

## EFETOS JURÍDICOS DA POLÍTICA FISCAL MINERÁRIA NO ESTADO DO PARÁ: A ILEGALIDADE DO DIFERIMENTO COM EFEITOS DE ISENÇÃO<sup>1</sup>

Maria Stela Campos da Silva<sup>2</sup>

Thiago Lima do Nascimento<sup>3</sup>

### Resumo

O presente trabalho visa realizar uma análise sobre a política fiscal minerária, aplicada pelo Estado do Pará, buscando compreender os instrumentos normativos autorizativos, bem como as normas de estrutura que delimitam a responsabilidade dos Estados-membros e do Distrito Federal, quando da concessão de renúncia de receita tributária, na espécie de diferimento de ICMS, analisando-o comparativamente, em seus efeitos, ao instituto da isenção tributária. Para tanto, utilizou-se o método analítico dedutivo, através da legislação Constitucional, Complementar e Estadual. Concluiu-se, ao fim, que a utilização de diferimento de ICMS, onde o fato interruptivo da concessão do benefício não chega a se realizar, modifica a natureza do benefício, transformando-o em uma concessão irregular de isenção do tributo, devendo, portanto, ser combatido, sempre que identificado pelos órgãos de controle.

**Palavras-chave:** Benefício fiscal. Diferimento. ICMS. Não-Cumulatividade. Isenção.

<sup>1</sup> Este trabalho foi desenvolvido com o apoio financeiro da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).

<sup>2</sup> Doutora em Direito pela Universidade Federal do Pará (UFPA). Mestrado e Especialização em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Professora da graduação e pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Pará (UFPA). Advogada. E-mail: stelacampos@gmail.com

<sup>3</sup> Mestrando em Direitos Humanos pela Universidade Federal do Pará (UFPA), na condição de bolsista pela CAPES. Pós-Graduando lato sensu pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Membro da Comissão de Assuntos Tributários da OAB/PA. Advogado. E-mail: thiago\_lima\_\_@hotmail.com

## INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 outorga ao legislador infraconstitucional, por meio de Lei Complementar, a incumbência para dispor sobre obrigação tributária, lançamento e demais temas, caros para o estabelecimento da relação jurídico-tributária, conforme disposto no Art. 146, da Carta Maior.

A arrecadação tributária é mecanismo necessário para a consecução das políticas públicas atinentes à realização e proteção dos Direitos Fundamentais, como saúde, segurança pública, educação, lazer, etc., além de prestação de serviços públicos em geral, servindo, inclusive, de esteio financeiro para manutenção das atividades do ente político.

Ocorre que a autorização constitucional para instituição de tributos orienta o sistema tributário a se estruturar através da adoção de bases impositivas supostamente estáveis, capazes de gerar grande quantidade de receita, incidindo sobre a renda, atividades comerciais (importação, exportação, circulação de mercadorias, serviços), propriedade, dentre outras, de modo a, por meio de seu natural efeito extrafiscal, coibir práticas produtivas de relevo ou mesmo desestimular a injeção do capital privado em determinados Estados-membros ou nichos comerciais.

Nesse contexto, alguns entes da federação legislam em prol de determinadas atividades econômicas em vista do incentivo de práticas que objetivem o aumento do bem-estar da comunidade (construção de escolas, hospitais, contratação de mão-de-obra local, para citar alguns), promovendo desonerações tributárias por meio das concessões de incentivos ou benefícios fiscais onerosos.

Todavia, a concessão de alguns benefícios fiscais, tal como o *diferimento*, se não forem devidamente fiscalizados, pode provocar violações de diversas naturezas, inclusive a direitos fundamentais, em detrimento da atração do investimento do capital privado para a instalação e exercício de atividades econômicas exploratórias, como ocorre no Estado do Pará.

## BENEFÍCIO FISCAL: GÊNERO E ESPÉCIES

O benefício fiscal é instrumento para a administração dos recursos públicos com múltiplas aplicabilidades, seja como estímulo de determinado setor produtivo, seja como meio de exercer a extrafiscalidade, através da alteração dos elementos da estrutura tributária, na busca pelo alcance de determinados objetivos de ordem econômica, social ou político-administrativa, distintos dos objetivos originais desse ou daquele tributo.

Tem serventia como instrumento para: (i) o incentivo do desenvolvimento de regiões ou ativos financeiros, como a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio; (ii) o desenvolvimento de seguimentos

econômicos estratégicos, como ocorre com o Imposto sobre a Importação (II) e no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para máquinas e equipamentos; (iii) proporcionar uma desoneração tributária a determinados grupos sociais de baixa renda, como ocorre no caso do Imposto de Renda (IR), em atenção ao princípio da capacidade contributiva.

Segundo a doutrina atual, existem 3 (três) modalidades ou espécies de benefícios fiscais. São eles: (i) benefício financeiro; (ii) benefício creditício; e (iii) benefício tributário, além das hipóteses de não tributação, que, embora não constituam hipótese de benefício fiscal, propriamente dita, funciona tal qual um benefício tributário. Cada qual será abordado com a minúcia que lhe é devida.

Inicialmente, é importante destacar que os benefícios fiscais são considerados como “favores fiscais”, e que nem sempre implicam em *renúncia de receita tributária*, sendo, esta, uma subespécie dentre os benefícios fiscais possíveis.

Para melhor aclarar a questão, é fundamental a compreensão, de que a administração pública organiza seu orçamento através de *receitas e despesas públicas*, dos quais os gastos públicos são subscritos junto estas segundas (despesas públicas) e as renúncias de receitas são empregadas sobre aquelas primeiras - receitas públicas - (PIMENTA, 2010, p. 123), conforme será visto de forma pormenorizada, a seguir.

### **Benefícios fiscais como despesas públicas**

Como visto, anteriormente, existem duas espécies de benefícios fiscais que atuam junto às despesas públicas. São eles os benefícios financeiros e os benefícios creditícios.

Os benefícios financeiros ou creditícios, enquanto despesas públicas, podem significar um conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos, ou, ainda, a aplicação de certa quantia por parte da autoridade, para a execução de fim a cargo do governo (HARADA, 2013, p. 22).

Considerando essas duas espécies de benefícios fiscais, estes são, como já mencionado, espécie de despesas públicas na forma de benefício fiscal. Encontram-se na condição de despesas correntes (subvenções sociais ou subvenções econômicas) ou na condição de despesas de capital (auxílio para obras públicas, para equipamentos e instalações ou para inversões financeiras).

#### **Benefícios financeiros**

##### **1. Subvenções sociais**

Do ponto de vista das subespécies de benefício fiscal, há as *subvenções sociais*, que se encontram positivadas no art. 16, da Lei n. 4.320/64, e dispõe que serão utilizadas com a finalidade de prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada, aplicadas a esses objetivos se revelar mais econômica, ou seja, destinando-se a cobrir despesas correntes de instituições públicas ou privadas sem fins lucrativos de caráter cultural, assistência social, médica e educacional.

Essas subvenções só serão concedidas após julgadas satisfatórias pelos respectivos órgãos de controle (TCU, TCE, TCDF e TCM).

## 2. Subvenções econômicas

Já as *subvenções econômicas*, disciplinadas pelo art. 17, da Lei n. 4.320/64, são destinadas à cobertura de déficits de manutenção das empresas públicas, seja ela autárquica ou não, mediante inclusão no rol de despesas correntes do orçamento do seu respectivo ente federado (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios).

## 3. Auxílios (Obras Públicas, Equipamentos e Instalações ou Inversões Financeiras)

Os *auxílios* são destinados à investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado, sem fins lucrativos, realizam, independentemente de contraprestação direta de bens e serviços, derivada diretamente da Lei Orçamentária (ALMEIDA, 2000, p. 23).

## Benefícios creditícios

Estes benefícios, por sua vez, referem-se a subsídios oriundos de operações oficiais de créditos destinadas, dentre outros propósitos, a financiar programas de custeio em atividades produtivas voltadas para o desenvolvimento regional e social, bem como para apoio a determinados setores da economia (Tribunal de Contas da União, 2017).

## **Benefícios fiscais como renúncia de receita pública**

Em outra análise sobre as espécies de benefícios fiscais, estão os benefícios que, de fato, interferem na receita do ente federado. É espécie denominada de benefício tributário, também caracterizada pela doutrina e pelos diversos instrumentos normativos como *renúncia de receita*.

Seu manejo visa a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, ou seja, implica na alteração da expectativa de receita, considerando renúncias específicas, direcionadas à grupos de contribuintes específicos, setores econômicos ou regiões político-econômicas.

Atualmente, o benefício tributário encontra-se regulamentado através da Lei Complementar n.

101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, que atribui ao seu art. 14, a incumbência de oferecer normas gerais sobre renúncia de receita. Dentre elas, verificamos (*caput*) a exigência de que a lei que instituir concessão ou ampliação de benefício tributário deverá estar acompanhada de estimativa de impacto orçamentário-financeiro, relativamente ao exercício em que se deva iniciar sua vigência e nos dois exercícios seguintes, disposição esta que se encontra consoante o art. 165, §6º<sup>4</sup>, da CF/88.

Além disso, o §1º, do art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal, passou a propor um rol (exemplificativo, em minha ótica) das subespécies de benefícios fiscais ou, mais precisamente, espécies de benefícios tributários. São elas: 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, bem como outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Passemos a analisá-las, uma a uma.

#### 4. Anistia

Trata-se de espécie de renúncia de receita tributária onde o ente federado, por meio de lei, extingue a punibilidade do sujeito passivo infrator da legislação tributária, excluindo, desta maneira, qualquer obrigação oriunda do descumprimento do consequente normativo da relação jurídica primária, desde que anterior à vigência da lei. Neste caso, falamos em exclusão do crédito tributário oriundo das multas e juros em decorrência do perdão do ato delituoso.

A anistia encontra lastro no Código Tributário Nacional e veda sua concessão à hipóteses de atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação, pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele, além de infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

#### 5. Remissão

A remissão é o instituto previsto na legislação tributária brasileira que visa o perdão do crédito tributário, devidamente constituído por meio de linguagem competente, seja por ato administrativo fiscal, realizado pela própria administração pública (hipóteses de lançamento de ofício) ou quando o próprio contribuinte realiza o lançamento (de ofício ou por declaração).

Sua previsão legal encontra-se no Art. 172, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que somente lei poderá dispor sobre remissão, autorizando, a administração pública a conceder, por despacho fundamentado, a extinção total ou parcial do crédito tributário, atendendo: (i) à situação econômica do sujeito passivo; (ii) ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato; (iii) à diminuta importância do crédito tributário; (iv) a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou

<sup>4</sup> Art. 165. (...) §6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

materiais do caso; e (v) a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Aqui não falamos em ilícito tributário, até porque, o mesmo não faz parte do escopo de abrangência da remissão, mas sim da anistia, a qual, embora seja um instituto similar, com a remissão não se confunde. A anistia abrange outro fato jurídico – leia-se: ilícito tributário ou o não cumprimento do consequente da norma primária – e, para a realização de seus efeitos, necessita de outras premissas, além da constituição prévia da norma sancionadora.

No caso da remissão, basta que a norma primária – individual e concreta – esteja constituída para que, dessa forma, cumpra com os requisitos prévios e se torne objeto de incidência da norma remissiva.

Noutros termos, instaurada a relação jurídica entre contribuinte e Estado-Fisco, por meio da norma individual e concreta, constituída pelo ato de lançamento tributário (realizada por este ou aquele), e, estando a Regra-Matriz de Incidência Tributária mutilada por qualquer das hipóteses, presentes nos incisos do Art. 172, do CTN, ter-se-á a incidência da remissão.

#### 6. Subsídio

Neste ponto, o legislador incluiu um elemento de benefício financeiro como espécie de renúncia de receita. Aqui é necessário seguirmos com cautela e atentarmos para o que o ordenamento jurídico nos alerta.

O art. 165, §6º, disciplina que a necessidade de demonstrativo regionalizado dos efeitos sobre as receitas e despesas, abrangerá subsídios de natureza financeira e creditícia. Todavia, o *caput* do art. 14, da LRF, delimita que os incentivos devam decorrer de benefícios tributários que decorram renúncia de receita, o que gera fortes dúvidas sobre a necessidade de o legislador incorporar esta espécie de benefício fiscal como hipótese de renúncia de receita.

Ora, subsídio é oriundo de despesas correntes, na condição de transferência corrente. A própria Lei que institui as normas gerais de direito financeiro (Lei n. 4.320/64) já determina o regramento para a sua instituição e fiscalização. Subsumi-la ao regramento como se renúncia de receita o fosse é negar sua natureza jurídica de despesa corrente.

#### 7. Crédito Presumido

Essa espécie de benefício tributário trata da introdução de uma norma, individual e concreta, no ordenamento jurídico, cuja hipótese normativa é a incidência de outra norma geral e abstrata, relativa tributos não-cumulativos e plurifásicos, como é o caso do ICMS ou do IPI, ou, ainda, no caso de exportação de produtos industrializados, situação, esta, a qual não confere possibilidade ao alienante de ressarcir-se dos valores recolhidos à título de IPI, pois o adquirente do produto não compõe sujeito tributável.

Na hipótese deste benefício, deverá ser compensado o montante do que foi devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores, pelo

mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal.

Em uma sentença baseada na lógica deôntica, a norma geral e abstrata do crédito presumido se enquadraria da seguinte maneira: *dada a incidência de determinado tributo plurifásico e não-cumulativo, então deve ser concedido crédito relativo ao que fora cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.*

Este benefício, que prestigia a não-cumulatividade, como antes mencionado, encontra-se, ao tratarmos de ICMS, no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal de 88.

#### 8. Redução de alíquota / Alíquota zero

Esta espécie de benefício tributário promove uma modificação no critério quantitativo da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT), especialmente na alíquota, onde pode ser reduzido ou igualado à zero (0%). Neste último caso, embora encontrem-se presentes todos os elementos da RMIT, incidindo, portanto, a regra geral tributante, o dever tributário é inexistente, pois, no consequente da norma, o valor atribuído à alíquota é nenhum.

Na hipótese de aplicação da alíquota zero, ainda persistem dúvidas quanto a aplicabilidade ou não do inciso II, do §2º, do art. 155, da CF/88, o qual versa sobre a impossibilidade de utilização do crédito presumido para a compensação do tributo não-cumulativo, ou, ainda, a anulação dos créditos obtidos nas operações anteriores, por ser benefício que se assemelha à uma isenção (a qual será vista mais a frente).

#### 9. Redução de base de cálculo

A redução de base de cálculo trata, também, de modificação no critério quantitativo da RMIT, promovendo uma redução do montante cobrado, ainda que se mantenha a alíquota original.

Em nada se altera no que tange à incidência tributária, mantendo, o fato tributário, intacto para que sofra os efeitos daquela, vindo a compor a norma individual e concreta, a qual sujeita o contribuinte ao consequente normativo.

#### 10. Isenção

A isenção é instrumento de alteração da Regra-Matriz de Incidência Tributária, a qual pode operar sobre qualquer dos critérios que a compõem e é, segundo o Código Tributário Nacional, uma modalidade de exclusão de crédito tributário.

Este benefício tributário pode ser concedido de duas maneiras: (i) em *caráter geral*: quando decorrer diretamente de lei e não necessitar de qualquer comprovação para seu gozo; e (ii) em *caráter específico*, ou seja, quando a isenção só se efetivar mediante despacho da autoridade administrativa, por meio de requerimento do interessado, comprovando o preenchimento das condições e requisitos previstos em lei (art. 179, do CTN).

Através de uma análise da norma em sentido estrito, podemos aferir que a concessão do instituto da

realiza uma redução do escopo de previsão idealizado pelo legislador instituidor do tributo ao qual ela se acopla.

Diz-se, portanto, que a norma isencional é uma norma geral e abstrata que, atuando sobre outra norma geral e abstrata – instituidora do tributo objeto da isenção – suprime elementos de quaisquer de seus critérios (material, espacial, temporal, pessoal ou quantitativo), reduzindo a abrangência da possibilidade de incidência.

Este impedimento, oriundo o instituto aqui tratado, assemelha-se à *não-incidência* por impedir que a relação jurídico-tributária se instaure, desde que se tratando de isenção concedida em caráter geral.

Diferentemente ocorre com a isenção concedida em caráter não geral, a qual, embora reduza o escopo de atuação da tributação, a incidência ocorre, mas é revista pela administração pública, a qual revoga a norma individual e concreta, anteriormente introduzida, desfazendo a relação jurídica tributária entre o contribuinte e o Fisco, pelo reconhecimento do cumprimento dos requisitos necessários para o gozo do benefício tributário, excluindo, portanto, o crédito tributário.

Assim, ao tratar de renúncia de receita ou renúncia tributária, está-se falando, em verdade de uma espécie de benefício fiscal, que comporta outros tantos, tais como, *benefício financeiro, crédito e tributário*, sendo, este último, a renúncia de receita, propriamente dita.

Há, ainda, a *desoneração tributária*, a qual é relacionada a “não tributação” ou “não-incidência”. Parte minoritária da doutrina nacional entende que seria uma espécie de benefício fiscal por impedir a constituição de uma norma geral e abstrata que discipline determinado fato como fato jurídico tributável, o que não acarretaria, necessariamente, em uma perda/renúncia de receita (SAYD, 2003, p.2), mas tão somente a não configuração de uma relação jurídico-tributária, tal qual se identifica nos casos em que as situações fáticas – ainda que jurídicas – não estão abarcadas pela norma de tributação (MOREIRA, 2012, p. 156).

Para Maria Stela Campos, trata-se de uma limitação ao poder tributante, na medida em que o legislador, apesar de possuir competência para tipificar alguns fatos como tributáveis, exime-se, caracterizando uma verdadeira inércia legislativa (CAMPOS, 2012, p.48), e não um ato de desoneração tributária, propriamente dita.

É o caso, por exemplo, em que não se tributa atividades econômicas onde o sujeito passivo da relação seria pessoa jurídica com sede no exterior, rompendo, dessa maneira, com a capacidade tributária para a composição da sujeição passiva. Frise-se que, neste caso, não há expectativa de receita tributária considerada no Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, tampouco na Lei Orçamentária Anual.

Assim, realizado o recorte metodológico necessário para a análise dos benefícios fiscais, voltamos aos benefícios tributários, considerados pela Lei Complementar n. 101/2000, como *renúncia de receita*, para uma melhor compreensão da concessão de isenção de ICMS – como espécie de benefício tributário – e seus efeitos, no ordenamento jurídico, quando concedido em desacordo com as normas de estrutura previstas na Carta Maior e na Lei Complementar n. 24/75.



## ISENÇÃO DE ICMS COMO INSTRUMENTO DESTINADO À RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA

Já foi tratado o instituto da *isenção* como instrumento de realização de renúncia de receita, reduzindo-lhe o escopo de atuação da incidência tributária, permitindo, nos casos de concessão do benefício em caráter não geral, a incidência tributária.

Para ilustrar, cabe o destaque de alguns conceitos sobre a isenção. Para Hugo de Brito Machado, é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação (MACHADO, 2015).

De forma mais abrangente, Paulo de Barros (CARVALHO, 2015) compreende que não se trata de exclusão de apenas parcela da hipótese normativa, mas da “mutilação” de qualquer critério presente tanto no antecedente quanto em seu consequente, senão vejamos:

O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo, a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo, pela alíquota.

Assim, o estímulo operado por meio de concessão de benefícios fiscais, da espécie de *renúncia de receita*, em especial por meio de normas isentivas destinadas ao ICMS, se torna um instrumento para a consecução de uma política fiscal mais atrativa ao investimento do capital privado, o que torna a sua realização um mecanismo de desestabilização, na ótica do federalismo fiscal.

Para evitar conflitos na estruturação de políticas fiscais criando preferências entre os Estados-membros, em especial ao que concernir às renúncias de receita de ICMS, o Sistema Tributário Nacional foi dotado de mecanismos que visam o cumprimento de critérios autorizativos cujas condutas, adotadas pelos respectivos entes, devem corresponder a diversos aspectos relevantes, sempre na busca pelo atendimento ao pacto federativo, como se verá a seguir.

### Critérios normativos para a concessão de isenção de icms de acordo com o sistema tributário brasileiro, a partir da constituição federal de 1988

O Direito Positivo visa a introdução de normas jurídicas prescritoras de condutas, cujo objetivo não é

outro senão ordenar as relações interpessoais, presentes em uma dada sociedade, localizada em um determinado ponto, no tempo e no espaço.

O direito positivo se utiliza, portanto, de uma linguagem específica, prescritora de condutas, de onde, segundo a doutrinadora Aurora Tomazini (CARVALHO, 2016), nos explicando com maestria, fornece a seguinte lição:

(iii) Linguagem prescritiva de condutas (normativa) – é utilizada para a expedição de ordens e comandos (ex. é proibido fumar). Própria para a regulação de comportamentos (intersubjetivos e intrasubjetivos), projetando-se sobre a região material da conduta humana com a finalidade de modificá-la. Submetem-se aos valores de validade e não-validade, não podendo ser afirmadas ou negadas, mas sim observadas ou não.

O instrumento utilizado pelo Direito Positivo, para interferir na realidade social é a norma jurídica (sentido estrito), sendo esta a significação extraída de uma estrutura sintática que prescreve uma conduta por meio de proposições hipotético-condicionais.

Para que passem a compor o sistema jurídico, é necessário que sejam introduzidas por um *veículo introdutor*, que, nas palavras de Paulo de Barros (CARVALHO, 2015), “são os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, (...)”.

Todo o veículo introdutor de norma jurídica, seja ele primário ou secundário, que introduza norma geral e abstrata ou individual e concreta, é composto por enunciações-enunciadas e enunciados-enunciados que, por sua vez, guardam correspondência com a enunciação presente nas normas gerais e abstratas de hierarquia superior, que ditam os limites para sua estruturação, como a Constituição Federal.

Neste sentido, Tárek Moussallem (MOUSSALLEM, 2006) ensina o seguinte:

(...) a partir da linguagem do veículo introdutor (enunciação-enunciada), reconstruímos a linguagem do procedimento produtor de enunciados (enunciação), e realizamos o confronto entre esta e a linguagem da norma de produção normativa (fundamento de validade do veículo introdutor) para aferirmos se a produção normativa se deu ou não em conformidade com o prescrito no ordenamento.

Portanto, para se introduzir uma norma, no sistema jurídico-positivo brasileiro, faz-se necessário que esta esteja em consonância com *normas de estrutura*, tal qual as enunciações prescritas nos dispositivos constitucionais, que garantem as normas de maior hierarquia do sistema.

Assim, independentemente do meio que o órgão legitimado se valha para introduzir uma prescrição de conduta, seja por normas primárias (lei ordinária, lei complementar, medida provisória, decretos legislativos, etc) ou normas secundárias (decreto regulamentar, instruções ministeriais, circulares, etc), este deverá se ater aos ditames das normas de estrutura, invariavelmente, sob pena de cometer um ato antijurídico.

Neste sentido, importa investigar a fenomenologia atinente à disputa de capital, recorrente entre os entes da federação, a qual se opera por meio de concessão de renúncia de receita (norma isentiva), visando à captação de investimentos do setor privado, interesse este, pactuado pelo Estado do Pará, no que concerne às indústrias de

mineração.

Em verdade, esta é uma prática que enseja com que a doutrina e a jurisprudência passem a, reiteradamente, combater e denominar de *Guerra Fiscal* os conflitos entre os Estados-membros, por força dos créditos gerados em operações internas, relacionadas com as operações interestaduais (TORRES, 2010).

Este embate entre os Estados surge, em especial, em razão da competência legiferante, outorgada pela Constituição Federal, para disciplinar questões atinentes ao ICMS.

## DIFERIMENTO DE ICMS NO ESTADO DO PARÁ: EFEITOS E REGRA-MATRIZ

### Diferimento

O *diferimento*, por se tratar de uma espécie de benefício fiscal, foi equivocadamente considerado como um instrumento de renúncia de receita (art. 14, §1º<sup>5</sup>, da LC n. 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal), pois não causa qualquer modificação (via de regra) no planejamento orçamentário, em função de seu mecanismo de aplicação, havendo a incidência tributária conforme prevista, embora em momento posterior.

Os benefícios fiscais são instrumentos de políticas fiscais utilizados pelos entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para estimular ou desestimular a conduta dos contribuintes, podendo ou não, ser voltado ao mercado.

O instituto do diferimento possui, em sua natureza, a intenção do legislador em postergar o momento da incidência do tributo, alterando/mutilando ao menos um critério da regra-matriz de incidência tributária, seja na hipótese ou no consequente normativo. Os tributos, objeto deste benefício fiscal, são os plurifásicos e não-cumulativo, como o ICMS.

Dessa forma, ao conceder o diferimento, o legislador altera a regra-matriz de incidência tributária para: (i) postergar o momento da incidência do tributo, *mantendo a sujeição passiva da relação jurídico-tributária*, modificando, portanto, tão somente o *critério temporal* da regra-matriz; (ii) postergar o momento da incidência *elegendo outro sujeito passivo para figurar na relação jurídico-tributária* (hipóteses de substituição tributária), sendo modificado apenas o *critério pessoal*, especificamente a sujeição passiva, da regra-matriz; ou (iii) obstaculizar a incidência tributária, modificando o *critério temporal ou pessoal* (sujeito passivo), elegendo momento futuro, de modo a inviabilizar o alcance de determinadas situações, em função de lapso temporal

<sup>5</sup> Art. 14. (...) §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 em redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

demasiadamente elástico, ou modificando a sujeição passiva, atribuindo o ônus a sujeito que jamais chega a figurar como agente do fato jurídico tributário, pois o fato nunca chega a se realizar.

Neste último caso, o diferimento passará a figurar não mais como uma simples postergação do momento da incidência do tributo, imputando o ônus do recolhimento ao contribuinte ou a seu substituto, mas passará a produzir efeitos de isenção, reduzindo, indevidamente, a estimativa de receita tributária do ente concessor do benefício e estabelecendo uma política fiscal em desatendimento com as normas de estrutura.

Além disso, é necessário destacar que, na hipótese do ICMS, a competência para a instituição do tributo, bem como da concessão de isenção, incentivos ou benefícios fiscais relativos ao imposto, é de competência dos Estados e do Distrito Federal, devendo atender não apenas as diretrizes estruturadas na Constituição Federal de 88, mas também à Lei Complementar n. 24/75 e a Lei Complementar n. 101/2000, bem como das regras dispostas na Lei Complementar n. 87/96, em se tratando de benefício fiscal que comporte substituição tributária.

Compreende-se, portanto, que a regra-matriz do tributo sofrerá mutilação em critérios específicos, quando a ele for atribuído regras diferenciadas de tributação que comportem benefício fiscal, como é o caso do diferimento.

Suas modificações manterão inalterados o critério material (verbo e complemento) e critério espacial, podendo ser mutilado o critério temporal, para fins de postergação da incidência tributária, mantendo o sujeito passivo da relação jurídica. Além disso, poderá, também, manter os critérios da hipótese normativa (material, espacial e temporal), mutilando apenas o consequente normativo, no critério pessoal (sujeito passivo), mantendo inalterado o critério quantitativo da regra, quando a intenção do legislador buscar a postergação do tributo alterando a sujeição passiva da relação jurídica.

### Diferimento de ICMS no Estado do Pará

O Estado do Pará, no início da década de 90, editou regulamentação dispondo sobre o tratamento tributário especial nas operações relativas à ICMS quando da extração, industrialização, circulação e comercialização de bauxita, alumina, alumínio e seus derivados, instituído por meio da Lei Estadual n. 5.758 de 30 de agosto de 1993.

O texto original do Art. 1º, daquele diploma, o qual regulara as diretrizes para a concessão do diferimento de ICMS, assegurara o benefício fiscal apenas às operações relativas à *extração, industrialização, circulação e comercialização*, encerrando-se pelas saídas dos produtos (bauxita, alumina, alumínio e seus derivados) promovidas por qualquer dos contribuintes envolvidos, para fora do Estado, com destino ao mercado interno ou para exportação.

Este dispositivo sofreu alteração, promovida pela Lei Estadual n. 6.307, de 17 de julho de 2000, a qual editou o Art. 1º, passando a vigor da seguinte forma:

Art. 1º. Fica assegurado o diferimento do imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS aos contribuintes que realizem operações relativas à extração, circulação, comercialização, operações e prestações de serviço de transporte de bauxita, alumina, alumínio e seus derivados, manganês, minério de ferro, no território do Estado.

*Parágrafo único.* O diferimento previsto neste artigo aplica-se também às seguintes operações, realizadas por estabelecimentos extratores industriais dos produtos supracitados:

I – aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado e bens de uso e consumo, relativamente ao diferencial de alíquota devido;

II – importações do exterior de insumos, de bens destinados ao ativo imobilizado e bens de consumo;

III – nas aquisições internas de energia elétrica, óleo ou de outras fontes alternativas de energia que venham a ser utilizadas no processo produtivo dos produtos enumerados no *caput* deste artigo. (grifo do nosso)

Assim, o Estado do Pará passou a conferir diferimento do ICMS às mercadorias adquiridas por meio de operações interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado e bens de uso e consumo, relativamente ao diferencial de alíquota devido.

Ainda naquele diploma, ficou estabelecido que para a devida fruição do diferimento concedido, os contribuintes se sujeitariam à adoção da “sistemática normal” de apuração do ICMS, ou seja, vigoraria a regra geral da não-cumulatividade entre as operações. Entretanto, o que intriga este autor, é a segunda parte do Art. 3º<sup>6</sup>, onde pode se encontrar a hipótese de *apropriação de créditos proporcionais*.

Alcança-se o entendimento, por “créditos proporcionais”, o que diz respeito ao diferencial de alíquota diferido, sendo apropriado pelo contribuinte de fato, desonerando o contribuinte de direito, nas operações realizadas entre si, para a realização de seu recolhimento quando do cumprimento do fato gerador postergado (Art. 2º, *caput* da Lei Estadual n. 6.307/2000).

Isso implica em dizer que, o beneficiário do diferimento, por ocasião de aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado (ou com relação às outras operações elencadas no parágrafo único do Art. 1º), poderá, nas operações seguintes, quando das saídas tributadas de bauxita, alumina, alumínio e seus derivados, manganês e minério de ferro, valer-se da diferença de alíquota devida e não recolhida, como *crédito tributário*.

Vale deixar ressalvado que o §1º do Art. 2º da Lei Estadual n. 5.758/93, já dispunha neste sentido, senão vejamos:

Art. 2º. O fato gerador postergado em razão do diferimento concedido através desta Lei ocorrerá quando das saídas tributadas dos produtos mencionados no Art. 1º, promovidas por quaisquer dos contribuintes envolvidos, para fora do território do Estado, ou quando

<sup>6</sup> Art. 3º Para fruição do diferimento previsto nesta Lei, os contribuintes se obrigam a adotar a sistemática normal de apuração do ICMS, devendo apropriar, exclusivamente os créditos proporcionais as suas saídas tributadas, obrigando-se, ainda, ao estorno de eventual saldo credor ao final de cada período de apuração.

ocorrer saída, dentro do Estado, com destino a consumidor final.

*§1º Considera-se incorporado o valor do ICMS devido, quando da saída do território do Estado para o mercado interno ou para consumidor final, dentro do Estado, o valor total do imposto que deixou de ser recolhido nas etapas anteriores, em razão do diferimento, na forma prevista nesta Lei. (grifo do nosso)*

A lógica utilizada pelo legislador, quando da concessão do benefício fiscal aqui tratado, seguiu, aparentemente, no sentido de produzir e utilizar o que o Regulamento do ICMS do Estado do Pará (RICMS/PA) – Decreto n. 4.676, de 18 de junho de 2001, denomina de *crédito acumulado*, sendo o imposto cobrado, relativo às entradas ou aquisições de bens do ativo imobilizado, energia elétrica, matérias-primas, dentre outros, de que resultem ou venham a ser objeto de operações ou prestações de serviços ao exterior, de mercadorias ou serviços com não incidência do tributo, conforme Art. 71<sup>7</sup>, daquele Regulamento.

Contudo, há equívoco nos diplomas legais (leia-se: Lei Estadual n. 5.758/1993 e 6.307/2000), porque, como deve ser destacado, o próprio Regulamento do ICMS nos apresenta em vernáculo constante nas disposições preliminares aplicáveis ao diferimento daquele imposto, o §3º e §4º do Art. 666, o qual nos fornece termo de interrupção do diferimento, merecedor de nossa atenção.

Vejamos:

Art. 666. O diferimento é instituto tributário através do qual o momento do recolhimento do imposto incidente é postergado para evento futuro indicado em legislação tributária, sendo a responsabilidade do recolhimento do imposto transferida para o contribuinte que promover tal evento.

§1º Encerrada a fase do diferimento, o imposto diferido será recolhido integralmente pelo adquirente ou destinatário da mercadoria, na qualidade de contribuinte substituto.

§2º O valor do imposto diferido, a cargo do contribuinte substituto, será igual àquele que o contribuinte originário pagaria, não fosse o diferimento.

§3º Interrompe o diferimento a ocorrência de qualquer fato que altere o curso da operação subordinada a este regime, antes de encerrada a fase do diferimento.

§4º Na hipótese do parágrafo anterior, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto diferido fica atribuída ao contribuinte cujo estabelecimento ocorra a interrupção. (...) (grifo do nosso)

Assim, de acordo com o que se identifica dos parágrafos em destaque, o ICMS será devido, sempre que ocorrer qualquer fato que altere o curso da operação subordinada ao diferimento, dentre as quais, podemos destacar as que impossibilitam a efetivação da operação futura (cumprimento do fato gerador), prevista como termo final do diferimento, presente no Art. 2º, *caput*, da Lei Estadual n. 5.758/1993, alterado pela Lei Estadual n. 6.307/2000, senão vejamos:

Art. 2º. O fato gerador postergado em razão do diferimento concedido através desta Lei ocorrerá quando das saídas tributadas dos produtos mencionados no art. 1º, promovidas por quaisquer dos contribuintes envolvidos, para fora do território do Estado, ou quando ocorrer

<sup>7</sup> Art. 71. Constitui crédito acumulado o imposto anteriormente cobrado relativo às entradas ou aquisições de bens do ativo imobilizado, energia elétrica, matérias-primas, material secundário, produtos intermediários, mercadorias, material de embalagem e serviços de transporte e comunicação de que resultem ou que venham a ser objeto de operações ou prestações que destinem ao exterior, mercadorias e serviços com não incidência do imposto.

saída, dentro do Estado, com destino a consumidor final.

Em meio às impossibilidades de realização da operação futura, o Art. 667, III, “a”, do RICMS/PA, destaca a hipótese de a mercadoria vir a ser destinada a uso ou consumo do próprio estabelecimento, a ativo permanente do adquirente ou destinatário que a tiver recebido com diferimento do imposto.

Diante disso, e trazendo à baila o verbete do Art. 1º, parágrafo único, I<sup>8</sup>, da Lei Estadual n. 5.758/1993, alterado pela Lei Estadual n. 6.307/2000, chega-se à conclusão de que os produtos adquiridos por meio das operações interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado e bens de uso e consumo, por sua natureza, deveriam ser tributados em razão da existência de fato que impossibilita a operação futura, ou seja, o cumprimento do fato gerador.

Contudo, esta lógica não é a *práxis* utilizada no dia-a-dia do comércio Paraense. Na verdade, a problemática que reside nas operações realizadas durante a cadeia de circulação da mercadoria, onde exista contribuinte que goze de diferimento do ICMS, é ainda mais densa e complexa do que aparenta.

Ao analisar as disposições relativas as operações submetidas ao regime do diferimento, nota-se que o Regulamento do ICMS dispõe de forma contraditória, pois determina ser vedado o destaque do imposto nos documentos fiscais (Art. 667, §2º do RICMS/PA<sup>9</sup>), quando das operações submetidas ao regime do diferimento.

Assim, no dia-a-dia comercial, no Estado do Pará, relativamente às operações de circulação de mercadoria sob o regime do diferimento de ICMS, em especial nas operações realizadas entre o comércio varejista e as indústrias mineradoras, passam a não destacar qualquer valor do imposto incidente sobre a operação de circulação de mercadoria realizadas.

Noutros termos, o varejista, ao vender produtos que se destinam ao ativo imobilizado do industrial, bem como bens de uso e consumo, ao invés de deixar de recolher o valor correspondente ao diferencial de alíquota, sobre aquela operação, deixa de destacar qualquer valor relativo ao ICMS, sob a justificativa, expressa em suas Notas Fiscais, de que o “*cliente é isento do imposto*”.

Os efeitos, dessa operação equivocada, são diversos, dos quais, posso citar: (i) a não compensação do crédito, relativo à operação anteriormente realizada pelo varejista, e consequente assunção do ônus tributário, ensejando violação do princípio da não-cumulatividade; (ii) concessão inconstitucional de isenção de ICMS, camuflada pelo diferimento do imposto, cuja interrupção do benefício não promove o recolhimento do tributo,

<sup>8</sup> Art. 1º. Fica assegurado o diferimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS aos contribuintes que realizem operações relativas à extração, circulação, comercialização, operações e prestações de serviço de transporte de bauxita, alumina, alumínio e seus derivados, manganês, minério de ferro, no território do Estado. Parágrafo único. O diferimento previsto neste artigo aplica-se também às seguintes operações, realizadas por estabelecimentos extratores e industriais dos produtos supracitados: I aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado e bens de uso e consumo, relativamente ao diferencial de alíquota devido.

tornando-o, inclusive, crédito futuro (Art. 2º, §3º da Lei Estadual n. 6.307/2000); (iii) violação do Art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88; (iv) violação da Lei de Responsabilidade Fiscal; (v) violação ao pacto federativo, etc.

Contudo, é possível identificar hipótese de solução paliativa, ao menos no que diz respeito ao direito de crédito fiscal, cujo varejista, no exemplo acima descrito, faz jus.

Falo aqui dos termos do Art. 51, §4º, do RICMS/PA, que assegura, ao contribuinte de direito, a creditar-se do imposto anteriormente cobrado, relativo à mercadoria entrada em seu estabelecimento.

Além disso, este mesmo dispositivo resguarda o direito ao crédito quando da realização de operações de circulação de mercadoria que não se coadunem com o que autoriza o Art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88, senão vejamos:

Art. 51. É assegurado ao contribuinte, salvo disposição expressa em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado e destacado em documento fiscal hábil, relativamente à mercadoria entrada, real ou simbólica, em seu estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo imobilizado permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, em razão de prestações tributadas.

§4º Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder à vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício em desacordo com o disposto no art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal. (grifo do nosso)

Dessa forma, vê-se que, muito embora a legislação do Estado do Pará siga no sentido de incentivar o comércio, junto às indústrias mineradoras, imprescindível destacar a importância e o potencial do impacto financeiro causado pelo procedimento equivocado, não apenas aos varejistas locais, mas também a outros alienantes de bens destinados ao ativo imobilizado, uso ou consumo, das indústrias beneficiadas pelo diferimento, situadas no Estado do Pará, benefício este que apresenta inequívocos efeitos de isenção tributária.

Ademais, cinge-se a esta conduta procedimental, a força coercitiva promovida pela legislação Estadual, a qual se encontra em flagrante desconformidade com os preceitos constitucionais da não-cumulatividade, ou mesmo do pacto federativo, posto que tais benefícios fiscais, relativos ao ICMS, embora sejam de competência dos Estados e do Distrito Federal, possuem abrangência Nacional, sendo necessária a autorização, por meio de convênio do CONFAZ, para sua posterior regulamentação.

## CONCLUSÃO

Diante o que fora apresentado, percebe-se que os entes federados, embora possuam a liberdade para

<sup>9</sup> Art. 667. (omisso). §2º. É vedado o destaque do imposto nos documentos fiscais relativos a operações submetidas ao regime de diferimento.



instituir e aplicar políticas fiscais de concessão de renúncia de receita tributária, visando o atingimento de seus objetivos extrafiscais, devem, para sua instituição, obediência às normas de estrutura, presente em vasto cabedal normativo.

Em se tratando de isenção, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, os Estados e o Distrito Federal, para a manutenção do federalismo fiscal, necessitam atender aos requisitos previstos no Art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal, bem como o atendimento do que disciplina a Lei Complementar n. 24/1975, sendo imperiosa a celebração de convênio autorizativo, junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Ocorre que há divergência doutrinária sobre a natureza do diferimento, pois sua instituição não disciplina benefício fiscal oneroso, por não haver prejuízo ao ente federado, sendo apenas a postergação da incidência tributária. Contudo, além de existir respaldo na Lei de Responsabilidade Fiscal (Art. 14, §1º), que o considera (equivocadamente) como renúncia de receita tributária, há, também a possibilidade das características do diferimento impedirem/obstarem a incidência do tributo ao ponto de seus efeitos aproximarem-se à isenção.

No caso apresentado, neste trabalho, tratou-se do diferimento de ICMS cujo termo final jamais se atinge, convertendo, na prática, uma postergação de incidência em isenção, o que desnatura o propósito da política fiscal e promove uma instabilidade a nível constitucional, além de uma fragilização do próprio federalismo fiscal, devendo ser combatido através de estimativas de impacto orçamentário-financeiro, bem como pelo protagonismo dos órgãos de controle como o Tribunal de Contas do Estado.

## LEGAL EFFECTS OF MINERAL TAX POLICY AT STATE OF PARÁ: THE ILLEGALITY OF TAX DEFERRAL WITH TAX EXEMPTION EFFECTS

### Abstract

The purpose of this study is to analyze the mining tax policy in the State of Pará, seeking to understand the normative authorizing instruments, as well as the structure norms that define the responsibility of the Member States and the Federal District, when granting a waiver of tax revenue, in the type of ICMS adjustment, analyzing it comparatively, in its effects, to the institute of the tax exemption. For that, the analytical method was used was deductive, through the Constitutional, Complementary and State legislation. Finally, it was concluded that the use of ICMS adjustments, where the interruption of the concession of the benefit is not enough, modifies the nature of the benefit, transforming it into an irregular exemption concession for the tax, and therefore must be combated, whenever identified by the control organs.

**Keywords:** Tax benefit. Adjustment of Tax Collection. ICMS. Non-Cumulativity. Exemption.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, F. C. R. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, DF, v. 32, n.84, p. 19-62, abr/jun. 2000;

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. 6ª ed. – Brasília, DF: Senado, 2016;

\_\_\_\_\_. Decreto n. 4.676, de 18 de junho de 2001 – Governo do Estado do Pará. *Regulamento do ICMS do Estado do Pará*. Disponível em: <[http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001\\_04676.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_04676.pdf)>. Acesso em: 17/07/2016;

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 101 de 2000. *Lei de Responsabilidade Fiscal*. Vade Mecum Tributário / Josiane Minardi. – 2ª ed. rev., ampl. e atual. – Recife, PE: Armador, 2015;

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975. *Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências*. Vade Mecum Tributário / Josiane Minardi. – 2ª ed. rev., ampl. e atual. – Recife, PE: Armador, 2015;

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.758 de 30 de agosto de 1993 – Governo do Estado do Pará. *Dispõe sobre o tratamento tributário especial nas operações relativas à extração, industrialização, circulação e comercialização de bauxita, alumina, alumínio e seus derivados*. Disponível em: <[http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1993\\_05758.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1993_05758.pdf)>. Acesso em: 17/07/2016;

\_\_\_\_\_. Lei n. 6.307, de 17 de julho de 2000 – Governo do Estado do Pará. *Dispõe sobre o tratamento tributário dispensado às operações que especifica e dá outras providências*. Disponível em: <[http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lp2000\\_06307.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lp2000_06307.pdf)>. Acesso em: 17/07/2016;

\_\_\_\_\_. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – Renúncia de Receita. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/comunidades/macroavaliacao-governamental/areas-de-atuacao/renuncia-de-receita/>>. Acesso em: 28/09/2017;

CAMPOS, Maria Silvia Stela. *A ponderação principiológica como forma de escolha de política de incentivo fiscal sanitária*. *Cadernos da Escola de Direito e relações Internacionais*, Curitiba, v. 17. p.41-65, 2012;

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico* – São Paulo: Noeses, 2016;

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015;

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed., São Paulo: Saraiva, 2014;

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 22ª ed. rev. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2013;

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2015;

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. – São Paulo: Noeses, 2012;

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed., São Paulo: Noeses, 2006;

PIMENTA, Paulo Roberto. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Mauricio. *Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 Anos de Vigência – Questões Atuais*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010;

SAYD, Patrícia Dutra. *Renúncia Fiscal e Equidade na Distribuição de Recursos para Saúde*. Instituição: Agência Nacional de Saúde Suplementar. ANS. p.1-15. Disponível em: <<http://abresbrasil.org.br/trabalhos/renuncia-fiscal-e-equidade-na-distribuicao-de-recursos-para-saude.html>> Acesso em: 03/10/2017;

TORRES, Ricardo Lobo. In: *Lei de responsabilidade fiscal – 10 anos de vigência – Questões atuais*. Organizadores: Fernando Facury Scaff; José Maurício Conti – Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

*Trabalho enviado em 23 de novembro de 2017*

*Aceito em 12 de janeiro de 2019*