tarifa dos serviços de transportes de passageiros, a comentada não-incidência pode representar um impulso ao turismo.

É notório que a massa de usuários dos serviços de transporte rodoviário abrange uma grande clientela de baixo poder aquisitivo. O esforço

² Lei estadual nº 5.684, de 9 de maio de 1980, art. 11.

para se manter uma tarifa subsidiada, sobretudo em nível doméstico, tem um caráter acentuadamente social. A fixação dos preços desses serviços está hoje a cargo dos Estados.

Essencial à vida nacional, o serviço de transporte é caracterizado de relevância pública. Não é por outra razão que a não-incidência cogitada termina por atender à cláusula reitora da seletividade do ICMS³.

A seletividade revela uma conotação de solidariedade social, de equidade fiscal consentida que, sendo de magnitude constitucional, tende a mitigar outros princípios regentes da atividade tributária quando entram em aparente contraste.

O optativo político da exoneração, no caso, foi determinado por fins nobres, de poderosa justificativa à vista do interesse público imanente. A Assembléia Legislativa Constituinte do Estado não viu nenhuma limitação que desaconselhasse a conversão daquele optativo político em optativo jurídico.

3. *Autonomia do Estado-Membro*

A Constituição Federal assegura a autonomia dos Estados federados, aos quais "são reservadas as competências" não vedadas⁴. A autonomia comporta temperamento, cuja medida é traçada pela Constituição da República. Esta autonomia supõe a existência de um poder central dotado de soberania e a de Estados não soberanos capazes de possuir sua legislação, sua justiça e sua administração próprias. Em outras palavras, a autonomia compreende i) o poder de auto-organização (elaboração da própria Constituição, respeitados os princípios federais), ii) o poder de autogoverno (organização do governo e dos poderes constitucionais) e iii) o poder de auto-administração (capacidade de estabelecer administração própria e leis adequadas à realização das atividades estatais).

No dizer de JOSÉ AFONSO DA SILVA, "autonomia pressupõe ao mesmo tempo uma zona de autodeterminação, que é o propriamente autônomo, e um conjunto de limitações e determinantes jurídicos extrínsecos, que é o heterônomo". A autonomia é a base da organização nacional fundada no federalismo erigido a núcleo imutável da própria República⁵.

Há no sistema federativo uma ordem constitucional dúplice: uma federal ou central e uma estadual ou local. A existência dessa duplicidade reclama parâmetros de controle de constitucionalidade que definem a relação de compatibilidade entre a Constituição estadual e a federal.

³ CF, artigos 30-V, 129-II e 155, § 2º, III.

⁴ Art. 25, § 1º

⁵ RDP 16:16-18. Proposta de abolição da forma federativa de Estado não será objeto de deliberação. Esta regra estava contida no art. 41, § 1º, da Constituição revogada; repete-a a Constituição vigente no art. 60, § 4º, inc. I.

A Constituição anterior⁶ trazia as balizas essenciais que orientavam o controle de constitucionalidade. Eram princípios que os Estados haveriam de respeitar. Comentando tais princípios, JOSÉ AFONSO DA SILVA os dispôs em três grupos: "princípios constitucionais sensíveis" (art. 13, n.º 1 e 10, n.º VII); "princípios federais extensíveis" (art. 13, n.º II a IX); e "princípios constitucionais estabelecidos". São princípios enumerados no Texto Constitucional ou revelados à custa de interpretação⁷.

A partir do art. 13 da Constituição derogada o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência estabelecendo não poder a Constituição estadual dispor, em substituição à lei, sobre matérias para cuja regulamentação a Constituição Federal exigia iniciativa exclusiva do chefe do Poder Executivo⁸. Essa iniciativa não podia ser cerceada, com sacrifício do modelo federal, segundo sustentara o Ministro MOREIRA ALVES⁹. O aludido artigo 13 mandava os Estados respeitar o modelo federal de processo legislativo, sendo parte deste a iniciativa exclusiva de lei em matérias financeira e tributária¹⁰.

Alteração a destacar é que a atual Constituição Federal não nomeou os princípios inscritos no art. 13 da velha Carta. A reprodução seria até ociosa, porque a observância obrigatória pelos Estados dos aludidos preceitos decorrem de normas expressamente estabelecidas no próprio texto ou defluem de outros princípios que ornaram a estrutura jurídica da forma federativa de Estado e republicana representativa de governo. O Poder Judiciário haverá de dizer, na ocasião adequada, quais os princípios que implicitamente se aplicam aos Estados.

O processo legislativo reclama particular atenção, porque a Constituição vigente silencia sobre a observância pelos Estados do modelo federal, cuja regulamentação foi reservada à lei complementar. Dispositivos tópicos, todavia, direcionam a feitura das leis, alguns dos quais são endereçados ao processo legislativo estadual¹¹. Deve a Constituição estadual seguir o modelo central da iniciativa exclusiva de leis?

A exclusividade de iniciativa do processo legislativo para regulamentação de matérias específicas deve compreender-se no mecanismo de equilíbrio horizontal dos poderes. A expectativa é que o Estado ao auto-organizar-se recorra a esse mecanismo, que assim ganha o *status* de princípio reitor, obrigatório. Isto não significa que deva haver na Constituição estadual uma correspondência perfeita das matérias topicamente eleitas pelo cons-

6 EC n.º 1, de 1960, art. 13.

7 RDP 16:16.

8 RTJ 91:1000-1035; RTJ 102:474-480; RTJ 120:993-996.

9 RTJ 92:1014.

10 EC 1/69, art. 13-III; art. 57-I, IV.

11 Ver artigos 25, § 3º, 27, § 4º, e 59, parágrafo único, todos da Constituição Federal.

tituinte federal. Parece ser de bom senso reconhecer ao Estado a autonomia para variar, desde que o processo legislativo estadual, na sua generalidade, não negue ao Governador o privilégio do domínio volitivo para iniciar a feitura das leis sobre determinadas matérias.

No trato da matéria tributária, sabe-se que continua de iniciativa do Presidente da República, como na velha ordem, as leis que disponham sobre matéria tributária e orçamentária¹². A Constituição do Estado de Santa Catarina seguiu este modelo: a respectiva norma, porém, é endereçada ao legislador estadual ordinário, no exato esquema do padrão federal¹³, e não à Assembléia Estadual Constituinte.

A iniciativa das leis no âmbito da matéria acima referida está estreitamente ligada à autonomia estadual; autonomia de auto-organizar-se não tendo até mesmo que seguir o parâmetro federal naquilo que não é fundamental. A esse respeito, pode-se argumentar sem desdouro algum que a iniciativa exclusiva do Presidente da República ou do Governador no processo legislativo não é conatural ou inerente ao federalismo nem à noção de República. Pelo contrário, a prerrogativa funciona a modo de exceção da supremacia parlamentar¹⁴ e em certo sentido é *detrimentosa* à regra da separação dos poderes.

As limitações constitucionais ao poder de isentar do Estado estão expressamente circunscritas no Capítulo I do Título VI.

4. *Limitações à competência estadual de exonerar*

Sempre foi objeto de discussão doutrinária a distinção entre imunidade e isenção. Aceita-se tranqüilamente que imunidade e isenção são espécies de não-incidência, a primeira qualificada porque veiculada pela Constituição. Há ainda a não-incidência pura e simples por exclusão na descrição da hipótese de incidência, o que não vem ao caso.

O constituinte e o legislador, todavia, não primam pela fidelidade de conceitos. Isto, porém, não chega a constituir uma perturbação séria. Se a lei ordinária fala de não-incidência entende-se que se trata de isenção; se é a Constituição, entende-se imunidade. Em qualquer das hipóteses está-se sempre diante de uma exoneração tributária.

O poder de exonerar está implícito na formulação constitucional positiva que autoriza o Estado organizar-se, estabelecendo suas Constituições e

12 CF, art. 61, 1º, II-b.

13 A Constituição Federal em vários dispositivos estabelece "não-incidência" dos impostos que indica e reserva ao Presidente da República a iniciativa de lei dispondo sobre matéria tributária. No particular, a Constituição catarinense é uma cópia perfeita do modelo federal.

14 A supremacia parlamentar pode variar de sistema para sistema, mas é elementar num regime democrático. Cf. WADE e BRADLEY, *Constitutional and Administrative Law*, p. 64, 1988.

leis próprias, inclusive no que respeita à subordinação dos cidadãos ao peso dos encargos do consórcio estatal¹⁵. Na ordem local, portanto, a exoneração subsume-se à Constituição estadual e a leis ordinárias. Na mesma fonte jurídica que autoriza a tributação reside a autorização genérica da abstenção do exercício da competência tributária: o Estado que pode impor tributos pode ele próprio autolimitar-se¹⁶.

Ao tempo da Constituição de 1946 controvertia-se a doutrina sobre se a União Federal estava ou não autorizada a conceder isenção de impostos estaduais e municipais. A controvérsia chegou ao STF e lá OROZIMBO NONATO e ALIOMAR BALEEIRO fizeram-se defensores eméritos da opinião positiva, assumindo eles que o Governo central detinha poderes implícitos que, sob o reclamo de relevante interesse social ou econômico, autorizavam a inibição da competência estadual ou municipal. A tese se viu agasalhada pela Constituição de 1967¹⁷. Admitiu-se interferência do Governo central na competência reservada aos Estados e Municípios, em manifesto detrimento dos postulados do sistema federal.

A Constituição de 1988, ao contrário da anterior, nega expressamente à União "instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios"¹⁸. Com essa novidade, o regime federal se vê fortalecido, proscrevendo-se a outorga de exoneração sem a participação do poder local. Assume-se, portanto, que hoje, mais do que nunca, tornou-se proverbial a assertiva de que o poder de exonerar decorre do poder de tributar.

Não se nega existirem limitações à capacidade para exonerar¹⁹. São restrições, umas genéricas e outras mais específicas, objetos dos comentários seguintes.

Diz a Constituição Federal que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte"²⁰. A regra atua como um bom aviso, no sentido de que se deve observar as condições pessoais ao contribuinte²¹. O desígnio da pessoalidade circunscreve-se a detalhes técnicos na formulação da hipótese de incidência. A progressividade, por exemplo, é clara ilustração de expediente técnico que privilegia o caráter pessoal do imposto. O postulado da pessoalidade ganha mais sentido quando implicado ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva ou econômica.

15 CF, artigos 25, 145 e 155.

16 No passado, a União Federal estava excepcionalmente autorizada a isentar impostos estaduais e municipais (art. 19, § 2º, da EC 1/69).

17 Art. 20, § 2º

18 Art. 151-III.

19 Confira-se capítulo I do título VI da Constituição Federal.

20 Art. 145, § 1º

21 A cláusula "sempre que possível" parece ociosa, visto que o Direito não contempla o impossível.

Estabelecer a igualdade foi sempre um esforço justificado da ciência jurídica, desde os tempos mais remotos. O princípio não é rígido, mas se adapta “às condições reais do meio econômico-político num determinado momento histórico”, afirma JOÃO MANGABEIRA, devendo-se “considerar desigualmente as situações desiguais”, tendo-se em mira um equilíbrio de interesses ²².

Não se postula a igualdade natural de todos, visto que “iguais — diz KELSEN — são aqueles indivíduos que, em relação às qualidades assim determinadas, são desiguais” ²³. Sendo um conceito de relação, a igualdade exige um padrão comum, sem o qual não há igualdade possível ²⁴. Tal padrão ou critério é posto pela norma jurídica que elege as qualidades iguais ou os fatores de *discrimens*, em face dos quais se determina o conteúdo do tratamento igual. Em outros termos, a desigualdade das coisas e dos seres, que o Direito não exclui, será sempre contemplada quando expressa ou racionalmente justificada ²⁵.

Afirmar que a Constituição catarinense discriminou entre serviços de transporte de passageiros e transporte de mercadorias, por exemplo, não é uma objeção séria. As figuras aludidas não estão numa situação de igualdade, sendo perfeitamente justificado um *discrimen* entre as duas subcategorias.

Cumprе acrescentar que a proibição de tratamento desigual entre contribuintes ²⁶ traz implícitas condições objetivas não presentes na questão tópica. A técnica da progressividade e bem assim o expediente da tributação seletiva são exemplos ilustrativos de discriminações consentidas. Tudo o que vale, *impõe-se e impera*, é a racionalidade da justificação do *discrimen*.

Outra vedação constitucional concerne à “diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou destino” ²⁷. A regra é similar àquela da uniformidade territorial, de observância obrigatória pela União Federal ²⁸. Comentando o preceito, escreve PISCITELLI: “Em sentido complementar (mais do que propriamente inverso), não podem tampouco os Estados, Distrito Federal e Municípios estabelecer diferença tributária em razão da procedência ou destino de bens e serviços de qualquer natureza. O princípio da não-discriminação

²² *Idéias Políticas de João Mangabeira*, v. 1, pp. 494-501, Sen. Federal, 1980.

²³ *A Justiça e o Direito Natural*, p. 71.

²⁴ *Ética a Nicômaco*, capítulo V.

²⁵ A. C. Fonseca da Silva, *Equidade e Direito Tributário*, pp. 68 e 89, UnB, 1984.

²⁶ CF, art. 150-II.

²⁷ Cf, art. 152.

²⁸ CF, art. 151-I.

é fator essencial para o estabelecimento de relações estáveis e equilibradas entre os diferentes níveis jurisdicionais político-administrativos”²⁹.

A não-incidência inscrita na Constituição catarinense alcança qualquer serviço rodoviário de passageiro em condições de sofrer tributação do ICMS se não existisse a aludida norma da Constituição estadual limitando a capacidade impositiva do Estado.

A discriminação quanto à procedência ou destino é melhor entendida quando visualizada em termos de atribuição de vantagem a uma unidade da Federação em detrimento de outra, pelo efeito da cumulatividade.

A não-cumulatividade, também vedada pela Constituição³⁰, realiza-se na prática pelos efeitos jurídicos produzidos por um regime de abatimento de créditos³¹. O preceito sob comentário concerne ao modo pelo qual o tributo será recolhido, em ordem a evitar-se tributação em cascata, vez outrora presente no sistema tributário brasileiro.

BALEIRO escreveu que a tributação cumulativa tornava o imposto “ainda mais regressivo e odioso para as classes de menor capacidade econômica”³². O efeito refletia-se sobretudo no equilíbrio inter-regional. As várias operações de produção e circulação pelas quais passavam uma mercadoria terminava por projetar os seus efeitos econômicos além da fronteira estadual, motivando uma situação de desequilíbrio entre regiões predominantemente consumidoras e regiões predominantemente produtoras.

A não-cumulatividade, à qual se associa forte conotação econômica, ganha ainda mais sentido com a sucessão de duas ou mais operações com a mesma mercadoria. Mas a grande verdade é que o serviço é um bem econômico imaterial consumido no momento em que é adquirido. Há uma coincidência quase perfeita no tempo entre as três etapas: aquisição, produção e consumo. É por esta razão que se diz que o serviço é um “bem

29 R. B. Piscitelli, *O Sistema Tributário da Nova Constituição*, p. 67, Editora UnB.

30 A Constituição Federal reza que o ICMS será “não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (art. 155, § 2º, Inc. I).

31 R. A. Carazza: “não é o imposto que é não-cumulativo, mas, apenas, no cálculo do montante devido a título de ICM deve ser levada em conta a não-cumulatividade, técnica que, em apertada síntese, consiste no abate, em cada operação, do montante cobrado nas operações anteriores. (...) O montante do imposto recolhido em cada operação deve ser levado em conta nos posteriores recolhimentos do ICM, decorrentes da prática de novos negócios jurídicos, realizados através da mesma mercadoria, por outros comerciantes, industriais ou produtores, do mesmo ou de outros Estados”. (RDT 29/30:188).

32 A. Baleiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., p. 206.

de consumo presente”³³. Não se pode imaginar circulação de serviço capaz de provocar incidência do ICMS em diferentes etapas.

O raciocínio traz à consideração outro aspecto regulado pela Constituição. É que com o sentido de preservar o equilíbrio regional, ao Senado Federal, cabe estabelecer “as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação”. Faculta-se ainda ao mesmo órgão estabelecer alíquotas mínimas e máximas nas operações internas “para resolver conflito específico que envolva interesse de Estado”. Prevê-se também a possibilidade de as alíquotas internas não poderem ser inferiores às fixadas para as operações interestaduais. O esquema completa-se com a compensação de eventual diferença de alíquotas, em favor do Estado onde se achar localizado o destinatário da mercadoria ou serviço, solucionando-se eventual conflito de interesses entre unidades federadas envolvidas³⁴. Todo esse conjunto de normas somente opera em favor de um equilíbrio de interesses entre Estados. A respeitabilidade desta compreensão brota da coerência lógica do sistema constitucional, que não interfere com a autonomia local senão para resguardar o interesse geral. Isto é intuitivo, ponderoso, fora de qualquer dúvida razoável.

Se a previsão de alíquotas mínimas tem realmente o efeito jurídico de atuar como norma restritiva do poder de exonerar imputado ao Estado, as normas acima aludidas somente produzirão resultados diante de situação conflituosa potencialmente reconhecida. Repita-se que a operação de serviço de transporte de passageiros, pela sua natureza, não é suscetível de gerar o conflito fiscal que a Constituição pretende neutralizar sob vários procedimentos, inclusive no que tange ao mecanismo e forma de isentar.

5. *Isenção sob deliberação conjunta dos Estados-Membros*

Reproduzindo regra da Carta revogada, a Constituição vigente estabelece que “cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”, no que respeita ao ICMS³⁵.

A extensão dessa regra há de ser esquadrihada em contraste com os princípios relevantes inscritos no Texto Constitucional. A Lei Complementar n.º 24, de 1975, surgiu com o escopo de implementar o § 6.º, art. 23, da Constituição revogada. Essa LC é hoje de existência legal duvidosa e certamente não opera quanto à “circulação” de serviços, circunstâncias que abrem espaço à competência concorrente do Estado.

As entidades federadas podem se articular mediante convênios através dos quais atuam em cooperação, “tendo em vista o equilíbrio do desen-

33 A. Crew, *Economía*, 2ª ed., p. 49, Labor S.A., Barcelona, 1960.

34 CF, art. 155, § 2º, n.ºs IV a VIII.

35 CF, art. 155, § 2º, n.º XII-g (art. 23, § 6º, da Constituição revogada).

volvimento e do bem-estar em âmbito nacional". A deliberação conjunta acima aludida, pois, depende de regulamentação por lei complementar que estabelecerá "normas para cooperação"³⁶.

Em matéria tributária, a lei complementar tem significado singular. Ela regula essencialmente "conflitos de competência", "limitações constitucionais ao poder de tributar" e estabelece normas gerais sobre preceitos tributários básicos de observância compulsória pelos Estados, Distrito Federal e Municípios³⁷. A LC exerce, assim, um papel restritivo à competência tributária dos Estados nas hipóteses estritamente previstas no Texto Constitucional. As restrições consentidas fundam-se na exigência de uma articulação harmoniosa em níveis horizontal e vertical, de absoluta conveniência para a vida política do País³⁸. Mas exatamente por ser uma restrição à autonomia dos Estados, com sacrifício do federalismo, não pode a lei complementar ser utilizada para disciplinar matéria fora do escopo constitucional.

Fora dos casos rigidamente enumerados, a lei complementar não se presta a inibir, restringir ou reduzir a competência do Estado para exonerar. Assumir o contrário é admitir que a União Federal possa, por caminho travesso, conceder isenção de tributos estaduais ou municipais à margem da Carta da República.

A LC n.º 24 dispõe sobre convênios para concessão de isenções do ICM (não do ICMS). Essa lei revelou-se de discutida constitucionalidade nos tópicos nela regulados sobre ratificação de convênio por decreto do Executivo estadual e na extensão da isenção³⁹. Embora a Suprema Corte tenha no passado reconhecido a constitucionalidade da dita lei, não se pode hoje assumir como tranqüila a sua existência em face da nova ordem, que é rasoura — no dizer de Pontes de Miranda — recortando o direito anterior para que só subsista o que é compatível com a nova estrutura e as novas regras constitucionais⁴⁰.

Duas referências notáveis, portanto, devem ser aqui reforçadas: a Constituição vigente nitidamente restringe as hipóteses de interferência da União nos governos locais; na hipótese singular de isenção do ICMS a LC atenderá somente a uma situação conflituosa e operará no domínio da forma pela qual se processa a isenção⁴¹.

36 CF, art. 23, parágrafo único.

37 CF, art. 146.

38 C. Fonseca, *Rev. da Fac. Dir. de Caruaru*, 17:293-305.

39 Artigo 4º, §§ 2º e 1º

40 *Comentários à Constituição de 1946*, vol. IV, p. 19.

41 Parece haver uma diferença de alcance na redação do disposto no art. 23, § 6º da Constituição anterior comparado com o correspondente dispositivo da Constituição vigente. Dizia aquele que as isenções do ICM eram "concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar". A diferença sugere uma variação entre substância e forma.

A forma não pode ser privilegiada ao extremo de mutilar o conteúdo. Este, no senso comum, e o juízo razoavelmente extraído das categorias postas ou plasmadas no texto legal ou constitucional. As categorias, no domínio do entendimento jurídico, determinam a acidentalidade da forma que de ordinário se agrega à substância categorizada para dar-lhe vida ou operacionalidade. Em outras palavras, tendo a lei complementar o escopo de regular forma, é inaceitável que os seus efeitos possam sobrepor-se aos comandos substanciais dos princípios basilares subjacentes na disciplina da repartição das competências das entidades federadas.

Quanto à situação de conflito, os Estados poderão por convênio, e a modo de coordenação do desenvolvimento articulado, implementar medidas que neutralizem eventuais desequilíbrios, dentro de um processo submetido a regulamentação por lei complementar, respeitada obviamente a autonomia⁴² de cada uma das unidades federadas. Essa autonomia atua como obstáculo à expansão indevida da lei complementar quando, sob o pretexto de estabelecer normas gerais, usurpar a competência tributária local⁴³. Onde não existe situação potencial ou concreta de conflito a LC não opera, não tem ela utilidade, não se realiza jamais. Nesta circunstância, ocasional interferência da lei complementar fará despontar odiosa afronta à Lei Maior.

Viu-se que a operação de serviço de transporte de passageiros não dá espaço à tributação cumulativa. Essa característica particular anula qualquer tentativa de, lançando-se escolho à competência exonerativa do Estado, se pretender aplicar norma complementar sem fundamento constitucional.

Cumpra ainda argumentar que a LC 24, de 1975, se subsistente, somente pode alcançar matéria relativa à circulação de mercadorias, escapando do seu âmbito de regulamentação tudo que diga respeito à "circulação" de serviço, porque a figura do ICMS é produto da Constituição de 1988. Na ausência de lei complementar eficaz o Estado é livre para atuar no terreno da sua competência concorrente⁴⁴.

42 A função do convênio como instrumento de cooperação é a execução das leis, sendo estas uma expressão da autonomia das unidades federadas.

43 Cf. A. M. da Cruz, o IPI — *Limites Constitucionais*, p. 48.

44 Ao Estado é conferida a faculdade de, atendendo a interesses particulares, legislar sobre algum assunto fiscal específico em princípio regulamentável pelo Poder Central. A competência concorrente permite ao Estado preencher um vazio supletivamente ou em plenitude, se ausentes — nesta última hipótese — normas gerais do Poder Central. CF, art. 24-I e §§ 1º e 3º

A comentada isenção, como já se disse, foi estabelecida em consideração a interesses particulares do Estado. Admita-se que somente por deliberação dos Estados fundada em convênio a isenção pudesse ser concedida. Admita-se também não existir LC particularmente eficaz, porque a LC n.º 24 não abrange circulação de serviço (além de essa operação ser neutra quanto a conflito de interesses interestaduais). Estas circunstâncias autorizam o Estado a legislar concorrentemente. Sob este título, a isenção concedida na Constituição catarinense não significa nenhuma afronta à Lei Maior, assumindo a respectiva norma exonerativa caráter de legislação concorrente.

6. *Veículo de exoneração: Constituição ou lei ordinária, uma questão formal*

Fazer da Constituição instrumento de “isenção” tributária nunca mereceu objeção séria, ainda que a isenção por via de lei ordinária melhor atenda à preferência conceitual da doutrina.

Tudo o que cai no texto da Constituição constitucional é. A classificação das normas em constitucionalmente materiais e formais, tendo em conta os assuntos por elas endereçados, não parece oferecer nenhuma utilidade prática. Assume-se que certas normas, pelas conotações que carregam ou pelas associações de idéias que suscitam no espírito do jurista, revelam um peso não conferido a outras normas constitucionais. Uma vez inseridas no mesmo texto, porém, todas recebem a mesma adjetivação e sujeitam-se a igual processo de revisão.

Qualquer censura sobre o que a Constituição estadual contém somente ganha significado no que concerne às competências locais, avaliadas à luz da Carta da República. Criar obrigação tributária, é certo, pertence à lei ordinária. Dir-se-ia, por isso, que não seria de boa técnica isentar senão igualmente através de lei. Mas o valor auxiliar da técnica não invalida a “isenção” constitucional.

Sob o ponto de vista meramente formal, portanto, não há nada capaz de afetar a não-incidência do ICMS “sobre os serviços de transporte rodoviário de passageiros” inscrita na Constituição do Estado de Santa Catarina, que se mostra fiel ao modelo federal.

Em conclusão, aquilo que ostensivamente é adotado pela Constituição Federal não pode ser entendido como negado ao constituinte estadual sem vedação expressa ou implícita. Não se vê inconstitucionalidade da exoneração em apreço, posta a salvo de todas as limitações examinadas.