

BENEFÍCIOS FISCAIS NOS TRIBUTOS MUNICIPAIS: DISCUSSÃO SOBRE CASOS CONTROVERTIDOS

TAX BENEFITS FOR LOCAL TAXES: DISCUSSION ON CONTROVERSIAL CASES

Maren Guimarães Tabora

Mestre e Doutora em Teoria do Estado e do Direito pela UFRGS.
Especialista em Gestão Tributária pela Universidad Castiila-La Mancha.
Professora Adjunta de História do Direito e de Direito Constitucional da
FMP (graduação e mestrado). Integrante do Conselho Editorial da Revista
da PGM. Procuradora do Município de Porto Alegre - Procuradora
Assessora para Assuntos Estratégicos da Área Fiscal.

Cristiane Catarina Fagundes de Oliveira

Mestre em Direito do Estado pela UFRGS e doutora em Direito do Estado
pela USP. Professora de Direito Tributário (graduação) e mestrado do
UNILASALLE. Integrante do Conselho Editorial da Revista da PGM.
Procuradora do Município de Porto Alegre.

Resumo: Este paper é focado nos benefícios fiscais para impostos locais, baseado na ideia das três dimensões do Direito, com análise mais detalhada da dimensão da eficácia relati-

va à aplicação da lei. O objetivo é examinar três casos já encerrados (ou não) pelos Tribunais, envolvendo o Município de Porto Alegre, utilizando a metodologia de revisão biblio-

gráfica e análise de casos. Considera-se que não basta a existência de um direito, mas, no contexto social e administrativo atual, a forma com que será utilizada e aplicada.

Palavras-chave: Município - Tributos municipais - Benefícios Fiscais

Abstract: This paper is focused on tax benefits for local taxes, and it is based on the idea of the three dimensions of law, with more detailed analysis of the effectiveness, which is

linked to law enforcement. The objective is to examine three cases already decided and closed (or not) by the courts involving the municipality of Porto Alegre, using the methodology of literature review and case analysis. It is considered that it is not enough to examine the existence of a right but, in the current social and administrative context, the way it will be applied and enforced.

Key words: Municipality - Local Taxes - Tax Benefits

1. Introdução - 2. Marco Normativo e Estado Geral da Arte (Conceitos) - 2.1 Plano Normativo (Validade) - 2.2 O que se Entende Por Incentivos ou Benefícios Fiscais (O Estado Geral Da Arte) - 3 Casos Controvertidos - 3.1 Exoneração Interna Qualitativa - 3.2 Isenção De Itbi: Caso “Recopa” - 3.3 Contencioso entre o Legislador e a Administração Fiscal - O Caso da Lei Ordinária Municipal N.º 11.428/2013 - 4. Considerações Finais - 5. Notas - 6. Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

O tema dos benefícios fiscais no âmbito municipal tem sido bastante controvertido e até mesmo polêmico, por que diz respeito à ordem econômica insculpida na Constituição da República. O modelo constitucional adotado neste campo viabiliza a atuação normativa e reguladora do Estado no âmbito da *fiscalização*, através da qual se controla as atividades privadas relativamente ao cumprimento das finalidades da ordem econômica, *dos incenti-*

vos, em que as atividades econômicas são estimuladas as atividades econômicas por meio de *benefícios*, e, finalmente, *do planejamento*, entendido como ferramenta para a implantação do desenvolvimento econômico dirigido e equilibrado.

A concretização dos incentivos no âmbito local suscita vários problemas de ordem interpretativa, e, por isso, nos termos da tese da *tridimensionalidade do fenômeno jurídico*¹, é preciso abordar a experiência em três perspectivas: a da *validade*, em que a referência é puramente formal², a da *justiça*, que diz respeito à correspondência ou não das normas aos seus *valores* últimos³, e, finalmente, na dimensão fática, da *eficácia*, tem-se o problema da produção de efeitos concretos. Aqui é “onde direito morde a vida”, isto é, como são, de fato, as coisas (o que os tribunais dizem sobre o direito e o que os destinatários das normas observam efetivamente).⁴

Considerando que o juízo de ineficácia ou é feito pelos destinatários das normas ou pelos tribunais, isto é, por aqueles que têm o dever de concretizar comandos normativos e que o juízo crítico sobre as proposições normativas é feito pelo pensamento jurídico, este ensaio tem o objetivo de trazer à discussão casos controvertidos de concretização normativa no âmbito dos incentivos ou benefícios fiscais nos termos da experiência concreta do Município de Porto Alegre. Assim, o estudo está dividido em duas partes, tratando, a primeira, do plano da validade e da compreensão de determinados conceitos, (I) para, em uma segunda parte, tratar de três situações contenciosas (duas solucionadas e uma em aberto) que surgiram nos últimos 10 anos na realidade institucional municipal (II).

2. MARCO NORMATIVO E ESTADO GERAL DA ARTE (CONCEITOS)

2.1 PLANO NORMATIVO (VALIDADE)

A Constituição brasileira delinea e permite o uso de incentivos fiscais, dentro das diretrizes restritivas das limitações constitucionais ao poder de tributar. Nossa Constituição identifica as normas programáticas destinadas ao estímulo de atividades econômicas, promoção desportiva, cultura, ciência e tecnologia, especialmente no *caput* do artigo 174, e seu parágrafo 1.º. Ao mesmo tempo, avaliza a atividade intervencionista do Estado em prol de interesses públicos e coletivos, conforme o *caput* do artigo 23, em concomitância com o inciso X e o artigo 151, inciso I do Texto Maior.

No Município, os benefícios e incentivos fiscais abrangem os tributos típicos - IPTU, ISS e ITBI - e, na legislação de Porto Alegre, estão previstas várias espécies de benefícios ou incentivos fiscais, que vão desde isenções as mais variadas, que ampliam a dicção constitucional das imunidades -, por que são imunidades revestidas de caráter isencional até os incentivos propriamente ditos, como a promoção da educação, do esporte, etc., de que são exemplos recentes a Lei n.º 1.1543, de janeiro de 2014, que instituiu o *Programa Municipal de Educação Fiscal do Município de Porto Alegre*, ou uma mais antiga, de 25/06/1979, que concede benefícios fiscais a contribuinte que conserve e restaure prédios de interesse histórico e cultural (Lei n.º 4.570/19179).

O regramento principal, como não poderia deixar de ser, é a lei orgânica do município e a Lei Complementar Municipal n.º 07/1973 - o “código” tributário municipal. Nos termos do art. 113 da Lei Orgânica, somente mediante lei aprovada por maioria absoluta será concedida anistia, remissão ou qualquer outro benefício ou incentivo que envolva matéria tributária ou dilatação de prazos de pagamento de tributo e isenção de tarifas de competência municipal.⁵ A regra interpretativa geral está no artigo 109 da LOM, segundo a qual “*a pessoa física ou jurídica com infração não regularizada a qualquer dispositivo legal do Município não poderá receber benefício ou incentivo fiscal.*”

2.2 O QUE SE ENTENDE POR INCENTIVOS OU BENEFÍCIOS FISCAIS (O ESTADO GERAL DA ARTE)

Compartilhando-se da posição de Tércio Sampaio Ferraz e Eros Roberto Grau, pode-se afirmar que, segundo a Constituição, *o incentivo fiscal é uma forma de intervenção do Estado no domínio econômico*. (FERRAZ In MANEIRA; TORRES (org.), 2012, p. 833 e ss.; GRAU, 1997, p. 157-158). O artigo 174 da Carta Magna reposicionou o Estado como normalizador da economia⁶, de modo que são atribuições do Estado a fiscalização, o incentivo e o planejamento de atividades econômicas: é a proeminência da Administração prestadora sobre a Administração ablativa.⁷

Os *incentivos*, assim, estimulam comportamentos - levam os destinatários da norma a uma opção econômica de interesse coletivo e social que transcende aos limites do querer individual. Eles têm, portanto, *função promocional*, já que, segundo Becker, os tributos não são só o financiamento do Estado, como também são mecanismos de intervenção do Estado na economia, e aí, assumem *função extrafiscal*. (BECKER, 1963, p. 536). Os incentivos ou estímulos fiscais, portanto, são normas jurídicas ditadas com finalidades extrafiscais, voltadas para realização de determinados objetivos – correspondendo a um processo no qual o Estado propulsiona ou desestimula determinadas atividades econômicas. Em alguns casos, os incentivos podem gerar reflexos negativos.

Segundo Sacha Calmon pode-se falar em *exonerações internas* - relativas às hipóteses de incidência (imunidades/isenções) e relativa às consequências (reduções diretas da base de cálculo e alíquotas) e deduções de despesas presumidas e concessão de créditos presumidos) e *exonerações externas*, que são as remissões e repetição de tributos indevidamente pagos. (NAPVARRO COELHO, 1982, p. 120). Os benefícios ou incentivos são, pois, normas promocionais criadas no exercício das competências tributárias pelas pessoas jurídicas de direito público mencionadas, para atingir objetivos re-

levantantes de natureza social, econômica e até mesmo política. Advém daí que, na concretização dos direitos fundamentais, por exemplo, “não podem benefícios fiscais serem revogados ou carta tributária majorada que implique em [sic] retrocesso a avanços já obtidos, salvo se demonstrada a impossibilidade de cumprimento da prestação pelo Estado e que a medida geraria ferimento a outras ordens ou a outras pessoas”.(LOBATO *In* MANEIRA; TORRES (org.), 2012, p. 874).

Quanto a equivalência das expressões “*incentivos*” e “*benefícios*”, é possível dizer que, no caso dos incentivos fiscais, sobrevivem esses, aqui e internacionalmente, sob o uso de terminologia bastante semelhante, como, por exemplo, “benefícios fiscais”, que podem *a priori* ser teleologicamente tomados por igual. De se observar que o próprio legislador constitucional (CF, art. 150, § 6.º), complementar, ordinário e regulamentar, ainda que às vezes sem a mesma precisão, lançaram em texto escrito essas mesmas figuras – sem, entretanto, hierarquizá-las ou defini-las todas, o que não é um equívoco definitivo, seja no plano dogmático como empecilho a análise da natureza jurídica da figura desonerativa. A diferenciação feita, então, residiria no fato de que o *benefício estaria vinculado a uma ação protecionista do Estado em relação a certa categoria econômica, mais próxima ao privilégio*, ao passo que o *incentivo propriamente dito seria uma atitude proativa de estímulo a uma atividade*.

No âmbito das decisões do Superior Tribunal de Justiça, o tratamento dado à conceituação de incentivo fiscal não é rigorosa, uma vez que os termos “incentivo fiscal”, “incentivo”, “benefício fiscal” e “isenção” são empregados como sinônimos. Todavia, incentivo, incentivo fiscal, benefício fiscal e isenção não se confundem: *incentivo* é o meio pelo qual o Estado busca concretizar as finalidades da ordem econômica, dispostas no art. 170 da CF, sempre em prol do bem comum mediante a vinculação do administrado a deveres e obrigações legalmente estabelecidas; *incentivo fiscal* é espécie do gêne-

ro “incentivo”, o qual alcança as obrigações tributárias, ao alterar ou mutilar a regra-matriz de incidência, acarretando redução da prestação tributária, visando ao fomento geral, regional ou setorial, em busca do bem comum; *benefício fiscal* é a vantagem atribuída a certos contribuintes, sem vinculação a obrigações contraprestacionais; e, por fim, *isenção* é o meio pelo qual o Estado exonera o contribuinte, total ou parcialmente, de determinada obrigação tributária, atacando a regramatriz do tributo, sem todavia, circunscrito diretamente a certa contrapartida.

Para os objetivos deste trabalho, entende-se mais oportuno adotar as expressões sob o aspecto teleológico, não pormenorizando os eventuais traços distintivos e, assim, considerá-los iguais, diferenciando-as apenas de outras formas de incentivos mais genéricos, os quais serão tratados em tópico próprio. *Incentivos*, sejam eles fiscais ou não, de certo modo, são instrumentos há muito utilizados como forma de indução de comportamentos. O estímulo tributário, como instrumento de vitalização econômica dirigida através de incentivos fiscais, desdobrou-se na década de sessenta de forma ampla, original e que não encontrava similar no mundo contemporâneo.

No Município de Porto Alegre, nos últimos dez anos, a Procuradoria-Geral enfrentou situações contenciosas sobre a concretização do sistema jurídico tributário e fiscal e, os três casos doravante abordados, no fundo, envolveram *problemas de interpretação de normas*. O primeiro caso é um *contencioso administrativo*, de 2003; o segundo, um *contencioso judicial*, que ainda está em aberto, de 2013, e o terceiro, um *contencioso legislativo*, que desaguou no Tribunal de Justiça em uma Ação Direta de Inconstitucionalidade contra lei municipal, proposta pelo próprio Prefeito, como não poderia deixar de ser no caso.

3. CASOS CONTROVERTIDOS

3.1 EXONERAÇÃO INTERNA QUALITATIVA

No ano de 2003, a Procuradoria de Porto Alegre enfrentou contencioso administrativo, da qual resultou o Parecer n. 1.070/2003.⁸ A Secretaria Municipal da Fazenda encaminhou expediente à PGM para fixar entendimento sobre o alcance do disposto no art. 109 da LOM, de modo que a questão em discussão dizia respeito à interpretação da lei orgânica.

O órgão ativo, de modo geral, pugnava pela aplicação do referido dispositivo legal de forma ampla, de modo que vinha indeferindo, sistematicamente, os pedidos de renovação de reconhecimento de isenção quando os requerentes tivessem cometido infração administrativa. Sustentava, pois, a interpretação literal da referida norma.

Partindo da premissa que a interpretação tem uma função constitutiva, sempre criadora do Direito, que educa o jurista para o casuísmo científico, para que possa criar normas adequadas a casos concretos não previstos nas normas existentes e concebendo o Direito como um sistema de justa solução de conflitos (determinação do *iustum* concreto)⁹, a Procuradoria fixou orientação definitiva, com base em vários argumentos.

A resposta foi construída dedutivamente, de modo que, primeiro, foi fixada a preferência pela adoção do critério de interpretação conforme a Constituição. Neste tipo de interpretação, da intenção do legislador se preserva o máximo que se pode preservar segundo a Constituição. Na interpretação conforme a Constituição, as normas constitucionais não são só normas de exame, mas também normas materiais para a determinação dos conteúdos de leis ordinárias.¹⁰ Este tipo de interpretação coloca não somente a questão sobre o conteúdo da lei a ser examinada, mas também a questão sobre o conteúdo da Constituição, no qual a lei deve ser medida. Interpretase tanto a lei quanto a Constituição. Este efeito confirma a correlação apertada de Constituição e lei e, com isso, a ideia de unidade da ordem jurídica.

Nas condições supra descritas, imperativa a interpretação sistemático-teleológica do art. 109 da LOM, para firmar-se a orientação a ser seguida, por que não poderia ser de outro modo.

Em um segundo momento, os redatores do Parecer fixaram entendimento sobre o fenômeno jurídico da imunidade e da isenção, que tem sido visto pela doutrina brasileira, de modo fragmentário e não coerente. (NAVARRO COELHO, 1985, p. 199). A imunidade é limitação ao poder de tributar - técnica legislativa de exoneração - e é sempre constitucional. Se imunidade é exclusão de competência de tributar, só pode ser proveniente da Constituição. (BALEEIRO, p. 70). Como a imunidade é essencialmente constitucional, a lei - mesmo complementar - não pode criar condições, requisitos ou pressupostos para o seu gozo. (ATALIBA, p. 141). Já as normas de isenção tributária são regras de competência (ou secundárias, segundo a conhecida terminologia de Herbert Hart), porquanto introduzem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência (norma primária). Assim, guardando sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, inibindo parcialmente sua funcionalidade. A isenção subtrai pessoas e bens ao princípio da generalidade da tributação e, dessa forma, tem-se que a pessoa ou objeto poderia ser alcançado pela tributação se, excepcionalmente, a lei tributária não os tivesse colocado fora de seu campo de incidência. Daí que o poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar - quem tem competência para tributar, tem competência para conceder isenção. (SOUTO MAIOR BORGES, 1969, p. 11).

Então, do ponto de vista do direito positivo, tanto a imunidade quanto a isenção são declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos fáticos, negando-lhes efeitos tributários. A distinção se faz com base no caráter eminente e exclusivamente constitucional da imunidade e o cunho meramente legal das isenções.¹¹ Consoante José Souto Maior Borges é conhecida

a hipótese de ascensão de preceitos isentivos à categoria de normas constitucionais. (SOUTO MAIOR BORGES, 1969, p. 118). Do Decreto-lei n.º 5844/43 à Constituição de 1946 (art. 31, V, letra “b”) e, na sequência, à Constituição de 1967(art. 20, III, letra “c”) e de 1988(art. 150, VI). Com a passagem do preceito isentivo para sede constitucional, deu-se a transsubstituição no seu conteúdo. Daí por que, muitas vezes, a lei ordinária, ao reproduzir dispositivo constitucional, chama de isenção o que é imunidade tributária. Este é o caso do art. 70 da Lei Complementar Municipal n.º 07/73, e se as leis ordinárias costumam tratar como de não-incidência, isenção ou imunidade, hipóteses que coincidem com o conteúdo de preceitos exoneratórios contidos simultaneamente na lei e na Constituição, em qualquer dessas hipóteses deve ser desprezada a formulação literal do preceito de lei, já que sua eficácia decorrerá necessariamente do preceito constitucional imunizante.

Posta a questão nestes termos, é indiscutível que a Lei Complementar Municipal n.º 07/73 chama de isenção o que são imunidades tributárias, sendo a extensão do preceito isentivo maior que a do preceito imunitório. Por conseguinte, na imunidade, sempre se deve ter em vista o fim que o legislador constitucional teve em vista - a realidade econômica material, substancial da imunidade. No caso de imunidade de escolas, partidos políticos e instituições assistenciais ou educacionais, a Constituição protegeu valores morais, espirituais. Quanto a tais entidades, o STF já firmou posição no sentido de que são imunes, desde que não distribuam lucros, bem como de que não são imunes quando elas não se dirigem a um público em geral, mas a um determinado grupo ou interesse profissional. (BALEEIRO, p. 78). Sendo assim, não havia dúvida de que a entidade requerente do pedido administrativa era titular de imunidade subjetiva, que incide sobre a pessoa que pratica o fato econômico ou o negócio jurídico.

O terceiro argumento utilizado foi a distinção entre as sanções tributári-

as e as sanções administrativas, para afirmar que a pena pecuniária por infração às leis administrativas é impropriamente denominada “multa”, bem como ser a hipótese em discussão um caso de imposição de multa por irregularidade junto à Secretaria de Obras. Foi afirmado que tal pena pecuniária não é, rigorosamente, sanção tributária.¹² O dever violado é *obrigação de fazer* que é traduzível em *pecúnia* porque não se admite, em nosso sistema jurídico, que alguém seja diretamente obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa. Daí que, pela aplicação do princípio da legalidade, havendo recusa ou mora do devedor em prestar (fazer), a obrigação resolve-se em perdas e danos. A “multa administrativa” é, assim, sanção negativa civil imposta pela autoridade municipal, no exercício regular de seu poder de polícia, ou, como asseverado na Informação da PGM nº 25/94, é *obrigação acessória*, não podendo ser o fundamento da suspensão de reconhecimento de imunidade.¹³ Sendo assim, a manter-se a posição da SMF, estar-se-ia barrando direito subjetivo constitucional do contribuinte, ao exigir-se o cumprimento de disposições outras que não as previstas constitucionalmente para o reconhecimento da imunidade.

Em conclusão, o Parecer afirma que embora as regras de isenção devam ser interpretadas restritivamente (art. 111 do CTN), as regras de imunidade devem ser “sempre interpretadas extensivamente, pois, caso contrário, as outorgas constitucionais poderiam ser mutiladas pelas entidades federativas,” (SILVA MARTINS, 1999, p. 258) como ocorre com o art. 109 da LOM, porque o citado dispositivo acaba por criar novos requisitos para o gozo da imunidade, tornando praticamente nula a *ratio* da Lei Maior. De fato, cuida a norma de obrigação acessória de entidades imunes de imposto, que nada tem a ver com os limites objetivos da imunidade (de regulamentação, aliás só permitida à Lei Complementar Federal) nem com a sua identificação como instituição imune, reduzindo o âmbito material dos requisitos subjetivos do gozo da imunidade cuja fixação se remeteu à lei. Tratando-se de imu-

nidade constitucional, sequer se pode falar propriamente em “suspensão”: ou estão reunidos os pressupostos objetivos e subjetivos para a aplicação da regra da imunidade, ou essa regra não se aplica. Daí que, até onde alcança a regra da imunidade, a sua suspensão não pode ser usada como sanção de ilícitos não-tributários. Por conseguinte, tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do texto constitucional - há a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva restringir a eficácia dos preceitos contidos na Constituição, isto é, não pode distorcer a teleologia da prerrogativa fundamental ao negar à entidade que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado constitucionalmente. Em suma, nos termos da conclusão do Parecer, a lei orgânica, leis complementares e decretos não podem limitar o que a Constituição não limita, como também não podem restringir o conteúdo do mandamento constitucional. No caso, foi examinado o conteúdo da Constituição, na qual a lei foi medida, interpretando-se tanto a lei quanto a Constituição, preservando-se, com isso, a unidade da ordem jurídica.

3.2 ISENÇÃO DE ITBI: CASO “RECOPA”

O segundo caso controvertido trata de *contencioso judicial*. As empresas construtoras do estádio de futebol “Arena do Grêmio”, com base na isenção prevista na Lei Complementar 605/2008, ajuizaram ação declaratória pretendendo a desconstituição e lançamento de ITBI sobre a transmissão onerosa de imóveis. No caso, alegou-se a isenção sobre “operações de permuta” entre o “imóvel Arena” (expressamente abrangido pela lei) e os “imóveis da Azenha”. De fato, a *isenção prevista na lei municipal subtraiu da tributação determinadas pessoas - todas aquelas, físicas ou jurídicas ou equiparadas, nacional ou estrangeira que esteja* diretamente vinculada à realização dos jogos da Copa do Mundo de Futebol de 2014 (como estabelecido no caput do artigo

1.º) e certas atividades - as operações e os serviços necessários à construção, à ampliação, à reforma ou à modernização do Estádio Beira-Rio e da Arena do Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense, o que inclui seus estacionamentos e as obras e medidas compensatórias e mitigatórias, determinadas pela Prefeitura Municipal de Porto Alegre (§ 2.º, II). Por sua vez, o Decreto n.º 16.796/2010, que regulamenta a referida lei, concretiza e desdobra o comando legal para declarar que poderão ser beneficiários da isenção prevista na Lei Complementar n.º 605/2008, as “operações e os serviços necessários à construção, à ampliação, à reforma ou à modernização do Estádio Beira-Rio e da Arena do Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense, o que inclui seus estacionamentos e as obras e medidas compensatórias e mitigatórias, determinadas pela Prefeitura Municipal de Porto Alegre (PMPA)” (artigo 1º, inciso II), bem como “as transferências imobiliárias de imóveis, ou parte deles, nos quais se encontram, ou serão edificados os estádios (art. 3.º, inciso III).” Neste último caso, a isenção recai sobre o pagamento de Imposto sobre a transmissão “*inter vivos*”, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais a eles relativos (ITBI).

Resulta do marco normativo o objeto e a finalidade da isenção concedida. A finalidade é, evidentemente, *diminuir o custo* de construção, ampliação, reforma e modernização dos dois estádios, a fim de que os mesmos fiquem prontos em tempo hábil (nos prazos fixados pela FIFA) - concretização do princípio da eficiência; o objeto *são as operações necessárias à construção, ampliação, à reforma ou à modernização* do Estádio Beira Rio e da Arena do Grêmio e *se restringe aos imóveis onde estão localizados, ou forem construídos, os estádios de futebol, não havendo possibilidade de ampliação dos seus efeitos para outras operações ou transações envolvendo imóveis diversos*.

No caso concreto, o instrumento contratual trazido aos autos pelo contribuinte foi o *Instrumento Particular de Contrato Atípico para Aquisição de*

Imóveis, Assunção de Obrigações de Construção e outras Avenças com Condições Precedente, o qual, nos itens 3.1 e seguintes, dispõe que os imóveis localizados na Azenha, denominados “Imóveis da Azenha”, serão objeto de *Promessa de Compra e Venda e Promessa de Cessão de Direitos com Condições Precedentes* (“*Promessa de Venda e de Cessão*”), a ser celebrado entre as partes envolvidas no negócio na mesma data, mas que, no entanto, não foi juntada aos autos. Vale dizer, os *imóveis da Azenha* foram objeto de *Promessa de Compra e Venda e de Cessão de Direitos*, o que somente está sendo concretizado agora, conforme informado na petição inicial da ação ordinária, *quando a Arena do Grêmio já está pronta, acabada e em pleno funcionamento*.

No feito, a PGM argumentou que era evidente a transferência dos “*imóveis da Azenha*” aos contribuintes *não pode ser considerada uma operação necessária à construção da Arena do Grêmio, na medida em que o Estádio já está construído*. Tampouco se mostrava razoável a posição sustentada na peça inicial e na decisão liminar concedida, do estender a isenção à transação envolvendo os imóveis da Azenha, que não têm relação com a Copa do Mundo. A isenção prevista na lei municipal, repetiu-se, *era para as operações necessárias à construção da Arena do Grêmio e não para qualquer outra transação que possa ter havido entre o clube de futebol e as construtoras*. Assim, nos termos do art. 3º, inc. III, do Decreto Municipal estariam isentas de ITBI somente as transmissões imobiliárias que tenham como objeto os imóveis onde se encontram, ou serão edificados, os estádios de futebol, ou seja, no caso concreto, o imóvel onde foi edificada a Arena do Grêmio. Por esse argumento, já se observa que o despacho recorrido não se sustentava diante da legislação que regula a matéria em âmbito municipal.

Foi igualmente manejado pela PGM o argumento segundo o qual, o instrumento contratual trazido aos autos, bastante complexo, dá conta de que ele é, na verdade, *o pagamento pelo empreendimento*, e não uma “operação

necessária à construção da Arena do Grêmio”, nos termos do previsto no art. 1.º, § 2.º, inc. II, da Lei Complementar Municipal n.º 605/2008. De fato, o *Instrumento Particular de Contrato Atípico para Aquisição de Imóveis, Assunção de Obrigações de Construção e outras Avenças, com Condições Precedentes*, celebrado em 18 de dezembro de 2008, entre o *Grêmio Foot Ball Porto Alegrense* e um dos contribuintes, autores da ação, consubstancia um típico protocolo de intenções, no qual as partes estabeleceram todos os direitos e obrigações em decorrência do objeto comum, inclusive referindo que as relações ali previstas - dentre elas as que envolveriam a transferência da propriedade dos “imóveis da Azenha” -, seriam individualizadas em outros instrumentos contratuais. Os contribuintes não trouxeram para o processo nenhum outro instrumento contratual que tenha regulado tais relações.¹⁴ O documento que foi juntado dá conta de um conjunto de situações que descharacterizam qualquer permuta e que, por conseguinte, caracterizam transmissão onerosa de imóveis, suporte fático da regra matriz de incidência, independentemente do *nomen iuris* dado ao negócio.

Por fim, considerou-se o preceito constitucional da capacidade contributiva, para sustentar-se, no caso concreto, que a transferência da propriedade dos *imóveis da Azenha* para as autoras envolve interesses de ordem econômica muito mais significativos do que a mera contraprestação pela construção da *Arena do Grêmio*, posto que muito mais ligados à exploração do mercado imobiliário da região, o qual é um dos mais valorizados da Cidade. Isso é notório e prescinde de comprovação fática nos autos, bastando conhecer a atividade econômica desenvolvida pelos contribuintes, todas empresas do ramo da construção civil, envolvidas em grandes empreendimentos imobiliários pelo mundo afora, resultando evidente e natural o seu interesse na exploração econômica dos aludidos imóveis. Não há nada de reprovável neste ideal, o que não se pode admitir é que as empresas não cumpram as obrigações tributárias em decorrência dessas transações, argumentando

que estariam albergadas pela isenção em decorrência da realização da Copa do Mundo no Município: *quer dizer considerar isentas as transações efetuadas, viola flagrantemente o preceito constitucional, de observância obrigatória da capacidade contributiva*. Logo, a operação relativa a transmissão da propriedade dos imóveis da Azenha não se apresenta necessária a construção da Arena do Grêmio, decorrendo muito mais do interesse econômico dos contribuintes em explorar o mercado imobiliário da região, não podendo, por consequência, estar albergada pela isenção fiscal.

Contudo, tanto o juízo de primeiro grau, quanto o Tribunal de Justiça (no julgamento do Agravo Interno interposto pelo Município), assim não o entendeu. O argumento principal da decisão foi no sentido de que era necessário fazer-se *interpretação finalística* da norma posta, para entender que a transferência dos imóveis era operação necessária à construção da Arena e, portanto, estava albergado pela regra de isenção. Tal decisão foi reproduzida na sentença de mérito no primeiro grau e com ela o Município não concordou, interpondo Apelação que, até esta data, pende de julgamento.

A PGM, em apelação, além de renovar seus argumentos principais, aduziu que *não foi intenção do legislador conferir tal alargamento para o benefício fiscal*, tanto que, no regulamento, restringiu a isenção de ITBI ao imóvel onde se encontra, ou seria edificado, o Estádio de Futebol (art. 3.º, inc. III, do Decreto n.º 16.796). Aliás, as normas que tratam de isenção devem ser interpretadas literalmente, nos termos do art. 111, inc. I, do CTN. Significa que o interprete deverá se restringir aos limites da lei, não havendo margem para analogia, equidade ou qualquer forma de extensão do comando legal.¹⁵

Hugo de Brito Machado, embora sustente que a utilização exclusiva da interpretação literal é insuficiente para a interpretação da norma ante à diversidade de significados das palavras, entende que a exclusão do crédito tributário, assim como a dispensa do cumprimento de obrigação acessória

e a suspensão da exigibilidade do crédito são hipóteses que constituem exceção, impondo-se, em tais casos, *a interpretação literal no sentido de que as normas reguladoras dessas matérias não comportam integração por equidade*. (MACHADO, 2010, p. 142). Tanto é assim que a Administração Municipal concedeu isenção de ITBI para os contribuintes, autores da ação, *em relação à aquisição de área onde foi construída a Arena do Grêmio*, consoante a Resolução n.º 001/2013 do Pleno do Tribunal Administrativo de Recursos Tributários - TART (traslado de fls. 134/146), em cumprimento ao que determina o art. 1.º, § 2.º, inc. II, da Lei Complementar Municipal n. 605/2008 c/c o art. 3.º, inc. III, do Decreto-lei n.º 16.796/2010.

Em resumo, a decisão: a) não aplicou e interpretou adequadamente as regras da isenção especial prevista em lei, isto é, não considerou estarem isentas tão somente pessoas e atividades necessárias à construção, reforma e ampliação dos estádios de futebol; b) violou a Constituição e as leis tributárias ao não reconhecer ter havido transmissão onerosa de bens imóveis, suporte fático da regra matriz de incidência, e não permuta (já que não foi trocado um imóvel por outro); c) não observou o preceito constitucional da capacidade contributiva, obrigatório para a Administração Fazendária, para o Legislativo e para o Judiciário e, ainda, d) desconsiderou as regras básicas para a concessão da tutela antecipada, causando prejuízos ao erário de difícil reparação.

Como se vê, a discussão em *contencioso judicial* diz respeito a problemas de concretização normativa (plano da eficácia) e de interpretação, que os tribunais e a Administração, com o auxílio dos juristas, têm por missão resolver. Mas isso não é tudo: o legislador, às vezes, pode se equivocar, ou traçando normas que vão contra a natureza das coisas ou normas inconstitucionais, de modo a constituir o que se pode denominar de *contencioso legislativo/administrativo*, que acaba, fatalmente em *contencioso judicial*, como o caso que se exporá a seguir.

3.3 CONTENCIOSO ENTRE O LEGISLADOR E A ADMINISTRAÇÃO FISCAL – O CASO DA LEI ORDINÁRIA MUNICIPAL N.º 11.428/2013

No curso do ano de 2013, a Câmara Municipal de Porto Alegre editou lei ordinária estabelecendo “a possibilidade de parcelamento de débitos de pessoas físicas ou jurídicas relativas ao IPTU e à TCL” no município. O projeto foi vetado, em razão de inconstitucionalidade formal e material. O Prefeito Municipal apontou violação da Lei Orgânica, (art. 113), da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei n.º 9.504/97 (Lei Eleitoral), e aduziu ser a proposição legislativa descomprometida com a ordem financeira do município e desacompanhada de qualquer estudo de impacto orçamentário. Argumentou, finalmente, com a falta de interesse público, com o incentivo à inadimplência fiscal, com o tratamento não isonômico de contribuintes e com o desvio de finalidade.

A Procuradoria da Câmara exarou Parecer no mesmo sentido, apontando violação ao art. 113, *caput*, § 3.º (benefício fiscal sem prazo determinado), da LOM e o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (renúncia de receita sem estimativa de impacto financeiro e orçamentário). A SMF, para fundamentar o veto, agregou que a lei caracterizava perdão de dívida, anistia, remissão, com renúncia fiscal sem previsão orçamentária e o argumento do art. 73 § 10, da lei eleitoral, já que a indigitada lei municipal distribuiu benefícios gratuitamente em ano eleitoral.

Devolvido o processo à Câmara, a Comissão de Constituição e Justiça entendeu ser o fundamento do veto total, correto; da mesma forma, a Comissão de Defesa do Consumidor, Direitos Humanos e Segurança Urbana pugnou pela manutenção do veto por vício formal de ordem constitucional. O veto foi, contudo, derrubado, obrigando o Chefe do Poder Executivo Municipal, na forma da Constituição Estadual, a propor Ação Direta de Inconstitucionalidade, que resultou exitosa. O Executivo, com isso, agiu no

plano da validade normativa, para retirar do sistema tributário municipal lei que aparentava ser tributária, mas que, de fato, *é lei orçamentária concebida em ano eleitoral*.

O dado interessante que se pode captar da realidade é que a própria Câmara chegou a confessar que o projeto de lei foi apresentado em desacordo com o art. 14 da LRF. Restou, pois, assentado pelo Tribunal de Justiça¹⁶ que a lei impugnada extrapolou os limites ao implementar no ordenamento jurídico municipal a renúncia de receita constituída e consolidada mediante disfarce de irresponsável remissão parcial de dívida e anistia a incidirem sobre a totalidade do passivo tributário de IPTU e TCL do MPOA, sem distinção de faixa de valor, o que denota ausência de técnica e conhecimentos legislativos.

Feriram, da mesma forma, os artigos 5.º, parágrafo único, 10, 82, VII, XI, 149, I, II, III § 3.º e § 5.º, V e 152, todos da Constituição do Estado, os quais referem ser atribuição precípua do Chefe do Poder Executivo o comando superior da Administração Pública Municipal. Um projeto de lei não pode aumentar despesas de iniciativa exclusiva do Poder Executivo, não pode diminuir as fontes de receita, com a redução, através de perdão da dívida consolidada ou que não compõe o orçamento a anual, sob pena de lhe subtrair os meios necessários, previstos na lei orçamentária, à organização e funcionamento da Administração Municipal. *Como é rubrica orçamentária*, sua alteração ou extinção não pode ser procedida sem a indicação de a) uma estimativa do impacto financeiro-orçamentário; b) da previsão de sua renúncia na estimativa de receita; c) todas as medidas compensatórias a serem adotadas para suprir a lacuna de ingressos daí decorrentes. A iniciativa é privativa do Poder Executivo e não pode o projeto de lei, a seu critério e conveniência reduzir ou excluir ativo tributário, concedendo remissão de dívidas e anistia de multas, sob pena de alterar, por iniciativa própria, a LDO e o próprio Orçamento Anual.

Para além disso, há a inconstitucionalidade material por excesso de poder quando o Legislativo fixa diretrizes a respeito de norma financeira e orçamentária a pretexto de legislar sobre matéria tributária (desvio de finalidade). Violado também o preceito da razoabilidade, causando profundo desequilíbrio orçamentário-financeiro. Só o Poder Executivo, afirmou o TJRS, reúne as condições objetivas de avaliar os efeitos que as liberalidades ou restrições produzirão nas contas públicas, sob a sua guarda ou responsabilidade.

A violação da isonomia tributária ocorreu por que não restou prevista qualquer distinção entre o pequeno devedor e o grande e contumaz inadimplente, verdadeiros destinatários do beneplácito, os mais antigos devedores, detentores de passivos vultuosos e que receberão descontos na atualização monetária do tributo, atingindo o valor principal (perdão da dívida). Registre-se, por oportuno, que os benefícios foram *concedidos sem prazo*, em desacordo com o art. 113 da LOM.

Em matéria de benefícios (incentivos) fiscais, como exposto, revela-se a complexidade do trabalho da Administração Fiscal e da Administração em geral, que tem que resolver por conta própria, todo o tempo, problemas de concretização normativa (eficácia), e, às vezes, problemas de validade, quando interfere no sistema por meio de ação direta de inconstitucionalidade.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A 'administração pode ser entendida como “um sistema social de comportamentos organizados”, o seu agir consiste no fato de produzir e comunicar decisões que vinculam os destinatários. A Administração Pública (administração do sistema político que dispõe da legitimidade para produzir decisões vinculantes em confronto a todos os destinatários) se deixa descrever, então, como o “sistema social da distribuição de poder legítimo e for-

malizado”.

A Administração Pública produz, elabora e processualiza uma racionalidade autoconstruída, transforma irregularidades em regularidades, e, assim, pode elaborar politicamente os temas que a comunicação social, através da opinião pública, *isolou comotemas relevantes*.

O atuar da Administração então, pode ser descrito como o resultado de uma *seleção*, que serve de *premissa* para decisões da Administração e que funciona como *estrutura* para os processos decisoriais, absorvendo inseguranças e reduzindo complexidades. O problema é que o que se seleciona da realidade é apenas uma parte daquilo que é possível, e daí, o que ocorre como evento poderia ter sido diferente de como é: como afirma Di Giorgi, “para cada seleção da realidade produzem-se novas possibilidades sobre as quais antes não era possível pensar-se”. (DI GIORGI, 2013, p. 121). Cada decisão, por sua vez, ao reduzir a complexidade do ambiente, incrementa a complexidade do sistema, por que a elas podem ser imputadas consequências que outras decisões teriam evitado. E isso foi o que ocorreu nos três casos.

Quando o legislador municipal fez a previsão do art. 109 da LOM, com certeza não podia prever que a SMF faria sempre uma interpretação literal do dispositivo, sem atentar para a distinção entre as dívidas tributárias e as não tributárias; da mesma forma, ao se concretizar a RECOPA no Município de Porto Alegre, com a edição da lei isencional, não se poderia prever que os protagonistas no processo buscariam em juízo forçar uma interpretação que lhes isentasse de pagar tributos (ITBI no 1º caso e até IPTU, alegando não ser possuidora - esse já resolvido pelo TJRS). O terceiro caso é mais exemplar ainda da complexidade da sociedade do risco: a Administração Fazendária Municipal teve que “se virar” com decisões alheias - no caso do legislativo - para impedir que elas tivessem consequências absolutamente nefastas do ponto de vista da saúde fiscal e inconstitucionais e, podemos dizer, categoricamente, que, no caso, a PGM foi protagonista no sen-

tido garantir a racionalidade do sistema, de chamar à razão o gestor e o Judiciário, que, afinal de contas, dá a última palavra sobre o “que é direito” no País.

Em suma, se a Administração tem como finalidade última a realização da ideia material de “Direito” que caracteriza as funções legislativas e judiciais, é no Município que se *concretiza* o Estado Democrático de Direito, ressaltando-se a essencialidade da atuação dos advogados públicos. Ao enfrentar problemas de uma sociedade complexa, juristas, legisladores, judiciário, executivo – o staff jurídico acaba por construir, diuturnamente, um *pensamento jurídico municipalitano* País. É preciso concentrar-se no caminho, *na pedra*, interrogando-a sempre e a cada vez: *oque é mesmo a Constituição democrática em âmbito local?*

5. NOTAS

1. Ver, no particular: BOBBIO, Norberto. *Teoría General del Derecho*. 2.^a Ed. Santa Fé de Bogotá: Editorial Temis, 1994, pp. 20 e ss; KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 4.^a Ed. Coimbra: Armênio Amado Editor, 1979, pp. 292 e ss; SCHMITT, Carl. *Les trois types de pensée juridique*. Paris: Presses Universitaires de France, 1995, pp. 67 e ss; REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito*. 5.^a ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva 1994, *passim*. De tal tese advém a ideia de complexidade do fenômeno jurídico, que revela, ao mesmo tempo, uma dimensão axiológica (valor de justiça), fática (efetividade social e histórica) e normativa (o dever ser) e permite que se pense a ordem jurídica como norma, decisão ou ordem (instituição). Para o *normativismo*, o direito é um conjunto de regras gerais e leis pré-determinadas, independentes do estado concreto das coisas; para o *decisionismo*, o fundamento último de toda existência do direito encontra-se em um ato de vontade, em uma decisão que cria direito e cuja força jurídica não pode ser deduzida de regras dadas previamente. Finalmente, para o *institucionalismo*, o direito é a ordem interna que preside imediatamente a *realidade concreta das relações vitais* ou a ordem (conjunto de relações de justiça) que decorrem da finalidade (*telos*) de uma comunidade concreta.
2. Para julgar a validade de uma norma, é preciso investigar se a autoridade da qual emanou

tinha poder legítimo para isso, se a mesma não foi ab-rogada e se é compatível com outras normas do mesmo sistema jurídico, particularmente com a norma hierarquicamente superior. Daí, a dimensão da validade é denominada como *normativa*. Em tal perspectiva, dizer que uma regra é válida significa reconhecer que a mesma passou em todos os testes facultados pela regra de reconhecimento (aquela que serve para a identificação concludente de regras primárias de obrigação) e, portanto, como uma regra do “sistema”. Ver: HART, Herbert. *O Conceito de Direito*. 3ª. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, pp. 326 e ss e *passim*.

3. Todo ordenamento jurídico persegue certos fins e tais fins são valores a cuja realização o legislador se dirige. Norma justa é aquela apta a realizar os valores históricos que inspiraram certo ordenamento jurídico concreto e historicamente determinado. É o contraste entre o mundo ideal e o mundo real; entre “o que é” e “o que deve ser”. Por isso, o problema da justiça se denomina de problema *deontológico* do direito, e o âmbito da justiça, *dimensão do valor*.
4. Que uma norma exista como norma jurídica (seja válida) não implica que seja *sempre* seguida e, por isso, a investigação sobre a eficácia do ordenamento jurídico é de caráter histórico-sociológico (*fenomenológico*). As três dimensões são relativamente independentes, e a relatividade de tal independência decorre da conexão estreita entre *validade* e *eficácia*, na medida em que uma norma não observada acaba perdendo a validade por meio do fenômeno da *desuetudo* (desconstituição normativa). Kelsen explica essa relação: “uma ordem jurídica é considerada válida quando as suas normas são, *numa consideração global*, eficazes, quer dizer, são de facto observadas e aplicadas”. In: *Teoria Pura...*, cit., p. 298.
5. Art. 113 - *Somente mediante lei aprovada por maioria absoluta será concedida anistia, remissão, isenção ou qualquer outro benefício ou incentivo que envolva matéria tributária ou dilatação de prazos de pagamento de tributo e isenção de tarifas de competência municipal.*

§ 1.º - *A Câmara Municipal deve avaliar a cada legislatura os efeitos de disposição legal que conceda anistia, remissão, isenção ou qualquer outro tipo de benefício ou incentivo que envolva matéria tributária.*

§ 2.º - *Os direitos deferidos neste artigo terão por princípio a transparência da concessão, devendo a Câmara Municipal publicar periodicamente a relação de beneficiários de incentivos, respectivos montantes, a justificação do ato concessivo e o prazo do benefício.*

§ 3.º - Os benefícios a que se refere este artigo, excluídas as imunidades, serão concedidos por prazo determinado.

§ 4.º - Ficam estendidas às entidades de cultura, recreativas, de lazer e esportivas, sem fins lucrativos, as imunidades consagradas no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal.

6. Paulo Scott entende por 'atividade econômica', aquela ação ou ações de natureza econômica, relacionadas "à produção, industrialização, transformação, comercialização e consumo de bens e riquezas", de modo que tal conceito envolve "tanto ações praticadas pelo setor privado quanto pelo setor público." Quando o setor público produz ou intermedia bens e serviços, "deve se manter sob o objetivo da realização das finalidades públicas queridas pela sociedade". Daí, no plano das atividades econômicas, o Estado pode ser um 'agente normativo', que fiscaliza e vigia o jogo da livre iniciativa e da valorização do trabalho humano, incentiva e planeja, como também um 'agente regulador', que ajusta (regula) as atividades econômicas às normas positivadas. Tomados os dois papéis – normativo e regulador – conjuntamente, surge um ponto de vista superior: o Estado é um "agente normalizador da atividade econômica", porque as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, ao lado das atribuições normativa e reguladora e da participação direta no mercado como agente econômico, "respondem à pretensão constitucional de incorporar o postulado do Estado Social – pretensão essa que vincula juridicamente os poderes estatais para que se interessem pelos problemas sócioeconômicos e criem as condições necessárias para a obtenção de uma ordem sócioeconômica justa(...)." Ver: SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico. Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2000, pp. 30, 97 et seq.
7. Em *sentido material*, a Função Administrativa se caracteriza como *ablativa*, pelo poder de polícia ou por ser administração ordenadora, ou seja, pelo conjunto de atividades de controle, restrições ou até benefícios aos direitos fundamentais em nome do interesse público e pela *intervenção*, isto é, regulamentação e fiscalização da atividade econômica privada; ou como *prestadora*, caracterizada pela prestação de serviços públicos, pelo fomento (incentivos à iniciativa privada, tais como isenções, bancos de desenvolvimento, empréstimos subsidiados etc.) e pela participação na atividade econômica privada ("Estado-empresário" ou "Estado concorrencial" - art. 173.º, §§ 2.º e 3.º da CF 88).
8. Ementa: IMUNIDADE CONSTITUCIONAL DAS ENTIDADES ASSISTENCIAIS - INTELIGÊNCIA DO ART. 109 DA LEI ORGÂNICA DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE - INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICO-TELEOLÓGICA CONFORME À

CONSTITUIÇÃO - DISTINÇÃO ENTRE AS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS E AS SANÇÕES ADMINISTRATIVAS - IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DE A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA RESTRINGIR A EFICÁCIA DOS PRECEITOS CONSTITUCIONAIS - APLICAÇÃO DO PRECEITO DA PROPORCIONALIDADE - OPÇÃO PELO MEIO MENOS GRAVOSO RELATIVAMENTE AO FIM INSTITUÍDO PELA NORMA PARA PRESERVAR-SE DIREITO SUBJETIVO CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE - SOMENTE A INFRAÇÃO DE NATUREZA TRIBUTÁRIA IMPEDE O RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE INSTITUÍDA PELA CONSTITUIÇÃO.

9. Para estas considerações sobre interpretação, ver MÜLLER, Friedrich. *Discours de la Méthode Juridique*. Paris: PUF, 1993; HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1998; LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1995; ENGLISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 6ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988; VIEHWEG, Teodor *Topica y Jurisprudencia* Madrid: Taurus, 1964. GADAMER, Hans-Georg. *Verdad y Método. Fundamentos de una hermenéutica filosófica*. Salamanca: Ediciones Sígueme, 1993; Díez-PICAZO, Luis. *Experiencias jurídicas y teoría del derecho*. Barcelona: Ariel, 1993 e ESSER, Josef. *Principio y Norma en la E-laboración Jurisprudencial del Derecho Privado*. Barcelona: Bosch, 1961.
10. O princípio encontra suas raízes no princípio da unidade da ordem legal (ou do ordenamento) mais do que no da observação da ordem de valores da Constituição. Pelo motivo da unidade, as leis que são publicadas sob a vigência da Constituição devem ser interpretadas de acordo com ela, e o direito que continua a vigor de época anterior deve ser ajustado à nova situação constitucional. Por causa disso, interpretação conforme à Constituição é de significado jurídico-funcional essencial: requer a coordenação das funções dos órgãos participantes no procedimento de concretização, que satisfaz a função jurídico-material.
11. O Código Tributário Nacional estabelece que a isenção tem que ser veiculada por lei que especifique as condições e requisitos para sua concessão e os tributos a que se aplica e, por esta razão, pode-se afirmar que, se os dispositivos que concedem isenção se equivalem aos atos que instituem tributos, os preceitos de lei isentivos só entram em vigor no 1.º dia do exercício seguinte àquele em forem publicados (princípio da anterioridade). A isenção, portanto, está subordinada à reserva de lei (*vorbehalt des gesetzts*) e o legislador, ao criá-la, pode fixar requisitos, pressupostos e condições para seu gozo. A

concessão do benefício isencional traduz ato discricionário que, fundado em juízos de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se, a partir de certos critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos em lei, a implementar objetivos estatais. Daí que o ato administrativo que reconhece a existência de certos pressupostos de fato a cuja ocorrência a lei condiciona o gozo da isenção é *declaratório* e não constitutivo. Além disso, podem ser estabelecidas em lei apenas as isenções compatíveis com o sistema constitucional de tributação, isto é, só podem ser outorgadas isenções que não contrariem o princípio da generalidade da tributação, mas que tão-somente o excepcionam.

12. No campo do direito tributário, a regra sancionatória descreve um fato que se consubstancia no descumprimento de um dever estipulado na regra-matriz de incidência, ou “a não-prestação do objeto da relação jurídica tributária.” Tal conduta é que se denomina *ilícito* ou *infração tributária*. De um ponto de vista rigorosamente formal, há que se salientar, neste particular, que as infrações tributárias constituem uma espécie de infração da ordem jurídica, de natureza idêntica às incorporadas no Código Penal e nas leis penais especiais, uma vez que as normas que definem infrações e estabelecem sanções negativas são de natureza jurídico-penal, independentemente do texto positivo em que se encontram incorporadas. Relação jurídica sancionatória é, então, aquele vínculo entre o autor da conduta ilícita e o titular do direito violado, e, no caso de penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame é obrigacional, uma vez que tem substrato econômico, e daí o pagamento da quantia estabelecida é promovido a título de sanção. Tratando-se de outro tipo de sanção, modifica-se apenas o objeto da prestação, que pode ser um fazer ou um não-fazer. Em matéria tributária, o ilícito advém ou da não-prestação do tributo (da importância pecuniária), ou do não cumprimento de deveres instrumentais ou formais. Infração tributária, é, assim, conforme lição de Paulo de Barros Carvalho, “toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais”. Isto posto, tem-se que *sanção tributária* é a relação jurídica que se estabelece, por força da prática de um ato ilícito, entre o titular do direito violado – o Fisco – e o agente da infração – o contribuinte -, de forma que *obrigação* é o dever jurídico cometido ao sujeito passivo, e *sanção* “a importância devida ao sujeito ativo, a título de penalidade ou de indenização, bem como os deveres de fazer ou não-fazer, impostos sob o mesmo pretexto.” Tal relação jurídica (sancionatória) pode assumir caráter obrigacional *stricto sensu*, quando se tratar de penalidades pecuniárias, multas de mora ou juros de mora, ou veiculadora de deveres de fazer ou não-fazer, sem conteúdo patrimonial (obrigação *lato sensu*). Destarte,

existem várias modalidades de sanções que o legislador brasileiro associa aos ilícitos tributários que eleger. Ver: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 556; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1993, pp. 342 a 349.

13. Naquela manifestação, o colega assevera que “as únicas obrigações acessórias que, descumpridas, importam na suspensão do reconhecimento da imunidade, são: a) deixar de reter tributos na fonte, quando possua o imune essa obrigação; e b) deixar de cumprir obrigações acessórias relacionadas com atos assecuratórios do pagamento de tributos por terceiros (art. 9.º, § 1.º do CTN).”
14. Analisando-se os itens 3.1 e seguintes do aludido instrumento, observa-se que o clube de futebol deveria transferir à OAS e às demais empresas do seu conglomerado envolvidas no negócio (assim entendidas a Proprietária e a Superficiária, cuja constituição está prevista nos itens “V” e “VI” do Instrumento), os direitos sobre os “imóveis da Azenha” como contrapartida pelo cumprimento das obrigações destas empresas, comprometendo-se a entregar tais bens livres e desembaraçados de quaisquer ônus ou gravames. Para tanto, seria, como efetivamente o foi, entabulado pelas partes um *Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda e Promessa de Cessão de Direitos com Condições Precedentes* (“Promessa de Venda e Cessão”), devendo o Grêmio Foot Ball Porto Alegrense observar o prazo fixado em cronograma próprio para a desoneração dos imóveis respectivos.
15. Neste sentido: PAULSEN, Leandro, *Direito Tributário*, Livraria do Advogado, p. 620. “Nos julgados que deram origem à Súmula 100 do STJ muito se discutiu sobre a interpretação das normas concessivas de isenção, tendo restado consolidada posição no sentido de que descabia racionar-se analogicamente para o efeito de estender benefício de isenção a situação que não se enquadraria no texto expresso da lei. Senão vejamos: “Constitucional. Tributário. Isenção do Adicional de Frete para a Marinha Mercante - AFRMM. Equivalência com o sistema DRAW-BACK. Impossibilidade. A isenção, no sistema jurídico-tributário vigorante, só é de ser reconhecida pelo Judiciário em benefício do contribuinte, quando concedida, de forma expressa e clara pela lei, devendo a esta se emprestar compreensão estrita, vedada a interpretação ampliativa ...” (STJ, 1.ª T., Resp. 31.215-6/SP, rel. Min. Demócrito Reinaldo, jun/1993).
16. CONFORME ADIN N.º 70054571740 (N.º CNJ: 0181801-82.2013.8.21.7000) JULGAMENTO EM 21.07.2014, ÓRGÃO ESPECIAL, RELATOR DES. GLÊNIO JOSÉ WASERSTEIN HEKMAN EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDA-

DE. MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. LEI MUNICIPAL 11.428/2013. MATÉRIA TRIBUTÁRIA. IMPOSTO TERRITORIAL URBANO (IPTU) E TAXA DE COLETA DE LIXO (TCL). Preliminar de impossibilidade jurídica do pedido. Rejeitada. Mérito. A lei municipal impugnada, de iniciativa da Câmara de Vereadores de Porto Alegre, apresenta ofensa ao princípio da razoabilidade. Não se pode reduzir a correção monetária dos créditos de IPTU e TCL, na forma posta, pois implica em evidente renúncia fiscal, ainda mais que não indicada a respectiva fonte de compensação. Declaração de inconstitucionalidade integral da Lei 11.428/13, com efeitos *ex tunc*, por ofensa à Constituição Estadual. Abalo significativo no orçamento municipal e embaraço a toda a atividade administrativa do Executivo Municipal. PRELIMINAR REJEITADA, UNÂNIME. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE, POR MAIORIA.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. Imunidade de Instituições de Educação e Assistência. *Revista de Direito Tributário* n.º 55/91.
- BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e Isenções Tributárias. *Revista de Direito Tributário*, n.º 1/77.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BOBBIO, Norberto. *Teoría General del Derecho*. 2.ª Ed. Santa Fé de Bogotá: Editorial Temis, 1994.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1993.
- DI GIORGI, Raffaele. *A Administração Pública na Sociedade Complexa*. *Revista da Faculdade de Direito da FMP*. N.º 08. Porto Alegre, 2013.
- DÍEZ-PICAZO, Luis. *Experiencias jurídicas y teoría del derecho*. Barcelona: Ariel, 1993.
- ENGLISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 6.ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988.
- ESSER, Josef. *Principio y Norma en la Elaboración Jurisprudencial del Derecho Privado*. Barcelona: Bosch, 1961.
- FERRAZ. Tércio Sampaio. Incentivos Fiscais e Setoriais: Competência Tributante e Fun-

damento Constitucional. *Direito Tributário e a Constituição. Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. MANEIRA, Eduardo, TORRES, Heleno Taveira (org.) São Paulo: Quartien Latin, 2012.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdad y Método. Fundamentos de una hermenéutica filosófica*. Salamanca: Ediciones Sígueme, 1993.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 3.^a Ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

HART, Herbert. *O Conceito de Direito*. 3.^a Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.

HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1998.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 4.^a Ed. Coimbra: Armênio Amado Editor, 1979.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1995.

LOBATO, Valter de Souza. Estado Democrático de Direito. Segurança Jurídica. A Correta Forma de interpretação dos Benefícios Fiscais e a Concretização dos Direitos Sociais. *Direito Tributário e a Constituição. Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. MANEIRA, Eduardo, TORRES, Heleno Taveira (org.) São Paulo: Quartien Latin, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MÜLLER, Friedrich. *Discours de la Méthode Juridique*. Paris: PUF, 1993.

NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. Imunidades, Apontamentos, Críticas às Críticas. *Revista de Direito Tributário* n.º 31/85. São Paulo: Malheiros, 1985.

NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

PAULSEN, Leandro, *Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito*. 5.^a Ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva 1994.

SCHMITT, Carl. *Les trois types de pensée juridique*. Paris: Presses Universitaires de France, 1995.

SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico. Estado e Normalização*

da Economia. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2000.

SILVA MARTINS, Ives Gandra. Imunidades Tributárias de Editora Vinculada a Instituição de Educação e Assistência Social. Parecer. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. São Paulo: Editora RT, n.º 35, 1999.

SOUTO MAIOR BORGES, José. *Isenções Tributárias*. 1ª. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias S. A, 1969.

VIEHWEG, Teodor *Topica y Jurisprudencia* Madrid: Taurus, 1964.