



# A VALIDADE JURÍDICA DA COBRANÇA DOS FUNDOS TEMPORÁRIOS DO ICMS

## ARTIGO ORIGINAL

TOSCHI, Caio Calzado<sup>1</sup>, NAGIB, Luiza<sup>2</sup>

TOSCHI, Caio Calzado. NAGIB, Luiza. **A validade jurídica da cobrança dos fundos temporários do ICMS.** Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano. 08, Ed. 02, Vol. 03, pp. 142-153. Fevereiro de 2023. ISSN: 2448-0959, Link de acesso: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/lei/validade-juridica>, DOI: 10.32749/nucleodoconhecimento.com.br/lei/validade-juridica

## RESUMO

Esse estudo objetiva analisar a validade jurídica da instituição de Fundos Temporários do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS pelos Estados, da perspectiva constitucional e legal. Essa ferramenta, implementada por diversos Estados, consiste na exigência da realização de depósitos periódicos na importância de certos percentuais decorrentes da diferença entre o montante do imposto calculado com e sem a utilização de benefícios fiscais do ICMS, sob pena de perda automática de todos os benefícios fiscais concedidos pelos Estados. A análise será específica do Fundo Orçamentário Temporário, criado pela Lei nº 8.645/2019 do Estado do Rio de Janeiro, e abrange aspectos de competência tributária do Estado para instituição de fundos dessa natureza; a problemática da vinculação de receitas; a validade da via normativa para a instituição da cobrança; a violação ao princípio da segurança jurídica e ao direito adquirido; e, por fim, avaliação da possibilidade instituição de fundo sobre produto da redução derivada de benefício fiscal. A partir da análise desses aspectos, foi realizada a análise da constitucionalidade e legalidade da instituição do Fundo Orçamentário Temporário, exame este que resta negativo, cujas conclusões são aproveitáveis aos fundos instituídos por outros Estados.

Palavras-chave: Fundos Temporários, ICMS, Constitucionalidade, Legalidade.



## 1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu art. 155, inc. II, outorgou competência tributária aos Estados para a instituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) (BRASIL, 1988). Já a Lei Complementar nº 24/1975 (LC 24/75) dispôs sobre a possibilidade de concessão de isenção do ICMS, mediante celebração de convênio ratificado pelos Estados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) (BRASIL, 1975).

Objetivando atrair contribuintes para seus territórios, os Estados passaram a conceder benefícios fiscais de ICMS que, por vezes, demandavam contrapartidas, tais como: o incremento de faturamento e geração de empregos diretos. Essas concessões implicam em redução da carga tributária, o que resulta na diminuição do preço das mercadorias, logo, é vantagem competitiva para quem faz uso desses tratamentos.

Da perspectiva do Estado, a isenção implica em renúncia direta de receita, mas estimula a instalação e ampliação da indústria e do comércio local, o que gera aumento indireto da arrecadação mediante a geração de empregos e o aumento do consumo local, por exemplo. Portanto, há benefícios mútuos na concessão desses incentivos.

Ocorre que sua concessão nem sempre foi feita com avaliação crítica do impacto financeiro nos Estados. Com os anos e as crises econômicas, impedidos de revogar benefícios fiscais, os Estados sentiram os impactos das renúncias fiscais e passaram a buscar modos de atenuar seus efeitos. Esse contexto é a gênese dos fundos temporários.

Alguns Estados, então, criaram fundos temporários de depósito, em que os contribuintes que possuem benefícios fiscais de ICMS são obrigados depositar uma



parte da diferença entre o montante calculado do imposto com e sem a utilização desses benefícios, sob pena de revogação de todos os incentivos concedidos àqueles contribuintes.

Nesse artigo, avalia-se a validade jurídica da instituição desses fundos, da perspectiva constitucional e legal, à luz do caso havido no Estado do Rio de Janeiro.

## **2. O FUNDO ORÇAMENTÁRIO TEMPORÁRIO (FOT) NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

Avalia-se, nesse trabalho, o FOT, instituído pela Lei nº 8.645/2019 (RIO DE JANEIRO, 2019). A referida lei determina que sejam realizados depósitos mensais na importância de 10% do valor decorrente da diferença do montante do imposto calculado com e sem a utilização de benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado do Rio de Janeiro. Ela, ainda, deriva do Convênio ICMS nº 42/2016, que autorizou a criação de condições para fruição de incentivos fiscais de ICMS ou reduzir os benefícios (BRASIL, 2016).

Convém recordar que o Governador do Estado, antes disso, sancionou a Lei Ordinária nº 7.428/2016, que instituiu o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF), que inaugurou a exigência dos depósitos, sob pena de perda de todos os incentivos pelo governo estadual (RIO DE JANEIRO, 2016a).

O escopo do FEEF, antecessor do FOT, era a manutenção do equilíbrio das finanças públicas e previdenciárias do Estado. Ocorre que a exigência do depósito adquiriu contornos atípicos, a luz do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966), pois criou a prestação pecuniária compulsória aos contribuintes com benefícios fiscais (RIO DE JANEIRO, 2016a).

Devido a vícios de constitucionalidade, a Lei nº 7.428/16 (RIO DE JANEIRO, 2016a), que instituiu o FEEF, foi combatida pelos contribuintes junto ao Poder Judiciário com Mandados de Segurança, Representações de Inconstitucionalidade



e Ação Direta de Inconstitucionalidade, distribuída sob o nº 5.635/DF, junto ao Supremo Tribunal Federal (STF) (BRASIL, 2017), que ainda não decidiu a questão.

Com vistas a tentar esvaziar o objeto de análise das ações que questionavam o FEEF e ajustar problemas com a anterioridade nonagesimal da exação, o Rio de Janeiro revogou a Lei nº 7.428/16 (RIO DE JANEIRO, 2016a) e instituiu posteriormente o FOT pela Lei nº 8.645/19, cujo cotejo dos arts. 2º, 5º e 6º desses diplomas sinalizam que estamos diante da mesma figura jurídica reeditada (RIO DE JANEIRO, 2019).

### **3. A COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO PARA A INSTITUIÇÃO DO FOT**

Da redação da Lei nº 8.645/19, que instituiu o FOT, vê-se que a cobrança deriva do fato de o contribuinte ser beneficiário de incentivos fiscais concedidos pelo Estado (RIO DE JANEIRO, 2019). Na CF/88 (BRASIL, 1988), ao seu turno, não há dispositivo que outorgue competência tributária (CARVALHO, 1981) aos Estados para instituição de qualquer cobrança tributária com esse fato gerador (CARVALHO, 2012).

Parece ter sido criado um tributo disfarçado (MACHADO, 2012), de arrecadação vinculada a um fundo, cujo fato gerador é impróprio e não parece razoável compreender o pagamento ao fundo como mero “depósito”, pois não há similaridade com o conceito jurídico deste (FRIEDA, 1994).

Ademais, aparenta ser positivo o exame dos elementos básicos dos tributos, constantes dos arts. 3º e 4º do CTN (BRASIL, 1966), pois trata-se de prestação pecuniária compulsória, que não constitui sanção de ato ilícito, instituído por lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, pelo que deve ser tratado como tal, não importando a nomenclatura utilizada pelo legislador estadual.



Demais disso, poderia ser compreendido como imposto transvestido, pois não é taxa (art. 145, inc. II da CF/88) (BRASIL, 1988), vez que não há contraprestação de serviço público ou exercício de poder de polícia envolvido (ATALIBA, 2014) e nem poderia ser contribuição com destinação específica para atuação estatal, empréstimo compulsório (art. 148) ou contribuição de intervenção no domínio econômico (art. 149) (CARVALHO, 2012), pois são de competência da União.

Caberia avaliar, então, se essa competência derivaria da autorização para cobrança do ICMS, lembrando que a esse exame também resta negativo, pois o fato gerador do ICMS é a realização de operação de circulação de mercadoria (CARRAZZA, 2012), a teor do art. 155, inc. II da CF/88 (BRASIL, 1988) e art. 199 da Constituição Estadual do Rio de Janeiro (BRASIL, 1989).

E não parece possível alegar que a Lei nº 8.645/2019 (RIO DE JANEIRO, 2019) teria lastro no Convênio ICMS nº 42/16 (BRASIL, 2016), pois o CONFAZ autorizou apenas a criação de condições para fruição de incentivos fiscais do ICMS, o que não envolve a outorga de competência tributária para autorizar a criação de cobranças dessa natureza.

Conclui-se que, do plano constitucional e legal, não parece ter havido outorga constitucional de competência tributária ao Estado do Rio de Janeiro para a criação do referido depósito.

#### **4. A VINCULAÇÃO DE RECEITAS DO FOT**

Outro exame que merece ser destacado, reside na vinculação ao fundo das receitas arrecadadas propostas pela legislação do FOT e a conformidade desse expediente com o texto da CF/88 (BRASIL, 1988) e legislação vigente, considerado o aspecto de tributo e, notadamente, de imposto transvestido desse depósito.

A Lei nº 8.645/2019, criou o fundo para receber a arrecadação deste depósito, acrescido de dotações orçamentárias, rendimentos de aplicações financeiras e de



seus recursos, e, ainda, outras receitas a ser legalmente destinadas com vistas a garantir o equilíbrio fiscal do Estado. Excetuando, assim, o ingresso do depósito exigido. Entretanto, as demais formas de custeio do fundo não foram regulamentadas pelo legislador estadual (RIO DE JANEIRO, 2019).

Para fins de realização da análise pretendida, é válido visitar as disposições da CF/88 que, em seus arts. 167 inc. IV e 211 inc. IV, vedam expressamente a vinculação de receita de impostos a fundos (BRASIL, 1988).

E, a fim de verificar essa hipótese, é oportuno analisar se seria possível vincular tais receitas ao fundo com base nas exceções inseridas nos arts. 158 e 159 da CF/88 (BRASIL, 1988), expediente esse que também parece ter exame negativo, pois tais dispositivos discorrem sobre a destinação aos Municípios de percentual das receitas decorrentes da arrecadação exclusiva de Imposto de Renda (IR), sobre a Propriedade Rural (ITR), de Veículo Automotor (IPVA), Produtos Industrializados (IPI) e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), mas não do ICMS e desse depósito.

O Supremo Tribunal Federal já avaliou situação similar quando do julgamento da ADI nº 2529 (BRASIL, 2007), de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, julgado em plenário, em 2007, ocasião em que se declarou, por unanimidade de votos, a inconstitucionalidade da Lei Estadual do Paraná nº 13.133/2001, que instituiu o Programa de Incentivo à Cultura, que vinculava parte da receita do ICMS ao Fundo Estadual de Cultura, por violação ao art. 167 da CF/88 (BRASIL, 1988).

Cediço que o Rio de Janeiro vem, desde 2016, lutando contra gestão financeira ineficiente das contas públicas, o que levou o então Governador a declarar estado de calamidade pública (Decreto nº 45.692/2016), pois o Estado estaria falido (RIO DE JANEIRO, 2016b).

Esses elementos parecem ter colaborado com o cenário em que o legislador estadual instituiu o FOT para atenuar a arrecadação insuficiente e assim o fez com



vinculação da receita da arrecadação ao fundo, para tentar evitar sua caracterização enquanto imposto.

## 5. A VIA ELEITA PARA INSTITUIÇÃO DO FOT

Como proposto, o FOT possui natureza de imposto, pelo que conviria verificar a validade da introdução da sua norma instituidora no ordenamento jurídico pela via normativa eleita pelo legislador carioca, qual seja, a lei ordinária.

Nesse sentido, convém recordar que a CF/88 (BRASIL, 1988), em seu art. 146, inc. II e III, alíneas “a” e “b” determina que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária (MACHADO, 2012), por serem matérias que demandam maior consenso do que leis ordinárias, pelo que são aprovadas com quórum especial de maioria absoluta no Congresso, nos dois turnos da Câmara e no turno único no Senado (art. 69, CF/88 (BRASIL, 1988)) (CUNHA JÚNIOR, 2009; SILVA NETO, 2011; ARAÚJO e NUNES JÚNIOR, 2012).

Vê-se que o FOT não possui lastro normativo em lei complementar própria e, mais do que isso, trouxe o delineamento dos aspectos gerais da sua regra matriz de incidência, tal como o fato gerador (“ser beneficiário de incentivos fiscais de ICMS”) e base de cálculo (“a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização de benefícios ou incentivos fiscais concedidos à empresa contribuinte do ICMS”) no bojo de legislação ordinária (RIO DE JANEIRO, 2019).

E, para esgotar o argumento, é oportuno verificar se o FOT poderia ter lastro normativo na Lei Complementar nº 87/1996 (“Lei Kandir”), que disciplina o ICMS (BRASIL, 1996). No entanto, esse exame também resta negativo e a evidência disso é que não há referências da Lei Kandir na Lei nº 8.645/2019 (RIO DE JANEIRO, 2019).



Por outro lado, há aspectos na Lei Kandir (BRASIL, 1996) que podem ser explorados e apontar para a invalidade da instituição do FOT como feita, enquanto depósito que interage com a tributação pelo ICMS. Eles dizem respeito à ocorrência da materialidade, fato gerador (ATALIBA, 2014) e da definição da base de cálculo do ICMS (CARRAZZA, 2012; CARVALHO, 2012).

Vê-se que a Lei Kandir (BRASIL, 1996) indica que o imposto incide sobre a circulação de mercadorias, o fornecimento de alimentação e bebidas; seu fato gerador ocorre no momento de saída dessas mercadorias do estabelecimento do contribuinte; e sua base de cálculo é, em regra, o valor da operação, ou seja, elementos que jamais autorizariam a cobrança do depósito como pretendida pelo Rio de Janeiro, sob pena de violação da materialidade do ICMS.

Assim, vê-se que o FOT apresenta características de imposto, transvestido de depósito, sem respaldo constitucional e de lei complementar, introduzido no ordenamento pela via da lei ordinária, sendo que, na hipótese de se admitir que teria lastro na Lei Kandir (BRASIL, 1996), violaria a materialidade do fato gerador e base de cálculo do ICMS.

## **6. A VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E AO DIREITO ADQUIRIDO**

Outro ponto que demanda avaliação é se a supressão da isenção do ICMS, mediante exigência do depósito do FOT, especialmente nos casos em que se exige contrapartidas do contribuinte, pode representar desprestígio ao primado da segurança jurídica (TORRES, 2012; ÁVILA, 2012) e ao direito adquirido artigo (LACERDA, 1999; HIRSCH, 2020) 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB) (BRASIL, 1942).



O Rio de Janeiro publica anualmente a lista de leis com benefícios fiscais para acompanhar as Leis Orçamentárias Anuais. O que se desprende dessas listas é que foram concedidos inúmeros benefícios para atrair contribuintes para o Estado.

Após décadas desse expediente, o Estado alterou seu entendimento e, impedido – política e, em alguns casos, legalmente - de cancelar tais benefícios, decidiu instituir depósito transvestido de imposto, sendo ele, em 2016, o FEEF, sucedido pelo FOT, em 2019, com vistas de atenuar as renúncias fiscais feitas no passado.

Além do rompimento abrupto com a prática adotada até o momento, esse expediente também não encontra amparo nos dispositivos da própria Constituição Estadual do Rio de Janeiro aplicáveis à espécie, em especial os arts. 193 e 194, que dispõe, em síntese, que os Estados e Municípios balizarão a tributação no princípio da justiça fiscal e elenca os impostos, taxas e contribuições de melhoria passíveis de instituição pelo Estado (RIO DE JANEIRO, 1989). Note-se que não há hipótese legal que autorize a instituição de correspondente semântico do FOT.

A instituição do FOT gera dúvidas sobre o conceito e atingimento da justiça fiscal (DERZI e MELO, 2016), mediante alteração radical de posicionamento do Estado do Rio de Janeiro e criação de oneração do contribuinte sem respaldo constitucional e legal.

Demais disso, quanto aos benefícios concedidos anteriormente pelo Estado, por qualquer via normativa, notadamente os por prazo determinado e que demandam contrapartidas dos contribuintes, é fato que podem ser configurados como direito adquirido ou como efeito jurídico decorrente da prática, no plano da existência, de ato jurídico administrativo perfeito e acabado, consoante determinação da LINDB, o que reforça a impossibilidade de supressão desses incentivos mediante instituição do FOT.

Cabe, ainda, um paralelo com o teor do art. 178 do CTN, que, ainda que se refira especificamente à categoria técnica da isenção tributária, no entanto, aplicável por



analogia, dispõe que as isenções somente podem ser revogadas ou modificadas por lei futura quando não concedidas por prazo certo e sob certas condições, o que reflete verdadeiro reconhecimento, pelo legislador complementar, de que o ato jurídico perfeito e o direito adquirido devem ser protegidos, sob pena de afronta à segurança jurídica (BRASIL, 1966).

Portanto, admitir a validade do FOT significaria permitir que o Estado exija obrigações pactuadas, para fins de concessão e manutenção dos benefícios fiscais concedidos aos contribuintes e reduza unilateralmente o valor nominal dos benefícios, malferindo a segurança jurídica e do direito adquirido.

Esse expediente nos parece encontrar óbice também na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que, inclusive, resultou na edição da Súmula STF nº 544 que dispõe que “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas” (BRASIL, 1969). Há ampla jurisprudência que corrobora esse entendimento no STF[3] e no STJ[4].

Logo, notadamente, nos casos em que os benefícios fiscais de ICMS foram concedidos sob condição e por prazo certo, parece que a instituição do FOT implica em violação ao primado da segurança jurídica e ao direito adquirido dos contribuintes cariocas.

## **7. IMPOSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÃO DE IMPOSTO SOBRE PRODUTO DE REDUÇÃO DERIVADA DE BENEFÍCIO FISCAL**

Caberia avaliar, ainda, se a instituição do FOT seria sobre o produto da redução derivada de benefício fiscal. Nesse sentido, parece que as disposições constitucionais do art. art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “g”, da CF/88 (BRASIL, 1988) e art. 178 e 179 do CTN (BRASIL, 1966), vedam expressamente esse expediente.

Tais dispositivos determinam que cabe à lei complementar determinar a forma como os Estados e Distrito Federal regularão os benefícios fiscais. Já o CTN (BRASIL,



1966), recepcionado como lei complementar pela CF/88 (BRASIL, 1988), determinou que os ajustes dos benefícios fiscais só serão feitos por lei. Assim, o Estado do Rio de Janeiro não poderia, a pretexto de “reduzir” um benefício fiscal de ICMS, instituir imposto tendo como base de cálculo uma isenção concedida. Esse raciocínio desafia à CF/88 (BRASIL, 1988) e ao CTN (BRASIL, 1966).

Noutros termos, há previsão constitucional e em lei complementar, para que seja editada a lei ordinária que reduz qualquer incentivo fiscal concedido pelo Estado, mas jamais poderia ter sido editada lei, tal qual a nº 8.645/2019 (RIO DE JANEIRO, 2019), que determina seja tributado o produto da isenção concedida outrora a título de redução do incentivo.

## **8. CONCLUSÕES**

O que se conclui do exercício de análise da validade jurídica da cobrança do FOT é que há vícios de constitucionalidade e ilegalidade na instituição do referido depósito, que aparenta possuir natureza imprópria e atécnica de imposto, com fato gerador sem respaldo constitucional e base de cálculo indevida.

Observa-se que não foram respeitadas as normas constitucionais de outorga de competência tributária para a instituição de tributos pelo Estado do Rio de Janeiro, que ainda propôs indevida vinculação de receitas decorrentes da sua arrecadação em descompasso com as previsões constitucionais sobre o tema.

Além disso, o veículo normativo que teria autorização para a proposição desta nova cobrança, qual seja, a lei complementar, não foi utilizado, tendo o FOT sido instituído por lei estadual ordinária, incorrendo em vício de inconstitucionalidade formal em razão da via eleita para sua instituição.

Ainda, especialmente nos casos em que são demandadas contrapartidas do contribuinte para a concessão de benefícios fiscais, há inegável violação ao princípio da segurança jurídica e ao direito adquirido, pois não há qualquer reajuste



nas exigências feitas aos contribuintes, mas há inequívoca supressão do benefício fiscal concedido com a exigência do depósito.

Em adição, as disposições constitucionais e do CTN (BRASIL, 1966) que versam sobre a concessão e revogação de benefícios fiscais também restam violadas, pois não há previsão que autorize essa natureza de regulamentação (supressão) dos benefícios fiscais concedidos, mediante instituição de novo tributo, especialmente com amparo em ato editado pelo CONFAZ e sem respaldo em lei complementar.

A eventual revogação dos benefícios nos parece ser a via legalmente viável, para aqueles concedidos sem prazo certo e sob condição, para mitigação dos efeitos na arrecadação que as renúncias fiscais geraram. Os concedidos sob prazo e condição devem ser pactuados regularmente pelo Estado e pelos contribuintes.

A questão ainda aguarda julgamento definitivo pelo STF e pelo seu relevante impacto comporta essa investigação acadêmica que evidenciou os descompassos da instituição do FOT com o texto constitucional, o CTN, a Lei Kandir e a própria legislação tributária básica do Rio de Janeiro, que apontam para a sua invalidade e inviabilidade jurídica.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária** 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ARAÚJO, Luiz Alberto David. NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 16ª Ed. São Paulo: Verbatim. 2012.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 28 fev. 2023.



BRASIL. **Lei complementar nº 24, de 7 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. Presidência da República, 1975. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em: 28 fev. 2023.

BRASIL. **Convênio ICMS 42, de 3 de maio de 2016.** Autoriza os estados e o Distrito Federal a criar condição para a fruição de incentivos e benefícios no âmbito do ICMS ou reduzir o seu montante. Conselho Nacional de Política Fazendária, 2016. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/CV042\\_16](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/CV042_16). Acesso em: 28 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Presidência da República, 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm#:~:text=Art.%203%C2%BA%20Tributo%20%C3%A9%20toda,mediante%20atividade%20administrativa%20plenamente%20vinculada](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm#:~:text=Art.%203%C2%BA%20Tributo%20%C3%A9%20toda,mediante%20atividade%20administrativa%20plenamente%20vinculada). Acesso em: 28 fev. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2º grau. **Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 5635/DF.** Relator: Roberto Barroso. Jusbrasil, 2017. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1503070871>. Acesso em: 28 fev. 2023.

BRASIL. **Constituição do Estado do Rio de Janeiro.** Governo do Estado do Rio de Janeiro, 1989. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/70450>. Acesso em: 28 fev. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2º grau. **Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 2529/PR.** Relator: Gilmar Mendes. Jusbrasil, 2007. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/756836>. Acesso em: 28 fev. 2023.

BRASIL. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Presidência da República, 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 28 fev. 2023.

BRASIL. **Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.** Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Presidência da República, 1942. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm). Acesso em: 28 fev. 2023.



BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 544**. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. Supremo Tribunal Federal, 1969. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2283>. Acesso em: 28 fev. 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de Direito Constitucional**. 3ª Ed. Salvador: JusPODIVM, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. Coordenação. **Justiça Fiscal**. 1ª Ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.

FRIEDA, Reis. **Depósitos Judiciais: aspectos fiscais e tributários**. 1ª Ed. São Paulo: Forense, 1994.

HIRSCH, Fábio Periandro de Almeida. **Direito Adquirido a Regime Jurídico: Confiança Legítima, Segurança Jurídica e Proteção das Expectativas no âmbito das Relações de Direito Público Brasileiras**. 1ª Ed. São Paulo: Dialética, 2020.

LACERDA, Belizário Antônio de. **Direito adquirido**. 1ª Ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

RIO DE JANEIRO. **Lei nº 8.645 de 09 de dezembro de 2019**. Institui o fundo orçamentário temporário nos termos e nos limites do convênio CONFAZ nº 42/2016 e no título VII da Lei Federal nº 4.320/1964. Governo do Estado do Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: [http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?\\_afLoop=96666555242164598&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC4200004119&\\_adf.ctrl-state=we6yd8orc\\_9](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=96666555242164598&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC4200004119&_adf.ctrl-state=we6yd8orc_9). Acesso em: 28 fev. 2023.

RIO DE JANEIRO. **Lei Nº 7428 de 25/08/2016**. Institui o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal do Estado do Rio de Janeiro. Governo do Estado do Rio de Janeiro,



2016a. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=327936>. Acesso em: 28 fev. 2023.

RIO DE JANEIRO. **Decreto n.º 45.692 de 17 de junho de 2016**. Decreta estado de calamidade pública, no âmbito da administração financeira do estado do Rio de Janeiro, e dá outras providências. Governo do Estado do Rio de Janeiro, 2016b. Disponível em: [http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site\\_fazenda/legislacao/tributaria/decretos/2016/DECRETO%20N.%C2%BA%2045692%20DE%2017%20DE%20JUNHO%20DE%202016.htm](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/legislacao/tributaria/decretos/2016/DECRETO%20N.%C2%BA%2045692%20DE%2017%20DE%20JUNHO%20DE%202016.htm). Acesso em: 28 fev. 2023.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

## APÊNDICE - REFERÊNCIA NOTA DE RODAPÉ

3. A título de exemplo, cita-se a decisão no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 582.926/CE, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, da 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, publicado no Diário de Justiça em 27/05/2011.

4. Decisão no Recurso Especial nº 1.310.341/AM, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, do Superior Tribunal de Justiça, publicado no Diário de Justiça em 26/02/2019.

Enviado: Fevereiro, 2023.

Aprovado: Fevereiro, 2023.

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela FGV Direito SP em 2017. Graduado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 2015. ORCID: 0000-0001-7389-9238. CURRÍCULO LATTES: <https://lattes.cnpq.br/7555778753832165>.

<sup>2</sup> Orientadora. Doutorado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 2010. Mestrado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 1998. Graduação em Direito pela Universidade de São Paulo em 1988. ORCID: 0000-0003-1050-757X. CURRÍCULO LATTES: <http://lattes.cnpq.br/7394664201310266>.