

## **O CONFAZ E A EDIÇÃO DE CONVÊNIOS NO ÂMBITO DO ICMS: LIMITES À LEGALIDADE E À CONSTITUCIONALIDADE**

**JOSÉ JULBERTO MEIRA JUNIOR**

Mestrando em Direito pelo Unicuritiba.

**JAIR KULITCH**

Mestrando em Direito pelo Unicuritiba.

**RAFAEL ANTONIO REBICK**

Mestrando em Direito pelo Unicuritiba.

### **OBJETIVO DO TRABALHO**

O objetivo do presente texto é discutir os limites da atuação do Conselho Nacional de Política Fazendária na edição de normas de regulamentação do ICMS dentro dos estritos ditames da Lei e da Constituição Federal

A busca de um verdadeiro pacto federativo, obviamente necessário a um tributo desta natureza, originou, no início da década de 70 a criação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), composto pelos 27 Estados e pela União, que possui como missão prioritária, a harmonização dos procedimentos do ICMS em um País continental e desigual.

Segundo o art. 100, IV do CTN, os Convênios ICMS, assinado pelo executivo das Unidades da Federação, são normas complementares das leis e dos decretos.

A esse Conselho, formado pelos Secretários de Fazenda dos Estados, e pelo Ministro da Fazenda (que o dirige), compete promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, bem como:

- a) promover a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal;
- b) promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias;
- c) promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual.

Como a tarefa de legislar complementarmente sobre o tributo (à luz do art. 146 da CF/88) é do congresso nacional e ele não vem atendendo a demanda dentro da velocidade que as atividades mercantis evoluem, o CONFAZ vem “legislando suplementarmente” sobre o tema, por intermédio de Convênios como foi o caso do Convênio ICM 66/88 por ocasião da inovação constitucional e que durou 8 anos até o advento da Lei Kandir ou ainda, mas recentemente, por intermédio do Convênio ICMS 93/2015 em decorrência da EC 87/2015 gerando questionamentos se o limite de atuação desse órgão não estaria suplantando os limites legais e constitucionais, notadamente porque nos últimos anos, em função da cada vez mais grave crise política, temos um legislativo que não legisla, mas os Estados e o cidadão comum não podem ficar à mercê desta lacuna, ficando a preocupação com o limites que essa atuação pode e deve ter para não ferir o princípio da legalidade.

## **METODOLOGICA UTILIZADA**

Na estratégia teórica a ser utilizada, o presente trabalho buscará partir de um pressuposto de investigação histórica e sociológica dos direitos sociais com a evolução no tempo até os dias atuais e a problemática existente hoje estabelecida.

Para a realização da pesquisa partir-se-á de um contexto teórico-bibliográfico, pelo qual serão aplicados textos constantes de livros, artigos e publicações jurídicas no geral, bem como pesquisas jurisprudenciais pertinentes ao tema.

O tema será abordado com o uso do método dedutivo e dialético, tendo-se como ponto de partida o estudo sobre a definição e aplicação das garantias constitucionais tributárias ao caso proposto, das questões principiológicas a ele inerente e da sua própria evolução até os dias de hoje, procurando-se fazer a abordagem sobre os direitos sociais do contribuinte, o respeito à legalidade, a questão da legitimidade moralidade do instituto, bem como as consequências para a pretendida inclusão e sustentabilidade da atividade empresarial dentro de um contexto constitucional atual semelhante a um manicômio tributário como descrito pelo saudoso Alfredo Augusto Becker.<sup>1</sup>

## **REVISÃO DE LITERATURA**

O tema ora proposto reveste-se de questão de ordem prática e consiste em buscar base para a atuação dos empresários e operadores do direito diante do cenário político e econômico atual a partir da realidade normativa hoje existente, que está longe de ser aquela prevista em nossa Constituição em que prevalece o império da lei.

Neste contexto, destaca-se a legislação produzida pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, que produz, com ênfase os Convênios ICMS, que vem sistematicamente, suprimindo a atuação do legislativo brasileiro, e ultrapassando o limite de sua atuação até mesmo no conceito de hierarquia defendido por Kelsen.

O chamado pacto federativo, que de certa forma, é o que justifica a existência desse Conselho, que por sua vez, produz Convênios e outras normas complementares, e que são figuras constantes do nosso ordenamento legislativo nacional, permitindo-nos concluir de maneira primária, sob um viés absolutamente

---

<sup>1</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed., São Paulo: Lejus, 1998.

crítico, embora lastreado na devida fundamentação constitucional e legal, que há uma evidente crise de jurisdição legislativa envolvendo o tema.

Some-se a tudo que já se disse, julgamos ser necessário investigar se tal procedimento, resulta em invasão de competência à função da Lei Complementar Federal em matéria tributária (nos limites dos artigos 146 da Constituição Federal e nos demais a ele afeitos) e mesmo em matéria de Lei Ordinária Estadual (nos limites estabelecidos pelos artigos 5º a 10 da LC 87/96), ficando patente a preocupação com o aspecto da legalidade cerrada descrita no art. 155 e o princípio da segurança jurídica.

Em função da notória inação do legislativo nacional é importante verificar se esta não é a causa para que o ICMS, hodiernamente, tenha sido convertido numa máquina de mera arrecadação, que estaria ou não atropelando princípios caros ao texto constitucional, criando-se um universo considerável de excluídos, pois o grau de complexidade e exigências que fogem da legalidade, via convênios, atingiu nos últimos anos, altos níveis de preocupação, na esfera federal (por suposta invasão de competência do CONFAZ), e em nível estadual, pela inexistência de juridicização adequada nos Estados no tocante à eficácia e validade efetiva dos Convênios produzidos.

## **RESULTADOS OBTIDOS OU ESPERADOS**

O ICMS é, segundo o artigo 155, II do nosso texto constitucional, um tributo de competência estadual, permitindo, a partir dessa premissa, que existam inúmeras possibilidades de variação na atuação dos 27 entes tributantes, notadamente porque ao originar-se do antigo ICMS, no texto de 1988, produziu inúmeras mudanças no cenário tributário brasileiro.

Com base nos princípios da legalidade e da moralidade tributária, tendo-se com ponto de partida a interpretação sistemática de nosso texto maior, é possível se observar que tais Convênios estão extrapolando em muito o seu papel meramente regulamentar da atividade fazendária, estabelecendo regras e criando limitações.

Esses acordos perpassam pelo tema “moral tributária”, que também é extremamente amplo, e, segundo o alemão Klaus Tipke<sup>2</sup>, tratado ainda como sinônimo de ética tributária, sendo que são, segundo o referido autor, sinônimos entre si.

Segundo Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos, “o dever dos súditos de contribuir para com o Estado, por meio de tributos, para que este exerça adequadamente sus funções, ganhou notoriedade no Iluminismo, a partir da obra de Adam Smith”.<sup>3</sup> Ressalte-se que, quando há omissão do legislativo abre-se espaço para que o próprio executivo crie regras acerca do tributo.

Conforme o entendimento de Klaus Tipke<sup>4</sup>, no contexto da justiça fiscal, há limites à imposição tributária, deixando-nos antever que a própria segurança jurídica estaria afetada sem que tais limites fossem respeitados.

Nesse sentido, lastreado no conceito aristotélico dos *topoi*<sup>5,6,7</sup>, é possível se partir de premissas válidas e verossímeis, criar-se um efeito de verdade, superando-se eventuais antinomias e valendo-se de forte interpretação sistemática como determina nosso texto constitucional.

---

<sup>2</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributária del estado y de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2002. P. 21.

<sup>3</sup> VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: Distorções e Medidas de Reforma**. Série Doutrina Tributária Vol. XIII. São Paulo: IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Quartier Latin, 2001. P. 47.

<sup>4</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 17.

<sup>5</sup> De origem Grega significa ponto comum de partida de uma argumentação. Novos gêneros surgem da combinação de exigência e recursos, juntos com o modelador de formas e *topoi* oferecidos pelos antecedentes. Trata-se pois de método de interpretação.

<sup>6</sup> Segundo Léo Rosa de Andrade, “O termo é de Aristóteles, que chamava de *topoi* as verdades aceitas que formam a base de nosso pensamento, argumentos e orientam as escolhas que fazemos no dia a dia. O Houaiss registra tópicos: “diz-se dos lugares-comuns ou o estudo ou os tratados a respeito dos mesmos”; o Aurélio, tópicos: “lugares-comuns”. Os dicionários trazem vários significados para lugar-comum. Interessa-me o que remete para a ideia de fórmula trivial, de amplo consentimento em determinada cultura.” Texto extraído de <http://www.notisul.com.br/n/colunas/topoi-34192>, em 06/06/2016.

<sup>7</sup> “No que tange ao vocábulo “*topoi*”, este aparece pela primeira vez no final do primeiro livro da Tópica, mas sua explicação encontra-se na Retórica. Aduz Aristóteles que os *topoi* são “pontos de vista utilizáveis e aceitáveis em toda parte, que se empregam a favor ou contra o que é conforme a opinião aceita e que podem conduzir a verdade. Texto extraído do Jus Navigandi: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=34> em 06/06/2016.

## TÓPICOS CONCLUSIVOS

Nesta pretensão, mas sob uma visão crítica do modelo brasileiro atual, sem esgotarmos o tema tal a profundidade de discussões que o mesmo sugere, procuraremos demonstrar o uso, no contexto do ICMS, das figuras dos Convênios, que são instrumentos produzidos pelo CONFAZ<sup>8,9</sup>, frequentemente usados para atender interesses do poder tributante, dito sujeito ativo, fazendo as vezes, frequentemente, de poder legiferante, e, usurpando também, com extrema frequência, tal função porque nosso poder legislativo simplesmente não legisla, dando espaço para que os Estados e o Distrito Federal o façam de maneira supletiva, extrapolando, em muitas vezes, a sua função.<sup>10</sup>

Portanto, o emprego sistemático desse recurso ao longo dos anos, justamente porque o legislativo, seja ele federal, como o estadual, está se omitindo, vem prejudicando a atuação mais adequada da atividade empresarial em nosso contexto arrecadatário, sendo comum nos dias atuais, afirmar-se, sem qualquer sombra de dúvidas, que não há contribuinte em situação perfeitamente regular perante nossas normas.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1990.

ARZUA, Heron. Lei Complementar nº 87/96. In **Palestra Realizada no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT)**, em 07.11.96, editado por IOB, 1997.

---

<sup>8</sup> Trata-se de órgão instituído no início da década de 70 e que congregava, como até hoje, todos as UFs e o Ministério da Fazenda, em vista da competência da União sobre os recursos hídricos (e a incidência do ICMS sobre os mesmos descrita no artigo 20, § 1º da CF), bem como a sua missão na redução das diferenças regionais (art. 170 da CF).

<sup>9</sup> O Conselho Nacional de Política Fazendária (<https://www.confaz.fazenda.gov.br>), os utiliza de forma ampla, a fim de permitir um mínimo de harmonia neste tributo de competência estadual e em respeito ao chamado pacto federativo.

<sup>10</sup> Na estrutura burocrática, o CONFAZ é órgão que integra o Ministério da Fazenda, nos moldes do Decreto 7.050, de dezembro de 2009, vinculado ao Ministério da Fazenda na estrutura administrativa, sendo constituído pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada UF, bem como pelo Ministro da Fazenda.

\_\_\_\_\_. A Questão da Legitimidade dos Convênios no ICMS. In **Revista Dialética** nº 47

BACHOF, Otto. **Normas Constitucionais Inconstitucionais?** (trad. de José Manuel M. Cardoso da Costa). Coimbra: Almedina, 1994.

BARROSO, Luiz Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**, 22ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar. **Teoria e Comentários**. 2ª ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed., São Paulo: Lejus, 1998.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BERLIRI, Antonio. **Corso Istituzionale di Diritto Tributario**. Milão: Giufré, 1965

BOBBIO, Norberto. **Teoria della Scienza Giuridica**. Torino, 1950.

BORGES, José Souto Maior. Hierarquia e Sintaxe Constitucional da Lei Complementar Tributária. In **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 150, p 67.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 4. ed., Coimbra: Livraria Almedina, 1986.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Princípios Constitucionais Tributários. In **Caderno de Pesquisas Tributárias** nº 18. Resenha Tributária.

CAPPELLETTI, Mauro. **O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado** (trad. de Aroldo Plínio Gonçalves), 2. ed., Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1992.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

\_\_\_\_\_. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal - Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios No Âmbito do ICMS**, São Paulo: Editora Noeses, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. **O Princípio de Legalidade** – O objeto da tutela. Artigo publicado pela editora Renovar, Rio de Janeiro, 2006.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade**. Direito ao Futuro. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Forum, 2016.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional**. A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: Contribuição Para a Interpretação Pluralista e "Procedimental" da Constituição. (trad. de Gilmar Ferreira Mendes), Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. (trad. João Baptista Machado), 6. ed., Coimbra: Armênio Amado Editora, 1984.

LA ROSA, Salvatore. **Eguaglianza Tributaria ed Esenzio ni Fiscali**. Milão: Giuffré, 1968.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

MACEI, Demetrius Nichele. Tributação, Moralidade e Sustentabilidade. In **ANAIS DO UNIVERSITAS E DIREITO 2012**, PUC PR. Curitiba. PUC. 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 5. ed., Belém: CEJUP, 1997.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar Tributária. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. Vol. 15. (Estudos Coordenados por Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Coedição do Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1990.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**. Teoria e Prática. 2. ed., São Paulo: Dialética, 1996.

NOGUEIRA, Alberto. **Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito**. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

PEREIRA, Luciano de Almeida. **Lei Tributárias – ICMS**. São Paulo: Editora Rideel, 2016.

PORTAS, Luciana Zechin e Outros. Leis Complementares em Matéria Tributária. Aspectos Práticos Atuais. Coleção de Direito Tributário. Coordenador: Heleno Taveiro Torres. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1ª ed.: 2003.



SOUZA, Hamilton Dias de. **O ICMS na Lei Complementar nº 87/96**. Repertório IOB de Jurisprudência 1/10590.

TIPKE, Klaus. ***Moral Tributária del estado y de los contribuyentes***. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: Distorções e Medidas de Reforma**. Série Doutrina Tributária Vol. XIII. São Paulo: IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Quartier Latin, 2001

XAVIER, Alberto. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. 1ª edição. São Paulo: RT, 1978.

ZONARI, Anna Paola e GRECO, Marco Aurélio. ICMS - Materialidade e Princípios Constitucionais. in **Curso de Direito Tributário**, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins. 5. ed., Belém: CEJUP, 1997, vol. 2.