

MEIRA JÚNIOR, José Julberto e MACEI, Demetrius Nichele. O Convênio Administrativo Como Instrumento Jurídico Para O Fomento No Âmbito Do Icms. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

## **O CONVÊNIO ADMINISTRATIVO COMO INSTRUMENTO JURÍDICO PARA O FOMENTO NO ÂMBITO DO ICMS**

### **THE ADMINISTRATIVE AGREEMENT AS A LEGAL INSTRUMENT FOR THE PROMOTION UNDER ICMS**

**José Julberto Meira Junior<sup>1</sup>**

**Demetrius Nichele Macei<sup>2</sup>**

**Resumo:** O presente artigo faz uma análise objetiva do instituto do convênio administrativo, no âmbito do ICMS<sup>3</sup>, utilizado como instrumento para o Fomento e desenvolvimento do Estado. A reflexão que se propõe, a partir da sua gênese administrativista às peculiaridades e desdobramentos na esfera tributária, para um tributo de natureza estadual num universo de entes federativos distintos, permite a interdisciplinaridade entre os dois ramos do Direito, notadamente porque a implementação de tais incentivos, a partir da intervenção estatal, devem guardar consonância absoluta com um desenvolvimento sustentável e harmonia plena com a segurança jurídica que almeja do ente administrador.

---

1 Advogado; Mestrando em Direito Empresarial no Programa de Pós-Graduação do Centro Universitário Curitiba e especialista em Direito Tributário (1999) pelo IBEJ/FESP; Professor Universitário nos cursos de especialização da UNICENP, FAE BUSINESS, FESP, ABDCONST (Curitiba) e FAG/FASUL (Cascavel e Toledo) com estágio docente realizado na Universidade de Santiago de Compostela (USC/Espanha); Membro do Comitê Tributário da OAB/PR e do Conselho Temático Tributário da Federação das Indústrias do Paraná (FIEP).

2 Advogado; Pós Doutor (USP-2015), extensão em Direito norteamericano (Fordham-NYC/EUA-2010); Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2012); Mestre em Direito Econômico e Social (2004) e Especialista em Direito Empresarial (2000), ambos pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Paraná (1994). Professor de Direito Tributário na graduação, especialização e mestrado Centro Universitário Curitiba (UNICURITIBA), Professor Convidado no Curso de Posgrado en Derecho Tributario na Universidad Austral de Buenos Aires/Argentina e Ex-professor da Faculdade Autônoma de Direito de São Paulo (2006-2007) e na graduação e especialização da Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR). Membro do Comitê Tributário da OAB/PR; Membro do Conselho Temático Tributário da Federação das Indústrias do Paraná (FIEP) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF).

3 Sigla usual para o tributo de competência estadual denominado “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

**Summary:** This article makes an objective analysis of the institute of the administrative agreement, in the scope of ICMS<sup>4</sup>, used as an instrument for the promotion and development of the State. The reflection that proposes, from its administrativist genesis to the peculiarities and unfoldings in the tax sphere, for a tribute of state nature in a universe of distinct federative entities, allows the interdisciplinarity between the two branches of Law, notably because the implementation of such incentives, based on state intervention, should be absolutely consistent with a sustainable development and full harmony with the legal certainty that the executive body seeks.

**Palavras-chave:** ICMS – Convênios Administrativos – Convênios ICMS – Fomento – Intervenção Estatal

**Key words:** ICMS - Administrative Agreements - ICMS Agreements - Promotion - State Intervention

## 1. INTRODUÇÃO

Ao tratarmos de um tema específico como a figura dos Convênios ICMS - que originalmente é matéria afeita ao universo tributário - como um instituto originário do Direito Administrativo, buscamos encontrar um liame lógico que demonstre haver ligação entre os dois cernes do Direito.

Tal preocupação preambular pode ser imediatamente desfeita, até mesmo para justificar o presente arrazoado, guardando-se não só ligação entre si, mas, mais que isso, uma íntima conexão entre o Direito Tributário e o Administrativo, obrigando-nos, mesmo que preliminarmente, ao reconhecimento da interdisciplinaridade entre ambas as disciplinas de forma a compreender-se tal instituto como um convênio administrativo na sua exegese, mas instrumento tributário em sua finalidade.

É possível observar-se que há uma relação de fundamental importância entre ambos os ramos, notadamente porque a tributação decorre das relações jurídicas do

---

4 Common acronym for the tax of state competence called "tax on operations related to the circulation of goods and on interstate and inter-municipal transportation services and communication services".

MEIRA JÚNIOR, José Julberto e MACEI, Demetrius Nichele. O Convênio Administrativo Como Instrumento Jurídico Para O Fomento No Âmbito Do Icms. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

Estado para com o cidadão, cabendo ao primeiro arrecadar os recursos, indispensáveis ao seu funcionamento, e, ao último, disciplinar como tais recursos serão empregados, regulando como de resto, a própria estrutura pública e o funcionamento da máquina pública.

Parece-nos, aliás, possível, neste contexto, admitir como válido o pensamento do Professor Francisco Mafrá<sup>5</sup> (*in* Relações do Direito Administrativo com outros ramos do Direito e das Ciências Sociais), segundo o qual “*o direito tributário estabelece limites à atividade tributária estatal e protege o cidadão contra qualquer modelo desregrado e confiscatório que porventura venha a ser criado*”.

---

5 Disponível em: [www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=791](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=791). Acesso em 10 jul 2017.

Neste contexto, reconhecendo a condição de dependência do Direito Tributário para com outros ramos do próprio Direito<sup>6</sup> e de outras ciências mais exatas<sup>7</sup>, o próprio Código Tributário Nacional<sup>8</sup>, ao tratar de suas normas gerais<sup>9</sup>, estabeleceu regras que orientam sua interpretação e determinam a sua integração<sup>10</sup> (artigos. 107 a 112), o que deixa antever a existência de lacunas, observadas por Ricardo Lobo Torres<sup>11</sup>, como uma autorização para a integração “na ausência de disposição expressa”.<sup>12</sup>

O autor ainda observa que “*nem toda ausência de disposição expressa justifica a aplicação dos métodos de integração*”, alertando ainda que tal lacuna só se caracterizaria quando da “*incompletude insatisfatória do direito.*”

Para o Professor Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>13</sup>, a interdisciplinaridade entre os ramos é de fácil concepção pois, “não pode o direito administrativo deixar de ter relações com o direito tributário, que também se preocupa com a organização e ação dos órgãos e agentes públicos em especial, quando encarregados da fiscalização, da arrecadação e da administração dos tributos.”

Segundo ele, o próprio lançamento, a arrecadação, ou ainda, o funcionamento dos órgãos tributários, dentre outros, são fatos regulados por normas de Direito Administrativo, sendo, portanto, toda a administração tributária fundamentada, em essência, na função administrativa.

---

6 Como o Direito Financeiro por exemplo.

7 Como a Contabilidade por exemplo.

8 Lei 5.172, de 25 out 1966.

9 Livro Segundo em seus artigos 96 a 112.

10 MEIRA JUNIOR, José Julberto. GRILLO, Fábio Artigas (Coord.); SILVA, Roque Sérgio D'Andrea Ribeiro da (Coord.). **Código Tributário Nacional Anotado OAB/PR**. Disponível em <http://goo.gl/X65rPx>. Acesso em: 30 out. 2014. P. 286-299.

11 TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3ª ed. , ver. e atual, Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 106.

12 Não é à toa que entre os especialistas o Direito Tributário é reconhecido como um Direito de Sobreposição ou Superposição, pois guarda não só conexão de dependência de outros ramos do próprio Direito ou de outras ciências.

13 MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário, 1º vol.** 3ª ed., ver., aumentada e atual. até 1993. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 43-44.

Não bastasse tal entendimento, adiante veremos ainda inúmeros dispositivos de ordem legal e constitucional que permitem tal ilação para efeitos dos incentivos fiscais no âmbito do ICMS.

## 2. UM POUCO DO HISTÓRICO CONSTITUCIONAL DOS CONVÊNIOS NO ÂMBITO DO DIREITO ADMINISTRATIVO E DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Para se compreender a problemática que envolve a questão, parte da história que envolve os Convênios ICMS e a sua conexão com o Direito Administrativo, mister se faz observar sua evolução, que remonta ao antigo ICM<sup>14</sup>, bem como os ensinamentos do Professor Aliomar Baleeiro<sup>15</sup>, observando-se que, ainda ao tempo da Constituição de 1946, não se falava em ICM ou ICMS, mas sim do então IVC<sup>16</sup> em que se tratava do contrato de compra e venda, em um negócio jurídico no qual figuravam, como vendedores, os comerciantes e produtores, inclusive os industriais.

Segundo Luciano Elias Reis<sup>17</sup> é possível compreender-se, pelo menos em parte, um pouco da evolução dos convênios administrativos ao longo das nossas constituições, observando-se, segundo o autor, que não são instrumentos jurídicos recentes em nosso ordenamento.

Originalmente, partindo-se do texto da Constituição de 1934<sup>18</sup>, tais convênios, tratados até então como acordos, poderiam ser localizados, em algumas situações, mas

---

14 Do que se aprendeu ao longo de nossa atividade acadêmica, o atual ICMS, sem maiores aventuras no seu verdadeiro DNA (o que pode admitir controvérsias) tem parte de sua história atrelada ao modelo francês e alemão (1914-1918) do que se chamava de imposto sobre vendas e consignação (dito IVC), chegando ao Brasil em 1922, por intermédio da Lei nº 4.625, de 31.12.1922, com o pomposo nome de imposto sobre vendas mercantis, que era de competência da União e foi estendida aos produtores em geral pela CF de 1934.

15 BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 366-434; 478-489;

16 O antigo Imposto Sobre Vendas e Consignação, caracterizava-se pela incidência em cascata sobre preço final do bem e sem levar em consideração, para efeito de crédito, o valor do imposto pago nas operações anteriores. Nesse sentido, a emenda à Constituição de 1946, de nº 18/1965 veio a instituir o ICM - Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias que tinha como principal característica o princípio da não-cumulatividade, que equivale abater em cada operação o imposto pago nas operações anteriores e trouxe à lume, o conceito de crédito do imposto.

17 REIS, Luciano Elias. **Convênio Administrativo: Instrumento Jurídico Eficiente para o Fomento e Desenvolvimento do Estado**. Curitiba: Juruá, 2013, p. 23.

18 Ressalte-se que neste período não tínhamos um sistema tributário como o atual e tampouco havia a divisão de competências tributárias entre União e Estados, mas uma centralização no poder central.

com a feição inicial dos convênios atuais, visto que tal expressão poderia ser, sem equívocos de maior relevância tratados como sinônimos entre si.

Desta forma, respeitando e limitando o levantamento à temática proposta, tínhamos, respectivamente, na referida Constituição Federal, as seguintes previsões:

- a) Art. 5º, § 1º: tratava dos atos, decisões e serviços federais eram executados, privativamente, por funcionários da União, admitindo em situações excepcionais, mediante “acordo”, que os mesmos fossem executados pelos Estados;
- b) Art. 7º, Parágrafo Único: em consonância com o dispositivo anterior, tratando das competências privativas dos Estados, permitia, mediante “acordo” com a União, de se incumbir funcionários federais a executarem leis e serviços de competência estadual, bem como atos ou decisões em seu nome;
- c) Art. 9º: a previsão textual para que fosse facultado a União e os Estados celebrarem acordos para *“melhor coordenação e desenvolvimento dos respectivos serviços, e, especialmente, para a uniformização de leis, regras ou práticas, arrecadação de impostos, prevenção e repressão da criminalidade e permuta de informações.”*<sup>19</sup>; e
- d) Art. 13: permitia situação análoga da União em relação aos municípios considerando um rol previamente proposto de possibilidades.

Do conceito incipiente existente na referida Constituição, tivemos na Constituição de 1946<sup>20</sup>, em seu artigo 18, § 3º, a permissão de que cada Estado, mediante acordo com a União, encarregasse funcionários federais da execução de leis e serviços estaduais ou de atos e decisões das suas autoridades; e, reciprocamente, a União podia, em matéria da sua competência, cometer a funcionários estaduais encargos análogos, provendo, para tanto, as necessárias despesas.

---

19 Redação na versão original e na gramática da época (o que implica a própria grafia) da Constituição Federal. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1930-1939/constituicao-1934-16-julho-1934-365196-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em 07 jul 2017.

20 Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em 07 jul 2017.

Com o advento da EC 18, de 01.12.1965<sup>21</sup> (que por sua vez alterou a CF de 1946), utilizou-se, pela primeira vez a expressão “convênio”, quando então tivemos a primeira grande reforma tributária e se instituiu o que viria a ser o embrião do que viria a ser o sistema tributário nacional atual<sup>22</sup>, encontrando-se tal regra no seu artigo 22, que, em apertada síntese, dispunha que aos Estados e Municípios era permitido a celebração, com a União, de convênios destinados a assegurar ampla e eficiente coordenação dos respectivos programas de investimentos e serviços públicos, especialmente no campo da política tributária.

Com a edição da Constituição Federal de 1967 (considerando ainda a EC 01/69), encontra-se, de maneira direta e indireta, previsão para tais procedimentos no art. 8º, § 1º; art. 13, § 3º; art. 16, § 4º; art. 19, § 7º e art. 27, separando-se pontualmente a previsão abaixo pela sua objetividade:

Art 19 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar:

I - os impostos previstos nesta Constituição;

II - taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram.

....

§ 7º - Mediante convênio, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão delegar, uns aos outros, atribuições de administração tributária, e coordenar ou unificar serviços de fiscalização e arrecadação de tributos.

No texto vigente da Constituição Federal de 1988 encontramos inúmeros fundamentos aos referidos convênios, dentre os quais destacamos os artigos 37, XXII; 39, § 2º; 71, VI, 155, § 2º, XII, “g”; e 241. Dos dispositivos alçures citados, além do importante e já descrito art. 155, § 2º, XII, “g”, atinentes diretamente ao tema, adicionamos ainda:

---

21 Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm). Acesso em 07 jul 2017.

22 Ressalte-se que estamos tratando da evolução histórica do que viria a ser o antigo ICM (e que também permitiu a clara distinção de competências tributárias como hoje conhecemos), evoluindo para o atual ICMS em 1988. Entre a CF de 1946 e a referida EC tivemos inúmeros instrumentos legais que hoje são referência na área tributária, dentre os quais destacamos a recepcionada Lei 4.502, de 30.11.1964 (que dentre outras coisas atribuiu o nome ao IPI em substituição ao antigo Imposto sobre consumo e que foi alterada pelo Decreto-lei nº 34, de 18.11.1966), bem como o próprio Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966), tendo todos sido recepcionados pela CF de 1967 e pela EC 01/69.

MEIRA JÚNIOR, José Julberto e MACEI, Demetrius Nichele. O Convênio Administrativo Como Instrumento Jurídico Para O Fomento No Âmbito Do Icms. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

...

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuação de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

...

Art. 241. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos.

Do histórico apresentado, resta observar a importância de tal instrumento, seja para efeitos de harmonização dos procedimentos de um imposto estadual, seja como eficiente instrumento para o fomento e desenvolvimento dos Estados membros no campo do ICMS, pois considerando a peculiaridade de nossa federação<sup>23</sup>, fez necessário o reconhecimento de um pacto federativo que fixa princípios a serem respeitados e oriundo da própria Constituição no dizer de Ives Gandra da Silva Martins<sup>24</sup>.

Para Paulo de Barros Carvalho<sup>25</sup>, parafraseando Geraldo Ataliba, ao tratar de uma “República Federativa”, está se falando de uma forma de governo na qual o povo, soberano, investe seus representantes em funções de poderes diferentes, e isso acaba por resultar num conjunto de instituições cujo funcionamento harmônico visa a assegurar, da melhor maneira possível, a eficácia de seu princípio básico consistente na soberania popular.

Considerando as peculiaridades de nosso sistema tributário, de nossa federação multifacetada e do nosso federalismo (ser abstrato), no entendimento de Salvador

---

23 Apesar de importarmos o modelo do ICMS (antigo ICM) da Europa não se considerou o gigantismo de nosso País e tampouco o peculiar sistema federativo aqui vigente em que, em matéria tributária, os Estados detêm relativa autonomia, o que por si só revela a necessidade da existência de órgãos como o CONFAZ na expectativa de que haja um pacto mínimo entre as unidades federadas.

24 CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2014, p. 20.

25 Op. Cit. P. 32.

MEIRA JÚNIOR, José Julberto e MACEI, Demetrius Nichele. O Convênio Administrativo Como Instrumento Jurídico Para O Fomento No Âmbito Do Icms. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

Cândido Brandão Junior<sup>26</sup> o termo “pacto federativo” aplica-se “à Federação brasileira, que ‘consiste em um conjunto de complexas alianças, uma forma de organização territorial do poder, de articulação do poder central com os poderes regional e local”.

Desta forma, este papel, de harmonização e pactuação entre as unidades federadas é exercida pelo CONFAZ, e, à despeito das maiores considerações que o tema “legalidade” ou “estrita legalidade” (que serão objeto de sintéticas considerações em nosso próximo item), mereçam na campo tributário, invocamos nosso compromisso pontual com o tema para nos atermos ao seu papel no fomento do Estado e no seu desenvolvimento, observando que os Convênios ICMS, no universo dos incentivos, encontra-se respaldado nos já citados dispositivos constitucionais vigentes e anteriormente observados neste mesmo tópico.

### 3. O PAPEL DO CONFAZ E OS CONVÊNIOS ICMS

Para que isso fosse possível, considerando o nosso sistema federativo e a relativa competência que os Estados tem quanto ao ICMS, preocupando-se<sup>27</sup> com uma harmonização do tributo, criou-se, no início da década de 70, o CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária)<sup>28</sup>, cabendo ao referido Conselho, em especial, na produção do instituto dos Convênios no âmbito do ICMS.

Tal órgão, vinculado ao Ministério da Fazenda cabe, em colegiado, a produção de inúmeros instrumentos, reconhecidos como legislação complementar na esfera tributária (art. 100 do CTN), e, em especial, os chamados Convênios ICMS.<sup>29</sup>

---

26 BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em Guerra Fiscal**. – Série Doutrina Tributária. V. XIV. São Paulo: *Quartier latin*, 2014, p. 29.

27 Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/CONFAZ>. Acesso em 11 jul 2017.

28 Órgão criado no início da década de 70, vinculado ao Ministério da Fazenda e presidido por seu ministro, congregando as 27 unidades da federação.

29 Dentre as inúmeras atribuições atribuídas ao órgão, em função da sua importância e representatividade, também estão sob sua alçada estabelecer regras sobre o documentário fiscal envolvendo a atividade mercantil e industrial, produzir Convênios que regulem o uso de equipamentos eletrônicos fiscais (os chamados Protocolos ECFs), definir Margens de valor agregado para efeitos de substituição tributária. Regras de arrecadação fora do território das respectivas unidades, dentre outras.

Embora tenhamos conceitualmente um convênio como sinônimo de acordo firmado entre as unidades federadas, convém ressaltar que, segundo o regimento interno do CONFAZ<sup>30</sup> (aprovado pelo Convênio ICMS 133/97)<sup>31</sup>, há na realidade um conceito *lato sensu* para tal instituto que prevê três modalidades distintas, assim sintetizadas:

- a) Convênios ICMS: são acordos que envolvem, necessariamente, todos os Estados e, pressupondo a unanimidade de aprovação, tratam de matérias específicas como os benefícios fiscais, procedimentos comuns em operações que se deseja unificar (remessas e retornos para industrialização), procedimentos documentais comuns de operacionalização e de arrecadação, bem como outros que dizem respeito à necessária integralidade das UFs, na estrita observância do já citado regimento interno, visando a que haja uma harmonia mínima de um tributo de competência estadual em nível nacional<sup>32</sup>;
- b) Protocolos ICMS: via de regra não tratam de benefícios<sup>33</sup>. São acordos multilaterais ou bilaterais que são celebrados apenas entre os interessados, permitindo a adição ou exclusão dos interessados a qualquer tempo, como é o caso de criação de sujeição passiva indireta em operação interestadual entre os interessados (substituição tributária)<sup>34</sup> ou casos que envolvam operações estruturadas que digam respeito a alguns Estados (v.g. o corredor de exportação de produtos agrícolas oriundos do MT com destino aos portos do PR);
- c) Ajustes SINIEF: Diferentemente dos anteriores, que só admitem os Estados, aqui é incluída a atividade industrial, que é contribuinte do IPI (tributo federal),

---

30 O Referido regimento interno estabelece as regras de aprovação de convênios, protocolos e ajustes, notadamente o seu rito e as regras de introdução dos mesmos no ordenamento interno de cada unidade federada signatária dos mesmos.

31 Disponível em [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/1997/cv133\\_97](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/1997/cv133_97). Acesso em 11 jul 2017.

32 Que, aliás, estaria em linha com o pressuposto estabelecido no art. 146 da CF/88 ao tratar de regras gerais, resolução de conflitos de competência e limitações ao poder de tributar.

33 Em casos excepcionais que envolvam benefícios entre os envolvidos, deverão ser tratados no âmbito dos convênios ICMS.

34 Considerando a competência individual de cada UF há necessidade de se tratar adequadamente a extraterritorialidade da antecipação do tributo em operações interestaduais, observando-se as regras contidas nos artigos 5º a 8º da LC 87/96 (Lei Kandir).

o que explica também a presença do Ministério da Fazenda no referido órgão. Diz-se que o Ajuste é na realidade um Convênio que envolve o IPI (logo, um acordo), tratando de documentário fiscal e procedimentos que envolvem a todos os contribuintes do ICMS do IPI, e, a exemplo dos protocolos, não trata de benefícios, pois envolve interesses distintos (União e Estados/DF).

Desta forma, ao tratarmos de Convênios ICMS como instrumento jurídico administrativo para o fomento na área fiscal e desenvolvimento do Estado, estaremos nos referindo, *strictu sensu*, àqueles produzidos 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 Federal<sup>35</sup>, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”<sup>36</sup>, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975<sup>37</sup>, que observem como pressuposto de validade a já citada unanimidade.

Neste sentido, reconhecendo a importância dos Convênios ICMS para a concessão de tais incentivos do referido tributo, o judiciário, por meio de nossa Corte Suprema<sup>38</sup>, tem se pronunciado da seguinte forma:

---

35 “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

36 “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

...

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

...

XII - cabe à lei complementar:

...

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

37 Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

38 Disponível em

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2688%2ENU ME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2688%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ahtl97u> . Acesso em 12 jul 2017.

MEIRA JÚNIOR, José Julberto e MACEI, Demetrius Nichele. O Convênio Administrativo Como Instrumento Jurídico Para O Fomento No Âmbito Do Icms. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

ADI 2688 /PR - Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA. Tribunal Pleno. Julgado em 01.06.2011; DJe-164, Divulg. 25.08.2011. Public. 26.08.2011. Ementa vol.-02574-01 PP-00015

REQTE.(S): GOVERNADOR DO ESTADO DO PARANÁ

ADV.(A/S): PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARANÁ

INTDO.(A/S): ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARANÁ

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. ISENÇÃO CONCEDIDA A TÍTULO DE AUXÍLIO-TRANSPORTE AOS INTEGRANTES DA POLÍCIA CIVIL E MILITAR EM ATIVIDADE OU INATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PRÉVIO CONVÊNIO INTERESTADUAL. PERMISSÃO GENÉRICA AO EXECUTIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 13.561/2002 DO ESTADO DO PARANÁ. 1. A concessão de benefício ou de incentivo fiscal relativo ao ICMS sem prévio convênio interestadual que os autorize viola o art. 155, § 2º, XII, g da Constituição. 2. Todos os critérios essenciais para a identificação dos elementos que deverão ser retirados do campo de incidência do tributo (regra-matriz) devem estar previstos em lei, nos termos do art. 150, § 6º da Constituição. A permissão para que tais elementos fossem livremente definidos em decreto do Poder Executivo viola a separação de funções estatais prevista na Constituição. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente. (Grifos nossos)

Observamos que o tema é tão pacificado no STF, o que dispensaria outros julgados de igual natureza, que a pretexto de atendimento da regra do art. 103-A<sup>39</sup> da CF/88, está em discussão naquela corte a Proposta de Súmula Vinculante 69, que assim dispõe sobre a necessidade de pré-existência de Convênio ICMS para efeitos de benefícios:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional.

Além desta que seria a mais importante das funções a serem exercidas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, ressalte-se, ainda, para se compreender uma maior amplitude de atuação do CONFAZ, que também estão sob sua responsabilidade inúmeras outras atribuições, muitas das quais de caráter mais efetivamente administrativo fazendário.

Extraíndo do portal do órgão<sup>40</sup>, temos ainda as seguintes funções:

---

39 Nos termos do artigo 103-A da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal pode “aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”.

40 Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias>. Acesso em 12 jul 2017.

- a) promover a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102<sup>41</sup> e 199<sup>42</sup> 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<sup>43</sup>;
- 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.

Dessa atribuição, os Convênios ICMS, que são, em sua essência, instrumentos administrativos (acordos enfim), decorrem inúmeras indagações, não só quanto ao seu alcance e um eventual ferimento ao princípio da legalidade<sup>44</sup> e da própria segurança jurídica quando o tema envolvido é o fomento na área fiscal, feito por meio de benefícios fiscais de isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, manutenção de crédito, etc.

Frise-se, ainda preambularmente, que, à luz do contido no artigo 176 do CTN, as isenções (um dos instrumentos do fomento aqui tratado), decorrem de lei, cabendo

---

41 “Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.”

42 “Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”.

43 Como os Convênios descritos no art. 100, IV do CTN.

44 O Princípio da Legalidade na Constituição Federal, enfoca, a grosso modo, a legalidade penal (artigo 5º, inciso XXXIX), a legalidade administrativa (artigo 37, caput) e a legalidade tributária (artigo 150, inciso I).

também a indagação se tais convênios (tratados como normas complementares pelo art. 110, IV do CTN<sup>45</sup>), e que não são leis em sua essência, substituiriam tal função?

Ou ainda, qual o papel de tais convênios e o seu alcance quando estamos tratando de um tributo de competência estadual (art. 102 do CTN), sujeito a, no mínimo 27 interesses distintos? Haveria, portanto, diferença entre o Convênio descrito no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da CF/88 (a que alude a LC 24/75) e aqueles descritos nos artigos 100, IV e 199 do CTN?

Evidentemente que tais problemáticas permitiriam um tratado não admitido para um estudo que se pretende limitar ao uso do convênio como instrumento de fomento e para o desenvolvimento do Estado por conta de sua necessária intervenção, restando, portanto, um universo enorme de questionamentos (e uma natural e esperada frustração de quem dele puder ter acesso<sup>46</sup>), que não serão respondidos neste instante a bem da verticalização do tema proposto, considerando-se prioritário, neste instante, apenas aquilo que seja necessário ao desiderato titular com foco ao seu papel instrumental no universo posto em discussão.

Para que não paire insegurança quanto ao tema legalidade, mesmo com o risco da incongruência com que já se disse alhures, é importante se observar haver uma competência constitucional múltipla (27 para ser mais exato), e em que pese a preocupação advinda do art. 146 da CF/88<sup>47</sup>, contidas na LC 87/96 e na recepcionada LC

---

45 “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

...

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.”

46 Trata-se, pois, de parte de uma dissertação no Programa de Mestrado da UniCuritiba, que ainda não foi concluída e que pretenderá abordar tais temas de maneira mais pontual.

47 Segundo tal comando, cabe à Lei Complementar, em matéria tributária, uma função tríplice (que alguns autores entendem quadrupla por ser pressuposto de qualquer tributo):

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

MEIRA JÚNIOR, José Julberto e MACEI, Demetrius Nichele. O Convênio Administrativo Como Instrumento Jurídico Para O Fomento No Âmbito Do Icms. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

24/75<sup>48</sup>, nunca é demais lembrar o ensinamento do Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>49</sup>, ao tratar da Lei Complementar como mecanismo que assegure a operacionalidade do sistema tributário.

Assim se posicionou Paulo de Barros Carvalho acerca do tema:

A despeito de complexo, nosso ordenamento tributário tem sua racionalidade, de tal sorte que os destinatários, se desejarem, não ficarão perdidos, entregues à prática de construções de sentido desenvolvidas livremente, cada qual emitindo interpretações talhadas por seu exclusivo modo de compreensão e orientadas por sua particular ideologia.

Ora, em que pese tal discussão, considerando a peculiaridade de nosso sistema e da nossa própria federação, algures comentado, parece-nos, de forma primeva, que tais Convênios ICMS atenderiam a tal preocupação, bem como aquela decorrente do artigo 176 do CTN segundo o qual, apenas lei pode conceder isenção, o que ressaltamos, trata-se de tema que mereça maiores considerações.<sup>50</sup>

Não admitir tal conjugação, seria inviabilizar nosso complexo sistema, cabendo tal previsão na referência dos já citados art. 146 e 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, ambos da CF/88 à Lei Complementar 24/75, que, em que pese todas as imperfeições originais e intervenientes (em função da evolução do tributo), atendem ao mandamento da legalidade, criando tal delegação ao CONFAZ, para fazê-lo mediante Convênios ICMS, como se depreende da intelecção dos seus três primeiros artigos:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.  
Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:  
I - à redução da base de cálculo;  
II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;  
III - à concessão de créditos presumidos;

---

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS e de algumas contribuições.

48 Conforme determina o art. 34, § 5º das ADCT da CF/88.

49 Op. Cit., p 51.

50 Frisamos que o presente texto é parte de uma dissertação a ser apresentada no programa de Mestrado da UniCuritiba pelo mestrando que esta subscreve e que será abordada de forma mais pontual oportunamente.

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.

Art. 3º - Os convênios podem dispor que a aplicação de qualquer de suas cláusulas seja limitada a uma ou a algumas Unidades da Federação.

Desta forma, em que pese haver vários questionamentos possíveis a se fazer no âmbito do ICMS, é seguro afirmar-se que os benefícios destinados ao fomento do Estado e ao seu desenvolvimento devem partir, à luz da regra combinada do art. 155, § 3º, XII, “g” da CF/88, dos art. 100, IV, 102, 176 e 199 do CTN, bem como da LC 24/75, de Convênios aprovados pelo CONFAZ, sob pena de inconstitucionalidade.

Desta questão remanesce um questionamento que opõe duas respeitáveis opiniões do universo jurídico tributário quanto ao fato de possuímos um único tipo de Convênio segundo nos ensina Roque Antonio Carrazza<sup>51</sup> ou dois distintos como asseveram Marco Aurélio Greco<sup>52</sup> e Demetrius Nichelle Macei<sup>53</sup>, ficando, sob esta última vertente, estabelecido que o Convênio que trata de incentivos, é aquele decorrente da Constituição e plasmado na LC 24/75, que guarda as características especiais outrora observados, sendo que os demais se encaixam em convênios meramente de

---

51 Por ocasião de nosso questionamento Seminário “II Rodada de Debates: Grandes Questões do ICMS”, promovido por Foco Fiscal, em São Paulo (SP), no dia 07 de novembro de 2016, no Maksoud Plaza, na conferência de abertura sob responsabilidade do Prof. Roque Carrazza: “A Unanimidade da Aprovação dos Estados para Concessão de Estímulos no ICMS – Cláusula Pétreia Constitucional”.

52 Informação obtida pelo mestrando diretamente com o Professor Marco Aurélio, no dia 08 de dezembro de 2016, por ocasião do XXV Congresso do CONPEDI, realizado em Curitiba, no UniCuritiba (Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito).

53 Trata-se do orientador do mestrando que esta subscreve e que possui tal posicionamento, que foi orientado, em seu doutorado, pelo Prof. Roque Carrazza.

administração tributária. Ambiguidade aliás observada por Ives Gandra e Paulo de Barros Carvalho em sua obra sobre a Guerra Fiscal do ICMS.<sup>54</sup>

Tal temática também é discutida no campo do Direito Administrativo segundo Luciano Elias Reis<sup>55</sup> que apresenta, inclusive, entendimentos opostos que comprovam tal afirmativa citando, de um lado, Odete Medauar<sup>56</sup> (que entende pela desnecessidade de aprovação do Poder Legislativo quanto aos atos praticados pelo Poder Executivo), ao passo que para Hely Lopes Meirelles<sup>57</sup> haveria, ao seu tempo, a imperiosidade de aprovação de tais convênios pelo Legislativo.

A necessidade de confirmação destes convênios mediante lei (ou até mesmo por intermédio decreto legislativo) a fim de fazer prevalecer o princípio da legalidade, é objeto de questionamentos tanto na esfera do Direito Administrativo quanto no campo do Direito Tributário.

Na seara tributária, considerando a competência constitucional dos Estados em legislar sobre o ICMS, ainda cabe observar-se a problemática decorrente da internalização dos mesmos na legislação de cada Estado, notadamente em função das regras que tratam de vigência, validade e eficácia da norma jurídica no espaço e no tempo como descrito nos artigos 101 e 102 do CTN.<sup>58</sup>

No universo tributário, embora a prática seja a simples convalidação rotineira do CONFAZ e a posterior inserção via Decreto do Executivo no ordenamento jurídico interno de cada UF, questiona-se a necessidade de Lei ou Decreto Legislativo Estadual (em

---

54 Op. Cit. s/n.

55 REIS, Luciano Elias. **Convênio Administrativo: Instrumento jurídico eficiente para o fomento e desenvolvimento do Estado**. Curitiba: Juruá, 2013 (Dissertação Mestrado PUC – Orientador: Emerson Gabardo), p. 147-148.

56 MEDAUAR, Odete. **Convênios e Consórcios Administrativos**. Revista Jurídica da Prefeitura Municipal de São Paulo. São Paulo, nº 02, 1996, p. 68-89.

57 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 394.

58 “Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.”

“Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.”

MEIRA JÚNIOR, José Julberto e MACEI, Demetrius Nichele. O Convênio Administrativo Como Instrumento Jurídico Para O Fomento No Âmbito Do Icms. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

função da competência Constitucional do art. 155, II) para que o referido convênio venha a ser juridicizado na legislação estadual.

Neste sentido, entendimento de Heron Arzua<sup>59</sup> entendendo que, mesmo internamente, tais Convênios ICMS só poderiam ser incorporados no ordenamento jurídico interno após o crivo do legislativo estadual, seja por meio de lei ou de decreto-legislativo<sup>60</sup>.

Tal discussão se dá porque há relativa incerteza na LC 24/75, que o pré-projeto de alteração da já citada obra dos Professores Ives Gandra e Paulo de Barros Carvalho<sup>61</sup> pretende extinguir ao determinar o necessário referendo do legislativo por meio de lei ou decreto legislativo estaduais, para que, posteriormente, o Executivo os implementasse em seus respectivos regulamentos.

#### **4. A AÇÃO DO FOMENTO NO ICMS COMO RESULTADO DA INTERVENÇÃO ECONÔMICA DO ESTADO**

Uma vez feitas as observações que vinculam os Convênios ICMS como uma das atividades de fomento desenvolvidas pelos Estados, buscamos respaldo original na ordem econômica e financeira estabelecida pela Constituição de 1988, que tem seus princípios fundantes estabelecidos no seu artigo 170.

O *caput* do referido dispositivo estabelece como regra geral que: “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social...”

---

59 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;

60 Frise-se que, ao tempo que esteve Secretário de Fazenda do Estado do Paraná, a bem da alegada praticidade, o autor optou pela inserção dos mesmos em nosso ordenamento estadual via Decreto do Executivo, a despeito de seu convencimento jurídico diverso.

61 Op. Cit. P 16-30.

Na sequência, demonstrando que o Estado tem finalidades bem descritas visando atender ao cidadão em seus direitos fundamentais, são dispostos os princípios que devem reger esta atuação:

I – soberania nacional; II – propriedade privada; III – função social da propriedade; IV – livre concorrência; V – defesa do consumidor; VI defesa do meio ambiente (...); VII – redução das desigualdades sociais; VIII – busca do pleno emprego; IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte (...).

Desta forma, em que pese a discussão de estarmos diante de um Estado liberal ou social, com maior ou menor intervenção<sup>62</sup>, fica evidente, à toda prova, haver uma nítida função social do Estado.

Neste sentido, o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>63</sup> (MELLO, 2015. P. 815) adverte que vários dispositivos da Constituição Federal fazem pender para o lado social a preocupação principal do seu texto:

Tão forte é a preocupação constitucional com alguns destes bens jurídicos, que os mencionou em diferentes qualidades ou funções, conferindo-lhes, dessarte, uma acentuada ênfase. Assim, o empenho em relação à realização da justiça social fez com que comparecesse tanto como princípio da ordem econômica (art. 170) quanto da ordem social (art. 193). O compromisso com a melhoria das condições sociais da população e sua harmonização em todo o País levou a apresentar a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais quer como objetivo fundamental da República (art. 3º, III), quer como um dos princípios da ordem econômica (no inciso VII, do art. 170).

Ainda que se constate que a livre iniciativa é referida como fundamento da República, no art. 1º, IV, Mello conclui que *“é claro a todas as luzes que a Constituição brasileira se apresenta como uma estampada antítese do neoliberalismo, pois não entrega a satisfatória organização da vida econômica e social a uma suposta (e nunca demonstrada) eficiência de mercado.”*<sup>64</sup>

---

62 Até mesmo como pressuposto de validade dos Pactos de Nova Iorque (1966) e de São José da Costa Rica (1969) que privilegiaram os direitos e garantias fundamentais, precedidos pelas Constituições mexicana (1917) e de Weimar (1919).

63 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015, P. 815.

64 Op. Cit. P. 816.

A menção à eficiência de mercado por Mello, lastreada na lição de Eros Grau, que estabeleceu que uma ordem econômica constitucional seria dispensável em um modelo de Estado (liberal, é claro) que privilegiasse aquele tipo de organização.

Para Grau<sup>65</sup>, o modelo de Estado social estabelece um “dever-ser” quanto à ordem econômica, enquanto que o liberal preocupar-se-ia com o mundo do “ser”:

Assim, bastava o que definido, constitucionalmente, em relação à propriedade privada e à liberdade contratual, ao quanto, não obstante, acrescentava-se umas poucas outras disposições veiculadas no nível infraconstitucional, confirmadoras do capitalismo concorrencial, para que se tivesse composta a normatividade da ordem econômica liberal.

Para o atingimento de tal função social, considerando a escassez de recursos, faz-se mister a interferência estatal na livre iniciativa e na ordem econômica.

Para Mello<sup>66</sup> há três formas de “interferência” do Estado na ordem econômica:

- a) pelo poder de polícia, para o exercício do disposto no art. 174 da Constituição<sup>67</sup>;
- b) por sua intervenção direta enquanto agente econômico no exercício de atividade de natureza privada;
- c) por meio de incentivos aos agentes privados.

Grau<sup>68</sup>, ao seu turno, apresenta um modelo distinto em sua classificação. Para ele, a intervenção do Estado na ordem econômica ocorreria por três modalidades:

- a) a intervenção por absorção ou participação, na qual “o Estado intervém *no* domínio econômico, isto é, no campo da *atividade econômica em sentido estrito*. Desenvolve ação, então, como agente (sujeito) econômico”;

---

65 GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 9ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004, P. 64.

66 Op. Cit. P. 817.

67 “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”

68 Op. Cit. P. 132-133.

- b) a intervenção por direção; e
- c) a intervenção por indução, ambas nas quais “o Estado intervirá *sobre o domínio econômico, isto, sobre o campo da atividade econômica em sentido estrito. Desenvolve ação, então, como regulador dessa atividade*”.

A forma de atuação direta do Estado na ordem econômica, segundo Mello<sup>69</sup>, como previsto no art. 173 da CF/88, não é a única intervenção constitucionalmente prevista, assim se pronunciando:

Considerando-se panoramicamente a interferência do Estado na ordem econômica, percebe-se que esta pode ocorrer de três modos: (a) ora dar-se-á através de seu “poder de polícia”, isto é, mediante leis e atos administrativos expedidos para executá-las, como “agente normativo e regulador da atividade econômica” – caso no qual exercerá funções de “fiscalização” e em que o “planejamento” que conceber será meramente “indicativo para o setor privado” e “determinante para o setor público”, tudo conforme o art. 174; (b) ora ele próprio e casos excepcionais, como foi dito, atuará empresarialmente, mediante pessoas que cria com tal objetivo; e (c) ora o fará mediante incentivos à iniciativa privada (também supostos no art. 174), estimulando-a com favores fiscais ou financiamento, até mesmo a fundo perdido.

Do art. 174 da Constituição é, portanto, que nesta ação interventiva, o Estado atuará como “agente normativo e regulador da atividade econômica”, não tendo, necessariamente que praticar atos que visem ao desenvolvimento, o que explica, em parte, a razão do fomento na área fiscal, como o próprio fomento.

Embora a previsão constitucional date de 1988, Egon Bockmann Moreira<sup>70</sup> adverte que a regulação econômica começou a se intensificar apenas em meados dos anos 90, tendo em vista que, até então, vigia a lógica de que o Estado sempre seria um invasor na esfera econômica.

Após esse período, segundo o autor, houve uma transformação da lógica “*ou-ou*” (ou Estado ou domínio econômico) para a lógica “*e-e*” (Estado e iniciativa privada juntos), alterando o paradigma dicotômico do Estado liberal - que, neste aspecto, não acompanhou a idealização e promulgação do texto constitucional.

---

69 Op. Cit. P. 818.

70 MOREIRA, Egon Bockmann. **Passado, presente e futuro da regulação econômica no Brasil**. Revista de Direito Público da Economia – RDPE, Belo Horizonte, ano 11, n. 44, p. 87-118, out./dez. 2013. P. 1-2.

Considerando-se a amplitude das finalidades do interesse público e a já sabida escassez dos recursos materiais e humanos da administração pública – a situação atual econômica do País é exemplo disso -, percebe-se que é um dever da administração buscar alternativas e promover o desenvolvimento através da criação de incentivos a atividade dos particulares, usando, como lembra José Roberto Pimenta Oliveira<sup>71</sup>, como ferramenta importante o fomento, que no caso em tela, seria feito mediante incentivos fiscais, principalmente considerando aqueles considerados de relevância pública.

A pretexto aliás de tal relevância pública, Paulo Modesto<sup>72</sup>, não os considera, necessariamente como serviços públicos, mas também não são atividades de exploração econômica.

Corroborando tal entendimento, o Professor Luiz Alberto Blanchet<sup>73</sup>, ao tratar do princípio constitucional da reciprocidade, observa inexistir uma noção pré-jurídica de serviço público, entendendo que *“Serviços públicos são somente aqueles que, por força da Constituição ou de lei, assim são considerados, explícita ou implicitamente.”*

Para Modesto, *“constituem-se em uma zona jurídica intermediária, rol de atividades que dispensa título especial de autorização tanto para o Estado quanto para os particulares, mas que cumpre papel relevante no fornecimento de utilidade vitais para os cidadãos, sendo especialmente protegida na Constituição Federal (v.g., art. 129, II).”*

---

71 OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito administrativo brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2006, P. 515.

72 MODESTO, Paulo. **Reforma do Estado, Formas de Prestação de Serviços ao Público e Parcerias Público-Privadas: demarcando as fronteiras dos conceitos de serviço público, serviços de relevância pública e serviços de exploração econômica para as parcerias público-privadas.** Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 2, maio-jun-jul, 2005. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 03 jul 2017

73 BLANCHET, Luiz Alberto. Princípio Constitucional da Reciprocidade: Sua Observância pelo Particular e Pelo Estado como Garantia do Desenvolvimento. In HACHEM, Daniel Wunder (Coord); GABARDO, Emerson (Coord.); SALGADO, Eneida Desiree (Coord.). Direito Administrativo e suas Transformações Atuais. – Homenagem ao Professor Romeu Felipe Bacellar Filho: Anais do Seminário da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba: Íthala, 2016, P. 191.

E considerando a necessidade de se partir para o fomento ante a natural escassez de recursos, complementa o autor, a pretexto da regulação por parte do Estado dizendo ainda:

Trata-se de domínio em que a atividade de execução direta de serviços e a atividade de fomento administrativo, mediante outorga de títulos especiais, apoio financeiro e acordos de parceria encontra lugar privilegiado para coexistir, rompendo-se em definitivo a dicotomia de soma zero que isolava a atuação dos particulares e do Estado em zonas distintas e mutuamente excludentes.

Quanto a intensidade de tal regulação, Egon Moreira<sup>74</sup>, classificando-as como a *hard regulation* e a *soft regulation*), o fomento seria uma forma macia de regulação (ao contrário da regulação de preços), assim dispondo:

A liberdade é a marca da regulação soft, que pode dar-se, por exemplo, através de fomento econômico, subsídios e benefícios fiscais. Como no tradicional dito econômico, aqui se pode levar o cavalo até a água, mas não se pode força-lo a beber: se o agente econômico se deixar seduzir, altera sua conduta e a submete ao padrão regulamentar.

Já as Procuradoras do Estado da Bahia, Alzemeris Martins Ribeiro de Britto e Perpétua Leal Ivo Valadão<sup>75</sup>, por sua vez e diversamente, a partir do ensinamento de Hector Jorge Escola, dividem o fomento público sob a ótica das vantagens, assim entendendo:

- a) O fomento honorífico faz-se mediante concessão de títulos, distinções e condecorações, as quais têm efeito subjetivo, psicológico de incentivo;
- b) O fomento jurídico tem a ver com concessão de privilégio ou de situação jurídica excepcional, podendo, até, representar dispensa, isenção ou suspensão de proibição legal ou administrativa. Enxergamos na qualificação da organização social, da organização da sociedade civil de interesse público e da agência executiva fomentos jurídicos, apesar de, em alguns casos, isto representar vantagens econômicas;

---

74 Op. Cit. s/n.

75 BRITTO, Alzemeris Martins Ribeiro de; VALADÃO, Perpétua Leal Ivo. **Fomento Público**. Disponível em <http://direito-e-justica.blogspot.com.br/2009/06/fomento-publico.html>. Acesso em 04 jul 2017.

- c) O fomento econômico – que aqui merece mais atenção, posto que mais ligado ao tema aqui proposto -, funciona com outorga de vantagens patrimoniais aos particulares que realizam atividades de interesse público. Por seu turno, exterioriza-se mediante benefícios reais (prestação ou dação de coisas ou serviços da Administração aos particulares) ou financeiros (transferência direta ou indireta de pecúnia, neste caso, através de privação de receita).

Para Diogo de Figueiredo Moreira Neto<sup>76</sup>, considerando os tipos e entendendo que o fomento público tem como objetivo o incentivo ao desenvolvimento integral da sociedade e, em última instância, as atividades a serem incentivadas, assim as entende:

- a) Planejamento Estatal, nele compreendendo as atividades de desenvolvimento regional e as atividades supletivas do Estado;
- b) O Fomento Social: educação, trabalho, cultura, lazer, esportes, turismo, ambiente e reforma agrária;
- c) O Fomento Econômico: empresarial, cooperativo, científico e tecnológico, financiamento e crédito;
- d) O Fomento Institucional: setor público não estatal e a administração associada.

Salvo equívocos de nossa parte, ao falarmos de fomento na área fiscal, com base nesta última classificação, é possível depreende-lo, conforme a situação nas quatro situações, pois envolve necessidade de planejamento em áreas estratégicas e nem sempre possui recursos para tanto, sendo mais adequado, instigar a livre iniciativa, mediante tais estímulos, a fazê-lo, mediante regras pré-estabelecidas.

Também tem função social, nas comentadas “ações afirmativas” aludidas por Mateus Eduardo Siqueira Nunes Bertocini e Graziela Cristina da Silva Borges Machado<sup>77</sup>

---

76 MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo. Parte Introdutória, Parte Geral e Parte Específica**. 15ª ed. ver., refundida e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 585.

77 BERTONCINI, Mateus Eduardo Siqueira Nunes; MACHADO, Graziela Cristina da Silva Borges. **A concessão de incentivos tributários voltados à inclusão da população afrodescendente no mercado de trabalho**,

(in A concessão de incentivos tributários voltados à inclusão da população afrodescendente no mercado de trabalho, como meio de promoção da igualdade e da fraternidade), que propugnam que o tributo deve ter uma função extrafiscal e que esta, por sua vez, visa privilegiar situações em que se pretenda alcançar outros fins além do arrecadatório, justificando as ações afirmativas voltadas para a inclusão do negro no mercado de trabalho ocorram por meio da concessão de incentivos tributários às empresas privadas.

Ressaltam ainda os autores que (no uso da lógica “e-e” aventada anteriormente por Egon Bockmann), além do Estado, a sociedade é chamada a participar da implementação de políticas que visem garantir a igualdade de oportunidades.

Quanto ao contexto do fomento econômico, pode-se observar o incentivo direto para o aumento de arrecadação, que, por sua vez, torna-se possível com a redução dos encargos tributários, seja pelos mais variados motivos, como, *v.g.*, no caso da atividade cooperativa, para cumprir o mandamento descrito no art. 146, III, “a” da CF/88 para dar o que se chama de “adequado tratamento ao ato cooperativo”.

Atente-se, aliás, para o fato de que, essas empresas, com características especiais, privilegiam o ser humano<sup>78</sup> (que representam parte de todo o arcabouço constitucional pretendido) a ponto de chamarem o de “sobras” o que uma empresa normal chamaria de lucro, justamente porque há uma série de obrigações descritas na legislação que rege o cooperativismo pátrio.<sup>79</sup>

Para o fomento institucional bastaria dizer que muitas das atividades desenvolvidas pelo Estado são bancadas pelas empresas e variariam conforme a concepção dos mais variados programas governamentais.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E COMPLEMENTARES

---

**como meio de promoção da igualdade e da fraternidade.** In A fraternidade como categoria jurídica: da utopia à realidade. Org. OLIVEIRA, Francisco Cardoso; VERONESE, Josiane Rose Petry; OLIVEIRA, Olga Maria B. Aguiar de. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos de Contemporaneidade, 2015. P. 289.

78 Regra decorrente dos princípios internacionais do cooperativismo.

79 Lei Federal 5.764, de 1.12.1971. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5764.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5764.htm). Acesso em 11 jul 2017.

Na tentativa de concluirmos um estudo que é sabido incompleto, observamos a partir do conceito de que o Estado Contemporâneo, em sua essência, representa o Estado Democrático de Direito.

Nesse Estado é que devemos encontrar a segurança jurídica por intermédio das normas pré-estabelecidas em nosso texto constitucional, que por sua vez, são guiadas por princípios teleológicos que visem a busca do bem-estar social através da garantia dos direitos fundamentais, servindo como esteio para o que se habituou chamar de dignidade humana.

Fica patente em nosso ordenamento constitucional que o ser humano é o objetivo primordial de todo o ordenamento constitucional, dando fundamento para todo o sistema, de forma que seja efetivada em toda a sua amplitude esta proteção, mas que, como vimos, acaba por frustrar os idealistas ante a realidade econômica atual do Estado Contemporâneo brasileiro.

Para o atingimento de tais objetivos e tendo o homem como pressuposto, mas também sabendo haver limitação financeira e orçamentária para atender a carta de direitos estabelecidas em nossa Constituição, é fácil compreender-se que o Fomento na área fiscal, em especial o tratado no campo do ICMS, não pode ser feito de outra forma que não seja por meio de Convênios, pois a intervenção estatal atende aos requisitos da sua função social e se justificam por seus fins.

Tal assertiva se reveste de todos os cuidados supra comentados, mas também atende aos desígnios da Lei Complementar 101, de 04.05.2000<sup>80</sup>, e que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, que é matéria afeita tanto ao Direito Administrativo, ao Financeiro e ao Tributário, pois trata, dentre outros temas, da renúncia fiscal possível a ser feito pelos Estados, não havendo outro caminho que não seja o Convênio ICMS, na forma descrita anteriormente.

---

80 Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em 11 jul 2017.

MEIRA JÚNIOR, José Julberto e MACEI, Demetrius Nichele. O Convênio Administrativo Como Instrumento Jurídico Para O Fomento No Âmbito Do Icms. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

Do que podemos constatar, respeitados os requisitos pré-estabelecidos, aqui apresentados, em respeito aos cuidados observados, mesmo que existam inúmeros questionamentos possíveis não respondidos neste arremedo jurídico-literário, entender o fomento na área do ICMS mediante Convênios, como um instrumento eficiente e necessário para o fomento e desenvolvimento do Estado, respeitadas todas as premissas de ordem constitucional, legal e jurídicas.

José Julberto Meira Junior  
Demetrius Nichele Macei

## REFERÊNCIAS

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;

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BERTONCINI, Mateus Eduardo Siqueira Nunes; MACHADO, Graziela Cristina da Silva Borges. **A concessão de incentivos tributários voltados à inclusão da população afrodescendente no mercado de trabalho, como meio de promoção da igualdade e da fraternidade**. In A fraternidade como categoria jurídica: da utopia à realidade. Org. OLIVEIRA, Francisco Cardoso; VERONESE, Josiane Rose Petry; OLIVEIRA, Olga Maria B. Aguiar de. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos de Contemporaneidade, 2015.

BLANCHET, Luiz Alberto. **Princípio Constitucional da Reciprocidade: Sua Observância pelo Particular e Pelo Estado como Garantia do Desenvolvimento**. In HACHEM, Daniel Wunder (Coord); GABARDO, Emerson (Coord.); SALGADO, Eneida Desiree (Coord.). **Direito Administrativo e suas Transformações Atuais. – Homenagem ao Professor Romeu Felipe Bacellar Filho: Anais do Seminário da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**. Curitiba: Íthala, 2016.

MEIRA JÚNIOR, José Julberto e MACEI, Demetrius Nichele. O Convênio Administrativo Como Instrumento Jurídico Para O Fomento No Âmbito Do Icms. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em Guerra Fiscal.** – Série Doutrina Tributária. V. XIV. São Paulo: *Quartier latin*, 2014;

BRITTO, Alzemeris Martins Ribeiro de; VALADÃO, Perpétua Leal Ivo. **Fomento Público.** Disponível em <http://direito-e-justica.blogspot.com.br/2009/06/fomento-publico.html>. Acesso em 04 jul 2017;

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS.** 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2014;

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988.** 9ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004;

MAFRA, Francisco. **Relações do Direito Administrativo com outros ramos do Direito e das Ciências Sociais** Disponível em [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=791](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=791). Acesso em 10 jul 2017;

MEDAUAR, Odete. **Convênios e Consórcios Administrativos.** Revista Jurídica da Prefeitura Municipal de São Paulo. São Paulo, nº 02, 1996;

MEIRA JUNIOR, José Julberto. GRILLO, Fábio Artigas (Coord.); SILVA, Roque Sérgio D'Andrea Ribeiro da (Coord.). **Código Tributário Nacional Anotado OAB/PR.** Disponível em <http://goo.gl/X65rPx>. Acesso em: 30 out. 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005;

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 32ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015;

MODESTO, Paulo. **Reforma do Estado, Formas de Prestação de Serviços ao Público e Parcerias Público-Privadas: demarcando as fronteiras dos conceitos de serviço**

MEIRA JÚNIOR, José Julberto e MACEI, Demetrius Nichele. O Convênio Administrativo Como Instrumento Jurídico Para O Fomento No Âmbito Do Icms. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

**público, serviços de relevância pública e serviços de exploração econômica para as parcerias público-privadas.** Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 2, maio-jun-jul, 2005. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 03 jul 2017;

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**, 1º vol. 3ª ed., ver., aumentada e atual. até 1993. Rio de Janeiro: Forense, 1993;

MOREIRA, Egon Bockmann. **Passado, presente e futuro da regulação econômica no Brasil.** Revista de Direito Público da Economia – RDPE, Belo Horizonte, ano 11, n. 44, p. 87-118, out./dez. 2013.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo. Parte Introdutória, Parte Geral e Parte Específica.** 15ª ed. ver., refundida e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009;

OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. **Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito administrativo brasileiro.** São Paulo: Malheiros, 2006.

REIS, Luciano Elias. **Convênio Administrativo: Instrumento jurídico eficiente para o fomento e desenvolvimento do Estado.** Curitiba: Juruá, 2013 (Dissertação Mestrado PUC – Orientador: Emerson Gabardo).

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário.** 3ª ed., ver. e atual, Rio de Janeiro: Renovar, 2000;