

**XXVII CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI PORTO ALEGRE – RS**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

SÉRGIO URQUHART DE CADEMARTORI

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UNISINOS

Coordenadores: Sérgio Urquhart de Cademartori; Antônio Carlos Diniz Murta. – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-719-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Tecnologia, Comunicação e Inovação no Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Porto Alegre, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidade do Vale do Rio dos Sinos
Porto Alegre – Rio Grande do Sul - Brasil
<http://unisinos.br/novocampuspoa/>

XXVII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI PORTO ALEGRE – RS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Mais uma vez nos encontramos para debater os rumos das finanças públicas nacionais. Muito embora não possamos afirmar que de fato ocorra uma evolução na questão fiscal nacional, percebe-se pelo menos que nossa preocupação com o problema orçamentário se faz cada vez mais premente e objeto de maior racionalização em sua leitura e possível elucidação. Estamos em um estado em que vários administradores públicos assim confessam a calamidade pública onde os ingressos financeiros são sobremaneira superados pelos dispêndios mormente em face dos crescentes gastos previdenciários. Os trabalhos apresentados por mais que em sua grande maioria voltados para a área de receita tributária, onde os tributos são o protagonista, não se descuidaram, em sua maior parte, em fazer claras referências à impossibilidade de reduzir carga tributária sem redução, em grau maior, das despesas correlatas. No mesmo sentido se entendeu que buscar, pura e simplesmente, aumentar a carga tributária para arrefecer ou mesmo restringir o aumento do déficit público já não terá vez em nosso país. O desafio a ser enfrentado necessariamente passa pela despesa. O que nós pensadores do direito financeiro podemos fazer - e o fazemos quando nos encontramos em encontros deste quilate - é tentar, através de um pensamento conjunto e propositivo, chegar em alternativas potencialmente viáveis para nossa administração pública que possam redundar de forma concreta e positiva sobre o domínio econômico fazendo com que o nosso país deixa de ser sempre o país de futuro, com fugazes voos de galinha, e se revele ao mundo ao seu próprio povo como uma sociedade mais justa, equilibrada e viável.

O direito financeiro, aí englobando o direito tributário, é justamente a área do direito que hoje merece mais nossa atenção e preocupação.

Não há mais espaço para aventura e postergações de ações.

Obrigado ao CONPEDI, a UNISINOS e a Porto Alegre por nos permitir mais uma vez darmos nossa contribuição ao direito e ao nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Sérgio Urquhart de Cademartori – UNILASALLE

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento.
Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

**RENÚNCIA DE RECEITAS FISCAIS NO ESTADO DO PARÁ: IMPACTO DA LEI
KANDIR Á LUZ DO DIREITO FUNDAMENTAL A LIMITAÇÃO
CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR**

**RENUNCIATION OF TAX REVENUE IN THE STATE OF PARÁ: IMPACT OF
THE KANDIR LAW ON THE LIGHT OF FUNDAMENTAL LAW THE
CONSTITUTIONAL LIMITATION TO THE POWER TO TAX**

Elcias Oliveira da Silva ¹
Carla Cristina Souza do Amaral ²

Resumo

A Lei Complementar Federal Nº 87 de 1996 denominada Lei Kandir deixou como legado ao cofres públicos do Estado do Pará uma perda líquida de R\$ 29 bilhões. Levando-se em conta esse abalo arrecadatário e suas consequências na efetivação de políticas públicas, o presente trabalho utilizou-se da pesquisa documental busca contribuir com o debate desta problemática de renúncia de receitas à luz da Teoria dos Direitos Fundamentais, apresentando conceitos acerca das limitações constitucionais ao poder de tributar e o seu respectivo regramento na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Palavras-chave: Isenções, Políticas públicas, Lei kandir, Lei de responsabilidade fiscal

Abstract/Resumen/Résumé

Federal Complementary Law No. 87 of 1996 called the Kandir Act left a net loss of R \$ 29 billion as a legacy to the public coffers of the State of Pará. Taking into account this repercussion and its consequences on the effectiveness of public policies, the present paper used documentary research to contribute to the debate on this problem of renunciation of revenues in the light of Fundamental Rights Theory, presenting concepts about the limitations constitutional to the power to tax and its respective regulation in the Fiscal Responsibility Law.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Exemptions, Public policies, Lei kandir, Fiscal responsibility law

¹ Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Direitos Fundamentais pela Universidade da Amazônia - UNAMA

² Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Direitos Fundamentais na Universidade da Amazônia - UNAMA

1 Introdução

Inicialmente, buscou-se na presente pesquisa demonstrar ao leitor os “conceitos fundamentais a respeito da limitação ao poder de tributar, em face da renúncia de receitas”, bem como sua importância no que diz respeito aos impactos econômicos, sociais, ambientais e ainda o que pensam os doutrinadores acerca desta limitação tributária.

Na pesquisa debruçou-se sobre o tema com a finalidade de propiciar uma rápida e fácil compreensão quanto ao conteúdo. Haja vista que buscou-se de maneira didática construir todo o caminho para a captação dos conceitos que permeiam a limitação ao poder de tributar.

O estudo da limitação ao poder de tributar em razão da renúncia de receitas parece ser de fácil compreensão, mas não o é, sendo por demais, complexo, uma vez que comporta estudos sistêmicos tanto na seara do direito tributário propriamente dito, quanto na seara do direito constitucional de modo geral verificou-se que o estudo de tal fenômeno é indissociável do direito constitucional.

Entretanto, buscou-se desenvolver o conteúdo proposto nesta pesquisa, qual seja, o estudo sistemático da limitação do poder de tributar e o impacto decorrente da ausência de receitas para fazer face às políticas sociais e econômicas no Estado do Pará.

A referida pesquisa tem por fundamentação as definições extraídas dos principais autores, atuais e clássicos do direito tributário nacional e estrangeiro. Todavia, procurou-se também, apoiar as definições trabalhadas nesta pesquisa à luz da doutrina do direito constitucional, haja vista que é indissociável ao estudo deste tema.

Contudo, percebe-se que a Lei Complementar nº 87/96, denominada de Lei Kandir, é a grande responsável por uma enorme parcela de renúncia de receitas, pertencentes aos Estados e ao Distrito Federal, juntamente com outros dispositivos constitucionais e legais. Vale ressaltar, que dentre os Estados que mais padecem com essas perdas, são os Estados produtores de minérios, a exemplo do Estado do Pará.

Observa-se a premissa de que a própria população deveria ser consultada por meio do debate público com a instituição ou criação de determinado tributo, por meio de seus representantes no parlamento, da mesma forma quando tratar-se de isenção de determinados tributos.

Assim, considerou-se após o estudo que a limitação ao poder de tributar em regra parte do chefe do Poder Executivo, tendo o parlamento mero papel de homologar tais políticas tributárias, sem a devida responsabilidade que o caso requer.

Nesse sentido, a pesquisa trouxe elementos que farão o leitor entender os efeitos da limitação tributária, quer seja do ponto de vista financeiro, social, econômico ou legal, logo, buscou-se possibilitar a reflexão acerca da normatividade de algumas espécies normativas e a possibilidade ou não de por meio delas se instituir, isentar ou majorar tributos.

Criada no governo do então presidente da República Fernando Henrique Cardoso, a Lei Kandir abalou os cofres públicos de diversos Estados exportadores, principalmente o Estado do Pará, grande produtor de minério.

Em 20 anos, entre 1996 e 2016, as perdas brutas dos cofres estaduais paraenses chegaram a R\$36 bilhões. Deduzidos R\$7 bilhões transferidos pela União, a título de compensação no período, as perdas líquidas chegam a R\$29 bilhões.

Levando-se em conta esse abalo arrecadatário e suas consequências na efetivação de políticas públicas, o presente trabalho acadêmico, através da técnica de pesquisa empírica documental (REGINATO,2017) busca contribuir com o debate desta problemática de renúncia de receitas à luz da Teoria dos Direitos Fundamentais, apresentando conceitos acerca das limitações Constitucionais ao poder de tributar e o seu respectivo regramento na Lei de Responsabilidade Fiscal.

2 Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

Preliminarmente, pode-se afirmar que os princípios constitucionais tributários são sinônimos de limitação constitucional ao poder de tributar, juntamente com as imunidades, que caracteriza uma não-incidência de âmbito constitucional.

Em um Estado Democrático de Direito, o poder de tributar deve ser aceito de maneira que, seja respeitado as garantias e os direitos fundamentais dos seus nacionais, de tal sorte que se busque promover a justiça socioeconômica e fiscal, e seja garantido os direitos fundamentais de todos os seus cidadãos.

Todavia, observa-se a necessidade do Estado utilizar-se de seu aparato estatal para captar recursos capazes de atender as políticas públicas e garantir os direitos fundamentais aos seus cidadãos, fazendo-se necessário o exercício de sua soberania na captação desses recursos públicos.

Podemos afirmar que os princípios detêm capacidade de impedir que o Estado invada o patrimônio do particular, uma vez que os mesmos são dotados de elementos balizadores na proteção da patrimonialidade pertencentes ao particular.

Assim sendo, observa-se que a origem do princípio da legalidade no direito tributário remonta de tempos distantes dos dias atuais, sendo majoritariamente difundido pela doutrina que sua previsão inaugural deu-se na Carta Magna Inglesa, de 1215, do Rei João Sem Terra. Tal fato sucedeu-se em virtude de que à época, os nobres e a plebe, em união de empenhos se insurgiram em face do poder unipessoal de tributar do rei. Destarte, impuseram ao soberano um estatuto, objetivando inibir a atividade tributária opressiva do governante.

A ideia principal que levou os nobres e aqueles pertencentes às classes mais baixas é a de que deveria haver aprovação prévia dos súditos para a cobrança de tributos, o que culminou na representação “no taxation whith out representation” slogan da reivindicação das trezes colônias americanas (nenhuma taxação sem representação/representatividade).

Atualmente, as limitações constitucionais ao poder de tributar estão definidas no art. 146, inciso II, da Constituição Federal, que assim determina:

Cabe à lei complementar:

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. (BRASIL,1988)

Nesse diapasão, leciona o professor Coêlho (2012, p. 436) “As limitações ao poder de tributar são matérias exclusivas da Constituição Federal”, sua fala é complementada pela afirmativa de que “*o que pode a lei complementar fazer é regular tais limitações (art. 146, II, da CF/88)*”.

2.1 Os princípios e suas influências nas limitações tributárias

A Carta da República somente distribui competências aos entes da Federação para que estes possam criar os tributos, que se por intermédio de lei ordinária, em regra.

O regramento e os princípios jurídico-tributários consagrados na Carta da República funcionam como empecilhos ou limitadores ao poder de tributar, constituindo-se em um verdadeiro Estatuto do Contribuinte. Contudo, é perceptível que os princípios servem como

elementos balizadores no intuito de conter certos abusos que porventura possa vir a ocorrer, por parte dos Entes Federativos.

Com relação às limitações ao poder de tributar, observa-se nos artigos 150 a 152, normas proibitivas destinadas aos entes da Federação, que devem observar esse conjunto de normas. Assim, é perceptível que a limitação ao poder de tributar decorre em uma proteção aos direitos e garantias fundamentais, uma vez que o particular equiparado ao Estado, está em situação de desvantagem, assim:

“As limitações constitucionais ao poder de tributar ora aparecem como verdadeiras vedações ou proibições, que se traduzem em imunidades constitucionais, ora aparecem na esteira da proteção dos direitos e garantias individuais, ou, ainda, apresentam-se como limitações da competência tributária entre as diversas pessoas jurídicas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios)”. (ICHINARA, 1994, p. 32-33:)

Na esteira dos direitos e garantias individuais, observa-se o reconhecimento de direitos fundamentais básicos e necessários ao ser humano, a saber: direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade. Acerca dos direitos fundamentais leciona Alexy (2017, p. 26)

“Em uma análise mais detida, é necessário diferenciar entre disposições de direitos fundamentais mais, ou menos, abertas, mas, em geral, é verdade que o catálogo de direitos fundamentais junto com os demais regramentos materiais da Constituição, sobretudo as disposições sobre os fins e a estrutura do Estado, são, no sistema jurídico da República Federal da Alemanha, as ‘estruturas normativas de menor densidade regulatória’”. (ALEXY, 2017)

No mesmo sentido, para o professor Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

“Sua importância mantém-se mais nas discussões sobre a política jurídica, na defesa dos direitos fundamentais do homem, como meio de argumentação contra a ingerência avassaladora do Estado na vida privada ou como freio às diferentes formas de totalitarismo”. (FERRAZ JR, 2003, p.165)

A limitação ao poder de tributar é sinônimo de princípios constitucionais tributários. Todavia, percebe-se uma constante preocupação do legislador constituinte em fazer frente a sede incessante do ente público dotado de prerrogativas de instituir ou majorar tributo, nesse diapasão:

O legislador constituinte esculpiu o Sistema Tributário de forma completa, nada deixando à eventual colaboração do legislador ordinário”, assim, “a Constituição Federal prescreveu inúmeros princípios tributários, visando a preservação do regime político adotado, à saúde da economia, ao respeito aos direitos fundamentais e à proteção de valores espirituais. (HARADA 2016, p. 455).

É notório, que os princípios tributários operam como freios, ou seja, verdadeiros limitadores ao poder de tributação dos entes federados.

2.1.1 Princípio da Legalidade.

Historicamente, é uma constante a luta na inserção deste princípio em voga. Neste sentido:

“A origem desse princípio, de natureza nitidamente política, está ligada à luta dos povos contra a tributação não consentida. São conhecidas as resistências dos povos contra a tributação não consentida, desde a Idade Média, conforme mencionamos anteriormente”. [...] Atualmente, esse princípio acha-se inserto nas Constituições de quase todos os países do mundo. No Brasil, desde a Constituição Republicana de 1891, vem sendo consignado o princípio da prévia instituição legal do imposto (art. 72, § 30). A própria Carta outorgada em 1824, em seu art. 36, § 1º, prescrevia a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados sobre impostos”. (HARADA, 2016, p. 457):

Percebe-se que o preceito constitucional contido no art. 150, inciso I, impõe limites ao poder de tributar, determinando a vedação por parte dos Entes Federados da exigência ou aumento de tributo sem obediência ao princípio da legalidade, versando que somente a lei pode instituir ou majorar tributos, outra norma não tem esse condão, por exemplo, um decreto, só tem validade para tornar mais precisa, esclarecer a norma principal, nunca inovar.

Vejamos que o art. 5º, II, bem com o que preceitua o art. 150, da Constituição Federal de 1988: “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”.

Em regra, somente lei ordinária pode instituir ou majorar tributos, porém existe um preceito constitucional de instituição e majoração por meio de lei complementar. Vale ressaltar, que a própria Carta Magna determina em seu art. 153, parágrafo 1º, desde que atenda aos limites de condições estabelecidos legalmente, exceções ao princípio da legalidade, quando permite por meio do Poder Executivo as alterações das alíquotas do imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações financeiras e imposto sobre produtos industrializados.

2.1.2. Princípio da Isonomia

O art. 150, inciso II da Carta Magna, determina um tratamento isonômico entre contribuintes sem levar em consideração quaisquer formas de discriminação em razão ocupação profissional e ainda, independentemente da denominação empregada juridicamente aos rendimentos, títulos ou direitos.

Assim, determina a art. 150, inciso II, da Carta da República.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
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 (BRASIL,1988)

Desta forma, tal princípio determina tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades. Todavia, observa-se que os Entes Federados (Estados, Distrito Federal e Municípios) são dotados de autonomia para instituir ou majorar tributos ou mesmo reduzir alíquotas ou base de cálculo de seus próprios tributos.

Acerca do princípio da isonomia, tem-se que é tratar os contribuintes de forma igual a depender de sua capacidade contributiva.

Efetivamente, não é simples conceituar juridicamente o que seria a igualdade. Por conseguinte, é preceito instituído constitucionalmente, qual seja a vedação por parte da União instituir isenções de tributos da competência dos outros Entes Federados.

Todavia, observa-se, que nem sempre reflete a realidade vezes imposta pelo legislador, conforme prescreve o art. 151, da Constituição Federal, a seguir: “É vedado à União: III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Ressalta-se, que o entendimento do art. 151 da CF não é absoluto em seu preceito, uma vez que, a exemplo da própria edição da Lei Complementar nº 87/96 (denominada de Lei Kandir) desonerou o ICMS para os produtos exportados para o exterior.

Em contrapartida, a União compensaria essa perda de arrecadação que ocorre por parte dos Estados exportadores, e esse reflexo é sentido em maior grau pelos Estados mineradores, onde as empresas minerárias, geram poucos empregos, mas por outro lado causam grandes

desastres ambientais, a título de exemplo os dois recentes ocorridos em Barcarena no Estado do Pará em 2018¹ e na maior tragédia do gênero no Brasil ocorrido na cidade de Mariana no Estado de Minas Gerais no ano de 2015.

2.1.3. Princípio da anterioridade

Em um passado não tão distante, o ordenamento jurídico tributário comportava o princípio da anualidade com enfoque de princípio da autorização orçamentária, ressalta-se que a expressão ‘anualidade’ tornara-se ambígua, com advento das reformas das Constituições de 1965 e 1969, bem como com a Carta da República de 1988, assim, segundo a doutrina:

“Mostra-se inadequada para designar a eficácia e aplicabilidade das leis tributárias em geral, que independem de autorização anual dada pela lei orçamentária. Ficou extinto desde a Emenda Constitucional n. 01 de 1969, o princípio da autorização orçamentária, razão pela qual a expressão ‘anualidade’ não pode ser mais utilizada na acepção daquele princípio revogado. Nesse aspecto, o princípio da anterioridade substituiu o princípio da autorização orçamentária”. (BALEEIRO, 2010, p. 75-76).

2.1.3.1 Princípio da anterioridade do exercício

O referido princípio consiste que não pode ser instituído ou majorado tributos dentro do mesmo exercício. Isso se deve ao fato, de que o contribuinte não deve ser surpreendido pelo fisco com majoração ou instituição, repentinamente, de tributos.

Nesse sentido, leciona COSTA (2018, p. 94) “Visa o preceito evitar seja o contribuinte surpreendido mediante uma nova imposição fiscal ou a majoração de tributo já existente”.

Complementa o ilustre professor Baleeiro (2010, p. 77)

¹ Nos dias 16 e 17 de fevereiro de 2018, a cidade de Barcarena, onde está localizada a refinaria de alumina, material extraído da bauxita e o principal componente do alumínio, foi atingida por chuvas extremas que se estenderam pelos dias seguintes, causando alagamentos na região. Foram comprovados vazamentos de rejeitos de bauxita nesta ocasião vindos da barragem da mineradora Hydro, empresa norueguesa instalada na região. Após a denúncia da população e diversas negativas da mineradora e de fiscalizações da Secretaria de Meio Ambiente do Pará, um laudo do Instituto Evandro Chagas constatou o vazamento de rejeitos e a presença de diversos metais pesados, inclusive de chumbo, em comunidades ribeirinhas. A empresa informou que suas auditorias internas e externas confirmam que não houve vazamento ou transbordo dos depósitos de resíduo de bauxita e que não há indícios de contaminação decorrentes do evento da chuva de fevereiro.

A anterioridade desvincula a lei orçamentaria a eficácia e a aplicação das leis tributárias. Limita-se a adiar a eficácia e a aplicação da Lei que institui tributo novo ou majora um já existente para o exercício financeiro subsequente ao de sua publicação, sendo irrelevante o fato de a Lei orçamentaria ter ou não previsto e autorizado a arrecadação do novo tributo, conforme art. 150: III b. (BALEIRO,2010. P.77)

Em conformidade com o disposto no art. 150, III, “b”, da CF/88, é vedada a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

2.1.3.2 Princípio da anterioridade nonagesimal

Sobre o estudo deste princípio, vejamos o entendimento do professor MACHADO (2014, p. 35), “Agora, portanto, para que o tributo seja cobrado a partir de 1º de janeiro já não basta que a lei seja publicada até o último dia do exercício anterior, ou seja, já não basta a obediência ao princípio da anterioridade”. Deste modo “para que o tributo seja devido a partir de 1º de janeiro, a lei que o criou ou aumentou deve ser publicada pelo menos 90 dias antes”.

Trata-se da anterioridade nonagesimal que representa uma garantia para que o contribuinte não seja surpreendido com o aumento da carga tributária ou a instituição de um novo tributo, garantia constitucional prevista no art. 150, III, “c”, acerca do princípio em tela leciona o professor Sabbag:

“Conforme se estudou no princípio da anterioridade tributária, subsiste um prazo de *vacatio legis* entre a publicação da lei tributária e o primeiro dia do exercício financeiro seguinte, computável ao lado do 91º dia a contar dessa data (EC n. 42/2003), para fins de incidência da lei tributária”. (SABBAG, 2009. p. 247).

2.1.4. Princípio da irretroatividade

A irretroatividade legal é mandamento constitucional preceituado no art. 5º, inc. XXXVI, que preceitua “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Verifica-se que o art. 150, III, “a” da CF/88, determina

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

III- cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituídos ou aumentado (BRASIL,1988).

Todavia, não é raro a confusão no entendimento entre os princípios da anterioridade e o da irretroatividade. Destarte, leciona o mestre Eduardo Sabbag “O convívio entre os dois postulados em epígrafe é bastante íntimo, provocando algumas confusões”¹¹

2.1.5. Princípio do não-confisco

É mandamento constitucional a vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios usar o tributo com efeito confiscatório. Vale salientar, que o Estado para desenvolver suas políticas públicas necessita de receitas para tal, porém esta captura de recursos não deve ter caráter confiscatório. Assim sendo, leciona o professor Ichihara (1994, p.38)

“Na Constituição anterior, este princípio era previsão implícita, pois o confisco atenta contra o direito de propriedade e a segurança jurídica. Assim a tributação jamais pode ter conotação confiscatória, inclusive sob pena de descaracterizar a natureza tributária e ingressar no campo da punição ou da penalidade” (ICHIHARA, 1994, p. 38).

Todavia, o legislador tem se preocupado com a possibilidade de o Estado na gana de arrecadar recursos, acabe por praticar o confisco, deixando o cidadão até mesmo sem o mínimo existencial.

Nesse sentido, leciona Baleeiro (1997, p. 571) “ao demonstrar que a compensação pelo peso elevado dos tributos é a liberdade e ao alertar contra possíveis abusos ocorrentes nas democracias”².

2.1.6. Princípio da não limitação ao tráfego de pessoas

A Carta Magna em seu art. 150, V, estabelece limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por intermédio da tributação interestadual e intermunicipal, exceto a cobrança de pedágio pelo uso de vias mantidas pelo Poder Público.

Na lição do professor

² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 571.

“São letras do passado. O dispositivo é quase vazio. No sistema brasileiro é impossível embarçar o tráfego de pessoas ou coisas com tributos intermunicipais ou interestaduais, já ressalvado o pedágio, que *tem que ser igual* para todos os passantes, por classes, jamais pela origem, destino ou naturalidade. Ademais, para nós, pedágio é preço, público, semipúblico ou privado” Coelho (2012, p. 267).

Temos, que o pedágio é preço, e por conseguinte não constitui em tributo, sendo assim não contraria o princípio em voga.

3. Imunidades

As imunidades são representadas pelas isenções expressamente contidas no texto constitucional. Nesse diapasão, leciona o professor Machado (2014, p. 287) “Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado”, logo “a imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária” .

Curiosamente, percebe-se que todos o dispositivos na Constituição Federal que trata da imunidade, não utiliza o termo propriamente dito, mas sim, a expressão “*isenção*”. Contudo, a imunidade nada mais é que uma demarcação constitucional a competência tributária.

Contudo, podemos dizer que, imunidade é uma criação à brasileira, ressaltamos ainda, que em nenhum outro país possui em sua Constituição a aplicação de regramento que trata de isenção de impostos.

Todavia, o art. 150, IV da CF/88, determina:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - **instituir impostos** sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.(BRASIL,1988)

Vale ressaltar, que as imunidades estão dispersas em vários dispositivos constitucionais, porém o dispositivo acima concentra grande parte da matéria. Cumpre salientar, que tais dispositivos abarca também as taxas e as contribuições.

Assim, acerca dos efeitos da imunidade, leciona o ilustre professor Coêlho (2012, p.166) “À luz da teoria da norma jurídica, os dispositivos constitucionais imunizantes ‘entram’ na composição da hipótese de incidência das normas de tributação, configurando-lhe o alcance e fixando-lhe os lindes”.

Destarte, complementa o ilustre professor Coelho (2012, p.141) “A diferença é que a imunidade radica na Constituição, enquanto a isenção decorre da lei menor, complementar ou ordinária”.

É sabido que a doutrina majoritária, entende que a isenção caracteriza como uma dispensa de pagamento de um determinado tributo devido. Todavia, o professor Eduardo Sabbag (2009b, p. 45-46) explica de forma bem didática a diferença existente entre imunidade, isenção e não incidência, conforme segue:

Não incidência: é a ausência de subsunção do fato imponible ao conceito descrito na hipótese de incidência, ou seja, o acontecimento fático não corresponde com fidelidade à descrição legal originária, faltando elementos para a tipicidade.

Isenção: é um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento de tributo devido, isto é, a autoridade legislativa evita que o sujeito passivo da obrigação tributária se submeta ao tributo. Portanto, evita-se o lançamento.

Imunidade: é uma não incidência constitucionalmente qualificada. É o obstáculo, decorrente de regra da Constituição, à incidência de tributos sobre determinados fatos ou situações. (SABBAG, 2009 p. 45-46)

Todavia, na lição de Paulo de Barros, inexistente paralelismo com justificação, senão vejamos:

O paralelo [entre **imunidade e isenção**] não se justifica. São proposições normativas de tal modo diferentes na composição do ordenamento positivo que pouquíssimas são as regiões de contacto. Poderíamos sublinhar tão somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária. Quanto ao mais, uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. (CARVALHO, 2010, p. 237, grifo nosso)

3.1. Imunidades recíprocas

Implica dizer, que os Entes Federados não podem cobrar, ou seja, fazer incidir impostos uns dos outros. Haja vista, que “estão protegidos pela imunidade o patrimônio, a

renda e os serviços dessas entidades, e de suas autarquias”, conforme leciona Machado (2014, p. 288). A doutrina majoritária tem a imunidade no tema da competência..

O preceito constitucional encontra-se albergado no art. 150, IV, “a” do texto da Carta Magna:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;(BRASIL, 1988)

3.2. Imunidade Subjetiva

Etmologicamente falando, trata-se de uma supressão ao poder de tributar determinados sujeitos, tais como: igrejas e bens imóveis afetados à atividade finalística; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos e suas fundações; entidades de educação e de assistência social que não visam lucro.

O art. 150, VI, “b”, “c” e “e”, determina a imunidade subjetiva:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

...

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

... a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. ;(BRASIL, 1988)

3.3 Imunidade Objetiva

Trata-se de uma exclusão da competência tributária referente a determinados objetos, a saber: livros; jornais periódicos e o papel utilizados na impressão; fonogramas e videofonogramas musicais ou literomusicais de autores nacionais, produzidos no Brasil; e obras em geral interpretadas por artistas nacionais, e suportes materiais e arquivos digitais, exceto replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. Nesse sentido, determina a Constituição Federal, em seu art. 150, VI, “d” e “e”:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

...

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser (BRASIL,1988).

Vale ressaltar, que o dispositivo constitucional acima na alínea “d” trata de imunidade objetiva em seu sentido literal. Ao passo que, a alínea “e” refere-se a literalidade mista, ou seja, contemplando tanto objetos quanto sujeitos.

Em suma, na lição de Roque Antonio Carrazza (2010, p. 845) que:

É livros, pois, para fins de imunidade, qualquer objeto que transmita conhecimentos (idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias etc.), pouco importando se isto se faz por caracteres alfabéticos, por imagens, por sons, por signos Braille, **por impulsos magnéticos** etc. (CARRAZZA, 2010, p. 845)

4. Renúncia De Receitas

O termo renúncia de receita, tem o significado de gasto tributário. Todavia, os gastos tributários ou renúncias de receitas são mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública que podem produzir resultados econômicos idênticos ao da despesa pública.

4.1. Conceitos introdutórios

A renúncia de receitas consiste na abdicação do fisco de recolher o produto de tributos com o interesse de incentivar ou favorecer determinados setores, atividades, regiões ou agentes econômicos.

Nesse sentido, também pode-se considerar essa prática como "renúncia de receita", na qual o fisco desiste, total ou parcialmente, de aplicar o regime impositivo geral, atendendo a reclamos superiores da política econômica ou social.

Nesse sentido, determina a Lei Complementar nº 101/2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu art. 14:

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. (BRASIL,2000)

Complementarmente, o mesmo diploma legal dispõe que a renúncia de receita, compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, modificação na base de cálculo desde que implique em redução de tributos.

Tem-se ainda, o princípio da insignificância que corresponde ao custos de cobrança superior ao valor do débito, e neste caso, faz-se necessário o cancelamento do débito.

5. Considerações Finais

Conclui-se que os temas acima abordados, a saber: limitações constitucionais ao poder de tributar, imunidades e renúncias de receitas, estão intimamente ligados entre si, pois representam de uma forma ou de outra uma perda de arrecadação tributária.

O resultado da pesquisa indica a necessidade do Estado Democrático de Direito, obter recursos necessários para fazer frente aos gastos com políticas públicas de educação, de saúde, de segurança pública e de investimentos na máquina estatal. Diante do que foi apresentado, pode-se constatar que as limitações constitucionais ao poder de tributar, constituem-se em garantias e direitos fundamentais dos contribuintes.

Assim, vale lembrar que o Estado não pode se apropriar indevidamente dos bens do particular, uma vez que o Estado Democrático de Direito deve respeitar o contribuinte, enquanto sujeito colaborador do processo tributário, objetivando a arrecadação de recursos financeiros para fazer frente às políticas públicas oferecidas a sociedade.

No que tange a imunidades tributárias, estas exercem ou podem exercer papel fundamental na execução de políticas públicas. Destarte, observa-se que as renúncias de receitas, diversas são as espécies de renúncias, mas as isenções se sobressaem em relação as outras. Isso se dá em razão de volume de receitas abdicadas serem altas.

Observa-se que a temática desenvolvida é uma importante ferramenta na busca do desenvolvimento sócio-econômico, desde que seja feito um estudo do impacto orçamentário negativo das renúncias de receitas confrontando com os benefícios sociais e econômicos que essa decisão trará para a coletividade.

Por outro lado, observa-se que a LRF vem como uma medida de contenção do desequilíbrio orçamentário e financeiro, de outra banda, a Lei Kandir desonera os tributos estaduais e municipais, na expectativa de aumentar o volume das exportações brasileiras.

Por fim, percebe-se que esta política econômica contribui para o aumento do volume de recursos que deveriam ser repassados aos Estados exportadores. Conforme mencionado anteriormente, estas perdas são sentidas principalmente pelos Estados brasileiros produtores de minério, dentre os quais o Estado do Pará se destaca.

Referências

ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

ARCOS – Informações Jurídicas: O Estado e o poder de tributar. Disponível em: <<http://www.arcos.org.br/artigos/o-estado-e-o-poder-de-tributar>> Acesso em: 23 jul. 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Organização de Anne Joyce Angher. 24 ed. São Paulo: Rideel, 2017.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito : técnica, decisão, dominação.** - 4. ed. - São Paulo : Atlas, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 23. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário.** 6 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.31723&seo=1>. Acesso em 03.06.2017 às 19:59.