

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE DIREITO

Cláudia Riva

A LEI ESTADUAL N. 14.488/2014: REQUISITOS LEGAIS
RELATIVOS À CONCESSÃO DE BENEFÍCIO DE
NATUREZA TRIBUTÁRIA

Casca

2015

Cláudia Riva

**A LEI ESTADUAL N. 14.488/2014: REQUISITOS LEGAIS
RELATIVOS À CONCESSÃO DE BENEFÍCIO DE
NATUREZA TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao curso de Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de Passo Fundo, Campus Casca, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, sob a orientação da professora Ma. Bruna de Witt.

Casca

2015

Há coisas que não se constrói sozinha. Àquelas
construídas com amor se tornam inabaláveis.
Obrigada, Beto e Davi.

Agradeço a Deus por estar sempre presente, especialmente quando estamos compelidos a uma causa justa.

Agradeço à minha família, especialmente a minha mãe Iraci e ao meu pai Valdemiro, responsáveis por minha personalidade e meu caráter.

Agradeço a todos os professores do Curso de Direito, de forma especial à minha orientadora, Ma. Bruna de Witt, por seu auxílio, o qual contribuiu imensamente para aprimorar meus conhecimentos jurídicos.

RESUMO

A pesquisa desenvolvida dirige-se a analisar aspectos da Lei Estadual n. 14.488 de 26 de março de 2014, e os requisitos legais relativos à concessão de benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita. Primeiramente serão abordadas questões voltadas à historicidade do direito tributário no Brasil e nas Constituições Federais, demonstrando a evolução do fenômeno tributação desde a antiguidade, os princípios atinentes ao tema e as espécies de tributos previstas pela legislação pátria nos dias atuais. Abordar-se-á de forma específica o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes estadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS), partindo-se dos postulados e regras hauridas da Constituição Federal, enfatizando-se a competência e o nascimento da obrigação tributária, bem como, o sujeito passivo e a base de cálculo concernentes ao referido imposto. Por fim, far-se-á uma análise da Lei Estadual n. 14.488/2014, especificamente quanto aos aspectos legais voltados à concessão de benefícios, bem como, uma breve abordagem a respeito das exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), reforçada pelo posicionamento de doutrinadores e dos órgãos de fiscalização externa concernentes à matéria.

Palavras-chave: Concessão de Benefício, ICMS, Legalidade, Lei Estadual n. 14.488/2014, Renúncia de Receita.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COFINS: Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social

CTN: Código Tributário Nacional

EC: Emenda Constitucional

FIFA: Federação Internacional de Futebol

ICMS: Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações

IE: Imposto de Exportação

II: Imposto de Importação

IOF: Imposto sobre Operações Financeiras

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

ISS: Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza

IVA: Imposto Sobre Valor Agregado

LC: Lei Complementar

LDO: Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA: Lei Orçamentária Anual

LRF: Lei de Responsabilidade Fiscal

PIS: Programa de Integração Social

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
2	DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	9
2.1	Evolução histórica do direito tributário no Brasil.....	9
2.2	Princípios constitucionais tributários	15
2.2.1	Princípio da legalidade tributária.....	16
2.2.2	Princípio da isonomia tributária	19
2.2.3	Princípio da capacidade contributiva.....	21
2.2.4	Princípio da irretroatividade tributária	22
2.2.5	Princípio da anterioridade tributária.....	23
1.3	Conceituação e espécie de tributos.....	26
3	O ICMS.....	32
3.1	O ICMS na Constituição Federal.....	32
3.2	Competência tributária.....	36
3.3	Nascimento da obrigação, sujeito passivo e base de cálculo do ICMS	38
3.3.1	Nascimento da obrigação tributária.....	38
3.3.2	Sujeito passivo do ICMS	44
3.3.3	Base de cálculo do ICMS	47
4	A LEI ESTADUAL N. 14.488/2014, E OS REQUISITOS LEGAIS RELATIVOS À CONCESSÃO DE BENEFÍCIO DE NATUREZA TRIBUTÁRIA DA QUAL DECORRA RENÚNCIA DE RECEITA.....	49
4.1	A Lei Estadual n. 14.488/2014	49
4.2	A Lei de Responsabilidade Fiscal.....	53
4.3	O posicionamento dos órgãos de fiscalização externa quanto à concessão dos benefícios de natureza tributária de que trata a lei estadual n. 14.488/2014	63
5	CONCLUSÃO.....	65
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68

1 INTRODUÇÃO

Tratar-se-á, neste estudo, da Lei Estadual n. 14.488 de 26 de março de 2014, que instituiu o Programa de Apoio à Realização de Grandes Eventos Esportivos no Estado do Rio Grande do Sul em 2014. Para tanto, utilizam-se os métodos de abordagem hermenêutico e dialético, adotando-se o procedimento monográfico, mediante a análise do material já publicado e entrevistas realizadas com operadores do direito envolvidos no caso concreto.

Em breve síntese, o dispositivo legal acima referido, tem como objetivo a concessão de incentivo fiscal, às empresas que promoveram a realização de projetos relacionados às estruturas complementares e temporárias necessárias para à Copa do Mundo FIFA de 2014, no âmbito do estádio que sediou os jogos oficiais do evento.

Os incentivos fiscais tributários concedidos através da Lei Estadual n. 14.488/2014, chegaram a um total de R\$ 22.128.316,53 (vinte e dois milhões cento e vinte e oito mil trezentos e dezesseis reais com cinquenta e três centavos), valores que atualmente estão sendo buscados pelo Ministério Público Federal em ação civil pública proposta na Justiça Federal da 1ª Região.

A polêmica quanto à concessão dos incentivos de que trata a referida lei, iniciou muito antes da aprovação do projeto que a origina, primeiro com a orientação contrária dos procuradores da república e promotores de justiça que acompanharam as tratativas para execução do evento, depois entre os próprios legisladores quando da análise e aprovação do projeto que tramitou em caráter de urgência na Casa Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul.

Objetivando discorrer sobre a matéria, organizou-se o presente trabalho em três diferentes capítulos, sendo que, no primeiro capítulo serão abordadas questões volvidas à evolução histórica do fenômeno da tributação no Brasil, para, posteriormente, realizar-se um estudo referente aos princípios aplicáveis à matéria atinentes ao direito tributário, enfatizando sua importância e a necessidade de respeitá-los para que se possa obter resultados que satisfaçam os interesses da coletividade.

Ao final do primeiro capítulo abordar-se-ão as espécies de tributos, para em um segundo momento analisar-se especificamente o imposto de que trata a Lei Estadual n. 14.448/2014, qual seja o ICMS.

No decorrer do segundo capítulo, far-se-á uma análise do imposto aos olhos da Carta Magna abordando-o de forma pormenorizada e enfatizando a posição dos tributaristas quanto à criação de um IVA federal, com a extinção do ICMS. Também serão abordadas questões atinentes à competência tributária, nascimento da obrigação, sujeito passivo do ICMS, base de cálculo e alíquota.

Em um terceiro e último momento tratar-se-á das especificidades da Lei 14.488/2014, detalhando qual seu alcance e objetivos, abordando-a através da análise da Lei de Responsabilidade Fiscal, mais especificamente quanto aos requisitos legais necessários e indispensáveis para concessão de incentivos tributários.

Com vistas a aproximar o estudo com a prática jurídica, realizou-se entrevista com o Promotor Público Doutor Nilson de Oliveira Rodrigues Silva, atuante na Promotoria de Justiça de Defesa do Patrimônio Público de Porto Alegre - RS, que concedeu entrevista exclusiva para esta pesquisa, contribuindo para o desenvolvimento do trabalho, visando extrapolar a simples pesquisa bibliográfica com o escopo de aferir-se o interesse dos órgãos de fiscalização externa com o tema e, principalmente, com o zelo do patrimônio público.

Em suma, pretender-se-á demonstrar que a Lei Estadual n. 14.488 de 26 de março de 2014, merecia melhor análise quando de sua aprovação. Análise esta voltada para a LRF, para os princípios do direito tributário atinentes à matéria, e que certamente impediriam a concessão de incentivos fiscais com desvio de finalidade.

2 DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Em linhas gerais, a expressão sistema tributário nacional contempla a totalidade dos tributos legalmente e harmonicamente previstos pelas normas jurídicas que disciplinam a arrecadação de receitas aos cofres públicos. Nesse sentido, no presente capítulo busca-se apresentar a evolução histórica do fenômeno da tributação, conceitos e princípios do direito tributário brasileiro.

Um estudo sobre a matéria proposta nesta pesquisa, não poderia abdicar de levantar questões voltadas à historicidade do tema, pois indagar sobre as origens, consequências e apontar fatos que precederam e determinaram novas circunstâncias, contribuem para uma melhor compreensão norteando todo o trabalho. Ademais, o direito por suas características, não admite o estudo de qualquer dos seus ramos sem a noção antecipada de sua evolução dinâmica, ou seja, seu desenvolvimento contínuo que nunca apresenta a mesma feição.

2.1 Evolução histórica do direito tributário no Brasil

O Direito Tributário, assim como os demais ramos da ciência jurídica, formou-se ao longo dos tempos permeado de especificidades que acompanharam e transformaram a sociedade humana. Devido à forma como o homem foi se organizando para viver em sociedade sentiu a necessidade de criar uma espécie de fundo financeiro, fruto da colaboração dos membros da coletividade, a fim de poder fazer frente às suas necessidades. Assim, começaram a aparecer às primeiras contribuições compulsórias, cujo objetivo era auferir recursos para custear as despesas estatais.

O Estado, na antiguidade, visando alcançar recursos suficientes para custear suas despesas, necessárias ao cumprimento de suas finalidades, utilizava-se de formas e meios coercitivos, tais como guerras, extorsões de outros povos, doações voluntárias, imposições de penalidade, sendo que a retirada parcial da riqueza dos particulares, não dependia de qualquer contraprestação (HARADA, 2014, p. 311).

Com o passar do tempo, todavia, para atender às mais diversas necessidades coletivas, tornou-se necessário criar uma fonte regular e permanente de recursos financeiros (HARADA, 2014, p. 311).

Embora com menor intensidade, no Brasil, o primeiro imposto cobrado também teve na força coercitiva o meio de obrigar o seu regular pagamento. Os chamados “cobradores de impostos” ou “rendeiros” eram os responsáveis por apartar a parcela que pertencia à coroa, sendo que, à época, lhes foram conferidos poderes absolutos, inclusive o de prender aqueles que se recusassem a pagar os impostos cobrados. Tratava-se do imposto chamado “quinto do pau brasil”, que era o tributo incidente sobre a extração do pau-brasil, sendo tal tributo pago diretamente à coroa portuguesa, sendo desferrado através do próprio produto *in natura*. O percentual tributado era de 20% (vinte por cento) do material extraído, por isso foi que tal denominação o definia (ALMEIDA, 1969, p. 39).

Deve ser registrado que o período colonial carecia de normas e regras que tivessem o condão de estabelecer quotas de impostos. O que era costumeiramente utilizado era a cobrança de uma quinta parte de tudo que era produzido. Do *quantum* de arrecadação, determinada parte era utilizada para sustentar a corte local, e a maior parte dos recursos arrecadados seriam canalizados para a corte portuguesa, ou seja, os recursos arrecadados não eram utilizados em benefício das populações locais (SILVA, 1983, p. 69).

Já, entre os anos de 1530 e 1550, segundo o historiador José Hermano Saraiva (2007, p. 143), passou a ser emitida a Carta de Foral, que se tratava de um documento real, utilizado pelo império português, que possuía a finalidade precípua de disciplinar as relações de dependência com a colônia brasileira, onde eram anunciadas as alíquotas a serem cobradas sobre produtos extrativistas, escravos e comércio. Segundo o referido autor, a Carta de Foral foi o primeiro documento escrito que regulamentou a tributação praticada em solo brasileiro.

Em uma fase posterior, os tributos foram classificados quanto a periodicidade em dois grupos: ordinários e extraordinários, sendo que estes decorriam de atividades excepcionais como gastos com guerras e proteção armada, enquanto que aqueles com despesas cotidianas e constantes. Não obstante, quanto à espécie, os tributos foram divididos em derramas e fintas. As derramas independiam dos rendimentos dos contribuintes, ou seja, não eram proporcionais à renda da população, consistiram na cobrança da diferença em relação ao que deveria ter sido pago e não foi. Já as fintas eram proporcionais à renda do contribuinte (SANTOS, 2010).

Com a chegada da família real no Brasil, em 1808, o país passa a ser a sede da coroa portuguesa. Destaca-se, em tal período, que a Inglaterra, patrocinadora da viagem da família real, foi beneficiada através da tributação praticada no solo brasileiro. Isso porque, ainda em 1808 com a “abertura dos portos às nações amigas” o país passa a integrar o comércio internacional. Logo depois, no ano de 1810, com a assinatura do tratado de “Aliança e Livre

Comercio de Navegação”, o Brasil passa a incluir-se no sistema de capitalismo inglês, o mais importante da época. A gratificação proporcionada aos ingleses, pela viagem da família real, se deu por meio de acordo onde restaram pactuados incentivos fiscais com taxas de importação reduzidas, através de ajuste que beneficiava os britânicos, eis que as mercadorias deste país sofriam tributação de quinze por cento para entrar no Brasil, enquanto que dos produtos portugueses seriam cobrados dezesseis por cento e dos demais países vinte e quatro por cento (EICH; LOZECKYI, 2007).

A partir da independência do Brasil, dá-se início ao procedimento de descentralização do Estado, influenciado pela doutrina do Estado liberal (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 86).

Durante o período de governo de Dom Pedro I e Dom Pedro II, esteve vigente a Constituição Federal de 1824, que elencava poucas normas atinentes à tributação, vez que o inciso 10º do artigo 15¹ da mesma, dispunha tão somente, que competia ao Poder Legislativo fixar anualmente as despesas públicas, e repartir a contribuição.

O poder delegado pela Constituição para que a Assembleia Geral fixasse anualmente as despesas públicas e repartisse as contribuições diretas traduzia-se na competência tributária, na medida em que, era por meio de tal órgão de Estado que, através de lei, os tributos eram instituídos. A Assembleia Geral tinha atribuição legiferante, haja vista que o tributo deveria ser instituído mediante Lei em sentido formal (AMARO, 2009, p. 93).

Todavia, na primeira Constituição Federal Republicana, de 1891, o princípio da legalidade passou a incidir sobre o sistema tributário, em razão do teor dos parágrafos 1º e 30, do artigo 72 de tal Carta Magna², que referiam, basicamente, que ninguém seria obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude da lei, e, que nenhum imposto poderia ser cobrado senão em virtude de uma lei autorizativa.

Ricardo Varsano (1996, p. 2) afirma que foi a Constituição Federal de 1891 que adotou, sem maiores modificações, a composição do sistema tributário existente ao final do Império. Porém, segundo ele, tendo em vista a adoção do regime federativo, era necessário dotar os estados e municípios de receitas que lhes permitissem a autonomia financeira, razão

¹ Art. 15. E' da attribuição da Assembléa Geral: [...] X. Fixar annualmente as despesas publicas, e repartir a contribuição directa.

² Art. 72. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros, residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade nos termos seguintes: § 1º Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma cousa, senão em virtude de lei. [...] § 30. Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.

pela qual fora adotado o regime de separação de fontes tributárias, sendo discriminados os impostos de competência exclusiva da União, dos Estados, e Municípios.

Entretanto, a Carta Magna de 1891 não aperfeiçoou o sistema tributário até então existente, e que possuía falhas, uma vez que se permitia que tributos iguais fossem instituídos pela União, Estados e Municípios. (SOUSA, 1981, p. 178)

Para Eurico Korff (1977, p. 12), a Lei Maior de 1891 não contemplou os municípios de forma satisfatória, eis que a organização dos municípios era de competência dos Estados por meio das suas constituições e leis orgânicas, sendo que as despesas municipais eram cobertas por aqueles impostos que, atribuídos aos Estados, pudessem ou quisessem lhes transferir.

Marco histórico de tal época, que merece destaque na evolução do sistema tributário nacional, é a primeira guerra mundial. Isso porque, durante o período anterior à Constituição de 1934, o imposto de importação foi a principal fonte de receita da União. Até o início da primeira grande guerra, ele foi responsável por cerca de metade da receita total da União, enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente dez por cento da mesma. A redução das demandas de comércio exterior em razão do conflito bélico forçou o governo a procurar receitas através da tributação sobre fatos geradores implementados entre as pessoas assentadas no solo brasileiro. Por ocasião desta circunstância desencadeou a relevância do imposto de consumo e dos impostos sobre rendimentos. Com o fim da guerra, a receita do imposto de importação tornou a crescer (VARSANO, 1996, p. 06).

Na Constituição de 1934, segundo Ives Gandra da Silva Martins (2006, p. 43), dentre outras importantes questões, merece destaque a proibição da bitributação e a consagração do princípio da igualdade do cidadão perante a lei, disposições, estas, contidas expressamente em seus artigos 11 e 113³.

Foi a Constituição de 1934 que representou grande relevância para a estruturação do sistema tributário pátrio, limitando a margem de discricão e liberdade do legislador, eis que determinava formalmente, substancialmente, qualitativamente e quantitativamente os tributos que poderiam ser arrecadados pela União, pelos Estados membros e pelos Municípios (ATALIBA, 1968, p. 61).

³ Art. 11. É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, *ex officio* ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.

Art. 113. A Constituição assegura a brasileiros e estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual, e à propriedade, nos termos seguintes.

No que concerne à evolução do sistema tributário brasileiro, a Constituição Federal de 1937 não apresentou grandes inovações com relação à Constituição de 1934, entretanto, compete anotar que suprimiu alguns dos tributos então existentes, tais como o incidente sobre o combustível para motor a explosão e as contribuições de melhoria. Destaca-se, ainda, que tal Constituição estabelecia que parcela do *quantum* dos impostos angariados pelos estados membros necessitaria ser distribuída aos municípios (BORBA, 2007, p. 63).

Foi a Constituição de 1946 que trouxe alguns princípios constitucionais, porém, no dissertar de Ives Gandra da Silva Martins, (2013, p. 3) veiculados de forma esparsa e inconsistente, em nível de sistema. Uma reforma da Carta Magna era, portanto, necessidade imperiosa, imposta pelo crescimento nacional e pela complexidade decorrente da economia brasileira.

Acerca do sistema tributário contido na Constituição Federal de 1946, disserta Ricardo Varsano:

Durante o período 1946 - 1966, cresce a importância relativa dos impostos internos sobre produtos. Às vésperas da reforma tributária, o imposto de consumo é responsável por mais de 45% da receita tributária da União, o imposto de vendas e consignações corresponde a quase 90% da receita tributária estadual e o imposto de indústrias e profissões, que se tornara, na prática, uma versão municipal do imposto de vendas e consignações, gera quase 45% da receita tributária dos municípios. Em conjunto, eles perfazem 65% da receita tributária total do país. Entretanto, não são suficientes para cobrir as necessidades de dispêndio dos três níveis de governo. A reforma tributária, reclamada por muitos desde o final da década de 40, é preparada e posta em prática entre 1963 e 1966 (1996, p. 06).

Cabe destacar que a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que instituiu o Código Tributário Nacional (CTN), foi criada em época de vigência da Constituição Brasileira de 1934.

Conforme o lecionar de Ives Gandra da Silva Martins (2013, p. 7), a Emenda Constitucional nº 18/65 foi a semente do CTN, veiculado à época, como lei ordinária, mas recebendo, posteriormente, quando a promulgação da Constituição de 1967, eficácia de lei complementar. Segundo o supramencionado doutrinador, o Código Tributário Nacional, serviu de “colchão legislativo aparador entre a Constituição e a legislação ordinária”.

O CTN indubitavelmente, representou sensível marco no avanço do sistema tributário nacional, haja vista que, dentre outras preceituações não menos importantes, trouxe a definição do tributo, especificou as espécies tributárias, cuidou de imunidades, de empréstimo compulsório, conformando os impostos, taxas e contribuição de melhoria, indicando todos os

impostos federais, estaduais e municipais, só não o fazendo em relação ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), criado posteriormente (MARTINS, 2013, p. 9).

A Constituição Federal de 1988, como amplamente sabido, recepcionou o CTN, sendo ele vigente até os dias atuais.

Segundo dissertar de Geraldo Ataliba (2009, p. 19), “em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo”.

A cobrança de tributos representa, atualmente, a principal fonte de receitas para o Estado, e é, principalmente, através da tributação que o ente público reúne condições de atingir os objetivos fundamentais constantes na Constituição Cidadã de 1988, nas palavras de Eduardo Sabbag:

A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade (2014, p. 21).

Notadamente é através da tributação que o Estado reúne receitas públicas que servirão para custear suas despesas e as necessidades de investimentos públicos, ou seja, é através da tributação que o Estado cria ou adquire bens, presta serviços objetivando o bem-estar comum, concretizando o próprio fim de sua atividade financeira.

O estudo histórico ora desenvolvido, não deixa dúvida de que a tributação foi a causa direta ou indireta de grandes transformações sociais. Disso resulta que, atualmente, o fenômeno tributário encontra-se jurisdicizado, ou seja, o tributo passou a ser uma categoria jurídica disciplinada pelo Direito (HARADA, 2013, p. 312).

É neste contexto, pois, que se insere o presente tópico, cujo objetivo central esteve ocupado em recuperar uma parte da história acerca do fenômeno da tributação, visando modestamente colaborar para a compreensão dos temas que serão abordados na sequência.

Feito este breve histórico da evolução do direito tributário no Brasil, que, obviamente não teve o escopo de exaurir o tema, passa-se a realizar o estudo acerca dos princípios constitucionais do Direito Tributário vigentes na Carta Cidadã de 1988, vez que de fundamental

importância sua abordagem para, posteriormente, ser realizada a análise que visa concluir pela observância ou pela inobservância dos mesmos quando da edição da Lei Estadual n. 14.488/2014.

2.2 Princípios constitucionais tributários

Cabe destacar, inicialmente, a supremacia das regras e princípios contidos na Constituição Federal com relação a todas as demais leis, classificadas de infraconstitucionais, no sistema jurídico pátrio.

Destacando a supremacia acima referida, vale trazer à baila o lecionar de José Afonso da Silva quando refere que a Constituição “é a lei suprema do Estado, pois é nela que se encontra a própria estruturação deste e a organização de seus órgãos; é nela que se acham as normas fundamentais de Estado, e só nisso se notará sua superioridade em relação às demais normas jurídicas” (SILVA, 1998, p. 47).

Roque Antônio Carrazza (1998, p. 31) sublinha que princípios jurídicos são enunciados lógicos, implícitos ou explícitos, que tomam posição de proeminência no direito, vinculando, por tais motivos, o entendimento e aplicação das normas jurídicas que com eles se prendem.

Para Hugo de Brito Machado (2009, p. 52/58), os princípios do direito “existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte”.

Conclui-se, portanto, que os princípios correspondem ao alicerce do sistema jurídico, exercendo destaque, ainda mais quando ditados pela Lei Maior, sobre todas as leis contidas no direito brasileiro. Embora todos os princípios constitucionais tenham aplicação sobre o direito tributário, alguns deles têm aplicação mais direta, eis que, por terem especificada vinculação, norteiam, em todas as fases, a forma de tributação e a metodologia do direito aplicável.

2.2.1 Princípio da legalidade tributária

Tal princípio resta insculpido no artigo 150, inciso I⁴, da Constituição Federal de 1988, o qual veda expressamente a possibilidade dos entes federados exigirem ou aumentarem tributo sem a existência de lei prévia. Além da previsão descrita, o princípio também resta evidenciado, de forma genérica, no artigo 5º, inciso II⁵ da Lei Maior, o qual preceitua que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Parece que o constituinte quis deixar claro a total submissão dos entes tributantes ao referido princípio, para que não restasse dúvida de qualquer natureza.

Acerca da legalidade tributária, Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 167), afirma que qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

É em razão deste importante princípio que o fisco não pode, por condicionamento próprio, ou seja, sem qualquer fundamento legal, prejudicar ou beneficiar os contribuintes. Ao revés, deve somente lançar e arrecadar os tributos na forma da lei e nela dispostos. De igual forma, salvo quando expressamente autorizado por ela, lhe é defeso a renúncia de créditos tributários ou de transacionar sobre os regularmente nascidos e devidos pelo contribuinte (CARAZZA, 2006, p. 261).

Sacha Calmon Navarro Coelho (2006, p. 619) disserta que “Estado de Direito e legalidade na tributação são termos equivalentes. Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária”.

Vale registrar, ainda, acerca do princípio da legalidade tributária, o lecionar do ilustre doutrinador Luciano Amaro:

O conteúdo da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que

⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

⁵ Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público. Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização da lei para a cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei (2009, p. 111/112).

Em outras palavras, a lei deve definir claramente todos os aspectos relevantes para aplicação ao caso concreto, sem deixar qualquer margem para discricionariedade. Deve estabelecer quem deverá pagar, seu valor, definir o fato gerador da obrigação tributária e a quantificação do tributo. “A lei deve, necessariamente conter todas as referências necessárias, em quantidade e densidade, para garantir a certeza do direito” (PAULSEN, 2012, p. 84).

O princípio da legalidade tributária, obviamente, dada sua importância para o sistema tributário pátrio, vincula as decisões judiciais e norteia as decisões dos tribunais pátrios. Veja-se no seguinte precedente jurisprudencial do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul:

APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. AUSÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA A INSTITUIR O TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA. A Contribuição de Melhoria deve ser instituída por lei específica editada para a obra, sob pena de afronta ao princípio da legalidade. Impossibilidade de sua cobrança com base em previsão genérica na legislação municipal. FATO GERADOR. VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL. BASE DE CÁLCULO. MAIS VALIA DECORRENTE DA REALIZAÇÃO DA OBRA PÚBLICA. A base de cálculo da contribuição de melhoria, conforme entendimento jurisprudencial consolidado, é a diferença entre o valor do imóvel antes e depois da realização da obra pública. Caso concreto no qual não foram preenchidos os requisitos necessários para cobrança de contribuição de melhoria, por ausência de lei específica e pelo fato da cobrança ser em função do valor total da despesa realizada. RECURSO A QUE SE NEGA SEGUIMENTO. DECISÃO MONOCRÁTICA. (Apelação Cível Nº 70061995312, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Denise Oliveira Cezar, Julgado em 04/11/2014).

Em suma, como visto pelas lições doutrinárias e entendimento jurisprudencial, o princípio da legalidade tributária representa garantia aos administrados, eis que afasta a discricionariedade da administração pública no que concerne, especialmente, a criação e aumento de tributos, pois tais ações devem ser estritamente vinculadas à lei.

Em um primeiro momento parece que a regra estabelecida pelo princípio da legalidade tributária é bastante clara e de fácil compreensão, entretanto, a Constituição Federal acaba excepcionando algumas hipóteses, conferindo poderes ao Executivo para alterar através de decreto as alíquotas de determinados impostos. É importante frisar que em relação à criação de

tributos não existem exceções, ou seja, todos os tributos devem ser criados por lei (PAULSEN, 2012, p.82).

Uma dessas atenuações constitucionais encontra-se estampada no artigo 153, parágrafo 1º da Constituição Federal⁶, facultando ao poder executivo alterar as alíquotas sobre o imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações financeiras (IOF). A outra encontra respaldo no artigo 177 parágrafo 4º, inciso I, alínea b⁷, da Lei Maior, possibilitando ao executivo reduzir ou restabelecer a alíquota da contribuição de intervenção e domínio econômico, relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás e seus derivados e álcool combustível (PAULSEN, 2012, p. 83).

O artigo 97 parágrafo 2º do CTN⁸, também traz uma dessas exceções. Refere não constituir majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo. Para melhor entender pode-se exemplificar através da atualização da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), onde a simples atualização do imposto, mediante a aplicação de um índice que represente a correção monetário do período, não depende necessariamente de edição de lei municipal, podendo ser oficializada mediante decreto (PAULSEN, 2012, p. 86).

Além dos casos excepcionais já apontados, Leandro Paulsen (2012, p. 86) chama atenção para as medidas provisórias. Tendo elas força de lei encontram-se aptas também para instituir e majorar tributos para os quais se faça necessária lei ordinária.

Por fim, mister salientar que o princípio da legalidade não é um princípio exclusivamente do direito tributário. Conforme referido anteriormente, o legislador o referendou de forma genérica no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal, tornando-o referência para todos os ramos do direito.

2.2.2 Princípio da isonomia tributária

⁶ Art. 153. § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

⁷ § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I - a alíquota da contribuição poderá ser: a) diferenciada por produto ou uso; b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150,III, b;

⁸ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

O princípio da isonomia ou da igualdade mostrou-se de extrema importância para o constituinte, eis que vem elencado no caput do artigo 5º da Constituição Federal⁹, prescrevendo que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Especificamente em matéria tributária, o artigo 150, inciso II, da Carta Magna de 1988¹⁰, expressamente prestigia tal princípio, uma vez que refere ser vedado o tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente, e, defesa a distinção em razão de ocupação profissional.

Pode-se afirmar que a isonomia é o princípio nuclear de todo o sistema constitucional. É o princípio básico do regime democrático, onde não se pode pretender ter uma compreensão precisa de democracia se não tivermos um entendimento real do alcance do princípio da isonomia. “Sem ele não há República, não há Federação, não há Democracia, não há Justiça. É a cláusula pétreia por excelência. Tudo o mais poderá ser alterado, mas a isonomia é intocável” (LACOMBE, 2000, p. 16).

É indubitável que o direito de igualdade tem relação estreita com o direito da dignidade da pessoa humana, haja vista que é certo que aquele direito estabelece-se em pressuposto irrefutável para que ocorra o cumprimento deste, eis que somente através do respeito à isonomia é que se poderá afastar tratamentos discriminatórios e arbitrários (SARLET, 2001, p. 89).

Hugo de Brito Machado (2009, p. 277) realça “que a lei não pode tratar desigualmente pessoas que estejam nas mesmas condições factuais. A dificuldade que sempre existirá reside em saber quais são as desigualdades factuais que a lei pode admitir como critério para a desigualização jurídica”.

Em matéria tributária, consoante doutrinar de Kioshi Harada (2014, p. 275), o princípio da isonomia tributária veda o tratamento jurídico desigual de pessoas que estejam sob idênticos pressupostos de fato, previne discriminações tributárias, que poderiam privilegiar ou favorecer determinadas pessoas físicas ou jurídicas em detrimento de outras.

⁹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...].

¹⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

A diferença de tratamento entre pessoas ou situações é absolutamente presente em qualquer ramo do Direito, inclusive no Direito Tributário. A questão não é a instituição de tratamento diferenciado, mas sim os critérios que orientam a discriminação, em outras palavras, sem identificar os legítimos critérios segundo os quais as pessoas serão discriminadas não pode haver efetiva aplicação do princípio da isonomia. Neste sentido, afirmar que a lei consiste em “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais”, não passa de simples retórica, eis que há necessidade de saber quais os critérios legítimos de discriminação de grupos iguais para fins legais (FERRAZ, 2005 apud PAULSEN, 2012, p. 70).

Sobre a aplicação e amplitude do princípio da isonomia tributária, Roque Antônio Carrazza (2012, p. 477), destaca que não necessariamente as leis tributárias devem tratar todas as pessoas da mesma maneira, mas, tão somente, precisam dispensar o mesmo tratamento jurídico às que se encontrem em situações idênticas.

Assim sendo, é clarividente que o princípio da isonomia tributária tem como escopo fazer com que o direito tributário e a tributação propriamente dita dispensem tratamento isonômico a todos aqueles que se encontrem em idênticas situações, representando inexorável garantia ao contribuinte, sendo vedado ao Estado, a realização de qualquer tipo de discriminação, vantagem ou desvantagem dentre administrados. É preciso conhecer os critérios legítimos de discriminação de grupos iguais para fins legais, constituindo numa limitação ao poder de tributar vinculada a ideia de justiça tributária.

2.2.3 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está previsto no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal¹¹, que refere que, dentro de um contexto de possibilidade, os impostos terão caráter pessoal e se atentarão à capacidade econômica do contribuinte.

O doutrinador Bernardo Ribeiro de Moraes (1997, p. 118) conceitua tal princípio discorrendo que é este o princípio pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, cuja origem vem a ser o ideal de justiça distributiva.

Todavia, conforme destaca Hugo de Brito Machado (2001, p. 32), o princípio ora em estudo vem sendo mitigado pelo próprio Estado na medida em que a carga tributária é deveras pesada, ao ponto de desestimular a iniciativa privada, além de que, os tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas demasiadamente elevadas.

Inegável a correlação existente entre o princípio ora em estudo com o princípio da isonomia tributária, na medida em que aquele é a concretização deste dentro do âmbito do direito tributário, permitindo a distribuição do ônus tributário a partir de um critério justo e de igualdade (GOGOI, 1999, p. 91).

O princípio da capacidade contributiva prestigia o princípio da igualdade formal, vez que tem por finalidade fazer com que o contribuinte que possua maior abastança pague mais impostos do que quem possui menor capacidade de contribuição, devendo aquele, portanto, entregar maior pecúnia ao Estado por meio da tributação (CARRAZZA, 2012, p. 65).

Uma das formas do direito tributário prestigiar o princípio da capacidade contributiva é através da progressividade fiscal, que faz a alíquota crescer em razão do crescimento da base de cálculo, como nos casos do Imposto de Renda, do Imposto Territorial Rural, Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e Imposto Predial e Territorial Urbano (MACHADO, 2001, p. 33).

Outro princípio correlacionado ao princípio da capacidade contributiva é o princípio da seletividade, aplicável ao ICMS e ao IPI, que Segundo Jose Eduardo Soares de Melo (2007, p. 211) tem por finalidade suavizar a injustiça do imposto, determinado que o impacto tributário deva ser suportado pelos consumidores de classes sociais mais protegidas.

¹¹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Desta forma, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva tem como escopo nuclear fazer com que aqueles que possuem maior capacidade econômica realizem uma maior contribuição fiscal aos cofres públicos, ao passo que para aqueles que possuem menor envergadura econômica a contribuição seja menor.

2.2.4 Princípio da irretroatividade tributária

Constituindo-se em importante garantia ao contribuinte no que concerne a manutenção da segurança jurídica, o princípio da irretroatividade tributária está previsto no artigo 150, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal de 1988¹², que traz em seu texto a informação de que é defeso ao Estado cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Acerca do texto constitucional, Luciano Amaro (2009, p. 118), critica a expressão “fato gerador”, vez que o fato ocorrido anteriormente à vigência da lei não é gerador:

O texto não é feliz ao falar em fatos geradores. O fato anterior à vigência da lei que institui tributo não é gerador. Só se pode falar em fato gerador anterior à lei quando esta aumente (e não quando institua) tributo. O que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência.

Obviamente só se poderia falar em fato gerador anterior à lei quando esta viesse a aumentar tributo, vez que não se pode falar em fato gerador antes do próprio tributo ser instituído. Mas deixando de lado a questão da forma como o legislador apresenta o texto legal, o que a Constituição pretende é vedar a aplicação de lei nova a fato pretérito.

¹² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

A irretroatividade é característica das leis tributárias, devendo a lei em vigor ser aplicada sobre o fato presente ou futuro que der azo a tributação. Tratando-se de lei que cria ou aumente tributos, esta regra é absoluta, não admitindo exceções (CARRAZZA, 2012, p. 345).

De forma mais ampla, o princípio em voga tem origem no teor do inciso XXXVI do artigo 5º da Lei Maior¹³, que assevera que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (COÊLHO, 2006, p. 267).

O princípio da irretroatividade é, portanto, de observância cogente quando da instituição ou aumento de determinado tributo, visto que a lei não pode retroagir, devendo ser aplicada tão somente aos fatos futuros. A legislação tributária que selecione fatos pretéritos como suporte da incidência de tributo, ou aumento de tributo exigível anteriormente em montante inferior, será inconstitucional diante do ferimento de tal princípio (AMARO, 2009, p. 119).

Conclui-se, portanto, que o princípio da irretroatividade constitui importante garantia ao contribuinte, mormente por que sua aplicação e observância cogente evita com que existam surpresas acerca da necessidade, pelos administrados, de recolhimento de tributos até então inexistentes aos cofres públicos, velando, desta forma, pela segurança jurídica e, bem como, pelo direito adquirido e pelo ato jurídico perfeito.

2.2.5 Princípio da anterioridade tributária

O princípio da anterioridade tributária resta consagrado no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da Constituição Federal¹⁴, haja vista sua disposição que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada lei que os instituiu ou aumentou, e, antes de decorridos noventa dias da data da lei que, igualmente, os instituiu ou aumentou.

¹³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

¹⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

Acerca de tal princípio, José Francisco da Silva Neto (2004, p. 32) afirma que enquanto para os demais ramos do direito a simples vigência do texto legal já os torna exigíveis, as normas jurídicas tributárias, que criem ou majorem, para fins de cumprimento ao princípio em tela, exigem previsão quanto ao vincular ou incidir sobre os casos concretos.

O princípio da anterioridade tributária se caracteriza como uma imposição constitucional de observância temporal mínima entre a publicação da lei e a sua força vinculante, no que concerne a criação ou majoração de tributos. (SILVA NETO, 2004, p. 129)

Para Sacha Calmon Navarro Coelho (2005, p. 213) o princípio da anterioridade expressa a ideia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo, dessa forma, organizar e planejar seus negócios e atividades.

Segundo a doutrina, o princípio da anterioridade se desdobra em anterioridade comum e nonagesimal, são as chamadas normas de anterioridade, previstas em três dispositivos constitucionais distintos, vejamos:

O princípio da anterioridade comum está previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988¹⁵, determinando que a lei que cria ou majora certo tributo, ao entrar em vigor, fica com a vigência postergada até o início do próximo exercício financeiro (CARVALHO, 2013, p. 159).

Roque Antônio Carrazza (2012, p. 177) disserta que “o princípio da anterioridade veda a aplicação da lei instituidora ou majoradora do tributo (caso, por exemplo, da que extingue ou reduz isenções tributárias) sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro em que entrou em vigor”.

Em outras palavras a Carta Política de 1988, está a dizer que “o legislador pode criar ou aumentar tributos a qualquer instante, mas, a eficácia desta lei criadora ou aumentadora só se

¹⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b

vai dar no próximo exercício. Fica com eficácia suspensa a lei que cria e que aumenta, até o ano que vem. Esta é a regra geral (ATALIBA, 1997, p. 153).

Já, o princípio da anterioridade nonagesimal, contido na redação da alínea “c” do inciso III do artigo 150, e no parágrafo 6º do artigo 195 da Constituição Federal¹⁶, garante que a criação ou a majoração dos tributos somente será aplicada após o transcurso do lapso temporal de noventa dias da publicação da lei instituidora ou majoradora.

Sobre o princípio da anterioridade nonagesimal, disserta Roque Antônio Carrazza (2012, p. 185) que a lei tributária, para incidir, deve ser conhecida pelo menos noventa dias antes do término do exercício financeiro da ocorrência fato impositivo, permitindo que os contribuintes saibam o que os aguarda, no campo da tributação confiando no Estado Fiscal.

Há de ser ressaltado, consoante ensinamentos de Alexandre de Moraes, que o princípio da anterioridade nonagesimal não exclui a incidência do princípio da anterioridade comum:

O princípio da anterioridade mitigada ou nonagesimal não exclui a incidência do tradicional princípio da anterioridade, determinando o art. 150, III, c, que ambos sejam aplicados conjuntamente, ou seja, em regra, os tributos somente poderão ser cobrados no próximo exercício financeiro de sua instituição ou majoração, e, no mínimo, após 90 dias da data em que haja sido publicada a lei, evitando-se, assim, desagradáveis surpresas ao contribuinte nos últimos dias do ano (2006, p. 787).

Pode ser aferido, portanto, que o princípio da anterioridade objetiva ratificar a segurança jurídica, de modo a evitar que o contribuinte esteja diante de situação de inesperada cobrança tributária, enfatizando a proteção do contribuinte contra a surpresa de alterações tributárias (SABBAG, 2014, p. 88).

Em que pese se estar diante de princípio cuja finalidade é conferir certa segurança ao contribuinte, de modo que este não venha a se deparar com situações inesperadas, cabe lembrar que existem certos impostos, que visam outros objetivos além da mera arrecadação, são os tributos utilizados como instrumento para estimular determinada conduta, os chamados impostos extrafiscais (PAULSEN, 2012, p. 17).

¹⁶ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

As exceções ao princípio da anterioridade estão elencadas no texto do artigo 150, parágrafo 1º da Constituição Federal¹⁷, também chamados de impostos federais de função regulatória. Hugo de Brito Machado (2009, p. 68) estabelece bem a diferença de ambas as naturezas ao lecionar que os tributos serão: “fiscais, quando seu principal objetivo for a arrecadação de recursos financeiros; e extrafiscais, quando objetivar a interferência no domínio econômico, buscando algo além da mera arrecadação”.

Os exemplos clássicos de tributos extrafiscais trazidos pela doutrina já foram elencados no item 1.2.1, deste trabalho, quando abordou-se o princípio da legalidade tributária. Justamente por buscar dissuadir certas atividades e estimular outras que interfiram economicamente, é que esses impostos são apresentados como exceções não sujeitas aos princípios da anterioridade e, de certo modo, à legalidade, podendo ser minorados ou majorados por decreto do Presidente da República, e não necessariamente por lei.

Há uma lógica bastante plausível a tais exceções. Se a pretensão dos impostos extrafiscais é estimular certas atividades econômicas, então nada mais natural que se faça uso da adequação da tributação para influir no sentido pretendido.

Feitas tais considerações, sem esquecer que ainda existem outros princípios constitucionais que possuem destaque no direito tributário, passa-se a discorrer sobre o conceito e classificação dos tributos, com vistas a elucidar o ponto e trazer uma melhor compreensão quando da abordagem do tema nuclear do presente estudo.

2.3 Conceituação e espécie de tributos

O CTN, em seu artigo 3º¹⁸, permite que se extraia de seu próprio texto qual o conceito de tributo por ele considerado. Preceitua que pela expressão “tributo” compreende-se toda prestação pecuniária e compulsória, instituída por lei, não decorrente de sanção de ato ilícito, devendo ser paga em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, e cobrada mediante atividade administrativa vinculada.

¹⁷ § 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

¹⁸ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Kiyoshi Harada (2014, p. 313), disserta que “tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder de império”.

Leandro Paulsen (2012, p. 24) afirma que tributo cuida-se de “prestação em dinheiro exigida compulsoriamente pelos entes políticos de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou sua vinculação a atividade estatal [...]”.

Já, o doutrinador Luciano Amaro (2012, p. 47), preceitua que “tributo é toda prestação pecuniária, não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

São precisas as lições deste último, destacado doutrinador, no que diz respeito ao caráter não sancionatório do tributo e, também, concernentemente ao seu caráter compulsório:

Registra-se o caráter não sancionatório do tributo, dele distinguindo-se, portanto, as prestações pecuniárias que configurem punição de infrações. Não se paga tributo porque se praticou uma ilicitude, embora se possa ter de pagá-lo com abstração do fato de ela ter sido praticada. Ao dizer que o tributo é prestação instituída em lei não apenas se contempla o princípio da legalidade do tributo (no sentido de que cabe à lei instituí-lo, definindo o respectivo fato gerador, o devedor e os elementos necessários a quantificar a prestação), mas também se sublinha a origem legal (e não contratual) do tributo. Por isso, não é necessária a referência à compulsoriedade da prestação tributária. Ou seja, dizer que a prestação tributária é instituída em lei já expressa que o nascimento da obrigação tributária não tem por base a vontade dos sujeitos da relação jurídica, mas sim o comando legal (AMARO, 2012, p. 47).

Segundo Luciano Amaro (2012, p. 50), a Constituição Federal não se preocupou em realizar a definição das espécies de tributo nem em classificá-la, limitando-se a arrolar os impostos; taxas; contribuição de melhoria; pedágio; empréstimos compulsórios; contribuições sociais; contribuições de intervenção de domínio econômico; contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas; contribuição para custeio do regime previdenciário; e contribuição para custeio da iluminação pública, como espécies de tributo.

Cada uma das espécies tributárias arroladas acima resta amparada pelo texto constitucional vigente, já que conforme anteriormente referido, é a Carta Magna quem estabelece as limitações do poder de tributar, outorga competência e estabelece direitos e garantias individuais.

O imposto, por exemplo, encontra-se definido no artigo 16 do CTN¹⁹, como sendo o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação completamente independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (AMARO, 2012, p. 52).

Para Eduardo Sabbag (2014, p. 417), “o imposto se define como tributo não vinculado à atividade estatal, o que o torna atrelável à atividade do particular, ou seja, no âmbito privado do contribuinte”. Não obstante, para Ricardo Lobo Torres (2007, p. 371) “tributos vinculados são os tributos devidos em decorrência de uma prestação estatal em favor do contribuinte; vinculadas são as taxas e as contribuições, não vinculados, os impostos”.

Em outras palavras, segundo as destacadas lições doutrinárias, os impostos são tributos que independem de qualquer atividade estatal, não sendo vinculado a qualquer ação do Estado, mas sim à atividade do particular, no âmbito privado. Já, as taxas, diversamente, são tributos que vinculam-se a algum tipo de atividade ou prestação estatal.

O artigo 77 do CTN²⁰ dispõe que as taxas têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ou colocado à disposição do contribuinte. O parágrafo único do referido artigo preceitua, ainda, que a taxa não poderá ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos dos impostos, nem, tão pouco, pode ser calculada em função do capital das empresas.

Para Eduardo Sabbag (2014, p. 429), “A taxa é um tributo imediatamente vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, e não à ação do particular”.

Luciano Amaro (2012, p. 31), destaca que “o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas uma fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade.”

Eduardo Sabbag (2014, 432), acerca das taxas de polícia, leciona que existem inúmeras atividades fiscalizatórias que podem permitir a cobrança do tributo, dando azo à sua exigência, citando como principais, a taxa de alvará, a taxa de fiscalização de anúncios, a taxa de fiscalização de mercados de títulos e valores imobiliários, a taxa de controle e fiscalização ambiental e a taxa de fiscalização dos serviços de cartórios extrajudiciais.

¹⁹ Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

²⁰ Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único: A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas.

Acerca das chamadas taxas de serviço, Luciano Amaro (2012, p. 55), ensina que as mesmas têm por fato gerador uma atuação estatal consistente na execução de um serviço público que seja específico e divisível, e que tenha sido prestado ou posto à disposição do contribuinte. Serviços divisíveis são aqueles suscetíveis de serem fruídos isoladamente por cada usuário. Serviços específicos são aqueles que possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas.

Questão digna de relevo é a diferença entre taxa e preço público, embora já pacificada e disciplinada pela súmula 545 do STF²¹. Concernente à matéria, assevera Roque Antônio Carrazza:

O preço deriva de um acordo firmado, num clima de liberdade, pelas partes, com o fito de criarem direitos e deveres recíprocos. Sobremais, as cláusulas desta obrigação convencional não podem ser alteradas unilateralmente por qualquer um dos contraentes, que devem observar, com fidelidade, o que pactuaram. Destarte, as prestações de cada uma das partes equivalem-se em encargos e vantagens, sendo uma causa e efeito das outras. Diferentemente ocorre com as taxas, que, nascidas da lei, sobre ser compulsória, resulta de uma atuação estatal desenvolvida debaixo de um regime de direito público e relacionada “direta e indiretamente” ao contribuinte (2001, p. 457).

Neste sentido, pode-se concluir brevemente, que as taxas tratam-se de tributos compulsórios vinculados à atuação estatal, devidamente previstas em leis, enquanto que os preços públicos encontram-se previstos em contratos administrativos, sendo estes facultativos, isto é, em relação a eles prevalece a autonomia da vontade.

Alguns doutrinadores citam o pedágio como espécie de taxa. É o caso de José Eduardo Soares de Melo (2007, p. 87), que inclina-se pela característica do pedágio como “taxa”, tendo em vista a inquestionável prestação de serviços de conservação da estrada, que tem o condão de abranger, implicitamente, a utilização do bem público, traduzindo-se em atividade do Poder Público sem característica privada.

O pedágio não é taxa que deve ser paga para trafegar em estradas, ruas ou logradouros, mas sim pelos serviços públicos que determinadas estradas, mantidas e conservadas pelo Poder Público, oferecem aos seus usuários (MELO, 2007, p. 87).

²¹ Súmula 545 STF. Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.

Outro tributo de grande relevância previsto no ordenamento jurídico pátrio é a contribuição de melhoria, estabelecida pelo artigo 145, inciso III, da Constituição Federal²². Segundo o lecionar de Kiyoshi Harada (2014, p. 332) trata-se de espécie tributária cujo fato gerador é a valorização do imóvel que recebe melhorias, em outras palavras, e, consoante pacífico entendimento do STF, a valorização de determinado imóvel, decorrente de obra pública, é requisito ínsito dessa espécie tributária.

A cobrança da contribuição de melhoria, pode ser instituída pela União, Estado ou Município, sendo devida sempre que a execução de obra pública resultar em valorização imobiliária (HARADA, 2014, p. 332).

Diferentemente ocorre com o empréstimo compulsório, decretado privativamente pela União, cuja previsão encontra amparo no artigo 148 da Constituição Federal²³. A referida norma constitucional refere taxativamente que mediante lei complementar pode a União instituir a referida espécie tributária, objetivando tão somente o atendimento de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública ou estado de beligerância ou, ainda, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (HARADA, 2012, p. 333).

O empréstimo compulsório é um ingresso de recursos temporários nos cofres públicos, pois a arrecadação acarreta para o Estado a necessidade de restituição da importância que foi emprestada. Consoante se afere do supracitado artigo da Constituição, há a previsão do empréstimo compulsório para os casos de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública e de guerra externa efetiva ou iminente, e no caso de investimento público que tenha caráter de urgência e de relevância nacional. Os recursos arrecadados devem ser destinados, necessariamente, ao atendimento das despesas que deram azo à instituição do empréstimo compulsório (AMARO, 2012, p. 73).

Segundo José Eduardo Soares de Melo (2007, p. 86) o empréstimo compulsório é um autêntico tributo, de características especiais, porque o elemento “restituível” não pode ser simplesmente desconsiderado na norma jurídica, a qual deve estabelecer, de modo específico e

²² Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

²³ Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

exaustivo, as condições de restituição do valor mutuado de modo a se recompor o patrimônio do contribuinte em sua situação original.

Relativamente às contribuições sociais, assevera Leandro Paulsen (2007, p. 31) ser inequívoca a submissão destas ao regime jurídico tributário, face a “necessidade de observância da legalidade estrita (art. 151, I), da irretroatividade e da anterioridade (art. 150, III), da anterioridade nonagesimal em se tratando de contribuições de seguridade (art. 195, §6º), bem como das normas gerais de direito tributário (art. 146, III)” (2007, p. 31).

Para José Eduardo Soares de Melo (2007, p. 87), a característica básica das contribuições sociais consiste na sua vinculação a fundos, entidades, categorias profissionais, beneficiando indiretamente terceiros, que não os seus contribuintes. Essa assertiva tem especial fundamento na própria Constituição, uma vez que há determinação obrigatória da elaboração de orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Por fim, após uma breve análise sobre o fenômeno da tributação no Brasil, sobre os princípios do direito tributário, e, sobre os tributos e suas espécies, restou claro que a tributação corresponde, inequivocamente, à principal fonte de subsistência dos Estados.

Restou clarividente também, que a delegação da competência tributária, fora originária da Carta Constitucional de 1891, onde passou-se a discriminar os impostos de competência exclusiva da União e dos Estados, cujo objetivo era dotar os estados e municípios de receitas que lhe permitissem autonomia financeira. Atualmente tal regra encontra-se disciplinada na Constituição Federal de 1988, que taxativamente confere poderes aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir tributo, descrevendo, legislativamente, sua hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e sua alíquota.

Um dos impostos cuja competência fora delegada aos estados, é, o ICMS, imposto de grande representatividade e que vem sendo comumente utilizado pela esfera estadual na política de incentivos fiscais. O referido imposto será abordado de forma específica no capítulo seguinte, em razão da sua importância para o desenvolvimento do presente estudo.

3 O ICMS

Abordar-se-á neste capítulo questões específicas relativas ao ICMS, imposto cuja competência fora conferida aos Estados com finalidade indiscutivelmente fiscal e cujo fato gerador principal é a circulação de mercadorias, embora incida também sobre diversos tipos de serviços, como telecomunicação, transporte intermunicipal e interestadual, importação e prestação de serviços.

A apreciação específica de um imposto requer necessariamente sua compreensão a partir das normas constitucionais que regem a matéria. É a Carta Constitucional que vai dar início ao presente capítulo vez que as demais normas que integram o ordenamento jurídico brasileiro devem obediência extrema ao seu texto.

Neste sentido, não é possível instituir ou exigir qualquer espécie de tributo de forma discricionária e arbitrária, ou seja, as normas tributárias devem curvar-se necessariamente aos ditames constitucionais.

Atrelado ao tema segue-se, com a análise de aspectos voltados à competência tributária, ao nascimento da obrigação, ao sujeito passivo e a base de cálculo do ICMS. Registre-se desde já, que as observações não pretendem exaurir a matéria, vez que além de extensas, frequentemente são palco de grandes discussões entre doutrinadores, e pauta dos tribunais brasileiros.

3.1 O ICMS na Constituição Federal

O exame de cada tributo de forma específica impõe necessariamente, a análise e a compreensão dos postulados e regras hauridas na Constituição Federal. A Carta Magna, como Lei fundamental e suprema do Estado, confere poderes, outorga competência e estabelece direitos e garantias individuais.

Depreende-se que o Direito Tributário possui efetiva dignidade constitucional devido ao significativo, peculiar e minucioso tratamento que lhe foi conferido pelo constituinte, o que tem o condão de revelar sua considerável importância no ordenamento jurídico, pela circunstância especial de, por um lado, representar fonte de receita para o Poder Público e, de outro, acarretar ingerência no patrimônio dos particulares (MELO, 2007, p. 12).

Neste sentido, quer-se dizer que o direito é formado por um sistema de normas jurídicas dispostas de forma escalonada, sendo a Constituição Federal a carta que ocupa o patamar mais elevado dentre todos os dispositivos legais disponíveis, ou seja, a Constituição se coloca no centro do sistema jurídico do país, sendo todos os poderes estatais legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção por ela distribuídos (AFONSO, 2008, p. 3).

Destarte todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas, se não conflitarem com as normas da Constituição Federal. Não sendo possível instituir ou exigir tributos de forma discricionária e arbitrária, uma vez que se deve estrita obediência aos superiores postulados da Constituição Federal (MELO, 2007, p. 13).

Importante lembrar que foi a Constituição Federal de 1888 que convalidou o ICMS, incorporando os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, mais precisamente na redação conferida ao artigo 155, inciso II²⁴. Anteriormente, sob a égide da Constituição de 1967, o imposto era conhecido apenas como ICM e não contemplava os serviços anteriormente citados (ALEXANDRE, 2014, p. 591).

Em boa parte dos sistemas tributários de outros países o ICMS encontra-se inserido no imposto sobre o valor agregado, o chamado imposto sobre valor agregado (IVA). “No Brasil, o desejo de dividir o tão importante tributo entre todos os entes federativos fez o legislador constituinte criar três impostos que o mundo reúne em apenas um. Assim, ao lado do ICMS estadual, criaram-se o IPI federal e o imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS) municipal” (ALEXANDRE, 2014, p. 591).

Para Ricardo Alexandre (2014, p. 591) a criação de um IVA federal, com a extinção do ICMS, do IPI e do ISS resolveria todos esses problemas, porém a solução tecnicamente perfeita seria politicamente impossível, pois mesmo que se garanta o integral repasse dos recursos arrecadados com o sonhado IVA federal, os Estados e o Distrito Federal não vão assentir na perda do poder político que o tributo representa nas negociações para atração de investimentos para os seus territórios.

No mesmo sentido, acredita-se que esta alteração seria inviável porque os estados e municípios não estariam dispostos a aceitar mudanças estruturais tributárias que gerassem

²⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; 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.

como consequência a necessidades de passassem a sobreviver de meros repasses financeiros feitos pela União Federal (BRIGAGÃO, 2015).

Para melhor elucidar a questão, importante frisar, que em 1965 a Emenda Constitucional 18 instituiu pela primeira vez um conjunto de normas constitucionais cuja função era a de sistematizar os princípios básicos que regeriam as relações jurídicas entre o Estado e os contribuintes, concernentes à arrecadação de tributos no Brasil. Porém, infelizmente, manteve-se o formato de tributação indireta quase única no mundo, dividida entre os três entes políticos tributantes que compõem a federação: à União, coube o IPI; aos estados, o ICMS; e aos municípios, o ISS (BRIGAGÃO, 2015).

Em suma, um IVA único e federal deveria substituir a tributação indireta no país, vez que a diversidade de tributos contribui significativamente para a falência do Sistema Tributário Nacional:

Essa diversidade de tributos contribui em muito para o agravamento dos principais problemas que demonstram a falência do Sistema Tributário Nacional: carga tributária elevada e crescente (que faz com que mais de 1/3 do ano de trabalho do contribuinte brasileiro seja dedicado exclusivamente ao pagamento de tributos), complexidade e onerosidade impostas pela legislação vigente, ambiente de insegurança jurídica, conflitos de competência, guerra fiscal, entre outros. (BRIGAGÃO, 2015)

Abordando de forma mais específica, e exemplificando o reflexo prático desta diversidade tributária, o Instituto Brasileiro de Pesquisas Tributárias constatou que desde a data em que foi editada a Constituição Federal de 1988 até outubro de 2013, foram editadas 309.147 normas que regulam matéria tributária, nas três esferas de tributação, sendo 29.939 federais, 93.062 estaduais e 186.146 municipais, o que equivale a 31 novas normas tributárias por dia. (BRIGAGÃO, 2015).

No mesmo sentido, a doutrina resta permeada de críticas ao Sistema Tributário Brasileiro concernente ao fato de o ICMS albergar vários impostos. Nas palavras de Roque Antônio Carrazza tal atitude causa na prática grandes confusões:

A fórmula adotada pelo Constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes de baixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto científico, está na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário, nem sempre afeito a melhor técnica, tem, com frequência, dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar (2006, p. 34).

Por certo com a instituição de um IVA federal ter-se-ia, dentre outras vantagens, uma única legislação, um único regulamento, um só tribunal administrativo para o julgamento dos lançamentos a ele relativos, ter-se-ia também a eliminação dos conflitos de competência, e a extinção da própria guerra fiscal (BRIGAGÃO, 2015).

Conforme anteriormente afirmado, especificamente quanto ao ICMS, a Constituição Federal de 1988 dispõe no inciso II do art. 155 que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O dispositivo constitucional acima referido é claro, e de fácil compreensão no que concerne ao fato de o ICMS ser um imposto de competência estadual e distrital, sendo ambos aptos a através de lei ordinária instituí-lo ou sobre ele dispor. Porém cabe lembrar o disposto nos artigos 147 e 154, inciso II, da Constituição Federal²⁵, os quais conferem poderes também à União para criar o ICMS. Registre-se que tal medida só poderia ocorrer em casos excepcionalíssimos, quais sejam, na iminência ou no caso de guerra extrema, porém é certo afirmar que a União, mesmo que de forma excepcional, também possui competência para criar o ICMS (CARRAZZA, 2006, p. 34).

Indubitavelmente o ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro. Sua previsão inicia-se pelo art. 155, inciso II, da Constituição Federal, passando por Resoluções do Senado, seguindo pela intermediação de lei complementar e ainda envolvendo convênios entre estados. Não bastasse isto, ainda tem-se as leis instituidoras do tributo em cada estado, bem como seus decretos regulamentares (PAULSEN, 2012, p. 264).

Por fim, resta claro que dentre as exações constantes no ordenamento jurídico vigente, o ICMS é certamente a mais ampla. Isto porque, além do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, a sigla ICMS inclui pelo menos mais quatro impostos diferentes, quais sejam, "o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal"; "o imposto sobre serviços de comunicação"; "o imposto sobre produção, importação, circulação,

²⁵ Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.
Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica"; e "o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais" (CARRAZZA, 2002 apud AFONSO, 2008, p. 2).

Notadamente, com tais características, o fato gerador do ICMS ficou bastante ampliado, vez que com a promulgação da atual Constituição Federal, o imposto passou a abranger operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicações. É justamente este o ponto de análise do próximo item, onde serão tecidas considerações a respeito do nascimento da obrigação tributária e da base de cálculo do ICMS.

3.2 Competência tributária

A competência tributária de cada ente político é taxativamente estabelecida pelos artigos 145 a 149 – A da Constituição Federal. Neste sentido, somente poderão ser instituídos tributos que possam ser reconduzidos a uma das normas concessivas de competência tributária, sob pena de inconstitucionalidade (PAULSEN, 2012, p. 49).

Dito isto, torna-se importante diferenciar a competência para legislar sobre o direito tributário e a competência tributária propriamente dita. Competência para legislar trata-se do poder constitucional atribuído para editar leis que versem sobre tributos e relações jurídicas a elas pertinentes. Trata-se de uma competência genérica para traçar regras sobre o exercício do poder de tributar. Mais especificamente foi exercendo a competência para legislar sobre direito tributário que a União editou o CTN e a Lei Complementar n. 87/1996, que versa sobre as normas gerais do ICMS no país (ALEXANDRE, 2014, p. 185).

Em contrapartida, competência tributária é o poder constitucionalmente atribuído de editar leis e tributos, ou seja, foi exercendo a competência tributária que a mesma União instituiu por meio de lei, impostos de sua competência, como, por exemplo, o imposto de renda, o imposto territorial rural, o Programa de Integração Social (PIS) e a contribuição social para financiamento da seguridade social (COFINS) (ALEXANDRE, 2014, p. 185).

Neste sentido, exemplificando, foi exercendo sua competência tributária que o Estado do Grande do Sul editou a Lei Estadual n. 8.820 de 27 de janeiro de 1989, instituindo o ICMS no território de sua jurisdição.

Assim, no que concerne a matéria tributária, compete à União editar normas gerais de observância obrigatória para todos os entes tributantes restando aos Estados e ao Distrito Federal a competência suplementar. (ALEXANDRE, 2014, p. 185).

É correto definir competência tributária como: “o poder constitucionalmente atribuído de editar leis que instituam tributos” (ALEXANDRE, 2014, p. 192), ou ainda, como bem refere Leandro Paulsen (2012, p. 49), “a competência tributária de cada ente político é estabelecida taxativamente pela Constituição Federal em seus arts. 145 a 149 – A, sendo, pois, *numerus clausus* as possibilidades de tributação”.

Segundo a doutrina a competência tributária está prevista nos artigos 6º, 7º e 8º do CTN²⁶. Os referidos artigos trazem de forma bastante clara a informação de que a competência tributária é indelegável, sendo que seu não exercício não defere a possibilidade de outra pessoa jurídica de direito público exercê-la (PAULSEN, 2012, p. 49).

Como se lê no texto do artigo 6º do CTN, a competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação é atribuída pelo texto constitucional, decorre da Lei Maior, sede do Poder de Tributar (COELHO, 2005, p. 506).

O artigo 7º do CTN, anteriormente referido, fixa a regra de indelegabilidade da competência tributária, vez que esta é de atribuição constitucional, porém admite exceções quanto as funções de arrecadar e fiscalizar tributos, ou seja, a competência como parcela do poder fiscal é indelegável, porém, as funções fiscais são delegáveis, as quais implicam tão somente no compartilhamento da titularidade ativa, posição de credor na relação jurídica tributária, ou apenas de atribuições administrativas, aquelas que se limitam a lançar e fiscalizar (PAULSEN, 2012, p. 50).

²⁶ Artigo 6º do CTN: “A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei. Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos”.

Artigo 7º do CTN: “A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição com à pessoa jurídica de direito público que a conferir. § 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tem. § 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que compete, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. § 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos”.

Artigo 8º do CTN: “O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

O artigo 8º prevê que a regra de competência não é poder-dever, mas sim poder-faculdade. Os legisladores podem instituir ou não os tributos que lhe foram conferidos pela Constituição, como de resto podem limitá-los a determinada pessoas, atos e situações (previsão de incidência estrita), bem como, depois de instituí-los, excluir atos, fatos, pessoas e situações de descrição genérica dos fatos geradores (SACHA, 2008, p. 506).

Quanto a matéria vale ressaltar ainda, o lecionar de Roque Antônio Carrazza (2003, p. 50) “a competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária [direito de criar o tributo], mas, somente, em capacidade tributária ativa [direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato impositivo]”. Em outras palavras, exercida a competência tributária esta dará lugar a capacidade tributária ativa. A partir de então, passa a existir uma relação jurídica de caráter obrigacional, relações administrativas e processuais, cujo propósito é a reafirmação da vontade da lei nos casos concretos.

Por fim, cumpre afirmar que a competência tributária é conferida à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios pela Carta Constitucional de 1988, sendo ela indelegável, de exercício facultativo, e restrita ao texto legal. Notadamente há certos limites, o poder de criar determinado tributo e definir seu alcance deve obedecer critérios de partilha e de competência estabelecidos na CF, sendo que indubitavelmente a competência engloba um amplo poder político no que respeita as decisões sobre a própria amplitude da matéria.

3.3 Nascimento da obrigação, base de cálculo e sujeito passivo do ICMS

3.3.1 Nascimento da obrigação tributária

A obrigação tributária provém da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em obediência cogente ao princípio da legalidade, essa norma há de ser uma lei em sentido estrito. A lei descreve um fato e atribui a esse o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrendo o fato, que em Direito Tributário denomina-se fato gerador, ou fato impositivo, nasce à relação tributária, que compreende o dever de alguém e o direito do Estado, tal dever e tal direito são efeitos da incidência da norma (MACHADO, 2009, p. 149).

A obrigação tributária está delimitada pelo artigo 113²⁷ do CTN. No referido dispositivo o legislador utilizou a terminologia “principal” e “acessória”, para qualificar e distinguir as obrigações. O parágrafo 1º do artigo 113 da CTN²⁸, refere-se a obrigação tributária principal, cujo objeto seria o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, ou seja, tal obrigação é sempre de dar dinheiro, jamais de fazer ou deixar de fazer algo. Já o parágrafo 2º do mesmo artigo²⁹, traz de forma específica quais são os objetivos das obrigações acessórias, deixando claro que nestas não se incluem as obrigações de dar dinheiro, como é o caso das obrigações principais, tratam-se sim de obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais, ou seja, consiste no fato de que as obrigações acessórias existem no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos, ou seja, são criadas com o objetivo de facilitar o cumprimento da obrigação tributária principal (ALEXANDRE, 2014, p. 266/267).

Sendo assim, a lei deve definir claramente o fato gerador da obrigação principal, aquela cujo objeto é o pagamento do próprio tributo. O art. 114 do CTN³⁰ vai tratar a matéria afirmando que o “fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Importante se faz observar que o CTN trata como fato tanto à descrição abstrata prevista em lei quanto a situação concreta verificada no mundo, ou seja, o CTN na redação do art. 114, acaba reunindo realidades distintas sobre a mesma rubrica, qual seja, fato gerador. Tal situação traz grande discussão a respeito da ocorrência ou não do fato gerador, e, portanto a incidência ou não de determinado tributo (ALEXANDRE, 2014, p. 268).

Para Ricardo Alexandre (2014, p. 268) “a palavra “fato” se refere a algo concretamente verificado no mundo. Tanto é assim que as pessoas que prezam por um português escoreito, evitando as redundâncias, não dizem que “o fato é verdadeiro”, dizem simplesmente “é fato”, pois se é fato é verdadeiro”. Neste sentido, o CTN acaba tratando como fato tanto a descrição abstrata prevista em lei quanto à situação concreta verificada no mundo.

²⁷ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

²⁸ § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

²⁹ § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

³⁰ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Em outras palavras fato gerador da obrigação tributária, na acepção do termo, engloba duas concepções: a previsão da norma jurídica que descreve um ato ou fato que, uma vez concretizado, gera a obrigação de pagar tributo. É nesse sentido o lecionar de Celso Ribeiro Bastos:

Há inegavelmente dois níveis em que pode ser entendida a expressão 'fato gerador': ou no plano hipotético em que o situa a norma, ou seja, de forma a abstrair por completo a efetiva concretização do que foi descrito pela lei; ou, de outro lado, ao nível do fato gerador, isto é, da concreta ocorrência do fato ou ato. Nestas condições, é possível a existência de um tributo – obviamente com fato gerador incluído – que não tenha, contudo, do ângulo material, se concretizado. Neste caso, o tributo só existe como norma, não tendo dado lugar ainda ao surgimento de nenhuma obrigação tributária. Mas é bem de ver que há de existir uma absoluta correspondência entre os fatos geradores concretos e os normativos. Nada mais se trata pois do que a constatação de que o Direito apresenta sempre dois ângulos ou facetas: o puramente abstrato ou normativo e o concretizado ou realizado (1992, p. 193)

A doutrina afirma que a previsão abstrata deve ser denominada hipótese, pois se refere a algo que pode vir a ocorrer no mundo, tendo como consequência a incidência tributária, fazendo surgir a terminologia hipótese de incidência, o que leva a conclusão de que a palavra fato apenas deve ser utilizada para situações concretas, jamais para se referir a meras hipóteses (ALEXANDRE, 2014, p. 269).

Na fase de concepção do tributo, a lei define o fato gerador da obrigação tributária, eis que descreve um fato com significação econômica, vindo a lhe atribuir virtude de gerar a obrigação tributária. Este é o memento da previsão legal do fato gerador, é o momento em que o fato gerador é tão somente uma definição contida na lei. No momento seguinte, o fato gerador deixa de ser mera disposição normativa para se manifestar, concretamente, como acontecimento da vida econômica, gerando a obrigação tributária (DENARI, 1993, p. 155).

Dito isto, passa-se a discorrer a respeito do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, vez que, conforme referido anteriormente é este o tributo objeto da análise.

Concernente ao ICMS a Constituição Federal delegou competência aos Estados para escolher o momento em que a relação jurídica se realiza. Este momento pode se dar na entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou no momento da saída delas desses locais, ou ainda no momento da emissão da nota fiscal entre outros. Neste prisma, importante citar a lição do doutrinador Roque Antônio Carrazza:

O tributo pertence à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde a operação mercantil se realizou, ainda que o destinatário da mercadoria esteja localizado em outra unidade federativa ou, mesmo, no Exterior. É que a Constituição fez coincidir, como regra, o aspecto espacial da hipótese de incidência possível do ICMS, com os limites geográficos da entidade tributante (2006, p. 46).

No Estado do Rio Grande do Sul, é a Lei Estadual n. 8.820, de 27.01.1989, que instituiu o ICMS, e o Decreto n. 37.699 de 26.08.1997, que aprova seu Regulamento, que definem quando ocorre o fato gerador do imposto. Mais especificamente a definição é abarcada pelo introito do capítulo I do referido Decreto, definindo fato gerador como o “fato previamente estabelecido em lei, determinando o surgimento da obrigação tributária”.

É o artigo 4º, do Decreto Estadual n. 37.699/1997³¹, que define quando ocorre o fato gerador do ICMS, no Estado do Rio Grande do Sul, relativo às operações com mercadorias. O referido artigo, composto por nove diferentes incisos, elenca situações onde sejam possíveis as hipóteses de incidência do imposto, de forma bastante precisa.

No tocante à circulação de mercadorias, afere-se que a matéria não é pacífica na doutrina e na jurisprudência. Para alguns autores tal expressão abrange não apenas a transferência da propriedade ou posse da mercadoria, mas também a saída física que configure uma etapa em seu processo de circulação. “Por esse conceito, tributável seria a saída de mercadoria do estabelecimento atacadista para o estabelecimento varejista de uma mesma empresa” (HARADA, 2014, p. 454).

Quanto a questão, nem mesmo o STF chegou a uma posição clara, ao que indica deixou sinalizada a tese de que a circulação de mercadorias não significa apenas circulação jurídica, por outro lado também não admitiu a tributação de todo e qualquer deslocamento físico desta,

³¹ Art. 4º - Nas operações com mercadorias considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento; III - da transmissão de propriedade a terceiro de mercadoria depositada em armazém-geral ou em depósito fechado; IV - da transmissão de propriedade mercadoria, ou do título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente; V - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços: a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios; b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável; VI - do desembaraço aduaneiro de mercadoria importada do exterior; NOTA: Após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a apresentação do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário deste Regulamento. VII - da aquisição, em licitação pública, de mercadoria importada do exterior apreendida ou abandonada; VIII - da entrada no território do Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; IX - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação e que não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

e sim daquele que representasse uma movimentação em direção ao consumo (HARADA, 2014, p. 455).

Em outras palavras, o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para o outro, sem transferência de propriedade, não gera direito a cobrança de ICMS (PAULSEN, 2012, p. 264).

Tomando por base o texto constitucional, mais precisamente o art. 155, inciso II³², pode-se perceber que a norma de competência apresenta materialidades de natureza distinta, permitindo a cobrança de impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, cujas observações foram apontadas acima, e de outro lado sobre a prestação de serviços, que serão abordados na sequência (PAULSEN, 2012, p. 264).

A matéria, no Estado do Rio Grande do Sul, é regrada pelo art. 4º do Decreto Estadual n. 37.699/1997³³, que afere expressamente quando ocorre o fato gerador nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações.

Importante lembrar que o ICMS, incide também sobre a importação relativa as entradas de bens e mercadorias no território nacional, e sobre serviços prestados no exterior, é o denominado ICMS-Importação (PAULSEN, 2012, p. 264).

O ICMS-Importação, possui previsão no art. 155, parágrafo 2º, inciso IX da Constituição Federal³⁴, o qual estabelece que sua incidência ocorre sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço (PAULSEN, 2012, p. 269).

³² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] 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.

³³ Art. 5º - Nas prestações de serviços considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza; II - do ato final da prestação de serviços de transporte iniciado no exterior; III - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior; V - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

³⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

Outra questão que merece relevância é quando ocorre conflito de competência com Municípios, nas chamadas operações mistas, que envolvem tanto a circulação de mercadorias como a prestação de serviços sujeitas ao ISS. Tal matéria é disciplinada pelo art. 155, parágrafo 2º, IX, alínea “b”, da Constituição Federal³⁵, estabelecendo que o ICMS incida sobre o total da operação quando forem fornecidas mercadorias com serviços não compreendidas pelo anexo I da Lei Complementar (LC) 116/2003, ou seja, a LC 116/2003 estabelece que o ISS tenha como fato gerador a prestação de serviços constantes em sua lista anexa, limitando sua incidência ao seu texto expresso. Neste sentido, a jurisprudência, tanto do STJ, quanto do STF consagram tal regime (PAULSEN, 2012, p. 270).

Importante salientar também, que a Emenda Constitucional (EC) n. 3/93³⁶, passou a permitir o pagamento do imposto em que o fato gerador ainda não tenha ocorrido, ou seja, que possivelmente irá ocorrer depois, ou, que provavelmente também não venha a ocorrer, assegurando é claro sua restituição caso o fato gerador não sobrevenha. Para muitos doutrinadores tal exigência beira a inconstitucionalidade, vez que a lei tributária jamais poderia exigir pagamento de imposto antes mesmo de saber se vai ou não ocorrer o fato gerador (AFONSO, p. 250, 2008).

Em outras palavras, presume-se que a operação vai ocorrer, e desde já, antes mesmo que aconteça, passa-se a tributá-la. Até o advento da EC 3/93, a Constituição Federal somente autorizava a tributação sobre fatos concretamente realizados, e não sobre fatos de provável ocorrência, o então chamado “fato gerador presumido” (CHIESA, 2011, p. 4).

A doutrina tem se debruçado sobre a matéria, firmando entendimento de que a tributação de fato futuro mesmo após a edição da EC 3/93, viola o texto constitucional originário. Enquanto as discussões persistem, ao contribuinte é exigido o pagamento do imposto cujo fato gerador ainda não ocorreu, assegurando-lhe sua restituição caso não venha a ocorrer (CHIESA, 2011, p. 4).

³⁵Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: 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; § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: IX - incidirá também: b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

³⁶ Art. 150. [...] § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Segundo Roque Antônio Carrazza (2006, p. 47), “o fato imponible do ICMS só se completa com a transferência da *titularidade* da mercadoria. Sem ela, o dever de pagar ICMS não nasce”. Neste sentido, o imposto não seria devido quando as mercadorias saem do estabelecimento sem se concretizar compra e venda, em outras palavras só quando ocorrer a transferência da titularidade da mercadoria é que o fato imponible do ICMS se verifica.

Por fim, quanto ao ICMS pode-se afirmar que é a lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal, que vai eleger o momento da ocorrência do fato gerador, sendo este a subsunção da hipótese de incidência ao fato concreto, fazendo surgir a obrigação tributária. A obrigação tributária por sua vez, surge quando se consuma um fato imponible devidamente previsto em lei, fazendo surgir um vínculo entre o sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação.

3.3.2 Sujeito passivo do ICMS

O sujeito passivo da obrigação tributária vem a ser o devedor, também chamado de contribuinte ou responsável. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo (ATALIBA, 1968, p. 5).

O artigo 121 do CTN³⁷ define o sujeito passivo da obrigação tributária como sendo a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O texto do artigo 121 do CTN, traz a figura do contribuinte e do responsável, sendo ambos sujeitos passivos da obrigação tributária principal. O primeiro quando de forma direta contribui para situação que constitui o fato gerador e o segundo quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de expressa disposição legal.

Especificamente com relação ao ICMS, a própria Constituição Federal se encarregou de traçar sua estrutura básica. Nesta tarefa determinou que contribuintes são todas as pessoas que pratiquem operações relativas a circulação de mercadorias, prestadores de serviços de transportes intermunicipal e interestadual, prestadores de serviço de comunicação, importadores de pneus e mercadorias (PAULSEN, 2012, 264)

³⁷ Artigo 121 do CTN: “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

Segundo Roque Antônio Carrazza (2006, p. 38) sujeito passivo do ICMS vem a ser “qualquer pessoa (física, jurídica, ou, até sem personificação de Direito) envolvida, em caráter de habitualidade, com a prática de operações mercantis”.

Neste sentido, chama a atenção para o fato de que não necessariamente somente pessoas dotadas de personalidade jurídica podem ser compelidas a figurar na posição de sujeito passivo do ICMS, vez que também podem ser alcançadas aquelas pessoas que de forma clandestina promovam em caráter de habitualidade atos de comércio (CARRAZZA, 2006, p. 38).

A ideia do doutrinador pode ser encontrada também no artigo 126 do CTN³⁸, corroborando o juízo de que a habitualidade é um critério que deve ser observado quando cogita-se a incidência do ICMS (CARRAZZA, 2006, p. 38).

Do mesmo modo a matéria é tratada pelo artigo 6º da Lei Estadual n. 8.820/1989³⁹, a habitualidade e o volume que caracterize intuito comercial são requisitos para que pessoa física ou jurídica que possam ser consideradas sujeitos passivos do imposto em questão.

Não raro também, é a figura do responsável tributário. “O legislador utiliza-se deste expediente para evitar a sonegação e facilitar a ação fiscalizadora do Estado”. (CARRAZZA, 2006, p. 81), trata-se de terceira pessoa juridicamente relacionada com o contribuinte.

Conforme referido anteriormente, o inciso II, do parágrafo único do artigo 121 do CTN, apresenta expressamente o responsável como sujeito passivo da obrigação tributária. Tal figura, no caso do ICMS aparece quando basicamente quando há imprescindibilidade de maior eficiência na arrecadação, ou ainda quando há impossibilidade prática de atingir-se diretamente o contribuinte, admitindo duas modalidades específicas, quais sejam, responsabilidade por transferência e responsabilidade por representação:

³⁸ Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: I - da capacidade civil das pessoas naturais; II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

³⁹ Art. 6º - Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Parágrafo único - É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lei n.º 13.099/08) a) importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lei n.º 13.099/08) b) seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; c) adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lei n.º 13.099/08) d) adquira petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Na *responsabilidade por transferência*, o dever de pagar o tributo, tendo nascido na pessoa do contribuinte, desloca-se, pela ocorrência de um *fato novo*, prestigiado pela lei, à pessoa do sujeito passivo indireto. Admite três modalidades: *solidariedade, sucessão e responsabilidade legal*. Já, na *responsabilidade por substituição* o dever de pagar o tributo, já nasce, por expressa determinação legal, na pessoa do sujeito passivo indireto (CARRAZZA, 2006, p. 81/82).

Concernente a matéria a Lei Estadual n. 8.820/1989, em seus artigos 7º, 8º, e, 9º⁴⁰, apresenta um rol taxativo de quem são os sujeitos que poderão figurar como responsáveis tributários, e, conseqüentemente sujeitos passivos da obrigação tributária.

⁴⁰ Art. 7º São responsáveis pelo pagamento do imposto devido e acréscimos legais: I - o armazém-geral e o depositário a qualquer título, que receberem para depósito ou derem saída a mercadoria em desacordo com a legislação tributária; II - o armazém-geral e o depositário a qualquer título, pela saída que realizarem, de mercadoria que tenham recebido de estabelecimento localizado em outra Unidade da Federação; III - o transportador, em relação à mercadoria que: a) entregar a destinatário ou em endereço diversos dos indicados no documento fiscal, salvo se comunicar à Fiscalização de Tributos Estaduais, de imediato, o nome e o endereço do recebedor; b) transportar desacompanhada de documento fiscal idôneo; IV - o contribuinte que tenha recebido mercadoria desacompanhada de documento fiscal idôneo; V - o contribuinte que tenha utilizado serviço de transporte ou de comunicação, prestado sem a emissão do documento fiscal idôneo; VI - o contribuinte recebedor de mercadoria ou que tenha utilizado serviço de transporte ou de comunicação, com isenção condicionada, quando não se verificar a condição prevista. Subseção

Art. 8º Respondem solidariamente com o sujeito passivo pelo pagamento do imposto devido e acréscimos legais: I - os leiloeiros, em relação à mercadoria vendida por seu intermédio e cuja saída não esteja acompanhada de documento fiscal idôneo; II - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal ou terceiros a ela vinculados; III - o liquidante das sociedades, nos atos em que intervier ou pelas omissões de que for responsável; IV - os estabelecimentos gráficos que imprimirem documentos fiscais em desacordo com a legislação tributária, em relação à lesão causada ao erário, decorrente da utilização destes documentos; V - as empresas e os empreiteiros e subempreiteiros de construção civil, obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares e complementares, e os condomínios e os incorporadores, em relação às mercadorias que fornecerem para obras a seu cargo ou que nelas as empreguem, ou que para esse fim adquiram, em desacordo com a legislação tributária; VI - o contribuinte substituído que receber mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária previsto no Capítulo VII, em desacordo com a legislação tributária.

VII - os diretores, gerentes ou representantes do sujeito passivo, em relação à infração à legislação tributária ocorrida no período em que forem responsáveis pela administração. VIII - os fabricantes ou importadores de equipamentos emissores de documento fiscal, as empresas credenciadas para lacrá-los e os desenvolvedores ou fornecedores de programas aplicativos utilizados para registro das operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de contribuinte, em relação à lesão causada ao Erário pelos usuários desses equipamentos e programas, sempre que contribuírem para o uso desses equipamentos em desacordo com a legislação tributária; IX - os cedentes de créditos fiscais, relativamente ao imposto devido pelos respectivos cessionários em decorrência de valores recebidos por transferência de saldo credor em desacordo com a legislação tributária; X - as empresas que atuem como centrais de armazenamento de dados e estabelecimentos similares, que armazenem informações fiscais relativas a operações ou prestações realizadas pelos usuários de seus serviços, em relação à lesão que estes causarem ao Erário, sempre que contribuírem para a ocorrência da lesão. XI - os clubes, bem como as empresas encarregadas da execução ou da gestão das obras realizadas para fins da Copa do Mundo de Futebol de 2014 ou as de que trata o art. 55, inciso IV, em relação ao imposto devido e acréscimos legais, na hipótese de operações realizadas em desacordo com as condições estabelecidas para a fruição dos respectivos benefícios.

Art. 9º A responsabilidade por substituição tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviço a consumidor final localizado neste Estado, que seja contribuinte do imposto, obedecerá ao disposto nas Subseções que tratam da matéria, constantes do Capítulo VII.

Observa-se, por fim, que o sujeito passivo do ICMS resta definido pela legislação tributária, sendo ele o responsável pelo cumprimento da obrigação, seja ela principal ou acessória.

3.3.3 Base de cálculo do ICMS

Base de cálculo é a “perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*” (ATALIBA, 1997, p. 108).

Obviamente a base de cálculo deve ser apontada pela lei. No Estado do Rio Grande do Sul é o art. 10 da Lei 8.820/1989, que estabelece a base de cálculo para caso situação em que ocorro a incidência do ICMS.

Para Hugo de Brito Machado (2009, p. 54), a base de cálculo tem grande importância para o direito tributário, visto que através dela se torna possível identificar o próprio tributo. A base de cálculo vem a ser, portanto, “elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota para ter-se como resultado o valor do tributo correspondente.

Tem-se que a base de cálculo é, indubitavelmente, elemento essencial para a definição do tributo, vez que é por meio dela que se pode verificar a consistência da situação submetida à tributação, em razão do liame ou nexos lógicos que ela deve manter com o chamado critério material da regra-matriz de incidência tributária. (GONÇALVES, 2002, p. 191).

A Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, através de seu site, traz a definição de base de cálculo e explicita a regra geral da base de cálculo concernente ao ICMS:

Base de cálculo, é o valor sobre o qual se aplica uma alíquota para cálculo do tributo devido. A lei que institui o tributo define a sua base de cálculo. No caso do ICMS, a regra geral é de que a base de cálculo sobre a qual será calculado este imposto é o valor total da operação, no caso do fato gerador se tratar de circulação de mercadorias, ou o preço do serviço, na hipótese de prestação de serviços de transporte e de comunicação.

Ou seja, em poucas palavras, explicita que a base de cálculo do ICMS, em se tratando de circulação de mercadorias, é o valor total da operação, e na hipótese de prestação de serviços de transporte e de comunicação é o preço do serviço. Notadamente a base de cálculo é o valor

sobre o qual será aplicado alíquota para obtenção do valor do imposto devido pelo contribuinte, lembrando que esta base de cálculo muda de acordo com o tipo de operação.

**4 A LEI ESTADUAL N. 14.488/2014, E OS REQUISITOS LEGAIS RELATIVOS À
CONCESSÃO DE BENEFÍCIO DE NATUREZA TRIBUTÁRIA DA QUAL DECORRA
RENÚNCIA DE RECEITA**

Neste ponto serão abordadas questões específicas da Lei Estadual n. 14.488 de 26 de março de 2014, a qual instituiu o Programa de Apoio à realização de Grandes Eventos Esportivos no Estado do Rio Grande do Sul. Em um primeiro momento, serão apresentados seus objetivos, seu alcance e a forma como o Projeto de Lei n. 17/2014, que dá origem ao referido dispositivo legal, fora aprovado pela Casa Legislativa e sancionado pelo Governo do Estado.

Os aspectos legais atinentes à matéria, também serão foco deste capítulo. A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece alguns requisitos legais indispensáveis para a concessão de benefícios de natureza tributária, os quais são corroborados pela Lei Estadual n. 14.266, de 18 de julho de 2013, que dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária estadual para o exercício financeiro de 2014.

No caso concreto, fora através de negociações envolvendo créditos de ICMS que o Estado do Rio Grande do Sul editou a Lei n. 14.488/2014, concedendo incentivos fiscais que chegaram a um montante de R\$ 22.128.316,23 (vinte e dois milhões cento e vinte e oito mil trezentos e dezesseis reais com vinte e três centavos).

A análise dos princípios atinentes ao direito tributário e ao direito administrativo afrontados pela Lei Estadual n. 14.488/2014, também serão abordados neste capítulo, enfatizando-se a posição não só de doutrinadores, mas também de procuradores da república e promotores de justiça a respeito do tema.

4.1 A Lei Estadual n. 14.488/2014

A Lei Estadual n. 14.488/2014, instituiu o Programa de Apoio à Realização de Grandes Eventos Esportivos no Estado do Rio Grande do Sul em 2014, cujo objetivo foi promover a realização de projetos relacionados às estruturas complementares e temporárias necessárias à Copa do Mundo realizada em 2014, no complexo do estádio que sediou os jogos oficiais do evento. Tal promoção se deu por meio de benefício de natureza tributária, cujo montante era exatamente o valor dos investimentos, que chegaram a um total de R\$ 22.128.316,53 (vinte e dois milhões cento e vinte e oito mil trezentos e dezesseis reais com cinquenta e três centavos), para que empresas privadas aplicassem recursos nas estruturas temporárias necessárias à realização dos jogos no Estádio Beira-Rio. Em outras palavras, a lei foi criada para que

empresas financiassem as estruturas complementares e temporárias em troca da compensação de ICMS.

Para melhor elucidar a matéria, importante se faz esclarecer o que seriam as chamadas estruturas complementares e temporárias de que trata a Lei n. 14.488/2014. Tal conceito é encontrado de forma expressa no texto do parágrafo único, do artigo 1^o⁴¹, da referida lei, definindo-as como sendo aquelas referentes à infraestrutura predial, à mobilidades urbanas, à tecnologia de informação, à aquisição e locação de equipamentos, à contratação de serviços, e as demais necessárias à realização do evento, conforme definição do Comitê Gestor do Programa.

Segundo a FIFA estruturas temporárias são adaptações temporárias para visualização das partidas de futebol da Copa do Mundo consistentes em uma série de estruturas e serviços acessórios aos estádios destinados a atender às necessidades operacionais e comerciais específicas da competição. Exemplificando, tratam-se de assentos temporários, tendas, plataformas, rampas, passarelas, sinalização específica, cercas iluminação, cabos, mobiliários, entre outros (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL)⁴².

Feitas tais considerações, passa-se a discorrer a respeito dos aspectos legais, dos pontos divergentes e polêmicos que permeiam a matéria, especificamente quanto à renúncia de R\$ 22.128.316,53 (vinte e dois milhões cento e vinte e oito mil trezentos e dezesseis reais com cinquenta e três centavos), de créditos de ICMS, aos cofres públicos do Estado.

Importante referir que as controvérsias em torno do tema iniciaram antes mesmo da aprovação do projeto que dá origem à Lei Estadual n. 14.488/2014. Quando remetido à Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul para análise, o Projeto de Lei Estadual n. 17/2014, veio acompanhado tão somente de texto elaborado com o condão de justificar sua propositura. Abaixo, transcreve-se na íntegra as razões apresentadas pelo Governo do Estado do Rio Grande do Sul, no intuito de justificar sua proposta:

⁴¹ Art. 1º O Programa de Apoio à realização de Grandes Eventos Esportivos no Estado do Rio Grande do Sul em 2014, vinculado à Secretaria do Esporte e do Lazer do Estado do Rio Grande do Sul, visa a promover a realização de projetos relacionados a estruturas complementares e temporárias necessárias à Copa do Mundo FIFA de 2014, no âmbito do complexo do estádio que sediará os jogos oficiais do evento, na forma estabelecida por esta Lei. Parágrafo único. Nas estruturas complementares e temporárias para a Copa do Mundo FIFA de 2014 referidas no “caput” deste artigo estão compreendidas as referentes à infraestrutura predial, à mobilidade urbana, à tecnologia da informação, à aquisição e locação de equipamentos, à contratação de serviços, e as demais necessárias à realização do evento, conforme definição do Comitê Gestor do Programa previsto no art. 3º desta Lei.

⁴² Ação Civil Pública n. 49199-54.2013.4.01.3400, que tramita junto à 8ª Vara Federal, do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, proposta pelo Ministério Público Federal, em setembro de 2013.

A proposta que ora se apresenta resulta de um esforço do Poder Executivo estadual no sentido de contribuir para a realização das estruturas complementares e temporárias necessárias à Copa do Mundo FIFA de 2014. Neste sentido, apresenta-se a proposta de programa a ser executado neste ano de 2014 contribuindo para realização de evento esportivo de grande porte com impacto na vida econômica, social e cultural do Município de Porto Alegre e do Estado do Rio Grande do Sul. A proposta prevê que os recursos financeiros do Programa serão provenientes das aplicações em projetos destinados à realização das estruturas complementares e temporárias necessárias à Copa do Mundo FIFA de 2014, decorrentes de incentivos a contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS –, bem como recebidos de outros entes públicos ou privados. A empresa estabelecida no Estado do Rio Grande do Sul que apoiar financeiramente os projetos no âmbito do Programa poderá compensar até 100% (cem por cento) do valor aplicado com o ICMS a recolher. O benefício poderá ser cumulado com qualquer outro benefício fiscal, mas fica condicionado ao repasse, pelo(a) beneficiário(a), de 15% (quinze por cento), calculado sobre o valor a ser compensado, ao Fundo Estadual de Incentivo ao Esporte - Fundo PRÓ-ESPORTE/RS, de que trata a Lei nº 13.924, de 17 de janeiro de 2012. O Programa contará com um Comitê Gestor específico presidido pelo Secretário Estadual do Esporte e do Lazer e composto por representantes da Casa Civil, da Secretaria Geral de Governo, da Secretaria de Planejamento, Gestão e Participação Cidadã, da Secretaria da Fazenda, da Procuradoria-Geral do Estado e do Comitê Gestor da Copa 2014-RS-CG Copa. Registre-se que os projetos incentivados no âmbito do Programa deverão utilizar, preferencialmente, recursos humanos, materiais, técnicos e naturais disponíveis no Estado do Rio Grande do Sul. Salienta-se que também há previsão de que bens adquiridos com recursos do Programa possam ser adjudicados pelo Poder Público Estadual, após sua utilização para a realização da Copa do Mundo FIFA de 2014⁴³.

Note-se que a justificativa acima colacionada, tão somente apresenta, de forma bastante sucinta, o projeto proposto, não fazendo qualquer menção aos requisitos legais, necessários e indispensáveis, para medidas que visam conceder benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita.

Aprovado por 31 votos favoráveis e 19 votos contrários, o Projeto de Lei que dá origem a Lei Estadual n. 14.488/2014, fora alvo de grandes críticas. Nas palavras do legislador:

[...] Este Projeto de Lei, viola a Lei n. 9.504/1997, e a Resolução n. 23.370/2011, do Tribunal Superior Eleitoral. [...] mas não basta só isso, o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal diz que toda vez que concede benefício em um ano, é necessário, por força da lei, que no ano subsequente se mostre a compensação desse benefício. Nada disso consta no projeto. [...] em recente reunião entre o comitê gestor da FIFA e o Ministério Público foi dito que só há duas alternativas. A primeira é fazer

⁴³ A justificativa acima colacionada acompanha o Projeto de Lei n. 17/2014, aprovado na Sessão Planária da Assembleia Legislativa realizada em 25.03.2014, estando disponibilizado no seguinte endereço http://proweb.procergs.com.br/temp/PL_17_201418052015170014_jus.pdf.

somente com dinheiro privado; a segunda é indenizar, todo o dinheiro público terá de ser ressarcido (POZZOBON, 2014, p. 12).

Percebe-se, no trecho acima transcrito, que o legislador chama a atenção justamente para aspectos legais voltados à matéria, de forma mais específica, para o artigo 14 da LRF, que será objeto de análise posteriormente.

Posicionamentos contrários ao citado acima também podem ser aferidos da ata da sessão legislativa em que o Projeto de Lei n. 17/2014 fora objeto da pauta:

[...] o que está em jogo aqui significa a realização ou não da Copa do Mundo, em Porto Alegre. É muito fácil vir aqui dizer: votando a favor ou contra a matéria, a Copa vai se realizar. Não é verdade: a Copa não será realizada se as estruturas móveis, provisórias não existirem. Não conheço o contrato. Há quem diga que seria responsabilidade do Internacional. Sou colorado. Agora, objetivamente, a dois meses da Copa, o Internacional diz que não fará isso. Então, não adianta dourar a pílula. Votar contra este projeto, que não é do governo do Estado – é bom dizer: é do governo do Estado, junto com a prefeitura, com o Comitê da Copa e com o Internacional –, é votar contra a Copa. Não há como dizer o contrário, pois essa é a realidade. Portanto, vamos votar favoravelmente. Primeiro, porque a Copa é um grande acontecimento, que o Brasil tem que festejar [...] (CARRION, 2014, p. 15).

Inúmeros são os registros encontrados cujos posicionamentos divergem, como é o caso daqueles colacionados acima. Muitos inclusive sem qualquer consistência, o que leva a crer que o tema estava longe de ser unânime, necessitando melhor análise antes de sua aprovação.

Por certo, a propositura do Projeto de Lei 17/2014, não fora precedido de grandes análises. Sua aprovação, tão somente para acomodar uma situação específica e momentânea, qual seja, a efetivação de estruturas complementares e temporários no âmbito do estádio que iria sediar os jogos oficiais da Copa do Mundo de 2014, careceu de melhor apreciação.

4.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal

Primeiramente, vale lembrar, que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), entrou em vigor em quatro de maio de 2000, tendo como principal objetivo regulamentar os artigos 163 a

169⁴⁴ da Constituição Federal de 1988, e estabelecer normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade da gestão fiscal. Ao longo dos tempos, muitas ações foram sendo implementadas, com o intuito de restabelecer o equilíbrio entre receita e despesa nas administrações públicas. (MARTINS, 2001, p. 10)

Neste sentido, a LRF, exige de todos os envolvidos nos atos administrativos voltados às finanças públicas, uma postura ética e responsável, trazendo uma mudança institucional e cultural quando se fala de finanças públicas, podendo ser traduzida como uma ferramenta que exige dos gestores cuidado, zelo na arrecadação das receitas e na realização das despesas públicas, exigindo destas ações transparentes e planejadas (MARTINS, 2001, p. 11).

A amplitude e o alcance da LRF são facilmente entendidos em seu artigo 1^o⁴⁵, o qual preceitua justamente que gestão fiscal pressupõe uma ação planejada e transparente, em que se

⁴⁴ Art. 163. Lei complementar disporá sobre: I - finanças públicas; II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público; III - concessão de garantias pelas entidades públicas; IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública; V - fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional. Art. 164. A competência da União para emitir moeda será exercida exclusivamente pelo banco central. § 1º É vedado ao banco central conceder, direta ou indiretamente, empréstimos ao Tesouro Nacional e a qualquer órgão ou entidade que não seja instituição financeira. § 2º O banco central poderá comprar e vender títulos de emissão do Tesouro Nacional, com o objetivo de regular a oferta de moeda ou a taxa de juros. § 3º As disponibilidades de caixa da União serão depositadas no banco central; as dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e dos órgãos ou entidades do Poder Público e das empresas por ele controladas, em instituições financeiras oficiais, ressalvados os casos previstos em lei.

Art. 169. A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar. § 1º A concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, só poderão ser feitas: I - se houver prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes; II - se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista. § 2º Decorrido o prazo estabelecido na lei complementar referida neste artigo para a adaptação aos parâmetros ali previstos, serão imediatamente suspensos todos os repasses de verbas federais ou estaduais aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios que não observarem os referidos limites. § 3º Para o cumprimento dos limites estabelecidos com base neste artigo, durante o prazo fixado na lei complementar referida no caput, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios adotarão as seguintes providências: I - redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança; II - exoneração dos servidores não estáveis. § 4º Se as medidas adotadas com base no parágrafo anterior não forem suficientes para assegurar o cumprimento da determinação da lei complementar referida neste artigo, o servidor estável poderá perder o cargo, desde que ato normativo motivado de cada um dos Poderes especifique a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objeto da redução de pessoal § 5º O servidor que perder o cargo na forma do parágrafo anterior fará jus a indenização correspondente a um mês de remuneração por ano de serviço. § 6º O cargo objeto da redução prevista nos parágrafos anteriores será considerado extinto, vedada a criação de cargo, emprego ou função com atribuições iguais ou semelhantes pelo prazo de quatro anos. § 7º Lei federal disporá sobre as normas gerais a serem obedecidas na efetivação do disposto no § 4º.

⁴⁵ Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. § 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a

previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, devendo as três esferas governamentais fazerem previsões de médio prazo para suas receitas e despesas, bem como acompanhá-las, com o fito de vê-las efetivamente cumpridas.

A partir destes objetivos, a LRF estabelece alguns requisitos legais relativos à concessão de benefício de natureza tributária, da qual decorra renúncia de receita. De forma mais específica é o capítulo III do referido dispositivo que aborda a matéria. A obrigatoriedade da transparência do planejamento e da execução da gestão fiscal é uma das principais características da LRF, exigindo ampla avaliação da gestão, sendo os artigos 11 a 14⁴⁶ da referida lei, quem disciplinada a instituição, a arrecadação e a renúncia das receitas públicas. (GRUPENMACHER, 2001, p. 9)

Marcos Nóbrega (2002, p. 25) ensina que, basicamente, a LRF tem por objetivos: a instituição de uma gestão fiscal responsável, especialmente no que concerne o controle do gasto e o controle do endividamento; a prevenção dos desvios e o estabelecimento de mecanismos de

obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

⁴⁶ Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas. § 1º Reestimativa de receita por parte do Poder Legislativo só será admitida se comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal. § 2º O montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária. § 3º O Poder Executivo de cada ente colocará à disposição dos demais Poderes e do Ministério Público, no mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo.

Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso”.

correção e de punições pela não observância da atividade vinculada; a transparência no setor público, com maior divulgação e limpidez das contas públicas.

Vale lembrar que a LRF deu sustentáculo à concepção de um aparelhamento estatal que visou melhorias no sistema de planejamento e na execução orçamentária, objetivando disciplinar o sistema fiscal e, com isso, controlar o déficit público (PELICIOLI, 2000, p. 117).

Consoante se afere das lições doutrinárias citadas, um dos principais objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal é, portanto, cuidar da arrecadação e do emprego das receitas públicas. Segundo lecionar de João Batista Fortes de Souza Pires:

O Estado necessita de recursos para cumprir suas funções básicas e implementar os seus programas sociais. Esses recursos são arrecadados da sociedade por meio de tributos e de contribuições; por meio de cobranças relativas à exploração do patrimônio público, a serviços prestados e à dívida ativa; por meio da alienação de bens do patrimônio público e, até mesmo, do endividamento. Esse conjunto de recursos que ingressam nos cofres do tesouro é o que se denomina receita pública (2002, p. 128).

Para Aliomar Baleeiro (2002, p. 126), “receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo”.

Os artigos 11 a 14 da LRF, conforme anteriormente referido, tratam da instituição, arrecadação e a renúncia das receitas públicas, sendo especificamente no artigo 14 da lei em voga, que resta tratada a questão volvida à renúncia de receita pública, sendo que, no parágrafo primeiro do supramencionado dispositivo, restam expressas as modalidades de renúncia de receitas, assim compreendidas: a anistia; a remissão; o subsídio; o crédito presumido; a concessão de isenção de caráter não geral; a alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições; e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Sobre o aludido artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, Carlos Motta, Jorge Jacoby, Jair Santana e Léo Alves doutrinam:

Estabelece condições restritivas para concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita (a figura da renúncia é bem definida no § 1º). O ato deverá estar acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro em três exercícios: o de início de vigência e os dois subsequentes; e ainda, deverá atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias.

Caso a renúncia tenha sido considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, e não afete as metas de resultados fiscais, o proponente deverá comprová-lo mediante demonstrativo (inciso I). Em caso contrário, o proponente deverá indicar as medidas de compensação (ou seja, aumento da receita) nos três exercícios considerados (inciso II). Nesta hipótese, o ato só terá efeito após implementadas tais medidas (§ 2º). Seguem-se as exceções indicadas (§ 3º e incisos) (2000, p. 345).

A LRF, em seu artigo 14, parágrafo 1º, dispõe que a renúncia de receita compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondem a tratamento diferenciado.

O caput do mesmo artigo dispõe que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes.

Note-se que a preocupação do legislador foi de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, através de medidas planejadas e transparentes.

Além de tal disposição, o artigo 14 da LRF, exige o atendimento ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de cada ente federado, devendo ser demonstrado pelo proponente que a renúncia foi considerada na estimativa de receita, bem como de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas em anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias ou que esteja acompanhado de medidas de compensação, por meio de aumento de receita, elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (ALVES, 2002, p. 40).

Neste sentido, torna-se fundamental trazer a conceituação doutrinária do termo renúncia de receita:

A renúncia de receita consiste nos institutos da anistia, crédito presumido, remissão alteração de alíquotas de um tributo, alíquota zero, isenção e modificação da base de cálculo, que efetivamente venham a diminuir a receita pública, deverá estar acompanhada da estimativa de impacto das previsões financeiras contidas no orçamento, ao longo de 3 (três) anos, a contar do exercício em que começa a vigor as disposições concessivas (ALVES, 2002, p. 40).

Em outras palavras, de acordo com a LRF, o administrador público deverá comprovar que a renúncia de receita foi devidamente prevista na Lei Orçamentária Anual (LOA), e que a

mesma não afetará as metas previstas na LDO, e nem trará prejuízo à sociedade, devendo demonstrar de forma pormenorizada, que a sociedade lucrará com a renúncia fiscal, limitando a concessão irresponsável de exclusão do crédito tributário (ALVES, GOMES, e AFFONSO, 2002, p. 40).

Notadamente o texto do artigo 14 da LC 101/2000⁴⁷, é claro e seus objetivos bastante coerentes, os quais vão ao encontro da Constituição Federal e dos princípios atinentes ao direito tributário e ao direito administrativo.

Ponto que merece destaque é o fato de que a LRF acaba sendo uma espécie de suporte para que o gestor possa planejar suas ações organizadamente, e, especialmente, tratando-se de renúncia de receita exige do mesmo que demonstre cabalmente seu reflexo no plano orçamentário.

Ênfase também merece ser dada ao viés ético e moral que a lei impõe, exigindo responsabilidade, transparência e zelo com a coisa pública. O fato de a LRF estar imbuída de princípios éticos exige do gestor uma postura séria e comprometida com a administração pública, onde, prestar contas para a sociedade que ele representa, deixa de ser uma simples faculdade e passa a ser uma obrigação legal.

4.3 O posicionamento dos órgãos de fiscalização externa quanto à concessão dos benefícios de natureza tributária de que trata a Lei Estadual n. 14.488/2014

No exercício de sua função fiscalizadora, o Ministério Público Federal e Estadual acompanharam os procedimentos adotados pelos estados brasileiros quanto ao custeio das despesas com as estruturas complementares e temporárias para realização da Copa do Mundo de 2014. Trazer o posicionamento destes órgãos é de fundamental importância para melhor compreensão do presente estudo.

Importante frisar que o compromisso para custeio das estruturas temporárias pelo Poder Público surgiu por meio de um aditivo ao Contrato de Estádio (*Stadium Agreement*) denominado “*First Amendment to the Stadium Agreement*”. Note-se que as exigências de custeio das estruturas complementares e temporárias não estavam contempladas no contrato original do Contrato de Estádio, o que denota que na época da assinatura do Contrato, tais

⁴⁷ Também chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal.

obrigações não seriam de responsabilidade do Poder Público, e sim, da proprietária do evento (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

A cláusula 2.3 do referido do aditivo em comento traz a seguinte redação:

Se espaços suficientes, salas, construções e/ou instalações não puderem ser providas dentro do Estádio para obedecer totalmente a quaisquer exigências feitas pela FIFA, (Erigir um voluntário, credenciamento ou centro de bilhetes, ou para estacionamentos, áreas de hospitalidade e de exibição comercial para Afiliados comerciais e cidades sede), a Autoridade do Estádio assumirá a tarefa de alugar, desenvolver (se necessário) e prover, à FIFA e ao LOC, de acordo com os termos e condições deste Acordo, os espaços e áreas requeridos (incluindo qualquer instalação necessária) nas imediações do Estádio para o período de uso exclusivo e removê-las, (se necessário), depois de usadas pela FIFA e pelo LOC – tais provisões e remoções são de total custo da Autoridade do Estádio. Qualquer espaço adicional e salas providas pela Autoridade do Estádio nos termos desta cláusula são, para todos os fins propósitos, parte dos termos da Cláusula 3.1 do Estádio, no contexto deste acordo (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

Afere-se então que a nova obrigação foi imposta pela FIFA, por meio de um autêntico contrato de adesão, padronizado para todas as cidades-sede, e impostas pela promotora do evento apenas três meses antes da entidade anunciar as cidades escolhidas, fato que leva a concluir também que se tratou de instrumento onde os signatários não tiveram qualquer possibilidade de discussão, ou seja, evidentemente que os Estados que não se comprometessem em arcar com as estruturas temporárias seriam excluídos do processo de escolha (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

Pois bem, a obrigação assumida pelos Estados não foi procedida de qualquer estudo em relação ao seu impacto financeiro, tampouco fora levado em conta quando da elaboração da lei orçamentária anual. Tanto é que os Estados chegaram a solicitar que o Governo Federal arcasse com as despesas, alegando justamente não terem dimensionado o impacto financeiro de tal compromisso (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

Os Governadores de doze estados brasileiros, em dezembro de 2012, chegaram a requerer expressamente à União que arcasse com os custos da contratação das estruturas complementares e temporárias necessárias para a promoção do evento em questão, informando que o cenário era de “estrangulamento de suas receitas, e conseqüentemente de sua capacidade de investimento.” Tal preocupação é pertinente devido ao alto custo com tais contratações, cuja estimativa ultrapassa 1 milhão de reais para todo o país (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

A União, em resposta a solicitação, simplesmente manifestou-se de forma oral, negativamente (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

Com o advento da LRF, a estimativa do impacto orçamentário-financeiro na concessão de quaisquer benefícios passou a ser obrigatória. Somente a partir dos somatórios dos dados a serem fornecidos pelos entes federativos é que se poderá ter uma posição definitiva do montante que deixará de ser arrecadado em decorrência da renúncia de receita concedida (NASCIMENTO, 2001, p. 107).

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins (2011, p. 3), todo incentivo fiscal, cuja concessão possa provocar um impacto negativo no orçamento, com possível redução de receitas, deve ser submetido a todos os severos controles da Constituição e a lei orçamentária.

Notadamente a regra contida no art. 14 da LRF, serve para mensurar a perda fiscal de todo o setor público (NASCIMENTO, 2001, p. 106).

A LDO do Estado do Rio Grande do Sul, lei n. 14.266/2013, também dispõe que a concessão ou ampliação de incentivo depende necessariamente de estimativa de renúncia de receita, e mais, especificamente em seu artigo 30⁴⁸, dispõe taxativamente a respeito da necessidade dos projetos que versem sobre renúncia de receita atenderem o disposto no artigo 14 da LRF.

Outro ponto de grande relevância enfatizado pela Procuradoria da República do Distrito Federal diz respeito a ausência de interesse público na assunção dos gastos com as estruturas complementares e temporárias de que trata a Lei Estadual n. 14.488/2014, vez que tais gastos não trazem nenhum legado à população. Para os procuradores trata-se de estruturas temporárias de facilidades adicionais concedidas pelo Poder Público à FIFA, para fins de bilhetagem, controle de entrada e saída de pessoas, áreas de lazer e alimentação, suporte mídia esportiva, armazenagem e distribuição de insumos, entre outros (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

Ainda, a que se lembrar que a Copa do Mundo FIFA 2014, trata-se de evento privado, cujos direitos são exclusivos da FIFA, associação de direito privado com sede na Suíça, não havendo qualquer interesse público na assunção pelo Poder Público de custos de operacionalização de tal evento (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

⁴⁸ Art. 30. O projeto de lei ou decreto que conceda ou amplie incentivo ou benefício de natureza tributária obedecerá ao disposto no art. 14 da Lei Complementar Federal n. 101/2000.

O interesse público deve ser avaliado diante das especificidades de cada caso concretamente, não sendo campo para o exercício de discricionariedade. Neste sentido, partindo para a análise do caso concreto os procuradores afirmam que não há justificativas para contratação das estruturas temporárias pelo Poder Público, diante da ausência de interesse público e de benefícios à população (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

Para Carvalho Filho (2011, p. 118) o distanciamento do interesse público, configura desvio de finalidade no gasto público:

Finalidade é o elemento pelo qual todo ato administrativo deve estar dirigido ao interesse público. Realmente não se pode conceber que o administrador, como gestor de bens e interesses da coletividade possa estar voltado a interesses privados. O intuito de sua atividade deve ser o bem comum, o atendido aos reclamos da comunidade, por que essa de fato é sua função. [...] o desrespeito ao interesse público constitui abuso de poder sob a forma de desvio de finalidade. Não se pode esquecer também que a conduta desse tipo ofende os princípios da impessoalidade e da moralidade administrativa, porque no primeiro caso, enseja tratamento diferenciado a administrados na mesma situação jurídica, e, no segundo, porque relega os preceitos éticos que devem nortear a Administração. Tais princípios estão expressos no art. 37 caput da Constituição Federal. (FILHO, 2012, p. 118)

Ainda, no mesmo sentido, sustenta Carvalho Filho:

[...] o desvio de poder é a modalidade de abuso em que o agente busca alcançar fim diverso daquele que a lei lhe permitiu, como bem assinala LAUBADERE. A finalidade da Lei está sempre voltada para o interesse público. Se o agente atua em descompasso com esse fim, desvia-se de seu poder e pratica, assim, conduta ilegítima. Por isso é também que tal vício é também denominado de desvio de finalidade, denominação, alias, adotada na lei que disciplina a ação popular. (p. 47)

Notadamente “o desvio de finalidade trará como consequência a ilegalidade e nulidade da despesa, que se distanciou do interesse público para tutelar interesse exclusivamente privado, sem qualquer benefício ou legado para a população” (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

Vale ressaltar que o ordenamento jurídico brasileiro repudia, com pecha de nulidade, a prática de condutas administrativas que, por não atenderem o interesse público, se desviam da

legalidade e da finalidade, como se colhe do art. 2º da Lei n. 4.717/65⁴⁹ (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

A tutela do interesse privado da FIFA em detrimento do interesse público, vulnera também o princípio da impessoalidade, pois a conduta do administrador deve ser praticada com finalidade pública, sendo vedado a este buscar outro objetivo no interesse próprio ou de terceiros. Há também violação ao princípio da moralidade, pois o favorecimento indevido a particulares consubstancia desvio ao padrão ético de conduta, e, por isso, é repudiado pelo ordenamento (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

São estes os argumentos que fundamentam a ação civil pública nº n. 49199-54.2013.4.01.3400, cujo objetivo é impugnar a realização de gastos efetuados pelo Poder Público com intuito de atender as necessidades operacionais e comerciais específicas da Copa do Mundo FIFA 2014, mediante assunção de custos com estruturas complementares e temporárias (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

Na referida ação, o órgão fiscalizador busca o ressarcimento dos custos suportados pelos Estados, que viabilizaram a contratação das estruturas complementares e temporárias para a Copa do Mundo FIFA 2014, entendendo serem ilegais os custos assumidos pelo Poder Público (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

O fato de a Copa do Mundo ser um evento de enorme importância mundial não traz a responsabilidade de o Poder Público arcar com elevados custos que devem ser suportados pelo ente privado e que não trazem qualquer legado para a população. E mais, eventuais compromissos ilegais assumidos com a FIFA não possuem o condão de sobreporem-se à Constituição Federal e leis em vigor no país (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

Para o órgão fiscalizador, o gasto com estruturas temporárias não se harmonizam com o interesse público, tratam-se de investimentos para tutela de interesse privado da FIFA, devendo ser arcados exclusivamente por ela, promotora do evento. Argumenta ainda que qualquer gasto público, para encontrar amparo no ordenamento pátrio, deve ser direcionado para obras/serviços que proporcionem retorno a população, sendo “claramente inconstitucional/ilegal a realização de investimento público em serviços temporários que terão

⁴⁹ Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de: a) incompetência; b) vício de forma; c) ilegalidade do objeto; d) inexistência dos motivos; e) desvio de finalidade.

como único beneficiário um ente privado, no caso a FIFA”. (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

A ação civil pública n. 49199-54.2013.4.01.3400, que trazia em seu polo passivo 23 Estados e Municípios tramitou junto a Justiça Federal da Primeira Região até o mês de março do corrente ano, quando por solicitação da procuradoria da República do Distrito Federal, acabou sendo remetida para a Justiça Estadual correspondente a cada um dos entes da federação (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

Tal solicitação se fez necessária vez que a consumação dos contratos questionados na ação ocorreu antes da intimação de todos os réus para manifestação preliminar, e considerando que os custos de implantação das estruturas temporárias foram suportados pelos Estados ou Municípios o Ministério Público requereu o reconhecimento da perda superveniente do interesse de agir em relação à União e, via de consequência, o deslocamento da competência para a Justiça Estadual dos entes federativos no tocante ao pedido de ressarcimento dos custos suportados pela contratação das estruturas temporárias (SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL, 8º VARA FEDERAL).

No Rio Grande do Sul, todo o processo vem sendo acompanhado pela Promotoria de Justiça de Defesa do Patrimônio Público de Porto Alegre. Segundo o Promotor que escoltou todos os procedimentos adotados até então, Dr. Nilson de Oliveira Rodrigues da Silva⁵⁰, a Procuradoria da República do Distrito Federal está correta quanto ao seu entendimento de que o Governo do Estado deve ser ressarcido dos gastos efetuados com as estruturas complementares e temporárias da Copa do Mundo de 2014 (informação verbal).

Em entrevista realizada exclusivamente para este trabalho, o digníssimo Promotor de Justiça afirmou que acompanhará o processo junto ao Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, buscando ressarcimento dos valores relativos à concessão do benefício tributário, abarcados pela Lei Estadual n. 14.488/2014. Afirmou ainda, que no Estado do Rio Grande do Sul, cabe não só a FIFA, promotora do evento, mas também ao Clube Futebolístico Sport Club Internacional, que sediou os jogos, serem responsabilizados por tal compensação (informação verbal).

Atuando como órgão de fiscalização externa, a Promotoria de Justiça do Patrimônio Público de Porto Alegre, adotou procedimento administrativo para acompanhar todos os gastos

⁵⁰ Nilson de Oliveira Rodrigues da Silva é Promotor de Justiça de Defesa do Patrimônio Público de Porto Alegre. Comunicação proferida em entrevista ocorrida em abril de 2015, exclusivamente para este trabalho, na sede do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul, na cidade de Porto Alegre – RS.

e contratos firmados que tivessem vínculo com a Lei 14.488/2015, para agora instruir o Processo Judicial que passará a tramitar na Justiça Estadual. Neste sentido, fora exigido que o Estado do Rio Grande do Sul divulgasse, em tempo real, todos os gastos, contratos, valores, compras e toda a aplicação de recursos com as estruturas complementares e temporárias (informação verbal).

O despacho que dá origem a solicitação referida, fora assim redigido pelo Dr. Nilson de Oliveira Rodrigues Filho:

1. Oficie-se ao Senhor Secretário Estadual do Esporte e do Lazer para que informe, com a máxima brevidade, quais as providências tomadas para a implementação do art. 22 do Decreto n.º 51.355/2014, bem como para que justifique o porquê de ainda não terem sido efetivadas as publicações impostas pelas referidas normas. 2. Expeça-se Mandado de Verificação para que o Assessor Contador Sérgio Luiz Leite de Almeida, acompanhado do Auditor-Fiscal da Receita Estadual Fernando Davis Colbert, dirijam-se ao Estádio Beira-Rio do Sport Club Internacional e procedam na fiscalização e auditoria na montagem das estruturas temporárias para os jogos da Copa do Mundo FIFA 2014, em vista da Lei n.º 14.488/2014, e de seu Decreto 51.355/2014, bem como de eventual aquisição/locação de equipamentos outros com recursos diretos dos cofres públicos (Estadual ou Municipal), por meio de fotografias, requisição de documentos e tudo mais que, para tanto, se fizer necessário. O Mandado é por prazo indeterminado, devendo ser realizadas tantas visitas quantas foram necessárias ao seu bom e fiel cumprimento (2014).

Segundo Alegre Sérgio Luiz Leite Almeida⁵¹, responsável pelo cumprimento do mandado acima descrito, afirmou que as informações foram prestadas pela secretaria responsável e que ainda permanecem disponíveis no site da administração estadual, sendo possível fiscalizar e computar os valores objeto do incentivo fiscal de que trata a Lei Estadual n. 14.488/2014 (informação verbal).

Notadamente o posicionamento dos Procuradores da República e da Promotoria de Justiça de Defesa do Patrimônio Público de Porto Alegre, são no sentido de que os gastos com as estruturas complementares e temporárias realizadas em torno do estádio que sediou os jogos da Copa do Mundo de 2014 no Rio Grande do Sul, deveriam ser arcados pela promotora do evento, e pelo Sport Club Internacional, a primeira por ser responsável pela promoção do evento, e o segundo por ter firmado contrato assumindo tal obrigação (informação verbal).

⁵¹ Sérgio Luiz Leite Almeida é assessor contábil da Promotoria de Justiça do Patrimônio Público de Porto Alegre. Comunicação proferida em entrevista ocorrida em abril de 2015, exclusivamente para este trabalho, na sede do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul, na cidade de Porto Alegre – RS.

Por fim a concessão dos benefícios de natureza tributária de que trata a Lei Estadual n. 14.488/2014, segue sendo discutida na ação ajuizada pela Procuradoria da República do Distrito Federal, e prosseguirá no tocante ao pedido de ressarcimento das despesas suportadas pelo Estado do Sul, junto a Justiça Estadual.

Certamente, ainda será alvo de grandes discussões e posicionamentos divergentes, sendo que no momento aguarda-se a manifestação do Tribunal de Justiça do Estado a respeito do tema.

5 CONCLUSÃO

Da forma como organizou-se o fenômeno da tributação ao longo dos tempos tornou-se imprescindível estabelecer-se um corpo de princípios e normas gerais revelando-se aguda preocupação em criar mecanismos voltados ao controle de receitas e despesas públicas.

Através da tributação o Estado reúne receitas públicas que servirão para custear suas despesas e as necessidades de investimentos públicos, ou seja, é através da tributação que o Estado cria ou adquire bens, presta serviços objetivando o bem-estar comum, concretizando o próprio fim de sua atividade financeira.

Foi objetivando adotar medidas de controle de fiscalização dessas receitas e despesas, bem como, exigir do gestor maior zelo com as finanças públicas que o legislador fez surgir a LRF, através da qual estabeleceu-se normas e diretrizes orçamentárias cujos pressupostos vão desde a responsabilidade e planejamento até a exigência de clareza na gestão fiscal.

Merece ênfase, neste contexto, o art. 14 da LRF, que trata de forma específica da concessão de benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, exigindo que o proponente demonstre que a renúncia fora considerada na estimativa de receita, bem como que esta não afetará as metas de resultados fiscais previstas em anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias, ou, ainda, que estejam acompanhado de medidas de compensação, por meio de aumento de receita, elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Em outras palavras, de acordo com a LRF, o administrador público deverá comprovar que a renúncia de receita foi devidamente prevista na LOA, e que a mesma não afetará as metas previstas na LDO, e nem trará prejuízo à sociedade, devendo demonstrar de forma pormenorizada, que a sociedade lucrará com a renúncia fiscal, visando impedir a concessão irresponsável de benefícios fiscais.

Aplicando-se a norma acima transcrita à Lei Estadual n. 14.488/2014, tem-se que a mesma ao instituir o Programa de Apoio à Realização de Grandes Eventos Esportivos no Estado do Rio Grande do Sul em 2014, não observou os requisitos estabelecidos pela LRF. Ao conceder benefício de natureza tributária, onde implicou renúncia de R\$ 22.128.316,53 (vinte e dois milhões cento e vinte e oito mil trezentos e dezesseis reais com cinquenta e três centavos) em créditos de ICMS, a Lei Estadual n. 14.488/2014, não atendeu os ditames do art. 14 LRF, corroborados pela LDO do Estado do Rio Grande do Sul.

Notadamente quando se está diante de qualquer benefício que implique diminuição de receita há a necessidade de estimativa do impacto financeiro, bem como de que a renúncia seja considerada quando da elaboração da lei orçamentária, no momento das previsões de receita ou indicação de medidas compensatórias. Tais requisitos foram plenamente ignorados pelo gestor,

vez que a Lei Estadual n. 14.488/2014 não fora precedida de qualquer estudo em relação ao seu impacto financeiro, tampouco fora levado em conta quando da elaboração da LOA.

Todo incentivo fiscal, cuja concessão possa provocar um impacto negativo no orçamento, com possível redução de receitas, deve ser submetido aos cogentes controles da Constituição e a LO. Notadamente a regra contida no art. 14 da LRF, serve para mensurar a perda fiscal de todo o setor público.

A ausência de interesse público na assunção dos gastos de que trata a Lei Estadual 14.488/2014, também é aspecto que merece relevância, vez que tais gastos não trazem nenhum legado à população, pelo contrário tratam-se de estruturas temporárias concedidas pelo Poder Público à FIFA, promotora do evento, tratando-se esta de associação de direito privado com sede na Suíça. O interesse público não é campo para exercício de discricionariedade do gestor, ao revés o distanciamento do interesse público, configura desvio de finalidade no gasto público.

Em sendo assim, o desvio de finalidade traz como consequência a ilegalidade e nulidade da despesa, que se distanciou do interesse público para tutelar interesse exclusivamente privado, sem qualquer benefício ou legado para a população.

Tem-se que a Lei 14.488/2014 operou tutela do interesse privado da FIFA em detrimento do interesse público, vulnerando não só a LRF, mas também o princípio da impessoalidade, pois a conduta do administrador deve ser praticada com finalidade pública, sendo vedado a este buscar outro objetivo no interesse próprio ou de terceiros. Há também violação ao princípio da moralidade, pois o favorecimento indevido a particulares consubstancia desvio ao padrão ético de conduta, e, por isso, é repudiado pelo ordenamento.

Neste sentido, os gastos com as estruturas temporárias, devem ser arcados exclusivamente pela promotora do evento, sendo claramente ilegal a realização de investimento público em serviços temporários que terão como único beneficiário um ente privado, no caso a FIFA.

Por fim, cumpre referir que o princípio da legalidade, da impessoalidade, do interesse público, bem como os requisitos constantes na LRF e na LDO, devem presidir a política de incentivos fiscais, aspectos não observados quando da edição da Lei Estadual n. 14.488/2014, e como consequência desta não observância, tem-se que é devido aos cofres públicos estaduais o ressarcimento dos valores despendidos, cujo montante perfaz a quantia de R\$ 22.128.316,53 (vinte e dois milhões cento e vinte e oito mil trezentos e dezesseis reais com cinquenta e três centavos).

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, Sylvio César. *Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v 78, p. 250, Jan., 2008. Disponível em: <<http://www.revistadotribunais.com.br>>. Acesso em 10 de jan. 2015.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 8 ed. Rio de Janeiro: Método, 2014.

ALMEIDA, Antonio da Rocha. *Dicionário de historia do Brasil*. Porto alegre: Globo, 1969.

ALVES, Benedito Antônio. et al. *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada e Anotada*. 4 Ed., São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plinio José Labriola de Campos. *História dos Tributos no Brasil*. São Paulo: SINASFRESP, 2000.

ATALIBA, Geraldo. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Revista de Direito Tributário, v. 1, São Paulo, 1997.

_____. Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p.21, apud, MASINA, Gustavo. *ISSQN – Regra de Competência e Conflitos Tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 16 ed. Rio de Janeiro. Forense, 2002.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 1992.

BORBA, Cláudio. *Direito tributário I: Constituição Federal: a competência tributária, suas espécies, características e limitações*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiro, 1999.

BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de fevereiro de 1934. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em 30 de out. 2014.

BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de fevereiro de 1934. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em 30 de out. 2014.

BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de fevereiro de 1934. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em 30 de out. 2014.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 05 de Nov. 2014

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 21 de out. 2014.

BRASIL. Constituição Política do Imperio do Brazil de 25 de março de 1824. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 21 de out. 2014.

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 09 de Nov. 2014.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Art. 14. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 15 de Dez. 2014.

BRIGAGÃO, Gustavo. *IVA único e federal deveria substituir a tributação indireta no país*. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-mar-25/consultor-tributario-iva-unico-federal-deveria-substituir-tributacao-indireta>. Acesso em 15 de abr. 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28 Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. Roque Antônio. *ICMS*. 11ª Edição, Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CHIESA, Clélio. ICMS. *A denominada substituição tributária “para frente”*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 78, p. 50, out., 1999. Disponível em: <<http://www.revistadotribunais.com.br>> Acesso em 10 de jan. 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Princípio da Legalidade. O Objeto da Tutela*. In PIRES, Adilson R.; TÔRRES, Heleno T. (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

EICH, A. G. P.; LOZECKYI, J. *Transparência tributária no preço de venda: de volta a burocracia*. Revista Eletrônica Lato Sensu - Ciências Sociais e Aplicadas. Ano 2, nº1, julho de 2007. ISSN 1980-6116. Disponível em: <www.unicentro.br>. Acesso em 21 de out. 2014.

FILHO, José dos Santos Carvalho. *Manual de Direito Administrativo*. 25 ed. São Paulo, Atlas, 2012.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Lei de Responsabilidade Fiscal, Competência Tributária, Arrecadação e Renúncia*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira, (Org.). *Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 23ª Ed., São Paulo:Atlas, 2014.

JUSTIÇA FEDERAL, Seção Judiciária do Distrito Federal, Ação Civil Pública n. 491995420134013400, 8ª Vara Federal, Juíz: Márcio de França Moreira.

KORFF, Eurico. *Finanças Públicas Municipais*. *Revista de Administração de Empresas*. Rio de Janeiro, vol. 17, n. 5, 1977.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. Hugo de Brito. *Dicionário de Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário Brasileiro: História, Perfil Constitucional e Proposta de Reforma*. Disponível em http://www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandrapublic/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf. Acesso em 04 de Nov. 2014.

_____. Ives Gandra da Silva Martins. *Política Municipal de incentivos fiscais e financeiros limites da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal – autonomia financeira, administrativa e política das unidades federativas*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 97, p. 307, Mar., 2011. Disponível em: <<http://revistadoatribunais.com.br/maf/app/delivery/documento>>. Acesso em 10 de Jan. 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 7 ed. São Paulo: Dialética, 2007.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho; SANTANA, Jair Eduardo; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby e ALVES, Léo da Silva. *Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

PAULSEN, Leandro. *Contribuições custeio da seguridade social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

_____, Leandro. *Curso de direito tributário*. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PELICIOLI, Angela Cristina. *A lei de responsabilidade na gestão fiscal*. In: *Revista de informação legislativa*. Brasília, ano 37 n. 146, abr/jun, 2000, p. 109-117.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. *Contabilidade pública*. 7. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2002.

RIO GRANDE DO SUL. Site da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul – Sefaz-RS. Disponível em < www.sefaz.rs.gov.br/site/montaduvidas.aspx?al=l_icms_faq>.

RIO GRANDE DOS SUL. Decreto n. 37.699 de 26 de agosto de 1997. Disponível em < http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/rio_grande_do_sul/decretos/1997/decreto_37699_de_27-08-97.htm > Acesso em 21 de out. 2014.

RIO GRANDE DO SUL. Ata da sessão plenária da assembleia legislativa n. 20093.01.00/14-2, 2014. Porto Alegre, 2014.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SANTOS, Valéria de Pina. *A História do Brasil pelos Tributos*. Disponível em <<http://www.webartigos.com/artigos/a-historia-do-brasil-pelos-tributos/37019/>>. Acesso em 21 de out. 2014.

SARAIVA, José Hermano. *História concisa de Portugal*. 24ª Ed., Lisboa: Europa –América PT, 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SILVA NETO, José Francisco da. *Apontamentos de direito tributário*. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SILVA, Francisco de Assis. *Historia do Brasil: Colônia, Império e Republica*. São Paulo: Moderna, 1983.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 15. Ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*, São Paulo, Resenha Tributária, edição póstuma, 1981.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 14. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 371.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, Apelação Cível Nº 70061995312, Vigésima Segunda Câmara Cível, Relatora: Denise Oliveira Cezar, Julgado em 04/11/2014.

VARSANO, Ricardo. *A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas*. Disponível em http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em 23 de out. 2014.