

KIYOSHI HARADA

DIREITO FINANCEIRO e TRIBUTÁRIO

De acordo com:

- Novo Regime de Precatórios – EC nº 94/2016
- Teto de Gastos Públicos – EC nº 95/2016
- Alterações no Simples Nacional – LC nº 155/2016
- Alterações nas Regras do ISS – LC nº 157/2016
- Dação em Pagamento em Bens Imóveis – Lei nº 13.259/2016

De acordo com o
Novo CPC
e a Lei 13.363/2016

26ª Revista, atualizada
edição e ampliada

Com vídeos sobre os
mais relevantes temas
abordados na obra

DIREITO FINANCEIRO e TRIBUTÁRIO



O GEN | Grupo Editorial Nacional, a maior plataforma editorial no segmento CTP (científico, técnico e profissional), publica nas áreas de saúde, ciências exatas, jurídicas, sociais aplicadas, humanas e de concursos, além de prover serviços direcionados a educação, capacitação médica continuada e preparação para concursos. Conheça nosso catálogo, composto por mais de cinco mil obras e três mil e-books, em www.grupogen.com.br.

As editoras que integram o GEN, respeitadas no mercado editorial, construíram catálogos inigualáveis, com obras decisivas na formação acadêmica e no aperfeiçoamento de várias gerações de profissionais e de estudantes de Administração, Direito, Engenharia, Enfermagem, Fisioterapia, Medicina, Odontologia, Educação Física e muitas outras ciências, tendo se tornado sinônimo de seriedade e respeito.

Nossa missão é prover o melhor conteúdo científico e distribuí-lo de maneira flexível e conveniente, a preços justos, gerando benefícios e servindo a autores, docentes, livreiros, funcionários, colaboradores e acionistas.

Nosso comportamento ético incondicional e nossa responsabilidade social e ambiental são reforçados pela natureza educacional de nossa atividade, sem comprometer o crescimento contínuo e a rentabilidade do grupo.

KIYOSHI HARADA

DIREITO FINANCEIRO e TRIBUTÁRIO

26^a
edição

*Revista, atualizada
e ampliada*



atlas

- A EDITORA ATLAS se responsabiliza pelos vícios do produto no que concerne à sua edição (impressão e apresentação a fim de possibilitar ao consumidor bem manuseá-lo e lê-lo). Nem a editora nem o autor assumem qualquer responsabilidade por eventuais danos ou perdas a pessoa ou bens, decorrentes do uso da presente obra.

Todos os direitos reservados. Nos termos da Lei que resguarda os direitos autorais, é proibida a reprodução total ou parcial de qualquer forma ou por qualquer meio, eletrônico ou mecânico, inclusive através de processos xerográficos, fotocópia e gravação, sem permissão por escrito do autor e do editor.

Impresso no Brasil – *Printed in Brazil*

- Direitos exclusivos para o Brasil na língua portuguesa

Copyright © 2017 by

EDITORA ATLAS LTDA.

Uma editora integrante do GEN | Grupo Editorial Nacional

Rua Conselheiro Nébias, 1384 – Campos Elíseos – 01203-904 – São Paulo – SP

Tel.: (11) 5080-0770 / (21) 3543-0770

faleconosco@grupogen.com.br / www.grupogen.com.br

- O titular cuja obra seja fraudulentamente reproduzida, divulgada ou de qualquer forma utilizada poderá requerer a apreensão dos exemplares reproduzidos ou a suspensão da divulgação, sem prejuízo da indenização cabível (art. 102 da Lei n. 9.610, de 19.02.1998).

Quem vender, expuser à venda, ocultar, adquirir, distribuir, tiver em depósito ou utilizar obra ou fonograma reproduzidos com fraude, com a finalidade de vender, obter ganho, vantagem, proveito, lucro direto ou indireto, para si ou para outrem, será solidariamente responsável com o contrafator, nos termos dos artigos precedentes, respondendo como contrafatores o importador e o distribuidor em caso de reprodução no exterior (art. 104 da Lei n. 9.610/98).

- Capa: Ítalo Frediani

Produção digital: Geethik

- Fechamento desta edição: 30.12.2016

- Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil).

Harada, Kiyoshi

Direito financeiro e tributário / Kiyoshi Harada. – 26. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

Bibliografia.

ISBN 978-85-970-1105-0

1. Direito Financeiro 2. Direito Tributário I. Título.

95-3385

CDU-34.336

*Dedico esta obra à minha esposa, FELÍCIA, maior incentivadora de minhas obras e companheira inseparável,
que compartilha comigo, ao longo do tempo, momentos de alegria e de sucesso,*

aos meus filhos, MARCELO e MARISTELA,

meus netos, FELIPE, LUIZ e MELISSA,

meu genro, FERNANDO, e à minha nora RAQUEL,

razões da minha luta.

OBRAS DO AUTOR

I – LIVROS INDIVIDUAIS

1. *Dois temas de direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.
2. *ICM: direito a crédito na isenção e no diferimento*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
3. *ITR – IPTU – ITBI – FINSOCIAL – IVV*. São Paulo: Resenha Tributária, 1991. v. 8 (Outros Tributos).
4. *Sistema tributário na constituição de 1988: tributação progressiva*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2007.
5. *Sistema tributário do município de São Paulo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
6. *Compêndio de direito financeiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.
7. *Desapropriação: doutrina e prática*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
8. *Código tributário*. 21. ed. São Paulo: Rideel, 2015.
9. *Dicionário de direito público*. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2005.
10. *Da liminar em matéria tributária*. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003.
11. *Direito tributário municipal*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
12. *Responsabilidade fiscal*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.
13. *Prática do direito tributário e financeiro*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004. v. 1.
14. *Prática de direito tributário e financeiro*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005. v. 2.
15. *Direito urbanístico*. São Paulo: NDJ, 2005 (esgotado).
16. *Aspectos tributários da nova lei de falências*. Curitiba: Juruá, 2ª tiragem, 2007.
17. *Direito tributário*. São Paulo: MP Editora, 2006.
18. *ISS: doutrina e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
19. *Prática do direito tributário e financeiro*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008. v. 3.
20. *ITBI: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2010.
21. *Prática do direito tributário e financeiro*. São Paulo: Rideel, 2011. v. 4.
22. *Prática do direito tributário e financeiro*. Curitiba: Edição por Demanda, 2012. v. 5.
23. *Crimes contra a ordem tributária*, coautoria com Leonardo Musumeci Filho e Gustavo Polido. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
24. *IPTU doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2012.
25. *Prática do direito financeiro e tributário*. Curitiba: Edição por Demanda, 2013. v. 6.
26. *Prática do direito financeiro e tributário*. Curitiba: Edição por Demanda, 2014. v. 7.
27. *Contribuições sociais doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2015.
28. *Prática do direito financeiro e tributário*. Curitiba: Edição por Demanda, 2015. v. 8.
29. *Código tributário nacional comentado*, coautoria com Marcelo Kiyoshi Harada. 2. ed. São Paulo: Rideel, 2016.
30. *Prática do direito financeiro e tributário*. Curitiba: Edição por Demanda, 2016. v. 9.

II – OBRAS COLETIVAS

1. *Desapropriação em São Paulo* (coord. Kiyoshi Harada). São Paulo: Resenha Tributária, 1985. v. I.
2. *Desapropriação em São Paulo* (coord. Kiyoshi Harada). São Paulo: Resenha Tributária, 1985. v. II.
3. *Desapropriação em São Paulo* (coord. Kiyoshi Harada). São Paulo: Resenha Tributária, 1986. v. III.
4. *Desapropriação em São Paulo* (coord. Kiyoshi Harada). São Paulo: Resenha Tributária, 1987. v. IV.
5. *Direito penal tributário contemporâneo: estudos de especialistas* (coord. Antonio Cláudio Mariz de Oliveira e outro). São Paulo: Atlas, 1995.
6. *Temas de processo civil* (Coord. Kiyoshi Harada). São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.

7. *Temas de direito tributário* (coord. Kiyoshi Harada). São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.
8. *IPTU: aspectos jurídicos relevantes* (coord. Marcelo Magalhães Peixoto). São Paulo: Quartier Latin, 2002.
9. *IPi: aspectos jurídicos relevantes* (coord. Marcelo Magalhães Peixoto e outros). São Paulo: MP, 2003.
10. *ISS: Lei Complementar 116/03* (coord. Marcelo Magalhães Peixoto e outro). Curitiba: Juruá, 2004.
11. *Tributação, justiça e liberdade* (coord. Marcelo Magalhães Peixoto). Curitiba: Juruá, 2005.
12. *Processo judicial tributário* (coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Quartier Latin, 2005.
13. *Imunidade tributária* (coord. Marcelo Magalhães Peixoto e outro). São Paulo: MP, 2005.
14. *Direito penal tributário* (coord. Marcelo Magalhães Peixoto e outros). São Paulo: MP, 2005.
15. *Princípios constitucionais tributários* (coord. Carlos Mário da Silva Veloso e outros). São Paulo: Lex Editora, 2005.
16. *Parcerias público-privadas* (coord. Sérgio Augusto Zampol Pavani e outro). São Paulo: MP, 2006.
17. *Principais aspectos da Lei 11.196/05: a 'MP do bem'* (coord. Ives Gandra da Silva Martins e outro). São Paulo: MP, 2006.
18. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza* (Coord. Ives Gandra da Silva Martins e outro). São Paulo: MP, 2006.
19. *Incentivos fiscais* (coord. Ives Gandra da Silva Martins e outros). São Paulo: MP, 2006.
20. *Direito imobiliário* (coord. José Roberto Neves Amorim e Rubens Carmo Elias Filho). São Paulo: Elsevier, 2008.
21. *As grandes transformações do processo civil brasileiro* (coord. Carlos Alberto Salles). São Paulo: Quartier Latin, 2009.
22. *O nikkei no Brasil*. Obra coletiva (Coord. Kiyoshi Harada). 3. ed. **São Paulo: Cadaris, 2013.**
23. *Lei de responsabilidade fiscal*. 10 anos de vigência – questões atuais (Coord. Fernando Facury Scaff e outro). São Paulo: Conceito, 2010.
24. *Sigilos bancário e fiscal* (Coord. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e outro). Belo Horizonte: Fórum, 2011.
25. *Orçamentos públicos e direito financeiro* (Coord. José Maurício Conti e outro). São Paulo: RT, 2011.
26. *Doutrinas essenciais – direito tributário* (Org. Ives Gandra da Silva Martins e outros). São Paulo: RT, v. V.
27. *Tratado de direito municipal* (Coord. Ives Gandra da Silva Martins e outro). São Paulo: Quartier Latin, 2012. v. I.
28. *Direito tributário – artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão universitária* (Org. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: RT, 2012. v. II.
29. *Direito financeiro, econômico e tributário*. Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira (Coord. Estevão Horvath e outros). São Paulo: Quartier Latin, 2014.
30. *10 anos de vigência da lei de recuperação e falência* (Coord. Carlos Henrique Abrão e outros). São Paulo: Saraiva, 2015.
31. *60 anos de bunkyo: passado, presente e futuro* (Coord. Kiyoshi Harada). São Paulo: Cadaris, 2015.
32. *Juristas do mundo* (Coord. Léo da Silva Alves). Porto (POR): Editora Rede Publicações Jurídicas, 2016.
33. *Direito financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal* (Coord. Marcus Lívio Gomes e outros). Curitiba: Juruá, 2016.
34. *Impeachment: instrumento da democracia* (Coord. Ives Gandra da Silva Martins e outros). São Paulo: Editora IASP, 2016.
35. *Parlamentarismo, realidade ou utopia?* (Coord. Ives Gandra da Silva Martins e outro). São Paulo: Editora Tutu, 2016.
36. *Intercâmbio cultural Brasil-Japão* (Coord. Kiyoshi Harada). São Paulo: Cadaris, 2016.
37. *Poder Judiciário: orçamento, gestão e políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2017. (Coord. José Maurício Conti).

III – ARTIGOS, MONOGRAFIAS E PARECERES

1. Mais de quinhentos e cinquenta artigos, monografias e pareceres nas áreas do Direito Administrativo, Financeiro e Tributário publicados nas diversas Revistas Jurídicas e Boletins especializados.
2. Mais de setenta e cinco artigos de cunho jurídico publicados nos principais jornais da Capital.

PREFÁCIO À 26ª EDIÇÃO

Em mãos de governantes ímprobos e incompetentes, não há receita capaz de satisfazer os fins do Estado. A contrario sensu, em mãos de estadistas probos, uma receita modesta é capaz de implementar os serviços públicos básicos, com eficiência e qualidade.

Na parte I desta obra, que versa sobre o Direito Financeiro, tecemos críticas sobre a PEC nº 241/16, que congela a despesa primária total pelos próximos 20 anos, sem dar combate a causas que apontam um *déficit* da ordem de R\$ 170 bilhões nas contas públicas até o final do exercício de 2016. Abordamos, também, o novo critério de repartição da compensação financeira, batizada de *royalty* do petróleo, nos mesmos moldes dos Fundos de Participações dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM), ignorando a sua natureza indenizatória.

Comentamos, outrossim, a atual situação da Lei Orçamentária Anual à luz da casuística Emenda Constitucional nº 86/15, que tornou obrigatória a execução da proposta orçamentária que especifica.

Por fim, comentamos a decisão plenária do STF, que acabou com a confusa distinção que se fazia entre contas de gestão e gestão de contas do prefeito, submetendo todas elas ao julgamento pelo Poder Legislativo competente (TCE ou TCM), mediante parecer prévio da Corte de Contas.

Na parte II, referente ao Direito Tributário, inúmeras novidades foram acrescentadas, tais como:

- (a) a questão da imunidade das entidades beneficentes de assistência social, que foi atualizada à luz da evolução jurisprudencial do STF;
- (b) o exame do Recurso Extraordinário, com repercussão geral quanto à irretroatividade da legislação tributária no caso de majoração de alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo ano-base;
- (c) a alteração da base de cálculo do ITR;
- (d) a não incidência do IPI, na saída de produto importado, à luz da jurisprudência do STF e do projeto legislativo a respeito;
- (e) a alteração do critério de recolhimento de ICMS nas operações interestaduais realizadas com consumidores finais.
- (f) analisou-se de forma crítica a decisão do STF proferida em sede de repercussão geral, reconhecendo a incidência da COFINS nas prestações de serviços médicos por cooperativas de trabalho.
- (g) a exportação de serviços para o exterior, também, mereceu uma análise com ilustração jurisprudencial.
- (h) o exame da Portaria nº 180/10 da PGFN, que enumera os requisitos para inclusão de responsável solidário na CDA;
- (i) o depósito voluntário na hipótese de lançamento por homologação, que mereceu uma análise específica.
- (j) o início da contagem do prazo prescricional fixado pela jurisprudência do STJ, que sofreu uma análise acurada, demonstrando as contradições existentes, e como esse posicionamento jurisprudencial importa na concessão do prazo de cinco anos só para a Fazenda proceder à notificação do sujeito passivo da decisão administrativa final, à inscrição na Dívida Ativa e ajuizar a execução fiscal, tudo por meio eletrônico, podendo ser feito em questão de horas.

Esta edição vem com uma novidade, qual seja, a inserção de vídeos resumindo o conteúdo do livro e abordando as principais questões controvertidas, enriquecendo a obra.

No mais, procedeu-se à atualização legislativa e a correções de praxe.

PREFÁCIO À 25ª EDIÇÃO

As violações à Lei Orçamentária Anual, consistentes nas retenções sistemáticas de verbas consignadas nas diversas dotações, que foram denominadas de pedaladas fiscais, bem como a interminável abertura de créditos adicionais extraordinários para cobrir despesas que nada têm de extraordinárias, conduziram à total destruição do sistema orçamentário brasileiro, ensejando a manifestação popular pelo impeachment a meio de uma demorada crise política sem precedentes na história.

Com a presente publicação, esta obra pioneira em matéria de Direito Financeiro alcança a sua 25ª edição, incorporando as alterações legislativas, bem com as evoluções doutrinárias e as jurisprudências nas esferas das duas disciplinas tratadas neste livro.

Na parte I, que cuida do Direito Financeiro, mereceram destaques dois temas da atualidade: (a) a análise dos reflexos decorrentes da declaração de inconstitucionalidade parcial da EC nº 62/09, que estatuiu o regime especial de pagamento de precatórios, a proferida nos autos das ADIs nºs 4.357, 4.372, 4.400 e 4.425; e (b) o exame sistemático dos atentados à lei orçamentária e do crime de responsabilidade, mediante reformulação completa do item 5.7.6 para se ajustar à realidade atual.

Outrossim, as funções da Lei de Diretrizes Orçamentárias foram melhor explicitadas, assim como o sentido do § 4º do art. 167 da CF, que permite a vinculação das receitas de impostos estaduais e municipais para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.

No que concerne à parte II, que trata do Direito Tributário, são inúmeros os acréscimos feitos à luz da evolução legislativa e da jurisprudência, como a seguir mencionados: (a) o estudo completo sobre as contribuições sociais do sistema S, definindo a sua natureza jurídica e apontando o sujeito ativo para a sua fiscalização e cobrança; (b) a alteração do regime tributário substitutivo da contribuição social incidente sobre a folha; (c) a melhor explicitação do fato gerador do IPI, enfocando especificamente a importação de produtos industrializados pela pessoa física; (d) a natureza jurídica dos juros moratórios para fins de incidência do IR; (e) a inconstitucionalidade do aumento do IOF pelo Executivo com fins arrecadatórios; (f) a base de cálculo do ITR; (g) a questão da incidência do ITCMD quando o doador tiver domicílio no exterior, ou quando o inventário tiver sido processado no exterior; (h) a questão da seletividade das alíquotas do ICMS em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (i) a questão do ICMS nas operações interestaduais; (j) a controvérsia acerca da incidência ou não do ICMS na operação *leasing* de internacional e a questão da incidência desse imposto por ocasião do exercício da opção de compra; (k) a questão da tributação progressiva pelo IPTU de imóveis construídos, mas ociosos; (l) a questão da incidência das contribuições sociais do PIS/COFINS/CSLL sobre serviços médicos prestados por cooperados; (m) a solução definitiva dada pelo STF quanto ao regime tributário dos notários e registradores no pagamento do ISS; (n) o estudo sistemático acerca do local da cobrança do ISS nas operações de *leasing*, demonstrando a necessidade de aplicar a lei de regência da matéria mediante o exame do fato gerador complexo e considerando o seu aspecto material e espacial. A costumeira decomposição do fato gerador complexo (compra e venda, arrendamento e financiamento), bem como as considerações de natureza extrajurídica (melhor divisão do imposto entre os municípios, ou prevenção de guerras tributárias) conduz à negativa de vigência do *caput* do art. 3º, da Lei Complementar nº 116/03; (o) diversas questões relacionadas ao sigilo bancário, à prescrição tributária e à adjudicação de bens penhorados antes do leilão.

Enfim, novas Súmulas do STF e do STJ foram incorporadas, bem como foram feitos pequenos acréscimos elucidativos e correções de praxe.

PREFÁCIO À 24ª EDIÇÃO

Impossível a propalada Reforma Tributária para simplificar o Sistema Tributário Nacional e reduzir a carga tributária, enquanto não se fizer a Reforma do Estado para diminuir o tamanho das despesas, notadamente, as concernentes à folha e aos serviços da dívida.

Os dois ramos do Direito abrangidos nesta obra sofreram atualizações à luz da legislação superveniente e da evolução da jurisprudência do STF e do STJ. As maiores inovações ocorrem na seara do Direito Tributário, cuja legislação se caracteriza pelo seu dinamismo, nem sempre respeitando o princípio da hierarquia vertical das leis.

Dois novos princípios foram incorporados, o princípio da transparência tributária e o princípio genérico da razoabilidade, que têm aplicação prática na área do Direito Tributário em face da proliferação de legislações das três esferas impositivas que extrapolam, do âmbito desse princípio limitador, da ação do legislador.

A Lei Complementar nº 147/14, que aumenta o número de contribuintes que podem optar pelo regime do SIMPLES, mas que exacerba a carga tributária em relação ao setor de serviços, mereceu um comentário crítico à luz dos arts. 170, IX, e 179 da CF.

Outrossim, a controvertida questão da revisão judicial de decisão administrativa contrária à Fazenda foi minudentemente estudada à luz do ordenamento jurídico global, analisando-se cada um dos fundamentos invocados pelos defensores dessa tese, que possibilita à Administração requerer em juízo a anulação de seus próprios atos.

Finalmente, houve inserção de novas Súmulas do STJ, bem como foram feitas as correções de praxe para o aperfeiçoamento da obra.

O Autor

PREFÁCIO À 1ª EDIÇÃO

Onde falha o Direito Financeiro, o Direito Tributário surge com vigor redobrado.

Interessante notar que, apesar de o campo do Direito Financeiro ser bem mais vasto que o do Direito Tributário, em termos de produção científica, a matéria financeira ressurte-se de obras e publicações especializadas, diferentemente do que ocorre com a disciplina tributária, em que existem várias coletâneas de livros e inúmeros trabalhos específicos de diversos autores renomados. A razão disso é simples: o fenômeno tributário desperta a atenção da sociedade em geral porque diz respeito à retirada compulsória da parcela de riqueza produzida pela pessoa, ao passo que o Direito Financeiro, por ter suas normas voltadas só para os agentes públicos, limita o universo de interessados. Não é da tradição brasileira o acompanhamento, pela sociedade, da atividade financeira do Estado, nem mesmo em relação àquela voltada para a execução orçamentária, isto é, para o controle das despesas realizadas pelo governo. Daí os gastos que, nem sempre, correspondem ao interesse público. Porém, é certo que, falhando o Direito Financeiro, não havendo a correta aplicação dos recursos, advindos em sua maior parte da fonte regular de receita pública – os tributos –, o Direito Tributário voltará a atuar com intensidade redobrada.

Na Parte I, exaurimos o estudo dos quatro objetos do Direito Financeiro: as despesas públicas, as receitas públicas, o orçamento e o crédito público à luz de preceitos constitucionais e infraconstitucionais. No último capítulo, analisamos a questão da dívida externa brasileira atualizando a matéria até a última renegociação, que culminou com a redução e alongamento de nossa dívida. Compilamos, também, toda legislação complementar pertinente. Esclarecemos que, em 1994, lançamos a Parte I pela editora Resenha Tributária, sob o título de *Compêndio de direito financeiro*, rapidamente esgotada, enquanto se aguardava a prometida Reforma Tributária para concluirmos a Parte II, que acabou não acontecendo, pelo menos, até o momento.

Na Parte II, abordamos as noções teórico-doutrinárias, próprias do Direito Tributário; procedemos ao exame completo do Sistema Tributário Nacional, com a análise de cada um dos princípios tributários e ao exame do perfil de cada tributo em espécie; discorremos sobre toda a matéria disciplinada no Código Tributário Nacional, extraindo o que há de essencial na compreensão da disciplina; tratamos de questões afins, como os crimes tributários e a execução fiscal, incorporando os respectivos textos legislativos.

Esperamos que esta obra, fruto de experiência acumulada ao longo de nossa carreira de Procurador do Município, desempenhando as funções de chefia, de assessoramento, de consultoria e de direção, venha merecer um espaço na literatura jurídico-financeira e tributária, propiciando aos estudiosos em geral e aos aplicadores do Direito um livro escrito em linguagem simples, clara e objetiva, enfocando aspectos práticos com farta ilustração jurisprudencial.

Agradecimentos

Ao Dr. Cornélio Vieira de Moraes Junior, Desembargador culto e inteligente, exemplo de sabedoria, dignidade e lealdade, pelo constante incentivo aos meus trabalhos jurídicos.

Ao Professor Ruy Barbosa Nogueira, presidente e coordenador da Mesa Semanal de Debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, extensivos aos demais participantes do evento, pelos valiosos ensinamentos proporcionados ao longo dos anos.

O Autor

São Paulo, outubro de 1995.

SUMÁRIO

PARTE I – DIREITO FINANCEIRO

1 INTRODUÇÃO

- 1.1 Conceito de atividade financeira do Estado
- 1.2 Fins da atividade financeira
 - 1.2.1 Serviços públicos
 - 1.2.2 Poder de polícia
 - 1.2.3 Intervenção no domínio econômico
- 1.3 Ciência das finanças e o estudo da atividade financeira sob o enfoque econômico

2 DIREITO FINANCEIRO

- 2.1 Conceito e objetos do direito financeiro
- 2.2 Autonomia do direito financeiro
- 2.3 Relacionamento com os demais ramos do direito

3 DESPESAS PÚBLICAS

- 3.1 Conceito
- 3.2 Necessidades das despesas públicas
- 3.3 Classificação das despesas públicas
- 3.4 Execução das despesas públicas
 - 3.4.1 Pagamento de precatório
- 3.5 Execução de despesas extraordinárias
- 3.6 Despesas públicas na Lei de Responsabilidade Fiscal

4 RECEITAS PÚBLICAS

- 4.1 Conceito
- 4.2 Classificação das receitas públicas
 - 4.2.1 Receitas originárias
 - 4.2.1.1 Conceito
 - 4.2.1.2 Modalidades de receitas originárias segundo as fontes
 - 4.2.1.3 Princípios constitucionais concernentes a empresas estatais
 - 4.2.1.4 Teoria sobre preços públicos. Sua distinção com as taxas
 - 4.2.1.5 Pedágio e sua natureza jurídica
 - 4.2.2 Receitas derivadas

- 4.2.2.1 Conceito
 - 4.2.2.2 Espécies de tributos
 - 4.2.2.3 Princípios constitucionais tributários
 - 4.2.2.4 Repartição das receitas tributárias
 - 4.2.2.5 Regras concernentes à repartição das receitas
- 4.2.3 Multa
- 4.3 Compensação financeira
 - 4.3.1 Generalidades
 - 4.3.2 Sua instituição legal
 - 4.3.3 Sua natureza jurídica
- 4.4 Receitas públicas na Lei de Responsabilidade Fiscal

5 ORÇAMENTO

- 5.1 Conceito
- 5.2 Natureza jurídica do orçamento
- 5.3 Processo legislativo
- 5.4 Aspectos políticos do orçamento
- 5.5 Aspectos econômicos do orçamento
- 5.6 Princípios orçamentários
 - 5.6.1 Princípio da exclusividade
 - 5.6.2 Princípio da programação
 - 5.6.3 Princípio do equilíbrio orçamentário
 - 5.6.4 Princípio da anualidade
 - 5.6.5 Princípio da unidade
 - 5.6.6 Princípio da universalidade
 - 5.6.7 Princípio da legalidade
 - 5.6.8 Princípio da transparência orçamentária
 - 5.6.9 Princípio da publicidade orçamentária
 - 5.6.10 Princípio da não vinculação de receita de impostos
 - 5.6.11 Princípio da especialidade dos incentivos fiscais
 - 5.6.12 Princípio da responsabilidade na gestão fiscal
 - 5.6.13 Outros princípios
- 5.7 Leis orçamentárias
 - 5.7.1 Orçamento plurianual
 - 5.7.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias
 - 5.7.3 Orçamento anual
 - 5.7.3.1 Orçamento autorizativo
 - 5.7.3.2 Orçamento impositivo
 - 5.7.4 Lei complementar. Lei nº 4.320, de 17-3-1964
 - 5.7.5 Instituição de fundos

- 5.7.6 Atentados à lei orçamentária e crime de responsabilidade
- 5.8 Fiscalização e controle dos orçamentos
 - 5.8.1 Tipos de controle
 - 5.8.1.1 Controle interno
 - 5.8.1.2 Controle externo
 - 5.8.1.3 Controle privado
- 5.9 Tribunal de Contas da União
 - 5.9.1 Introdução
 - 5.9.2 Composição
 - 5.9.3 Atribuições
- 5.10 Tribunais de Contas nos Estados e nos Municípios
- 5.11 Conselho Nacional dos Tribunais de Contas

6 CRÉDITO PÚBLICO

- 6.1 Conceito
- 6.2 Evolução histórica
- 6.3 Classificação do crédito público
 - 6.3.1 Empréstimo perpétuo e empréstimo temporário
 - 6.3.2 Dívida pública flutuante e dívida pública fundada
 - 6.3.3 Empréstimos internos e empréstimos externos
 - 6.3.4 Créditos compulsórios e créditos voluntários
 - 6.3.5 Classificação constitucional
 - 6.3.6 Vinculação da receita de impostos
- 6.4 Crédito forçado
 - 6.4.1 Técnicas do crédito involuntário
 - 6.4.2 Utilização de fundos de estabelecimentos
 - 6.4.3 Papel-moeda
 - 6.4.4 Inflação sistemática
- 6.5 Crédito voluntário
 - 6.5.1 Prêmios de reembolso
 - 6.5.2 Juros progressivos
 - 6.5.3 Moeda e empréstimos indexados
 - 6.5.4 Títulos da dívida pública
 - 6.5.5 Lotos
 - 6.5.6 Conversão
- 6.6 Crédito público na Constituição Federal
- 6.7 Crédito externo. Considerações gerais
 - 6.7.1 FMI e Birde
- 6.8 Dívida externa brasileira
- 6.9 Banco Central e finanças públicas

7 DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS PERTINENTES E LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR

- 7.1 Disposições da Constituição Federal
- 7.2 Ato das disposições constitucionais transitórias
- 7.3 Emenda Constitucional nº 10/96 – FEF
 - 7.3.1 Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000 – FCEP
 - 7.3.2 Fundos estadual e municipal de combate à pobreza
- 7.4 Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964
- 7.5 Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990
- 7.6 Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950
- 7.7 Decreto-lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967
- 7.8 Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992
- 7.9 Resoluções do Senado Federal
 - 7.9.1 Resolução nº 40, de 20 de dezembro de 2001
 - 7.9.2 Resolução nº 43, de 21 de dezembro de 2001
 - 7.9.3 Resolução nº 23, de 11 de abril de 1996
- 7.10 Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000
- 7.11 Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000

PARTE II – DIREITO TRIBUTÁRIO

8 INTRODUÇÃO

- 8.1 Evolução do fenômeno da tributação
- 8.2 Conceito de Direito Tributário
- 8.3 Autonomia do Direito Tributário
- 8.4 Relações do Direito Tributário com outros ramos do direito
- 8.5 Fontes do Direito Tributário
 - 8.5.1 Fontes materiais
 - 8.5.2 Fontes formais
 - 8.5.2.1 Normas constitucionais e emendas constitucionais
 - 8.5.2.2 Leis complementares
 - 8.5.2.3 Leis ordinárias
 - 8.5.2.4 Leis delegadas
 - 8.5.2.5 Medidas provisórias
 - 8.5.2.6 Decretos legislativos
 - 8.5.2.7 Resoluções
 - 8.5.2.8 Tratados e convenções internacionais
 - 8.5.2.9 Decretos
 - 8.5.2.10 Fontes formais secundárias

9 SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO

9.1 Generalidades

9.2 Tributos

9.2.1 Definição de tributos. Sua natureza jurídica

9.2.2 Espécies de tributos

9.2.2.1 Impostos

9.2.2.2 Taxas

9.2.2.3 Contribuição de melhoria

9.2.2.4 Empréstimos compulsórios

9.2.2.5 Contribuições sociais

9.2.2.5.1 Contribuições sociais do art. 149 da CF

9.2.2.5.2 Contribuições sociais do art. 195 da CF

9.2.2.5.3 Emendas Constitucionais nºs 20/98, 45/04 e 47/05

9.2.2.5.4 Contribuição social dos servidores públicos

9.2.2.5.5 Contribuição social do salário-educação

9.2.2.5.6 Contribuição para o seguro de acidentes do trabalho

9.2.2.5.7 Contribuições sociais sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)

9.3 Competência tributária

9.3.1 Discriminação de rendas tributárias

9.3.2 Limitações constitucionais do poder de tributar

9.3.2.1 Princípio da legalidade tributária

9.3.2.2 Princípio da anterioridade e princípio da nonagesimidade

9.3.2.3 Princípio da isonomia tributária

9.3.2.4 Princípio da capacidade contributiva

9.3.2.5 Princípio da vedação de efeitos confiscatórios

9.3.2.6 Princípio da imunidade recíproca

9.3.2.7 Princípio da imunidade genérica e específica

9.3.2.7.1 Imunidade genérica de impostos

9.3.2.7.2 Imunidade da contribuição social para a seguridade social

9.3.2.7.3 Imunidade da contribuição social sobre o lucro líquido

9.3.2.8 Princípio da imunidade de tráfego interestadual e intermunicipal

9.3.2.9 Princípio da uniformidade de tributo federal em todo o território nacional

9.3.2.10 Princípio da uniformidade de tributo estadual ou municipal quanto à procedência ou destino de bens e serviços de qualquer natureza

9.3.2.11 Princípio da igualdade de tratamento dos títulos da dívida pública federal, estadual ou municipal e dos vencimentos pagos pelas três entidades políticas

9.3.2.12 Princípio da imunidade do imposto sobre a renda relativamente a proventos de aposentadoria e pensão percebidos por pessoas com idade superior a 65 anos

9.3.2.13 Princípio da vedação de a União decretar isenção de impostos das entidades periféricas

9.3.2.14 Princípio da imunidade de pequenas glebas rurais

9.3.2.15 Princípio da transparência tributária

9.3.2.16 Princípios implícitos

- 9.4 Impostos da União
 - 9.4.1 Imposto de importação e imposto de exportação
 - 9.4.2 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
 - 9.4.3 Imposto sobre produtos industrializados
 - 9.4.4 Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários
 - 9.4.5 Imposto sobre a propriedade territorial rural
 - 9.4.6 Imposto sobre grandes fortunas
 - 9.4.7 Impostos extraordinários
 - 9.4.8 Impostos inominados
 - 9.4.9 Imposto provisório sobre movimentação financeira
- 9.5 Impostos estaduais
 - 9.5.1 Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos
 - 9.5.2 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
 - 9.5.3 Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
 - 9.5.4 Adicional do imposto sobre a renda
- 9.6 Impostos municipais
 - 9.6.1 Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
 - 9.6.2 Imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis
 - 9.6.3 Imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel
 - 9.6.4 Imposto sobre serviços de qualquer natureza
 - 9.6.4.1 Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003
- 9.7 Regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte

10 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

- 10.1 Leis, tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares
 - 10.1.1 Leis
 - 10.1.2 Tratados e convenções internacionais
 - 10.1.3 Decretos
 - 10.1.4 Normas complementares
- 10.2 Vigência, aplicação, interpretação e integração da legislação tributária
 - 10.2.1 Vigência da legislação tributária
 - 10.2.2 Aplicação da legislação tributária
 - 10.2.3 Interpretação da legislação tributária
 - 10.2.4 Integração da legislação tributária

11 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

- 11.1 Definição e espécies
- 11.2 Elementos da obrigação tributária
 - 11.2.1 Lei
 - 11.2.2 Fato gerador

- 11.2.2.1 Elemento objetivo do fato gerador
- 11.2.2.2 Aspecto subjetivo do fato gerador
- 11.2.2.3 Aspecto quantitativo do fato gerador
- 11.2.2.4 Aspecto espacial do fato gerador
- 11.2.2.5 Aspecto temporal do fato gerador

11.2.3 Fatos geradores confrontantes

11.3 Responsabilidade tributária

- 11.3.1 Princípio e requisitos
- 11.3.2 Responsabilidade dos sucessores
- 11.3.3 Responsabilidade de terceiros
- 11.3.4 Responsabilidade por infrações
- 11.3.5 Denúncia espontânea

12 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

12.1 Conceito e natureza jurídica

12.2 Constituição do crédito tributário pelo lançamento

- 12.2.1 Lançamento direto
- 12.2.2 Lançamento misto
- 12.2.3 Lançamento por homologação

12.3 Suspensão do crédito tributário

- 12.3.1 Moratória
- 12.3.2 Depósito do montante integral do crédito
- 12.3.3 Reclamações e recursos administrativos
- 12.3.4 Concessão de liminar em mandado de segurança
- 12.3.5 Parcelamento

12.4 Extinção do crédito tributário

12.4.1 Pagamento

12.4.2 Demais modalidades

- 12.4.2.1 Compensação
- 12.4.2.2 Transação
- 12.4.2.3 Remissão
- 12.4.2.4 Prescrição e decadência
- 12.4.2.5 Conversão de depósito em renda
- 12.4.2.6 Pagamento antecipado e homologação do lançamento, nos termos do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º
- 12.4.2.7 Consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164
- 12.4.2.8 Decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória
- 12.4.2.9 Decisão judicial passada em julgado
- 12.4.2.10 Dação em pagamento em bens imóveis

12.5 Exclusão de crédito tributário

12.5.1 Isenção

12.5.2 Anistia

12.6 Garantias e privilégios do crédito tributário

13 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

13.1 Considerações gerais

13.2 Fiscalização

13.2.1 Sigilo bancário

13.3 Dívida ativa

13.4 Certidões negativas

14 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

14.1 Considerações gerais

14.1.1 Normas básicas sobre o processo administrativo

14.2 Processo administrativo tributário federal

14.3 Processo administrativo tributário estadual

14.4 Processo administrativo tributário municipal

14.5 Consulta em matéria tributária

14.6 Revisão judicial de decisão administrativa contrária à Fazenda

15 PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

15.1 Considerações gerais

15.1.1 Tutela de urgência

15.2 Execução fiscal

15.3 Ação anulatória em matéria fiscal

15.4 Ação de repetição de indébito

15.5 Ação declaratória em matéria fiscal

15.6 Ação de consignação em pagamento

15.7 Mandado de segurança

15.8 Medidas cautelares em matéria fiscal

15.9 Ação direta de inconstitucionalidade

15.10 Ação declaratória de constitucionalidade

15.11 Medida cautelar fiscal

16 PUNIBILIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

16.1 Ilícito tributário

16.2 Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário

16.3 Crimes tributários

16.3.1 Lei nº 4.729/65

16.3.2 Lei nº 8.137/90

16.4 Extinção da punibilidade

16.4.1 Retroatividade da lei benigna

16.4.2 Anistia

16.4.3 Evolução legislativa

16.5 A questão da prejudicialidade da ação penal

16.6 Considerações finais

17 LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR E PROJETO DE REFORMA TRIBUTÁRIA

17.1 Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965

17.2 Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990

17.3 Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

17.4 Lei nº 8.866, de 11 de abril de 1994

17.5 Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980

17.6 Lei complementar nº 65, de 15 de abril de 1991

17.7 Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992

17.8 Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997

17.9 Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999

17.10 Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003

17.11 Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005

18 SÚMULAS DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

18.1 Súmula vinculante

18.2 Súmulas do Supremo Tribunal Federal

18.2.1 Súmula vinculante do STF

18.3 Súmulas do Superior Tribunal de Justiça

19 REFORMA TRIBUTÁRIA. BREVES CRÍTICAS À PEC 233/08

19.1 Proposta de emenda à Constituição nº 233/08

19.2 Breves críticas e sugestões

BIBLIOGRAFIA

Parte I

DIREITO FINANCEIRO

1

INTRODUÇÃO

Sumário: 1.1 Conceito de atividade financeira do Estado. 1.2 Fins da atividade financeira. 1.2.1 Serviços públicos. 1.2.2 Poder de polícia. 1.2.3 Intervenção no domínio econômico. 1.3 Ciência das finanças e o estudo da atividade financeira sob o enfoque econômico.

1.1 CONCEITO DE ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO



Basicamente, a finalidade do Estado é a realização do bem comum. A noção de bem comum é difícil e complexa. Podemos conceituá-lo como sendo um ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo de sociedade, que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, ao mesmo tempo em que estimula a compreensão e a prática de valores espirituais. Para o atingimento dessa finalidade, o Estado desenvolve inúmeras atividades, cada qual objetivando tutelar determinada necessidade pública. Algumas dessas necessidades são de natureza essencial, isto é, cabe ao Estado sua realização de forma direta e exclusiva, por exemplo, aquelas concernentes à segurança pública, à prestação jurisdicional etc. Tais atividades representam os interesses primários do Estado, sendo indelegáveis em função da indisponibilidade do interesse público. Outras representam interesses secundários do Estado. São as chamadas atividades complementares do Estado, que tanto podem ser desenvolvidas diretamente pelo poder público, como pelas concessionárias de serviços públicos, normalmente constituídas de empresas estatais.¹

Para o desenvolvimento dessas atividades estatais, antigamente, o Estado valia-se de requisição de bens e serviços de seus súditos, de colaboração gratuita e honorífica destes no desempenho de funções públicas e do apossamento de bens de inimigos derrotados na guerra. O Estado moderno substituiu, acertadamente, esses processos pelo regime da despesa pública, que consiste no pagamento em dinheiro dos bens e serviços necessários à realização do bem comum. Daí a atividade financeira do Estado que visa à busca do dinheiro e a sua aplicação para consecução das necessidades públicas primárias, que são aquelas de interesse geral, satisfeitas exclusivamente pelo processo do serviço público.

No dizer de Alberto Deodato, a atividade financeira do Estado “é a procura de meios para satisfazer às necessidades públicas”.² Aliomar Baleeiro, por sua vez, ensina que a “atividade financeira consiste em obter, criar, gerir e despendar o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas pessoas de direito público”.³

Podemos conceituar a atividade financeira do Estado como sendo a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum.

1.2 FINS DA ATIVIDADE FINANCEIRA

Como já dissemos, a finalidade última do Estado é a realização do bem comum. E para isso o Estado precisa prover e aplicar os recursos financeiros. Daí por que os fins da atividade financeira coincidem com as próprias finalidades da atuação estatal destinada à satisfação das necessidades coletivas, que crescem na mesma proporção do agigantamento do Estado moderno. Essas necessidades coletivas são inúmeras e das mais variadas espécies. Abrangem as construções de edifícios públicos, monumentos comemorativos, cemitérios, estádios, aeródromos, hospitais, pontes, praças e viadutos; abertura de ruas, avenidas, estradas vicinais e rodovias; manutenção dos serviços de transportes e comunicações; preservação e conservação de monumentos históricos e artísticos integrados em conjuntos urbanos; defesas interna e externa; prestação jurisdicional; assistência social; previdência social; saúde e higiene; educação e cultura, mais uma infinidade de bens e serviços.

Cabe ao poder político a escolha dessas necessidades coletivas, encampando-as como necessidades públicas e, conseqüentemente, inseri-las no ordenamento jurídico, disciplinando-as a níveis constitucional e legal.

Dessa forma, tudo aquilo que incumbe ao Estado prestar em decorrência de uma norma jurídica, de natureza constitucional ou legal, configura necessidade pública, que não se confunde com necessidade coletiva. Em outras palavras, necessidade pública é aquela de interesse geral, satisfeita sob o regime de direito público, presidido pelo princípio da estrita legalidade, em contraposição aos interesses particulares ou coletivos, satisfeitos pelo regime de direito privado, informado pelo princípio da autonomia da vontade.

Quanto maior a gama de necessidades públicas, maior será a intensidade da atividade financeira do Estado. A concepção do Estado é que, em última análise, irá dimensionar o volume das finanças públicas.

No chamado Estado mínimo, que coincidiu com o pensamento liberal, reinante nos séculos XVIII e XIX, a atividade do Estado estava restrita ao campo inexoravelmente inserido no âmbito de atuação do poder público. Após o término da Segunda Conflagração Mundial, no último quartel do século XX, iniciou-se o fenômeno do agigantamento do Estado, que passou a ser cada vez mais intervencionista, na tentativa de reorganizar a economia, notadamente dos países derrotados, já que o setor privado mostrava-se absolutamente impotente para a retomada do desenvolvimento econômico.

Como consequência do Estado-previdência, do Estado-intervencionista, as finanças públicas atingiram dimensões consideráveis a ponto de ensejar, a partir da década de sessenta, o aparecimento de disciplina jurídica própria para seu estudo.

Pode-se dizer que, entre nós, atualmente, a atividade financeira do Estado está vinculada à satisfação de três necessidades públicas básicas, inseridas na ordem jurídico-constitucional: a prestação de serviços públicos, o exercício regular do poder de polícia e a intervenção no domínio econômico.

1.2.1 *Serviços públicos*⁴

A Constituição Federal refere-se a serviços públicos em vários de seus dispositivos (art. 21, X, XI, XII, XIII, XV, XXII, XXIII), ora para expressar o sentido de organização de recursos materiais e pessoais necessários à atuação estatal, ora para significar unidades para obtenção de meios financeiros e técnicos para o desempenho das atribuições do poder público. O art. 175 da CF prescreve, ainda, que cabe ao poder público a prestação de serviços públicos,⁵ na forma da lei, diretamente ou sob o regime de concessão ou permissão, sempre por meio de licitação.

Na verdade, a conceituação de serviços públicos envolve considerações de ordem política e jurídica porque eles existem como instrumentos necessários ao atingimento de objetivos do Estado. E esses objetivos, chamados objetivos nacionais, resultam de decisão do poder político que, obviamente, levará em conta as ideias políticas, morais e filosóficas da época, bem como a realidade conjuntural da nação. Daí por que as necessidades coletivas ora são consideradas necessidades públicas, ora não. A numerosidade de serviços públicos, bem como sua variedade, dependem sempre da maior ou menor intervenção do Estado neste ou naquele campo, de conformidade com as tradições e as instituições públicas em vigor.

Alguns dos objetivos nacionais, por representarem interesses e aspirações vitais do povo, subsistem ao longo dos tempos e por isso mesmo são denominados objetivos nacionais permanentes, que são levados em conta na formulação da Política Nacional, que independe de situações conjunturais. Embora não enumerados na Carta Política, os objetivos nacionais permanentes podem ser detectados pela análise da evolução do processo histórico-cultural da nação. São eles a Democracia, a Soberania, a Paz Social, o Progresso, a Integração Nacional e a Integridade Territorial.

Outros objetivos nacionais existem que são contingentes porque condicionados pela realidade conjuntural. São os objetivos nacionais imediatos ou atuais que direcionam a Política Governamental, representando etapas para atingimento e manutenção dos objetivos nacionais permanentes. Esses objetivos imediatos ou atuais constituem, exatamente, a tarefa dos serviços públicos.

Serviço público não se confunde com o serviço ao público. Do ponto de vista jurídico, nem tudo que o Estado faz ou deva fazer configura serviço público, mas só aquele prestado sob o regime de direito público, o regime administrativo, informado pelos princípios da supremacia e da indisponibilidade do interesse público.

No dizer de Celso Antonio Bandeira de Mello, serviço público significa “prestação de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestado pelo Estado ou por quem faça suas vezes, sob regime de direito público”.⁶

1.2.2 Poder de polícia

O Código Tributário Nacional, em seu art. 78, define o poder de polícia como sendo a “atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão do interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização de Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”.

Prescreve seu parágrafo único que “considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder”.

Na verdade, as enumerações do Código apresentam inconveniências por restringir, involuntariamente, o alcance e o conteúdo desse poder estatal. Poder de polícia outra coisa não é senão o poder de regulamentação de que está investido o Estado. É discricionário, mas tem por limite a lei.

Sinteticamente, podemos conceituá-lo como sendo a atividade inerente do poder público que objetiva, no interesse geral, intervir na propriedade e na liberdade dos indivíduos, impondo-lhes comportamentos comissivos ou omissivos, nos limites da lei.

A Constituição Federal, em vários de seus dispositivos, refere-se à manifestação desse poder de polícia (arts. 145, II, 170, 174, 182, 192, 193 etc.).

O emprego do poder de polícia no campo da tributação tem sido frequente, ensejando, do ponto de vista doutrinário, a separação dos tributos em fiscal, decretado no interesse da arrecadação, e em extrafiscal, decretado como instrumento regulatório de atividades. A intensidade do emprego da tributação fundada no poder de polícia tem variado no tempo e no espaço. Os objetivos visados têm sido os mais variados possíveis.

Nossa Carta Política vigente preconiza, de forma facultativa, o emprego da tributação progressiva do IPTU como forma de assegurar a função social da propriedade urbana (§ 1º do art. 156 e § 4º do art. 182).

O poder de polícia de que falamos, que não se confunde com poder da polícia, é espécie do poder da Administração Pública, fundado no princípio da prevalência do interesse público sobre o interesse privado. Por isso, corresponde à modalidade denominada polícia administrativa, que objetiva a manutenção da ordem pública em geral, atuando preventivamente, de forma a evitar possíveis infrações legais. Essa polícia abarca a polícia sanitária, a polícia rodoviária, a polícia de trânsito, a polícia de edificações, a polícia marítima, aérea e de fronteiras, a polícia de comunicações etc. Difere da polícia judiciária, que tem por objetivo a investigação de crimes e contravenções penais, agindo repressivamente. Por isso, o exercício do poder de polícia judiciária é privativo dos órgãos auxiliares da Justiça. Na esfera estadual, temos a Polícia Civil (art. 144, § 4º da CF); na esfera federal, temos a Polícia Federal (art. 144, § 1º, IV, da CF). Entretanto, como assinala Álvaro Lazzarini, a Polícia Militar, especialmente no Estado de São Paulo, não só exerce a polícia administrativa, como também exerce as atribuições de polícia judiciária, porque o *simples fato de que à Polícia Civil, no Estado de São Paulo, cabe a feitura do inquérito policial, não lhe dá o monopólio de polícia judiciária, pois a Polícia Militar, nesse âmbito, na verdade, tem distinta, efetiva e valiosa missão*.⁷ Esse abalizado autor não reconhece a terceira modalidade de polícia, a polícia de segurança pública, defendida por alguns autores, pois ela estaria englobada na polícia judiciária propriamente dita.

1.2.3 Intervenção no domínio econômico

A Constituição Federal de 1988 consagra como princípio fundamental a livre iniciativa (art. 1º, IV), sendo certo que esse princípio é reafirmado no capítulo específico que cuida dos princípios gerais da atividade econômica enumerados nos incisos I a IX do art. 170. O parágrafo único desse artigo, reafirmando uma vez mais o princípio da livre iniciativa, dispõe que é *assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo os casos previstos em lei*.

Como é óbvio, porém, esse princípio da livre iniciativa não é absoluto, sofrendo restrições por outros valores igualmente

expressos em forma de princípios. Contudo, pode-se dizer, sem margem de erro, que o conceito de livre iniciativa, que se extrai do exame do Texto Magno, pressupõe a prevalência da propriedade privada na qual se assentam a liberdade de empresa, a liberdade de contratação e a liberdade de lucro. Esses são os marcos mínimos que dão embasamento ao regime econômico privado, ou seja, ao regime de produção capitalista, o qual sofre interferências do Estado, por meio de três instrumentos básicos: o poder normativo, o poder de polícia e a assunção direta da atividade econômica.

De fato, o Estado intervém na atividade econômica por meio de seu poder normativo, elaborando leis de combate ao abuso do poder econômico, de proteção ao consumidor, leis tributárias de natureza extrafiscal conferindo-lhes caráter ordinatório etc. A EC nº 42/2003 acrescentou o art. 146-A, inserindo na competência da lei complementar a faculdade de estabelecer critérios especiais de tributação, para prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência da União a esse respeito. Não vemos com bons olhos a utilização de tributos como instrumentos regulatórios, em razão dos conhecidos desvios de finalidade. Outras vezes, o Estado estimula ou desestimula determinada atividade econômica pelo exercício de seu poder de polícia.⁸ Por meio de mecanismo administrativo, o poder público fomenta a atividade econômica,⁹ promovendo os conhecidos financiamentos públicos a cargo do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, do Banco do Brasil, da Caixa Econômica e de outros órgãos ou instituições. Por derradeiro, cumpre ao Estado intervir diretamente na economia, isto é, explorar a atividade econômica em caráter excepcional.

Como é sabido, o intervencionismo econômico ganhou realce após o término da Segunda Grande Guerra para reorganização e desenvolvimento das forças produtivas. É certo, porém, que a Constituição Mexicana de 1917, bem como a Constituição de Weimar de 1919, já previam a intervenção estatal no domínio econômico.

No Brasil, tal fenômeno coincidiu com o advento da Constituição centralista de 1967, atingindo seu ápice no regime da Emenda nº 1/69. Conferiu-se à União o poder de planejar e promover o desenvolvimento e a segurança nacionais (art. 8º, V); o poder de intervir nos Estados-membros que adotassem medidas ou executassem planos econômicos ou financeiros, contrariando as diretrizes estabelecidas em lei federal (art. 10, V, c); o poder de isentar, por lei complementar, atendendo relevante interesse social ou econômico nacional, os impostos estaduais e municipais (§ 2º do art. 19); facultava, ainda, a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei federal, quando indispensável por motivo de segurança nacional ou para organizar setor em que a iniciativa privada se mostrasse impotente (art. 163).

A Carta Política de 1988 só permite a exploração de atividade econômica pelo Estado quando necessária a imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo. As empresas públicas ou sociedades de economia mista que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributárias, não podendo gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado (§§ 1º e 2º do art. 173).¹⁰ Entretanto, existe uma infinidade de incentivos fiscais outorgados pela legislação ordinária das três entidades políticas ao arrepio do Texto Magno, contribuindo para o incremento da renúncia à receita tributária, o que é um verdadeiro absurdo.¹¹

Todavia, em relação à atividade monopolizada, não só manteve, como também agravou o monopólio da União no que tange à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos (art. 177 e incisos).

Importante assinalar, neste particular, que as empresas públicas e as sociedades de economia mista, designadas, genericamente, de **empresas controladas** pela Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 2º, II, da LC nº 101/00), não formam uma categoria uniforme. Algumas delas existem para exploração de atividade lucrativa, quando incidem as vedações dos §§ 1º e 2º do art. 173 da CF. Outras existem para prestação de serviços públicos (CEF, Metrô, Comgás, ECT, Sabesp etc.), hipótese em que não se aplicam as vedações mencionadas, por inexistir perigo de concorrência desleal do Estado na exploração de atividade econômica, que a Carta Magna deferiu, de forma primacial, à livre iniciativa, nos termos dos arts. 170 e 173. Por isso, já escrevemos:

“Apenas as estatais voltadas exclusivamente para a exploração da atividade econômica, isto é, aquelas que perseguem o lucro é que não podem gozar de privilégio fiscal. As demais empresas estatais, que existem para prestação de serviços públicos ou que proporcionam maior soma de utilidade coletiva como aquelas constituídas para execução das atividades previstas nos arts. 21, incisos X, XI, XII, letras a a f, e 25, § 2º da CF, não estão abrangidas pela proibição contida no § 2º do art. 173 da Carta Magna, que visa assegurar o princípio da livre concorrência, inaplicável em relação às empresas prestadoras de serviços públicos concedidos” (cf. nosso *Direito tributário municipal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 47).

Não é por razões outras que o STF reconheceu a imunidade recíproca do art. 150, VI, *a*, da CF, em relação à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) uma empresa pública federal.¹²

Interessante notar que a Constituição Federal vigente eliminou o poder privativo de a União planejar e dirigir a economia. O

poder de intervir na economia ficou conferido, também, aos Estados-membros e aos Municípios. É o que se depreende de seu art. 174, que assim prescreve: “*Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.*”

A palavra *Estado* está empregada no sentido de ordenação jurídica soberana, o que abarca as entidades componentes da Federação Brasileira.

Logo, Estados-membros e Municípios podem intervir fiscalizando, incentivando e planejando a economia no âmbito de suas respectivas atribuições.

Escrevemos que a “função de fiscalizar envolve o poder de regular a economia, que, por sua vez, pressupõe competência legislativa. Daí por que apesar da omissão do Município no art. 24 da Constituição Federal, não se pode negar ao poder local a sua competência legislativa concorrente, em matéria de direito econômico”.¹³

No que tange ao planejamento econômico, cumpre esclarecer que ele é impositivo apenas para o setor público, tendo caráter de recomendação para o setor privado. O chamado dirigismo econômico global acha-se, pois, abolido pela ordem constitucional vigente.

O intervencionismo econômico, que não se confunde com a planificação econômica, reinante no regime passado, deve buscar a formulação de uma ordem econômica justa, baseada na valorização do trabalho e na livre iniciativa, de sorte a propiciar, na medida do possível, uma existência digna a todos, que deverá ser uma preocupação permanente do Poder Público. Para tanto imprescindível a adoção de uma política econômico-financeira de âmbito nacional, porém, articulando os planos nacionais com os planos regionais a fim de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, sem o que o Estado Federal Brasileiro não poderá ingressar no rol dos países desenvolvidos, tornando-se uma grande potência mundial.

Esse intervencionismo econômico, por óbvio, pressupõe a existência de uma infraestrutura condizente com as intrincadas questões que surgem, às vezes, repentinamente, como resultados de situações conjunturais na órbita interna ou internacional. Assim, é preciso a mobilização de recursos materiais e de pessoal especializado para captar, analisar e interpretar a conjuntura econômica do momento, projetando seus reflexos a curto, médio e longo prazos, a fim de municiar os órgãos decisórios da área competente com os dados certos, seguros e fundamentados na realidade. Do contrário, acabaria por provocar intervenções atabalhoadas, que mais destroem do que constroem a política econômico-financeira do Estado. Pressupõe, pois, a existência de órgãos especializados assistindo, permanentemente, a formulação e a execução da política governamental, bem como reprimindo a prática de dominação de mercados com a eliminação total ou parcial da concorrência, pelo que o intervencionismo econômico é instrumento próprio do Executivo. O principal órgão repressor ao abuso do poder econômico é o Cade – Conselho Administrativo de Defesa Econômica – sediado no Distrito Federal, com jurisdição em todo o território nacional. Sua atuação, hoje, é regida pela Lei nº 12.529/11 que substitui a Lei nº 8.884/94. Em face do fenômeno da globalização da economia, é indispensável que o Estado se munie de instrumentos fortes e eficazes para proteção não só do mercado, como também, do consumidor. Daí por que não vemos com bons olhos as articulações políticas que se fazem na tentativa de modificar essa *Lei Antitruste*, retirando a independência e autonomia do Cade, requisitos essenciais para combater os poderosos interesses corporativistas.

Com o advento da EC nº 45/04, o art. 114 e parágrafos da Constituição Federal passaram a ter a seguinte redação:

“Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar:

I – as ações oriundas da relação de trabalho, abrangidos os entes de direito público externo e da administração pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

II – as ações que envolvam exercício do direito de greve;

III – as ações sobre representação sindical, entre sindicatos, entre sindicatos e trabalhadores, e entre sindicatos e empregadores;

IV – os mandados de segurança, habeas corpus e habeas data, quando o ato questionado envolver matéria sujeita à sua jurisdição;

V – os conflitos de competência entre órgãos com jurisdição trabalhista, ressalvado o disposto no art. 102, I, o;

VI – as ações de indenização por dano moral ou patrimonial, decorrentes da relação de trabalho;

VII – as ações relativas às penalidades administrativas impostas aos empregadores pelos órgãos de fiscalização das relações de trabalho;

VIII – a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais,

decorrentes das sentenças que proferir;

IX – outras controvérsias decorrentes da relação de trabalho, na forma da lei.

§ 1º Frustrada a negociação coletiva, as partes poderão eleger árbitros;

§ 2º Recusando-se qualquer das partes à negociação coletiva ou à arbitragem, é facultado às mesmas, de comum acordo, ajuizar dissídio coletivo de natureza econômica, podendo a Justiça do Trabalho decidir o conflito, respeitadas as disposições mínimas legais de proteção ao trabalho, bem como as convencionadas anteriormente.

§ 3º Em caso de greve em atividade essencial, com possibilidade de lesão do interesse público, o Ministério Público do Trabalho poderá ajuizar dissídio coletivo, competindo à Justiça do Trabalho decidir o conflito.”

Disponha o § 2º, do art. 114 da CF, em sua redação original:

“§ 2º Recusando-se qualquer das partes à negociação ou à arbitragem, é facultado aos respectivos sindicatos ajuizar dissídio coletivo, podendo a Justiça do Trabalho estabelecer normas e condições, respeitadas as disposições convencionais e legais mínimas de proteção ao trabalho.”

Surgiram controvérsias em torno da interpretação desse § 2º. Alguns doutrinadores passaram a entender que a expressão “estabelecer normas e condições” pressupunha o poder de legislar, quando o próprio texto prescreve a observância de disposições legais.

Aquele dispositivo não poderia ser interpretado de forma a negar validade à cláusula pétrea, corporificada no art. 2º da CF. O que aquele indigitado § 2º atribuíu à Justiça do Trabalho outra coisa não é senão o poder de explicitar as normas latentes que permeiam o ordenamento jurídico; não lhe foi conferido o poder de legislar. Uma regra, como é o caso daquele § 2º, jamais poderá ser interpretada contra um princípio, como aquele esculpido no art. 2º da Carta Magna. Princípio existe exatamente para conferir critérios de interpretação de normas e regras jurídicas em geral, além de servir como fonte subsidiária do Direito. Entender de outra forma implicaria, também, a usurpação da atribuição do Congresso Nacional, estabelecida no art. 48 da CF. Por isso Pontes de Miranda, interpretando dispositivo semelhante à luz da Constituição Federal de 1967, afirma que a Justiça do Trabalho só poderá editar normas jurídicas se a lei especificadora conferir competência legislativa, não podendo criá-las a pretexto de revelação livre do direito. Mais adiante prossegue o mestre esclarecendo “*que o art. 134, § 1º, da Constituição de 1967, que estabelece a permissão de ingerência judicial, admite que a Justiça do Trabalho introduza o que não seria, sem essa ingerência, para os interessados, direito dispositivo ou interpretativo. O que os interessados poderiam introduzir pode ser introduzido pela Justiça do Trabalho se, na espécie, pode ela **dispor***”.¹⁴

Na vigência da redação original do § 2º, do art. 114 da CF, formaram-se duas correntes no STF: a primeira, adotada pela 2ª Turma, entendendo que o poder normativo da Justiça do Trabalho dever ser exercitado exclusivamente com suporte na lei,¹⁵ e a segunda corrente, prestigiada pela 1ª Turma, entendendo que o poder normativo pode atuar no vazio legislativo.¹⁶

Na verdade, as duas correntes não são, necessariamente, antagônicas. Podem ser interpretadas no sentido de conferir à Justiça do Trabalho aquilo que Manoel Gonçalves Ferreira Filho chama de poder análogo ao poder regulamentar com que conta o Executivo para, no plano dos dissídios coletivos, desdobrar obrigações latentes na lei e precisar-lhe modalidades de execução.¹⁷

Com a nova redação conferida pela EC nº 45/2004 ao § 2º¹⁸ do art. 114 da CF ficou claro que a Justiça do Trabalho não detém a competência normativa. A expressão “*podendo a Justiça do Trabalho estabelecer normas e condições, respeitadas as disposições convencionais e legais mínimas de proteção ao trabalho*” foi substituída pela expressão “*podendo a Justiça do Trabalho decidir o conflito, respeitadas as disposições mínimas legais de proteção ao trabalho, bem como as convencionadas anteriormente*”.

Outrossim, com a nova redação conferida ao *caput*¹⁹ ficou bastante ampliada a competência da Justiça do Trabalho. O inciso I refere-se às ações oriundas da “*relação de trabalho*” e não à relação “*entre trabalhadores e empregadores*”, como estava no texto original. Em uma primeira leitura permite concluir pelo deslocamento da competência da Justiça Federal para a Justiça Trabalhista as ações envolvendo os servidores públicos federais exercentes de cargos efetivos. Entretanto, o STF, em decisão liminar, entendeu que o novo texto não permite tal interpretação.

Merece rápido exame a competência prevista no art. 114, VIII, da CF referente “a execução de ofício das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir”. Qual seria o conteúdo dessa norma?

As contribuições sociais para o sistema S não estão abrangidas neste texto constitucional, conforme jurisprudência pacífica do TST. Outrossim, as contribuições passíveis de execução de ofício são apenas aquelas resultantes de decisão condenatória ou de decisão homologatória do acórdão, excluindo-se aquelas decorrentes de decisões meramente declaratórias que se limitam a

reconhecer a existência do vínculo trabalhista. Outra questão que merece exame em face da divergência doutrinária diz respeito ao momento da execução de ofício dessas contribuições. Alguns autores de renome nacional, como Eduardo Marcial Ferreira Jardim e Leandro Paulsen, citado pelo primeiro, dentre outros, sustentam que não basta a sentença condenatória para se exigir a cobrança da contribuição, por ausência do fato gerador da obrigação tributária que seria o pagamento de salários e não a decisão que obriga ou declara o referido pagamento. O fato gerador, na verdade, é o “total das remunerações pagas, *devidas* ou creditadas a qualquer título” (art. 22, I, da Lei nº 8.212/91).

Ora, a sentença condenatória é um título executivo tanto quanto o lançamento administrativo depois de inscrito o débito na dívida ativa. Não pode haver execução sem título executivo, judicial ou extrajudicial. No título judicial condenatório já está proclamada a obrigação de pagar os salários pelo que não se pode questionar a ausência do contraditório e ampla defesa. A execução de ofício pressupõe o descumprimento da decisão judicial condenatória ou homologatória do acordo. Como enfatizado pelo Min. Relator do RE nº 569056, Menezes Direito, “o que se executa não é a contribuição social, mas o título que a corporifica ou representa”. Assim, o devedor que, citado para satisfazer os débitos apurados na conta de liquidação, deixar de pagar as importâncias devidas, no prazo legal, sofrerá a execução dos débitos trabalhistas e das contribuições sociais, estas de ofício.

1.3 CIÊNCIA DAS FINANÇAS E O ESTUDO DA ATIVIDADE FINANCEIRA SOB O ENFOQUE ECONÔMICO

O conceito de Ciência das Finanças não é pacífico, ainda, na doutrina, porque esta não precisou os exatos limites do campo de suas investigações.

Classicamente, seu objeto se exauria no estudo da atividade fiscal, consistente na arrecadação e aplicação de recursos para atingimento das finalidades do Estado. Mas, com o passar dos tempos, seu objeto foi-se alargando para abranger os efeitos extrafiscais da atividade financeira, colhendo elementos mercê dos quais os estadistas possam comandá-la, em diferentes sentidos, segundo diretrizes econômicas, políticas, morais e sociais, conforme ensinamento de Aliomar Baleeiro.²⁰

Algumas das definições contribuirão para melhor aclarar a questão.

Para Geraldo Ataliba, “a Ciência das Finanças é um conjunto enciclopédico de conhecimentos e meditações sociológicos, políticos, econômicos, administrativos, psicológicos etc., que servem de instrumentação política para o legislador”.²¹

Aliomar Baleeiro a define como “disciplina que, pela investigação dos fatos, procura explicar os fenômenos ligados à obtenção e dispêndio de dinheiro necessário ao funcionamento dos serviços a cargo do Estado, ou de outras pessoas de direito público, assim como os efeitos outros resultantes dessa atividade governamental”.²²

Já Alberto Deodato entende que a melhor definição é aquela mais simples: “É a ciência que estuda as leis que regulam a despesa, a receita, o orçamento e o crédito público.”²³

É fora de dúvida que se trata de uma ciência especulativa, não normativa. Tem por objeto o estudo da atividade financeira do Estado sob o ponto de vista teórico. É uma ciência informativa, pertencente ao ramo da Ciência Política, destinada a auxiliar o agente político na tomada de decisões sobre as questões mais variadas, abarcando inclusive o campo legislativo.

Apesar de não ser uma ciência aplicada, ela não fica absolutamente alheia às situações políticas e jurídicas, mesmo porque, no dizer de Ruy Barbosa Nogueira, “as ciências não são isoladas, mas compõem um conjunto de formas ou métodos para abranger todos os aspectos do conhecimento e alcançar a verdade”.²⁴

Podemos afirmar que a Ciência das Finanças tem por objeto o estudo teórico da atividade financeira do Estado, que se desdobra em receita, despesa, orçamento e crédito público, visando municiar os agentes públicos de elementos necessários à formulação da política financeira do Estado.

¹ Há uma tendência acentuada para privatização das empresas estatais, desde a década de 90.

² *Manual de ciência das finanças*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1968. p. 1.

³ *Uma introdução à ciência das finanças*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969. p. 18.

⁴ MEDAUAR, Odete. Serviço público. *Boletim de Direito Administrativo*, NDJ, v. 12/92, p. 723; BAZILLI, Roberto Ribeiro. Serviços Públicos e Atividades Econômicas na Constituição de 1988. *Boletim de Direito Administrativo*, NDJ, v. 7/94, p. 387.

⁵ Ver Lei no 12.007, de 29-7-2009, que dispõe sobre obrigatoriedade de as prestadoras de serviços públicos ou privados emitirem e encaminharem ao consumidor declaração de quitação anual de débitos.

⁶ *Prestação de serviços públicos e administração indireta*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 20.

⁷ *Estudos de direito administrativo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 192.

⁸ Essa atuação sempre tem por limite a lei.

⁹ Conforme o § 2o do art. 165 da CF cabe à lei de diretrizes orçamentárias, que é anual, estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

¹⁰ A Lei no 8.031 de 12-4-1990, que cuida do Programa Nacional de Desestatização, vem sendo implementada com incrível morosidade, por falta de vontade política dos sucessivos governos.

¹¹ Ver o texto da Lei nº 13.097, de 19-1-2015, que prorroga até 31-12-2018 dezenas de incentivos fiscais existentes em relação ao IRPJ, PIS/PASEP/COFINS, CSLL, IPI e PIS-PASEP/COFINS-importação, além de introduzir novos incentivos.

¹² RE no 407.099-RS, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* de 6-8-2004, Ata no 21/2004.

¹³ Cf. nosso *Sistema tributário na constituição de 1988: tributação progressiva*. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 236.

¹⁴ *Comentários à Constituição de 1967, Tomo IV*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967. p. 267-273.

¹⁵ RE no 114.836-MG, Rel. Min. Maurício Correa, *DJU* de 6-3-98, p. 16; RE no 101.124 in *RTJ*-114/1150 e RE no 100.837 in *RTJ*-111/760.

¹⁶ RE no 197.911-PE, Rel. Min. Octávio Gallotti, in *LTr*: 62.07/923.

¹⁷ O poder normativo da Justiça do Trabalho no sistema da Constituição de 1988, in *Repertório IOB de Jurisprudência*, no 2/90, p. 37.

¹⁸ Recusando-se qualquer das partes à negociação coletiva ou à arbitragem, é facultado às mesmas, de comum acordo, ajuizar dissídio coletivo de natureza econômica, podendo a Justiça do Trabalho decidir o conflito, respeitadas as disposições mínimas legais de proteção ao trabalho, bem como as convencionadas anteriormente.

¹⁹ Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar:

I – as ações oriundas da relação de trabalho, abrangidos os entes de direito público externo e da administração pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

.....

IX – outras controvérsias decorrentes da relação de trabalho, na forma da lei.

²⁰ *Op. cit.* p. 23.

²¹ *Apontamentos da ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 50.

²² *Op. cit.* p. 22.

²³ *Op. cit.* p. 8.

²⁴ *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 4.

2

DIREITO FINANCEIRO

Sumário: 2.1 Conceito e objetos do Direito Financeiro. 2.2 Autonomia do Direito Financeiro. 2.3 Relacionamento com os demais ramos do Direito.

2.1 CONCEITO E OBJETOS DO DIREITO FINANCEIRO



Segundo Regis Fernandes de Oliveira, “a disciplina jurídica da atividade financeira do Estado denomina-se Direito Financeiro”.¹ Outros autores adotam a mesma conceituação.

Para Carlos M. Giuliani Fonrouge, Direito Financeiro “é o conjunto de normas jurídicas que regula a atividade financeira do Estado em seus diferentes aspectos: órgãos que a exercem, meios em que se exterioriza e conteúdo das relações que originam”.²

Geraldo Ataliba, por sua vez, conceitua o Direito Financeiro como “ciência exegética, que habilita – mediante critérios puramente jurídicos – os juristas a compreender e bem aplicarem as normas jurídicas, substancialmente financeiras, postas em vigor”.³

Podemos dizer que o Direito Financeiro é o ramo do Direito Público que estuda a atividade financeira do Estado sob o ponto de vista jurídico.

Seu objeto material é o mesmo da Ciência das Finanças, ou seja, a atividade financeira do Estado que se desdobra em receita, despesa, orçamento e crédito público. Enquanto esta estuda esses desdobramentos sob o ponto de vista especulativo, o Direito Financeiro disciplina normativamente toda a atividade financeira do Estado, compreendendo todos os aspectos em que se desdobra. Ambas as ciências têm o mesmo objeto, diferenciando-se uma da outra apenas pela forma pela qual cada uma delas estuda o mesmo fenômeno. Por isso, são ciências afins, que se distinguem pelo método de investigação científica peculiar a cada uma delas. Uma é ciência teórica; outra, ciência prática ou aplicada.

Daí por que a Ciência das Finanças é ministrada nas Faculdades de Economia e Administração, enquanto o Direito Financeiro integra o currículo das Faculdades de Direito.

2.2 AUTONOMIA DO DIREITO FINANCEIRO

Alguns autores, ainda, consideram o Direito Financeiro como mera divisão do Direito Administrativo.

Entretanto, a maioria dos doutrinadores contemporâneos reconhece-o como ramo autônomo, ainda que realçando suas

conexões com o Direito Administrativo.

A autonomia didática, ou seja, o estudo em apartado de determinada matéria jurídica por razões puramente didáticas, não basta para a caracterização de sua autonomia. Da mesma forma, a doutrina, representada por obras especializadas e a jurisprudência específica, isoladamente, não são suficientes para a proclamação da autonomia. Entretanto, dúvida não há que a presença de tais elementos constitui sérios indicadores da autonomia.

O que, verdadeiramente, caracteriza o Direito Financeiro como ramo autônomo é a existência de princípios jurídicos específicos, não aplicáveis a outros ramos do Direito. Exatamente, a especificidade desses princípios jurídicos, que regem a atividade financeira do Estado, fez com que o Direito Financeiro se destacasse do Direito Administrativo, ensejando a necessidade de ser estudado autônomo e especificamente.

Fonrouge sustenta que “a autonomia é um ramo do direito que dispõe de princípios gerais próprios e que atua coordenadamente, em permanente conexão e interdependência com as demais disciplinas, como integrantes de um todo orgânico (unidade do direito)”.⁴

Na verdade, princípios gerais *próprios* de que fala Fonrouge, representam princípios específicos, porque princípios gerais são aqueles aplicáveis aos vários ramos do Direito, ou seja, são aqueles próprios da Ciência do Direito. Alguns desses princípios gerais são universais, isto é, acham-se consagrados no ordenamento jurídico de vários países, por exemplo, o princípio da legalidade. A divisão do Direito em ramos, obviamente, não importa e nem pode importar na distinção entre ciências. Estas, sim, cada qual dispõe de princípios gerais próprios.

A autonomia de determinado ramo da Ciência Jurídica caracteriza-se, como já o dissemos, pela existência de princípios específicos.

Daí a lição de Celso Antonio Bandeira de Mello: “diz-se que há uma disciplina jurídica autônoma quando corresponde a um conjunto sistematizado de princípios e normas que lhe dão identidade, diferenciando-a das demais ramificações do Direito”.⁵

Finalmente, a própria Constituição Federal consagrou a autonomia do Direito Financeiro ao dispor em seu art. 24:

“Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I – direito tributário, **financeiro**, penitenciário[...]

Cumpra esclarecer, por oportuno, que a não menção do Município no texto constitucional, obviamente, não retira o poder de a entidade política local dispor sobre normas de Direito Financeiro. O inciso II do art. 30 da CF comete aos Municípios o poder de “suplementar a legislação federal e estadual no que couber”, e essa suplementação se dá exatamente no campo da competência concorrente.

Em matéria de legislação concorrente, a competência da União limita-se a estabelecer normas gerais (§ 1º do art. 24), fato que não exclui a competência suplementar dos Estados (§ 2º do art. 24), vale dizer, os Estados, também, podem editar normas gerais suplementarmente à União. Contudo, inexistindo normas gerais editadas pela União, os “Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender as suas peculiaridades” (§ 3º do art. 24), ficando suspensa a eficácia da lei estadual na hipótese de superveniência de lei federal dispondo em sentido contrário (§ 4º do art. 24).

É importante lembrar que na esfera da técnica de competência concorrente avulta a questão de hierarquia de normas: a lei federal prevalece sobre as leis estadual e municipal, e a lei estadual, sobre a municipal. Contudo, fica, desde logo, ressalvado que os princípios federativos concernentes à autonomia dos entes componentes da Federação não podem ser afetados. Isto quer dizer que a União não pode, por exemplo, a pretexto de editar normas gerais, adentrar em detalhes tais que interfiram no campo de competência privativa das entidades regionais e locais.

O conceito de norma geral não é pacífico na doutrina. Ela não se confunde com o princípio,⁶ como querem alguns autores, pois este, apesar de sua força vinculativa, não constitui norma jurídica em sentido formal. O critério da generalidade, também, não serve para distinguir a norma geral. No dizer de José Afonso da Silva, esse critério é falho “por envolver uma petição de princípio, pois só é aplicável igualmente à União, aos Estados e Municípios, se for norma geral; quer dizer, primeiro é preciso saber se é norma geral, para depois concluir pela sua aplicação a todas essas esferas”.⁷

Helena Taveira Tôres, referindo-se especificamente à área de direito financeiro, afirma: “As normas gerais de direito financeiro são normas de supraordenação com prevalência sobre as leis dos entes federativos, segundo matérias reservadas expressamente por competências especializadas dispostas na Constituição e geralmente veiculadas por lei complementar”.⁸

O critério acertado para identificação de normas gerais, ao nosso ver, está em sua natureza uniformizadora. Assim, ao conferir à União o poder de editar normas gerais sobre determinada matéria, a Lei Maior está a outorgar-lhe a faculdade de coordenadora em relação àquela matéria, o que veda o poder de a União discipliná-la de forma pormenorizada, exaurindo o assunto.

2.3 RELACIONAMENTO COM OS DEMAIS RAMOS DO DIREITO

Autonomia do Direito Financeiro não significa sua separação da Árvore Jurídica a que pertencem todos os ramos do Direito. Não significa divorciar-se dos princípios gerais de direito. Não existe e nem pode existir divisões estanques na área do Direito que é uno e indivisível. A proclamada autonomia diz respeito ao ramo da Ciência Jurídica, nunca à Ciência em si. Como assinala Ruy Barbosa Nogueira, “ramos do Direito correspondem a uma especificação ou subdivisão dentro da própria Ciência do Direito, para melhor elaboração e compreensão das normas que devem regular relações fáticas especiais, por formas jurídicas também especiais”.⁹

Assim sendo, é natural que o Direito Financeiro se relacione com outros ramos do Direito. Tem estreitas relações com o Direito Constitucional por representar o tronco da Árvore Jurídica, donde nascem os diversos ramos; relaciona-se com o Direito Administrativo, donde se destacou, mantendo com ele conexões de gênero para a espécie; com o Direito Tributário, que dele se separou, para o estudo específico de uma parte da receita, à luz de princípios próprios que regem as relações entre o fisco e o contribuinte.

¹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de (Coord.). *Manual de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 16.

² *Derecho financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1970, p. 28.

³ *Apontamentos da ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 50.

⁴ Op. cit. p. 33.

⁵ *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. p. 3.

⁶ Os princípios, às vezes, são traduzidos por meio de preceitos constitucionais ou legais (princípios da anualidade orçamentária, da legalidade etc.), porém, na verdade, situam-se entre os valores e as normas, isto é, representam o marco inicial na escala de concreção do direito; por isso são eles munidos do elevado grau de abstração, a exemplo das normas gerais, que representam o segundo estágio da concretização dos valores jurídicos.

⁷ *Direito urbanístico brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. p. 78.

⁸ *Direito constitucional financeiro*. São Paulo: RT, 2014, p. 318.

⁹ *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 35.

3

DESPESAS PÚBLICAS

Sumário: 3.1 Conceito. 3.2 Necessidades das despesas públicas. 3.3 Classificação das despesas públicas. 3.4 Execução das despesas públicas. 3.4.1 Pagamento de precatório. 3.5 Execução de despesas extraordinárias. 3.6 Despesas públicas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

3.1 CONCEITO



No Estado moderno não mais existe a requisição de bens e serviços dos súditos nem a colaboração gratuita destes no desempenho de funções públicas.

Com a politização das massas, seguida de conquistas democráticas, os indivíduos, assim como seus bens, tornaram-se intocáveis pelo Estado, a não ser nos limites balizados pela Constituição.

Daí a necessidade de despesas públicas para o regular funcionamento dos serviços públicos.

É verdade que, ainda, sobrevivem alguns processos de funcionamento de serviços públicos, sem despesa pública, na área de prestação de serviços esporádicos: presidentes e membros de mesas receptoras e apuradoras de eleições; membros do Conselho Penitenciário; júri; outras funções gratuitas existem, compensadas com as honorarias mediante atribuição, por lei, de nota de “relevante serviço público prestado”.

É certo, porém, que a gratuidade da função pública é exceção, restrita a algumas esferas onde não se exigem a assiduidade, a regularidade e a continuidade do serviço público (para quem presta o serviço), dado seu caráter temporário.

Quase a totalidade dos doutrinadores acatam o conceito de despesa pública formulado por Aliomar Baleeiro. Segundo esse autor, a despesa pública pode significar duas coisas: “Em primeiro lugar, designa o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos”. Pode, também, significar “a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro duma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo”.¹

No primeiro sentido, a despesa pública é parte do orçamento, representando, portanto, a distribuição e emprego das receitas para cumprimento das diversas atribuições da Administração. No segundo sentido, é a utilização, pelo agente público competente, de recursos financeiros previstos na dotação orçamentária, para atendimento de determinada obrigação a cargo da Administração, mediante a observância da técnica da Ciência da Administração, o que envolve o prévio empenho da verba respectiva.

O importante é ressaltar que a despesa pública há de corresponder, invariavelmente, a um dispêndio relacionado com uma

finalidade de interesse público, que é aquele interesse coletivo, encampado pelo Estado. Em outras palavras, a despesa pública há de ser executada invariavelmente em conformidade com a autorização legislativa, isto é, nos exatos limites da Lei Orçamentária Anual – LOA –, que promove o direcionamento da receita pública segundo as prioridades eleitas pelo governo e referendadas pela sociedade por meio de seus representantes no Congresso Nacional. A execução orçamentária há de ser feita com a rígida observância das regras previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF –, notadamente do art. 9º, que prevê a limitação de empenho e movimentação financeira sempre que o relatório bimestral da execução orçamentária revelar indícios de que a receita poderá não comportar o cumprimento das metas do resultado primário ou nominal estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO. E mais, a realização de despesas deve atender às prescrições dos arts. 15 a 24 da LRF examinados no item 7.10, sob pena de causar desequilíbrios nas contas públicas. Porque o governo não observou, nos últimos anos, os preceitos da LOA, bem como os da LRF que tutela a primeira, a União gerou um *déficit* da ordem de R\$ 170 bilhões.² Para reverter esse quadro sombrio foi elaborada a PEC de nº 241/16, que limita as despesas para os próximos 20 anos, fixando uma meta de expansão da despesa primária total, que terá crescimento real zero a partir do exercício subsequente ao de aprovação da referida PEC.³ Entende-se por despesa primária total aquela destinada a implementar o programa de governo refletido na LOA, desconsiderando-se a despesa destinada ao pagamento de juros da dívida pública. Trata-se de combater o mal gerado por descumprimento total das leis orçamentárias e das normas da LRF por meio de outro instrumento legislativo, agora, situado no nível constitucional. Constitucionalizar normas legais descumpridas parece não ser o melhor caminho, pois a experiência tem mostrado que as normas constitucionais, também, vêm sendo ignoradas, como a do § 3º do art. 167 da CF, que limita a abertura de crédito adicional extraordinário por medida provisória apenas para atender despesas imprevisíveis e urgentes em casos de guerra, comoção interna ou calamidade pública. A cultura de combater o mal por medidas legislativas, sem que haja vontade política de observar rigorosamente a ordem jurídica vigente já ficou arraigada na mente dos governantes.⁴ Outrossim, limitar despesas indiscriminadamente, incluindo, por exemplo, as de investimentos por 20 anos, poderá comprometer as gerações futuras. Não há como sustentar o desenvolvimento econômico, exigido pela expansão populacional, sem investimentos em áreas de infraestrutura. Outrossim, congelar despesa primária total por 20 anos, sem que tenha condições de prever as inúmeras variações conjunturais, dentro e fora do país, nesse interregno, e sem considerar a crescente demanda pelos serviços públicos básicos, decorrente do crescimento da população e do grau de politização e conscientização da sociedade em geral, é uma medida que atenta contra o princípio da razoabilidade. A solução está no cumprimento rigoroso das leis orçamentárias pelo emprego eficiente dos mecanismos de fiscalização e controle previstos na LRF e nas normas constitucionais. O mais importante é a qualidade da despesa pública, coibindo-se gastos inúteis e improdutivos. Os de natureza reprodutiva (investimentos) não de ser feitos, inclusive, se necessário, lançando mão de créditos públicos, sob pena de condenar o País à estagnação econômica.

Pode-se dizer que o emprego do dinheiro para consecução de objetivos públicos constitui elemento essencial da despesa pública. Esses objetivos públicos se resumem na realização de obras e prestação de serviços públicos. Portanto, despesa pública pressupõe dispêndio de dinheiro.⁵ Daí o equívoco em que incorrem alguns doutrinadores,⁶ quando sustentam que os serviços prestados por jurados, membros do Conselho Penitenciário e membros das mesas eleitorais representariam procedimentos de execução de despesa pública na medida em que esta poderia efetivar-se tanto em dinheiro, como em serviços. Patente a confusão entre duas realidades completamente distintas: de um lado, a despesa pública, que é o dispêndio em dinheiro consoante conceituação retro, e de outro lado, a estrutura estatal, obviamente imprescindível para qualquer prestação de serviço público.

3.2 NECESSIDADES DAS DESPESAS PÚBLICAS

O volume das despesas públicas, em última análise, resulta sempre de uma decisão política, porque a formulação do elenco de necessidades de uma sociedade, a serem satisfeitas pelo serviço público, é matéria que se insere no âmbito de atuação do poder político. A este cabe a formulação da Política Governamental, na qual está prevista a realização dos objetivos nacionais imediatos, objetivos esses eleitos de conformidade com as ideias políticas, religiosas, sociais, filosóficas do momento, a fim de que o plano de ação governamental tenha legitimidade perante a sociedade. Daí por que, ao contrário do que ocorre no setor privado, onde os objetivos são adequados aos recursos econômico-financeiros existentes, no setor público, primeiramente, elegem-se as prioridades da ação governamental para, depois, estudar os meios de obtenção de recursos financeiros necessários ao atingimento das metas politicamente estabelecidas. As despesas públicas, vinculadas a essas metas estabelecidas, são aprovadas pelo Parlamento, passando a integrar o orçamento anual, cuja execução se dá com observância de normas constitucionais e legais pertinentes. Por isso, o exame das despesas consignadas (dotações orçamentárias) permitirá identificar o programa de governo e, por conseguinte, possibilitará revelar, com clareza, em proveito de que grupos sociais e regiões, ou para solução de que problemas e necessidades funcionará o aparelhamento estatal.

3.3 CLASSIFICAÇÃO DAS DESPESAS PÚBLICAS

De há muito os financistas vêm demonstrando preocupações em classificar as despesas públicas, para melhor estudo e compreensão da matéria. Nenhuma das diversas classificações existentes, porém, tem cunho científico, sendo “todas elas flutuantes e arbitrárias”, como reconhece Einaudi, um dos expositores do tema.⁷

Uma das classificações lembrada por todos os autores é aquela que leva em conta a periodicidade das despesas: despesas ordinárias e despesas extraordinárias.

Seguindo as pegadas de Griziotti, pode-se dizer que as despesas ordinárias são as que constituem, normalmente, a rotina dos serviços públicos e que são renovados anualmente, isto é, a cada orçamento. As extraordinárias seriam aquelas destinadas a atender a serviços de caráter esporádico, oriundos de conjunturas excepcionais e que, por isso mesmo, não se renovam todos os anos.⁸

Há autores que classificam as despesas em produtivas, reprodutivas e improdutivas. As primeiras limitam-se a criar utilidades por meio da atuação estatal (atividade policial, atividade jurisdicional etc.). As segundas são as que representam aumento de capacidade produtora do país (construção de escolas, estradas, hidroelétricas etc.). Já as improdutivas corresponderiam às despesas inúteis.

Outra classificação existente é a que leva em conta a competência constitucional de cada entidade política.

Assim, as despesas federais seriam aquelas para a realização dos fins e dos serviços públicos, que competem privativamente à União, nos termos do art. 21 da CF. As estaduais corresponderiam àquelas relacionadas com as atribuições conferidas aos Estados-membros, isto é, as que não se inserem no âmbito de competência da União e dos Municípios, na forma da prescrição do § 1º do art. 25 da CF. Finalmente, as despesas municipais seriam aquelas relacionadas com o exercício da competência municipal, prevista no art. 30 da CF.

Tal critério, pelo menos entre nós, é absolutamente falho, porque existem não só matérias de competência comum das três esferas políticas (art. 23 da CF), como também aquelas de competência concorrente (art. 24 da CF), além do fato de, na prática, reinar, com relativa frequência, superposição de serviços públicos, implicando a duplicação ou triplicação desses serviços para o mesmo fim, independentemente da repartição constitucional de competências. Só para citar, a Guarda Metropolitana da cidade de São Paulo, inicialmente criada apenas para proteção de bens, serviços e instalações municipais, nos termos do § 8º do art. 144 da CF, hoje, atua ostensivamente no campo da segurança pública, constitucionalmente atribuído a órgãos federais e estaduais.

Existe, ainda, a chamada classificação econômica. Dentro dessa classificação, temos a despesa-compra e a despesa-transferência. A primeira é aquela realizada para compra de produtos e serviços (aquisição de bens de consumo, folha de pagamento do funcionalismo etc.). A segunda é aquela que não corresponde à aplicação governamental direta, limitando-se a criar rendimentos para os indivíduos sem qualquer contraprestação destes (juros da dívida pública, pensões, subvenções sem encargos etc.).

Finalmente, existe o critério legal de classificação. A Lei nº 4.320, de 17-3- 1964, recepcionada pelo § 9º do art. 165 da CF, classifica as despesas em correntes e de capital (art. 12). As despesas correntes abrangem as de custeio, que correspondem às dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis (§ 1º), e, as transferências correntes, que correspondem às dotações para despesas sem contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado (§ 2º). As despesas de capital abrangem: os investimentos, que correspondem, entre outros, às dotações para planejamento e execução de obras (§ 4º); as inversões financeiras, que são conformes às dotações para aquisição de imóveis, aquisição de títulos representativos de capital de empresas em funcionamento, constituição ou aumento de capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros etc. (§ 5º), e transferência de capital, que são correlatas às dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, bem como as dotações para amortização da dívida pública (§ 6º).

3.4 EXECUÇÃO DAS DESPESAS PÚBLICAS

Em face dos textos constitucionais, nenhuma despesa pode ser realizada sem previsão orçamentária. O inciso II do art. 167 da CF veda expressamente a “realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais”. A abertura de crédito suplementar ou especial depende de autorização legislativa e da indicação

dos recursos correspondentes (superávit, anulação de outra dotação e operações de crédito),⁹ conforme prescreve o inciso V do art. 167. Outrossim, o inciso VI do mesmo artigo veda a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa.

Sendo a despesa uma das faces da mesma moeda, integrando o orçamento ao lado da receita, deve manter posição de equilíbrio em relação a esta última. Não é o que vem ocorrendo em nosso país. Nos últimos anos, o déficit público¹⁰ vem crescendo assustadoramente, tendo como principais responsáveis desse desequilíbrio as despesas com o pessoal e com o serviço da dívida.

A contenção de gastos por meio do contingenciamento de despesas, frequentemente anunciada por diferentes governos, corresponde mais às práticas deletérias visando à inexecução do orçamento aprovado pela sociedade do que à efetiva economia de recursos financeiros. Do contrário, com tantos “contingenciamentos” deveria estar ocorrendo superávit e não déficit como vem acontecendo.

A realização de despesas, além de observar os princípios constitucionais pertinentes, deve ser presidida pelo princípio da legalidade. Sua realização sem observância de normas legais poderá resultar para o agente público no crime de responsabilidade, na forma da Lei nº 1.079/50 e do Decreto-lei nº 201/67, que define o crime de responsabilidade do prefeito. Outrossim, ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento constitui ato de improbidade administrativa, segundo o art. 10, inciso IX, da Lei nº 8.429, de 2-7-1992, punível na forma do art. 12 e inciso II da mesma Lei.

Os procedimentos legais estão previstos na Lei nº 4.320, de 17-3-1964, aplicável no âmbito nacional. Estados e Municípios podem elaborar as leis de execução orçamentária, desde que respeitem as normas gerais contidas na citada lei federal, que tem natureza de lei complementar do ponto de vista material.

A primeira providência para efetuar uma despesa é seu prévio empenho, que significa o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente de implemento de condição (art. 58). O empenho visa garantir os diferentes credores do Estado, na medida em que representa reserva de recursos na respectiva dotação inicial ou no saldo existente. É importante lembrar que o empenho, por si só, não cria obrigação de pagar, podendo ser cancelado ou anulado unilateralmente. O empenho limita-se a diminuir do determinado item orçamentário a quantia necessária ao pagamento do débito, o que permitirá à unidade orçamentária (agrupamento de serviços com dotações próprias) o acompanhamento constante da execução orçamentária, não só evitando as anulações por falta de verba, como também possibilitando o reforço oportuno de determinada dotação, antes do vencimento da dívida. Materializa-se pela emissão da “nota de empenho”, na qual constará o nome do credor, a representação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria (art. 61). Atualmente, a maioria das unidades orçamentárias se utiliza dos modernos recursos da informática, que substituem com vantagens, em termos de precisão e velocidade, os empenhos manuais.

A segunda etapa na realização de uma despesa é sua liquidação, que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito (art. 63). Da mesma forma que o empenho, a liquidação nada cria, limitando-se a tornar líquida e certa a obrigação preexistente.

A terceira etapa é a ordem de pagamento, que outra coisa não é senão o despacho da autoridade competente determinando o pagamento da despesa (art. 64).

Finalmente, temos a etapa do pagamento que, uma vez efetivado em decorrência de regular liquidação da despesa e por ordem da autoridade competente (art. 62), extingue a obrigação de pagar.

3.4.1 Pagamento de precatório

Cumprido esclarecer que em relação aos pagamentos de débitos oriundos de condenação judicial, além dos procedimentos acima, devem-se observar os requisitos previstos no art. 100 e parágrafos da CF. Esses débitos são requisitados pelo Presidente do Tribunal que proferiu a decisão exequenda, por meio de precatório que é inserido pela entidade política devedora, na ordem cronológica de apresentação. O precatório entregue até o dia 1º de julho deve ter o respectivo valor consignado no orçamento do exercício seguinte, para **pagamento atualizado** até o final desse exercício, dentro da rigorosa ordem cronológica de sua apresentação (§ 5º).¹¹ As dotações orçamentárias, bem como os créditos abertos para pagamento de requisitórios judiciais deverão ser consignados ao Poder Judiciário, recolhendo-se as importâncias respectivas à repartição competente,¹² cabendo ao Presidente do Tribunal determinar o pagamento, segundo as possibilidades do depósito, e autorizar, a requerimento do credor preterido no seu direito de precedência, o sequestro da quantia necessária à satisfação do débito (§ 6º).

Esgotados os recursos orçamentários,¹³ não está o Executivo obrigado a solicitar abertura de crédito adicional suplementar para atendimento dos precatórios. Nessas hipóteses, cabe à Administração Pública demonstrar perante o órgão judiciário competente a impossibilidade de cumprir a decisão judicial.¹⁴ De fato, se a entidade devedora não tem como indicar os recursos

correspondentes para a abertura de crédito adicional (art. 167, V, da CF), não pode ela ser compelida a fazer o impossível. Nenhuma lei pode exigir mais do que o permitido pelo ordenamento jurídico, da mesma forma que nenhuma ordem judicial pode conduzir a um beco sem saída. É a teoria da impossibilidade material. É de se aplicar o brocardo *ad impossibilia nemo tenetur*.

Por oportuno, cumpre lembrar que, apesar de a redação original do *caput* do art. 100 da CF excepcionar da ordem cronológica de apresentação dos precatórios, quando se tratar de créditos de natureza alimentar, não há como deixar de omitir tal providência quando houver vários credores, sob pena de ferir o princípio da moralidade da Administração Pública. A norma deve ser interpretada no sentido de preservar o escopo político-social visado pelo legislador constituinte, dispensando àqueles credores preferência no pagamento a cargo do poder público, porém de sorte a assegurar a ordem de precedência entre os credores por créditos da mesma natureza. Por isso, na prática, generalizou-se a instituição de “ordem cronológica” específica, voltada para atendimento dos credores por verbas de natureza alimentar. A Municipalidade de São Paulo foi a pioneira na instituição desse procedimento. Hoje, o STF vem confirmando pacificamente esse entendimento.¹⁵ Foi editada pela Corte Suprema a Súmula 655 nos seguintes termos:

“A exceção prevista no art. 100, *caput*, da Constituição, em favor dos créditos de natureza alimentícia, não dispensa a expedição de precatório, limitando-se a isentá-los da observância da ordem cronológica dos precatórios decorrentes de condenação de outra natureza.”

A Emenda Constitucional nº 30, de 13-9-2000, além de alterar a redação dos três primeiros parágrafos, acrescentou os §§ 4º e 5º. Para efeito de dispensar, na forma do § 3º, a inserção na ordem cronológica de pagamentos das obrigações definidas em lei como de pequeno valor, o § 4º faculta à lei ordinária fixar valores distintos, segundo a variação de capacidade financeira das diferentes entidades políticas devedoras.¹⁶ O § 5º capitula como crime de responsabilidade o ato comissivo ou omissivo do Presidente do Tribunal competente que retardar ou tentar frustrar a liquidação regular de precatório. Não se sabe onde e em que foi se inspirar o legislador para formular semelhante dispositivo, pois, sabidamente, o Executivo tem sido o responsável único pelo descumprimento de precatórios judiciais.

Cumpre lembrar, finalmente, que o art. 33 do ADCT dispôs que os débitos resultantes de condenação judicial, pendentes de pagamento na data da promulgação da Constituição (5-8-1988), excetuados os de natureza alimentícia, poderão ser pagos em até oito parcelas anuais, iguais e sucessivas, a partir de 1º-7-1989, por decisão do Poder Executivo competente, a ser tomada no prazo de 180 dias, a contar da data da promulgação da Carta Política. Esse dispositivo ficou conhecido como aquele que desencadeou o “calote constitucional”.

Para prevenir possíveis impasses político-institucionais decorrentes de sucessivos pedidos de intervenção federal nos Estados e de intervenção estadual nos Municípios, motivados pelo não-pagamento de precatórios expedidos, notadamente, nos autos das expropriatórias, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 30, de 13-9-2000, que promoveu novo “calote”, mediante acréscimo do art. 78 ao ADCT, nos seguintes termos:

“Art. 78. Reservados os créditos definidos em lei como de pequeno valor, os de natureza alimentícia, os de que se trata o art. 33 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e suas complementações e os que já tiverem os seus respectivos recursos liberados ou depositados em juízo, os precatórios pendentes na data de promulgação desta Emenda e os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999 serão liquidados pelo seu valor real, em moeda corrente, acrescido de juros legais, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de dez anos, permitida a cessão dos créditos.

§ 1º É permitida a decomposição de parcelas, a critério do credor.

§ 2º As prestações anuais a que se refere o caput deste artigo terão, se não liquidadas até o final do exercício a que se referem, poder liberatório do pagamento de tributos da entidade devedora.

§ 3º O prazo referido no caput deste artigo fica reduzido para dois anos, nos casos de precatórios judiciais originários de desapropriação de imóvel residencial do credor, desde que comprovadamente único à época da imissão na posse.

§ 4º O Presidente do Tribunal competente deverá, vencido o prazo ou em caso de omissão no orçamento, ou preterição ao direito de precedência, a requerimento do credor, requisitar ou determinar o sequestro de recursos financeiros da entidade executada, suficientes à satisfação da prestação.”

O prazo de pagamento, desta feita, é de até dez anos, à exceção de precatórios originários de desapropriação de imóvel residencial de credor que não tenha outro imóvel, hipótese em que esse prazo não poderá exceder a dois anos. A novidade é que o crédito decorrente de precatório judicial poderá ser cedido, bem como os valores das parcelas vencidas e não pagas poderão

ser compensados com tributos da entidade política devedora. As inovações introduzidas em relação a sua similar (art. 33 do ADCT) não eliminam a inconstitucionalidade, sendo certo que ela é agravada pelos supostos privilégios outorgados a alguns dos atingidos pelo “calote”. Nas Adins nºs 2.356 e 2.362, propostas pela CNI e pelo Conselho Federal da OAB, respectivamente, o Ministro Relator, Neri da Silveira, na sessão plenária do dia 18-2-02, concedeu a liminar para suspender os efeitos do art. 2º da referida Emenda, que permitiu o pagamento parcelado dos precatórios. Após, o julgamento foi adiado pelo pedido de vista da Ministra Ellen Gracie (*DJ* e *DOU* de 26-2-02). Atualmente após cinco votos pela suspensão do art. 2º da EC nº 30/2000, que introduziu o art. 78 do ADCT, o julgamento foi suspenso para colher o voto do Min. Celso de Mello, desde 10-2-2010. No julgamento realizado em 25-11-2010 o Plenário colheu o voto faltante do Min. Celso de Mello e suspendeu o art. 78 do ADCT. Nova Emenda Constitucional, a de nº 62, de 9-12-09, veio decretar a terceira moratória com prazo de 15 anos, ou sem prazo determinado, conforme a opção que fizer o ente político devedor, agredindo, em bloco, os direitos e garantias fundamentais, os princípios federativos e os que regem a administração pública.¹⁷ Por tais razões, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil ingressou com ADI contra essa Emenda.¹⁸

Em vez de ficar remediando os resultados desastrosos das desapropriações desenfreadas, em grande parte responsáveis pelo acúmulo de precatórios inadimplidos deveria tomar medidas preventivas. Para tanto, bastaria simples supressão do § 1º do art. 15 do Decreto-lei nº 3.365/41, que possibilita a imissão provisória na posse, mediante simples depósito do valor cadastral do imóvel.

Em 9-12-2009 foi promulgada a EC nº 62, que alterou novamente o art. 100 e parágrafos da CF, nos seguintes termos:

*“Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.”*¹⁹

*§ 1º Os débitos de natureza alimentícia compreendem aqueles decorrentes de salários, vencimentos, proventos, pensões e suas complementações, benefícios previdenciários e indenizações por morte ou por invalidez, fundadas em responsabilidade civil, em virtude de sentença judicial transitada em julgado, e serão pagos com preferência sobre todos os demais débitos, exceto sobre aqueles referidos no § 2º deste artigo.*²⁰

*§ 2º Os débitos de natureza alimentícia cujos titulares, originários ou por sucessão hereditária, tenham 60 (sessenta) anos de idade, ou sejam portadores de doença grave, ou pessoas com deficiência, assim definidos na forma da lei, serão pagos com preferência sobre todos os demais débitos, até o valor equivalente ao triplo fixado em lei para os fins do disposto no § 3º deste artigo, admitido o fracionamento para essa finalidade, sendo que o restante será pago na ordem cronológica de apresentação do precatório (redação dada pela EC nº 94, de 15-12-2016).*²¹

§ 3º O disposto no caput deste artigo relativamente à expedição de precatórios não se aplica aos pagamentos de obrigações definidas em leis como de pequeno valor que as Fazendas referidas devam fazer em virtude de sentença judicial transitada em julgado

*§ 4º Para os fins do disposto no § 3º, poderão ser fixados, por leis próprias, valores distintos às entidades de direito público, segundo as diferentes capacidades econômicas, sendo o mínimo igual ao valor do maior benefício do regime geral de previdência social.*²²

*§ 5º É obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos, oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciários apresentados até 1º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente.*²³

§ 6º As dotações orçamentárias e os créditos abertos serão consignados diretamente ao Poder Judiciário, cabendo ao Presidente do Tribunal que proferir a decisão exequenda determinar o pagamento integral e autorizar, a requerimento do credor e exclusivamente para os casos de preterimento de seu direito de precedência ou de não alocação orçamentária do valor necessário à satisfação do seu débito, o sequestro da quantia respectiva.

§ 7º O Presidente do Tribunal competente que, por ato comissivo ou omissivo, retardar ou tentar frustrar a liquidação regular de precatórios incorrerá em crime de responsabilidade e responderá, também, perante o Conselho Nacional de Justiça.

*§ 8º É vedada a expedição de precatórios complementares²⁴ ou suplementares de valor pago, bem como o fracionamento, repartição ou quebra do valor da execução para fins de enquadramento de parcela do total ao que dispõe o § 3º deste artigo.*²⁵

§ 9º No momento da expedição dos precatórios, independentemente de regulamentação, deles deverá ser abatido, a título de compensação, valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos

*contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial.*²⁶

§ 10. Antes da expedição dos precatórios, o Tribunal solicitará à Fazenda Pública devedora, para resposta em até 30 (trinta) dias, sob pena de perda do direito de abatimento, informação sobre os débitos que preencham as condições estabelecidas no § 9º, para os fins nele previstos.

*§ 11. É facultada ao credor, conforme estabelecido em lei da entidade federativa devedora, a entrega de créditos em precatórios para compra de imóveis públicos do respectivo ente federado.*²⁷

*§ 12. A partir da promulgação desta Emenda Constitucional, a atualização de valores de requisitórios, após sua expedição, até o efetivo pagamento, independentemente de sua natureza, será feita pelo índice oficial de remuneração básica da caderneta de poupança, e, para fins de compensação da mora, incidirão juros simples no mesmo percentual de juros incidentes sobre a caderneta de poupança, ficando excluída a incidência de juros compensatórios.*²⁸

*§ 13. O credor poderá ceder, total ou parcialmente, seus créditos em precatórios a terceiros, independentemente da concordância do devedor, não se aplicando ao cessionário o disposto nos §§ 2º e 3º.*²⁹

§ 14. A cessão de precatórios somente produzirá efeitos após comunicação, por meio de petição protocolizada, ao tribunal de origem e à entidade devedora.

*§ 15. Sem prejuízo do disposto neste artigo, lei complementar a esta Constituição Federal poderá estabelecer regime especial para pagamento de crédito de precatórios de Estados, Distrito Federal e Municípios, dispondo sobre vinculações à receita corrente líquida e forma e prazo de liquidação.*³⁰

*§ 16. A seu critério exclusivo e na forma de lei, a União poderá assumir débitos, oriundos de precatórios, de Estados, Distrito Federal e Municípios, refinanciando-os diretamente.*³¹

O art. 100 e parágrafos, que já contêm dificuldades na rápida implementação do regime de pagamento de precatórios,³² causando incidentes processuais antes inexistentes, não se aplicam à maioria dos Estados e Municípios que, por estarem em mora na data da promulgação da Emenda sob comento, foram automaticamente incluídos no regime especial de pagamento. É o que prescreve o art. 97 do ADCT introduzido pelo art. 2º da EC nº 62/2009. Entes políticos que cometeram desvios orçamentários, além de contemplados com a moratória de 15 anos, foram beneficiados com a inaplicação das regras permanentes relativas a precatórios, inscritas no art. 100 e parágrafos da CF que datam, muitas delas (inserção na ordem cronológica e prévia inclusão orçamentária, por exemplo), desde a Constituição Federal de 1937, porque representativas do princípio maior da moralidade administrativa. Agora, com a inaplicação do § 5º, do art. 100, da CF, que prescreve a inclusão de verba tempestivamente requisitada na LOA do exercício seguinte para seu pagamento atualizado até o final desse exercício, desaparece a relação entre as despesas fixadas e a respectiva fonte de custeio. Quebra-se, dessa forma, o tradicional princípio constitucional da prévia fixação de despesas.³³ E porque não há despesas públicas fixadas na LOA, desaparece a figura de precatório em mora, isto é, não há mais cogitação de crédito de precatório a **ser pago no prazo certo**. Atinge, pois, o direito fundamental do precatorista, insusceptível de supressão ou limitação por meio de Emendas (art. 60, § 4º, IV, da CF). Daí a gritante inconstitucionalidade material desse art. 97 do ADCT, não bastasse a inconstitucionalidade formal da própria EC nº 62/2009, porque aprovada a toque de caixa, atropelando o processo legislativo.

O STF, em sua Sessão Plenária do dia 15-3-15, apreciando conjuntamente as ADIs nºs 4.357, 4.372, 4.400 e 4.425, de que foi relator o Min. Ayres Britto, julgou inconstitucional o art. 2º da EC nº 62/2009, bem como parcialmente inconstitucionais os §§ 2º, 9º, 10 e 12 do art. 100 da CF, acrescentados pela citada Emenda. Prosseguindo no julgamento, o Plenário da Corte Suprema, em sessão do dia 25-3-2015, resolvendo a questão de ordem suscitada, procedeu à modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade nos termos da decisão a seguir:

“Decisão: Concluindo o julgamento, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto, ora reajustado, do Ministro Luiz Fux (Relator), resolveu a questão de ordem nos seguintes termos: **1)** – modular os efeitos para que se dê sobrevida ao regime especial de pagamento de precatórios, instituído pela Emenda Constitucional nº 62/2009, por 5 (cinco) exercícios financeiros, a contar de primeiro de janeiro de 2016; **2)** – conferir eficácia prospectiva à declaração de inconstitucionalidade dos seguintes aspectos da ADI, fixando como marco inicial a data de conclusão do julgamento da presente questão de ordem (25.03.2015) e mantendo-se válidos os precatórios expedidos ou pagos até esta data, a saber: **2.1.)** fica mantida a aplicação do índice oficial de remuneração básica da caderneta de poupança (TR), nos termos da Emenda Constitucional nº 62/2009, até 25.03.2015, data após a qual *(i)* os créditos em precatórios deverão ser corrigidos pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo Especial (IPCA-E) e *(ii)* os precatórios tributários deverão observar os mesmos critérios pelos quais a Fazenda Pública corrige seus créditos tributários; e **2.2.)** ficam resguardados os precatórios expedidos, no âmbito da administração pública federal, com base nos arts. 27 da Lei nº 12.919/13 e Lei nº 13.080/15, que

fixam o IPCA-E como índice de correção monetária; **3)** – quanto às formas alternativas de pagamento previstas no regime especial: **3.1)** consideram-se válidas as compensações, os leilões e os pagamentos à vista por ordem crescente de crédito previstos na Emenda Constitucional nº 62/2009, desde que realizados até 25.03.2015, data a partir da qual não será possível a quitação de precatórios por tais modalidades; **3.2)** fica mantida a possibilidade de realização de acordos diretos, observada a ordem de preferência dos credores e de acordo com lei própria da entidade devedora, com redução máxima de 40% do valor do crédito atualizado; **4)** – durante o período fixado no item 1 acima, ficam mantidas a vinculação de percentuais mínimos da receita corrente líquida ao pagamento dos precatórios (art. 97, § 10, do ADCT), bem como as sanções para o caso de não liberação tempestiva dos recursos destinados ao pagamento de precatórios (art. 97, § 10, do ADCT); **5)** – delegação de competência ao Conselho Nacional de Justiça para que considere a apresentação de proposta normativa que discipline *(i)* a utilização compulsória de 50% dos recursos da conta de depósitos judiciais tributários para o pagamento de precatórios e *(ii)* a possibilidade de compensação de precatórios vencidos, próprios ou de terceiros, com o estoque de créditos inscritos em dívida ativa até 25.03.2015, por opção do credor do precatório, e **6)** – atribuição de competência ao Conselho Nacional de Justiça para que monitore e supervisione o pagamento dos precatórios pelos entes públicos na forma da presente decisão, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão, e, em menor extensão, a Ministra Rosa Weber, que fixava como marco inicial a data do julgamento da ação direta de inconstitucionalidade.” Reajustaram seus votos os Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 25.03.2015.

A decisão modulatória que vai muito além do previsto no art. 27 da Lei nº 9.868/99 não é das melhores, mas, pelo menos, acaba com a insegurança reinante e previne as discussões judiciais que não permitem a finalização do processo. O prazo de cinco anos de sobrevivência do regime especial de pagamento de precatórios deveria contar a partir da data da declaração de inconstitucionalidade parcial da EC nº 62/2009, ou seja, a partir de 14-3-2013.

A manutenção de juros pagos até 25-3-2015 pelos índices da poupança, ressaltando apenas os precatórios de responsabilidade da União, onde impera a aplicação do IPCA-E, de conformidade com o que dispõe a suas Leis de Diretrizes Orçamentárias, não se harmoniza com o princípio da isonomia. Outrossim, a possibilidade de compensação de precatórios vencidos, próprios ou de terceiros, com o estoque de créditos inscritos na dívida ativa até o dia 25-3-2015, por opção do credor do precatório, representa um ponto altamente positivo que, se colocado em prática, poderá resolver de vez o problema dos precatórios ditos impagáveis. Infelizmente, a regulamentação dessa compensação, implícita no § 9º do art. 100 da CF, declarado inconstitucional, ficou a cargo do Conselho Nacional de Justiça, conhecido pela morosidade de atuação no que diz respeito ao pagamento de precatórios. Até a presente data, 30-10-2015, nada foi definido pelo CNJ. Teria sido melhor se o STF tivesse se limitado a conferir interpretação conforme com a Constituição, a fim de possibilitar a compensação por iniciativa de qualquer das partes com base no § 9º, do art. 100 da CF, com a redação dada pela EC nº 62/2009. No que concerne à faculdade outorgada ao CNJ para regular a utilização compulsória de 50% dos recursos da conta de depósitos judiciais para pagamento de precatórios, salvo melhor juízo, entendo que restou prejudicada com o advento da Lei Complementar nº 151, de 5 de agosto de 2015, que possibilita a utilização de 70% dos depósitos judiciais para promover o pagamento de precatórios.

Como decorrência da declaração de inconstitucionalidade dos §§ 2º, 9º, 10 e 12 do art. 100 da CF na redação dada pela EC nº 62/09 e do art. 2º dessa Emenda que introduziu o art. 97 ao ADCT, seguida de modulação de seus efeitos como retromencionados, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 94, de 15-12-2016, que, entre outras medidas, alterou a redação do § 2º do art. 100 e acrescentou os parágrafos 17, 18, 19 e 20 que não interferem nos comentários feitos. O art. 2º dessa EC nº 94/16 introduziu o art. 101 ao ADCT para que os precatórios em mora em 25-3-2015 sejam quitados até 31 de dezembro de 2020, encampando a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade do art. 2º da EC nº 62/09. Por fim, o art. 105 do ADCT, acrescido pela Emenda sob análise, facultou “aos credores de precatórios, próprios ou de terceiros, a compensação com débitos de natureza tributária ou de outra natureza que até 25 de março de 2015 tenham sido inscritos na dívida ativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observados os requisitos definidos em lei própria do ente federado”. A faculdade de o credor compensar precatórios com tributos enquanto vigorar o regime especial de pagamento poderá ser esvaziada pelo ente político devedor, deixando de definir os requisitos legais a que se refere a parte final. Na vigência do art. 78 do ADCT, inúmeras compensações foram feitas com base no seu § 2º que foi considerado pela jurisprudência como norma autoaplicável, prescindindo de qualquer regulamentação por lei ordinária. Tudo o que depender da boa vontade do ente político devedor não surtirá o efeito visado pelo Poder Reformador, sendo previsível a quinta moratória constitucional após 2020.

3.5 EXECUÇÃO DE DESPESAS EXTRAORDINÁRIAS

Despesas extraordinárias são aquelas imprevisíveis e urgentes a serem atendidas mediante abertura de créditos

extraordinários tendo como fontes a arrecadação de tributos de natureza temporária: empréstimo compulsório (art. 148, I, da CF) e impostos extraordinários (art. 154, II, da CF).

Os créditos extraordinários destinam-se a atender despesas **imprevisíveis** e **urgentes**, como em caso de guerra, comoção interna ou calamidade pública, nos precisos termos do art. 41, III, da Lei nº 4.320/64, recepcionado pela Constituição de 1988, que dispõe em seu art. 167, § 3º:

*“A abertura de crédito extraordinário **somente** será admitida para atender despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62.”*

Não se pode confundir relevância e urgência, requisitos para edição de medida provisória, com os requisitos constitucionais para abertura de crédito extraordinário, que além da urgência e relevância pressupõe a **imprevisibilidade** do evento causador dessa despesa. Não é o que vem acontecendo na prática.

A MP nº 405, de 18-12-2007, abriu um crédito extraordinário em favor da Justiça Eleitoral e de diversos órgãos do Poder Executivo, no valor global de R\$ 5.455.677.660,00, para fins especificados nos Anexos I e III. Posteriormente, essa medida provisória foi convertida na Lei nº 11.658, de 22-4-2008.

Só que basta simples exame ocular do art. 2º dessa MP, onde estão mencionadas as diversas fontes de recursos necessários à abertura desse crédito extraordinário (superávit do balanço patrimonial da União de 2006, excesso de arrecadação, anulação parcial de dotações, ingresso de recursos provenientes de operações de crédito etc.), para constatar, imediatamente, que o legislador confundiu hipóteses de abertura de crédito adicional suplementar (anulação parcial de outras dotações ou recursos provenientes de operações de crédito etc.), de abertura de crédito adicional especial (superávit financeiro do exercício anterior, excesso de arrecadação etc.) e de abertura de crédito extraordinário, esta limitada à hipótese do § 3º do art. 167 da CF, tendo como fonte a **arrecadação de tributos de natureza temporária**.

Outras medidas provisórias foram editadas nos mesmos moldes da MP nº 405/07: MP nº 406, de 21-12-2007 (abre crédito extraordinário de R\$ 1.250.733,499,00 em favor de órgãos do Poder Executivo); MP nº 408, de 26-12-2007, convertida na Lei nº 11.669/08 (abre crédito extraordinário de R\$ 3.015.446.182,00 a diversos órgãos do Poder Executivo); MP nº 409, de 28-12-2007, convertida na Lei nº 11.670/08 (abre crédito extraordinário de R\$ 760.465.000,00 para diversos órgãos do Poder Executivo); MP nº 420, de 26-2-2008 (abre crédito extraordinário de R\$ 12.500.000,00 para atender encargos Financeiros da União); MP nº 423, de 4-4-2008 (abre crédito extraordinário no valor de R\$ 613.752.057,00 a favor dos Ministérios dos Transportes e da Integração Nacional); MP nº 424, de 16-4-2008 (abre crédito extraordinário no valor de R\$ 1.816.577.877,00 a favor de diversos órgãos do Poder Executivo); e MP nº 430, de 14-5-2008 (abre crédito extraordinário no valor de R\$ 7.560.000.000,00 a favor do Ministério do Planejamento).

Em todas essas medidas provisórias a confusão é generalizada misturando hipóteses de abertura de crédito adicional suplementar, de abertura de crédito adicional especial e de abertura de crédito extraordinário. O crédito extraordinário está sendo aberto para custear despesas correntes. O autor do projeto de medida provisória atuou como se estivesse elaborando uma proposta orçamentária. Confundiu-se o aspecto político da proposta de Lei Orçamentária Anual, com o aspecto técnico-jurídico da execução da Lei Orçamentária Anual.

Por tais razões, o Plenário do STF, em boa hora, revendo sua jurisprudência que impedia o controle abstrato de normas orçamentárias, concedeu a medida cautelar na Adin suspendendo a vigência da Lei nº 11.658/2008, desde a sua publicação.³⁴

A abertura de crédito adicional extraordinário com infração do § 3º do art. 167 da CF, mediante anulação parcial de verbas de outras dotações já se incorporou na rotina dos governantes, apesar de o Supremo Tribunal Federal em reiteradas decisões ter declarado a inconstitucionalidade de tais medidas. Semanalmente vêm sendo publicadas no *DOU* medidas provisórias abrindo créditos adicionais extraordinários, quer para suplementar uma dotação, quer para criar uma dotação que não foi prevista na LOA, menos para atender às situações previstas no preceito constitucional e na lei de regência da matéria. Isso representa uma desmontagem parcial, por via de instrumento normativo excepcional, do Orçamento Anual aprovado pela Casa Legislativa. Não bastasse a dicção do preceito constitucional citado, a Lei nº 4.320/64, em seu art. 41, bem define as três modalidades de créditos adicionais:

“Art. 41. Os créditos adicionais classificam-se em:

I – suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;

II – especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;

III – extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública”.

Como se verifica, suplementares são aqueles créditos adicionais destinados ao reforço de dotação orçamentária. Podem ser abertos por decreto mediante prévia autorização legislativa, utilizando-se como fontes de seu custeio o superávit financeiro, os recursos provenientes do excesso de arrecadação, da anulação parcial de dotações, e o produto de operações de créditos autorizadas em lei. Os créditos adicionais especiais, a serem abertos por decreto mediante prévia autorização legal, destinam-se à satisfação de necessidades públicas previsíveis, mas, que não foram previstas na LOA. Para sua abertura utilizam-se as mesmas fontes retrocitadas. Os créditos adicionais extraordinários são destinados à satisfação de necessidades públicas imprevisíveis e urgentes. Não se trata de omissão na LOA, como na hipótese anterior.

Impossível confundir despesa imprevista (inciso II) com a despesa imprevisível (inciso III). Posto que não estamos em guerra, nem há comoção intestina, nem calamidade pública resulta claro o desvio de finalidade que, no caso, implica crime de responsabilidade ao teor do *caput* do art. 85, e inciso VI, da CF. As despesas extraordinárias só podem ter como fontes de custeio o empréstimo compulsório, como prescreve o art. 148 da CF, podendo em caso de guerra externa ou sua iminência, também instituir impostos extraordinários, conforme prescrição do inciso II do art. 154 da CF, os quais deverão ser extintos gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

3.6 DESPESAS PÚBLICAS NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Com a finalidade de coibir os gastos desmesurados no âmbito dos três Poderes e nas três esferas políticas, a Lei de Responsabilidade Fiscal estatuiu normas severas para a sua realização. Alguns de seus dispositivos mereceram críticas azedadas por parte da doutrina, que viu neles afronta aos princípios federativos. O art. 20, por exemplo, chegou a ser questionado perante o Poder Judiciário por afronta ao princípio da separação dos Poderes, mas não teve a sua inconstitucionalidade declarada pelo STF.

No mais, remetemos o leitor às notas concernentes aos arts. 15 a 24 do Capítulo IV da LRF, que cuidam das despesas públicas (item 7.10).

¹ *Uma introdução à ciência das finanças*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969. p. 81.

² A Dívida Bruta alcançou 67,5% do PIB em abril de 2016, com tendência de chegar ao patamar de 80% do PIB até o final de 2016.

³ A PEC em questão converteu-se na EC nº 95, de 15-12-2016, que introduziu os arts. 106 a 114 ao ADCT.

⁴ O exemplo vivo disso é a montanha de precatórios ditos impagáveis gerada por inobservância sistemática das prescrições constitucionais a respeito do pagamento das condenações judiciais. Outro exemplo é a alteração das metas do *superávit* primário no final do exercício para ajustá-las ao resultado negativo a que chegou, por inobservância das normas da LRF.

⁵ Os títulos da dívida pública e os títulos da dívida agrária, porque constitucionalmente destinados ao pagamento do preço das desapropriações para fins de implementação da política de desenvolvimento urbano e de reforma agrária (inciso III do § 4º do art. 182 e art. 184 da CF), equiparam-se ao pagamento em dinheiro.

⁶ Hugh Dalton e outros, conforme Eduardo Marcial Ferreira Jardim. (*Manual de direito financeiro e tributário*. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 34.)

⁷ EINAUDI, Luigi. *Principi di scienza della finanza*. 4. ed. Giulio Einaudi, 1949. p. 9. Apud BALEEIRO, Aliomar. Op. cit. p. 106.

⁸ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de la ciencia de las finanzas*. 6. ed. Trad. Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma, 1959. p. 61.

⁹ A Resolução nº 43, de 21-12-2001, do Senado Federal, fixa limites e condições para autorização de operações de crédito interno e externo dos Estados, DF, Municípios e suas respectivas autarquias e fundações públicas, estabelecendo condições severas que as entidades interessadas devem observar para a obtenção dessa autorização senatorial. Ver item 7.9.2.

¹⁰ Segundo dados do Bancelral, o déficit público de 1995 foi de 4,95% do PIB (soma de bens e serviços produzidos no país). Esse déficit vem sendo agravado a partir de novembro de 1995, com a criação do Proer, que veio no elenco das medidas de fortalecimento do sistema financeiro nacional implantadas pela Medida Provisória nº 1.179, de 3-11-1995, a qual vem sendo reeditada até os dias atuais.

¹¹ A redação original desse parágrafo (correspondente ao § 1º na redação anterior à EC nº 62/2009) ensejava a interpretação de que, atualizado o débito até 1º de julho e pago até o final do exercício seguinte, nada mais seria devido a título de correção monetária, incorrendo em afronta à ordem jurídica como um todo. Ressalte-se, entretanto, que relativamente aos créditos de natureza alimentar, o STF já havia decidido que a “referência à atualização, insere no § 1º do artigo 100 outro sentido não tem senão o de proporcionar ao Estado uma visão prognóstica do débito a ser satisfeito até o fim ao exercício seguinte, pelo valor real e, portanto, a liquidação definitiva” (Agravamento Regimento em Agravo de Instrumento nº 153493-2 – São Paulo; acórdão unânime, de 25-10-93, 2ª T., Rel. Min. Marco Aurélio; Estado de São Paulo x José Nunes Nascimento e outros). Em sentido contrário, relativamente aos créditos de natureza não alimentar, ver Adin nº 1.098-1/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, DJU de 25-10-96. Ver Súmula 45 do TRF da 1ª Região, que dispensa o pagamento de juros moratórios, em precatório complementar, se o precatório anterior foi pago dentro do prazo referido no § 1º do art. 100 da CF. O Plenário do STF, por maioria de votos (vencidos os Ministros Carlos Velloso e Marco Aurélio), decidiu que não são devidos juros moratórios no período compreendido entre a data de expedição e a do efetivo pagamento de precatório relativo a crédito de natureza alimentar, no prazo constitucionalmente estabelecido, à vista da não-caracterização de inadimplemento por parte do Poder Público (RE 298.616-SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 31-10-2002, *Informativo STF* nº 288).

¹² Ao contrário do entendimento de alguns autores, essa disposição não determina a consignação de recursos no orçamento do Poder Judiciário e nem o recolhimento das importâncias à repartição do Judiciário. Significa que as dotações e créditos consignados para pagamentos de precatórios fiquem na exclusiva disponibilidade do Presidente do Tribunal que proferiu a decisão exequenda. Isto quer dizer que qualquer lei autorizando o Executivo a transferir, parcial ou totalmente, essas dotações ou esses créditos adicionais, será inconstitucional. Os recursos financeiros em si só podem estar depositados no Tesouro Público, vedada a sua permanência em qualquer outra repartição. Nova redação conferida ao § 2º pela EC nº 30/00 determinou a consignação das dotações orçamentárias e dos créditos adicionais diretamente ao Poder Judiciário. Os recursos financeiros correspondentes continuam no Tesouro, circunstância que fica mais clara com a eliminação da expressão *recolhendo-se as importâncias respectivas à repartição competente*.

¹³ Na prática, o que vem ocorrendo é o desvio sistemático de recursos financeiros correspondentes a verbas consignadas ao Judiciário para pagamento de precatórios, por conta da leniência dos órgãos e autoridades competentes que não aplicam as sanções administrativas, políticas e penais aos responsáveis pelo “calote” dos precatórios.

¹⁴ GRAU, Eros Roberto. Despesa pública – princípio da legalidade – decisão judicial. *Boletim de Direito Administrativo*, NDJ, v. 2/94, p. 99.

¹⁵ RE nº 174.845-1/SP, 2ª T., Rel. Min. Marco Aurélio. *Lex Jurisprudência do STF*, v. 198, p. 231.

¹⁶ A Emenda Constitucional nº 37, de 12-6-2002, acrescentou o § 4º, vedando “a expedição de precatório complementar ou suplementar de valor pago, bem como fracionamento, repartição ou quebra de valor da execução, a fim de que seu pagamento não se faça, em parte, na forma estabelecida no § 3º deste artigo e, em parte, mediante expedição de precatório”, procedendo-se a remuneração dos parágrafos subsequentes.

¹⁷ O Conselho Nacional da Justiça (CNJ) na Resolução nº 115, de 29-6-10, que regulamenta o pagamento de precatórios na forma da EC

nº 62/09 instituiu o Cadastro de Entidades Devedoras Inadimplentes (CEDIN) que poderá implicar proibição de o ente da Federação inadimplente receber transferências voluntárias da União (art. 25 da LRF).

¹⁸ ADI nº 4357-DF, Rel. Min. Ayres Britto. Posteriormente, mais duas ADIs foram ajuizadas.

¹⁹ Como decorrência do princípio da moralidade pública, previsto no art. 37 da CF, manteve-se o regime de inclusão de precatório na ordem cronológica, sem excepcionar o de natureza alimentar, como o fazia o dispositivo em sua redação original.

²⁰ A definição de débitos de natureza alimentar é um avanço, mas para dar maior transparência e efetividade é preciso que seja aberta uma dotação específica para as despesas com precatórios de natureza alimentícia, inclusive, para possibilitar o confronto entre as duas filas de precatórios.

²¹ É louvável a atribuição de privilégio qualificado aos credores idosos e àqueles acometidos de doenças graves, porém, na prática, isso fará com que se emperre o processo de pagamento dos precatórios. Como é sabido, em cada precatório de natureza alimentar figuram dezenas de credores de diferentes idades. Também, há uma mistura generalizada de pessoas sãs e doentes. O que é pior, pagamento parcial em forma de privilégio qualificado, deixando um saldo de precatório privilegiado como sugere esse dispositivo, além de aumentar a burocracia trará confusões no futuro.

²² Esses valores, contudo, não podem ser inferiores ao valor do maior benefício do regime geral de previdência social. Se não fixado esse valor, no prazo de 180 dias, a contar da data da promulgação desta Emenda, aplicar-se-á o disposto no § 12, do art. 97, do ADCT, ou seja, 40 salários-mínimos para Estados e Distrito Federal e 30 salários-mínimos para os Municípios.

²³ Ficou mantido o dia 1º de julho de cada ano como o final do período requisitorial. Isso significa que o ente político devedor dispõe do interregno de seis a dezoito meses para pagamentos dos valores requisitados.

²⁴ Trata-se de incorporação da jurisprudência do STF que declarou a inconstitucionalidade do Regimento Interno do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, o qual previa a expedição de ofício requisitório para pagamento em 90 dias do saldo do precatório representado por juros e correção monetária.

²⁵ Impressionante a riqueza de ideias do legislador constituinte derivado em explicitar normas latentes, sempre que essas normas favoreçam a Fazenda Pública em contraste com aquelas voltadas para os interesses dos credores, quase sempre vagas e imprecisas, quando não nebulosas, com o fito de provocar discussões intermináveis.

²⁶ Essa norma autoaplicável, que institui a compensação unilateral pela Fazenda Pública, além de inconstitucional por afronta aos princípios do devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF) e do contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV, da CF), representa um sério obstáculo ao pagamento tempestivo de precatórios, ainda que disponíveis os recursos financeiros respectivos. Basta só atentar para milhares de débitos tributários prescritos, isto é, extintos, que são mantidos na inscrição da dívida ativa pelas três Fazendas para se ter uma ideia das longas discussões a serem travadas no bojo do processo de natureza administrativa, como é o caso de processos relativos a precatórios judiciais. Se for compensado indevidamente, o credor terá que ingressar com a ação de repetição contra a Fazenda, que vai acabar gerando um outro precatório, cujo pagamento submeter-se-á ao mesmo ditame desse § 9º sob exame.

²⁷ Trata-se de uma medida tímida para tentar diminuir o estoque de precatórios impagos. O certo e o justo seria conferir ao precatório descumprido o poder liberatório do pagamento de tributos da entidade política devedora.

²⁸ Os novos índices de atualização não incidem sobre os valores de precatórios expedidos até a data da promulgação da Emenda 62/2009. Por outro lado, correta a exclusão de juros compensatórios, introduzidos nas expropriatórias por criação pretoriana à época em que a legislação proibia a condenação da Fazenda em juros moratórios, a não ser após o trânsito em julgado da decisão judicial.

²⁹ O dispositivo visa diminuir as dificuldades financeiras de credores que se encontram por vários anos na fila dos precatórios. Porém, o prejuízo por conta do deságio é bem grande.

³⁰ Esse parágrafo deve ser interpretado com intensa restrição, sob pena de se permitir a instituição de um regime excepcional permanente, como aquele instituído pelo art. 97 do ADCT, aniquilando as disposições permanentes da Constituição Federal no que concerne ao pagamento de precatórios, o que seria inconstitucional como inconstitucional é o apontado art. 97.

³¹ O certo seria substituir os valores de precatórios por títulos da dívida pública de emissão dos respectivos entes políticos devedores com aval o Tesouro Nacional, conforme proposta que apresentamos por ocasião da tramitação da Pec 12. Afinal, a dívida de precatório no âmbito nacional representa um pouco mais do que o País paga de juros da dívida externa em três meses. A União poderia facilmente assumir essa dívida e promover compensação de valores por ocasião da entrega de recursos financeiros para o FPE e FPM, nos termos do art. 159, I, *a* e *b*, da CF.

³² Passado quase um ano, a contar da data da promulgação dessa confusa e prolixa EC nº 62/2009, o TJSP não conseguiu pagar, até agora, um único precatório da Prefeitura de São Paulo, apesar dos recursos financeiros por ela depositados.

³³ Esse princípio deriva do princípio da legalidade das despesas públicas.

³⁴ Adin nº 4.048 impetrada pelo Partido da Social Democracia Brasileira, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJE* de 22-8-08, ATA nº 25/2008. A mera conversão da medida provisória em lei, sem alteração substancial, não purga o vício inicial. Por isso, as demais medidas provisórias da espécie, independentemente de sua conversão em lei, estão atingidas pelos efeitos da medida cautelar concedida nesta Adin, que fixou

a tese de que a abertura de crédito extraordinário deve submeter-se às exigências do § 3º, do art. 167 da CF. O *leading case* é o acórdão proferido na ADI 2925, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJ* de 4-3-2005.

4

RECEITAS PÚBLICAS

Sumário: 4.1 Conceito. 4.2 Classificação das receitas públicas. 4.2.1 Receitas originárias. 4.2.1.1 Conceito. 4.2.1.2 Modalidades de receitas originárias segundo as fontes: a) patrimoniais; b) industriais, comerciais e de serviços. 4.2.1.3 Princípios constitucionais concernentes a empresas estatais. 4.2.1.4 Teoria sobre preços públicos. Sua distinção com as taxas. 4.2.1.5 Pedágio e sua natureza jurídica. 4.2.2 Receitas derivadas. 4.2.2.1 Conceito. 4.2.2.2 Espécies de tributos. 4.2.2.3 Princípios constitucionais tributários. 4.2.2.4 Repartição das receitas tributárias. 4.2.2.5 Regras concernentes à repartição das receitas. 4.2.3 Multa. 4.3 Compensação financeira. 4.3.1 Generalidades. 4.3.2 Sua instituição legal. 4.3.3 Sua natureza jurídica. 4.4 Receitas públicas na Lei de Responsabilidade Fiscal.



4.1 CONCEITO

Como despesa pública pressupõe receita, pode-se dizer que receita pública é o ingresso de dinheiro aos cofres do Estado para atendimento de suas finalidades.

Como assinala Aliomar Baleeiro, “para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: (a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; (b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; (c) exigem coativamente tributos ou penalidades; (d) tomam ou forçam empréstimos; (e) fabricam dinheiro metálico ou de papel”.¹

Já se foi o tempo em que o Estado supria suas necessidades financeiras por meio de guerras de conquistas, de doações voluntárias e de vendas de bens de seu patrimônio.

O crescimento de despesas públicas, resultante do acesso das massas ao poder político, tornou imprescindível ao Estado lançar mão de outras fontes de obtenção de recursos financeiros, capazes de manter um fluxo regular e permanente de ingressos.

Assim, mantendo, de um lado, o processo de obtenção de lucros pela venda de seus bens e serviços, de outro lado, o Estado acentuou a sua força coercitiva para retirar dos particulares uma parcela de suas riquezas, expressa em dinheiro, sem qualquer contraprestação. O dinheiro obtido por esse último processo denomina-se tributo.

Vejamos alguns dos conceitos de receita pública formulados pela doutrina.

Sainz de Bujanda conceitua a receita pública como “somadas de dinheiro que recebem o Estado e os demais entes públicos para cobrir com elas seus gastos”.²

Para Alberto Deodato “é o capital arrecadado, coercitivamente, do povo, tomado por empréstimo ou produzido pela renda dos seus bens ou pela sua atividade, de que o Estado dispõe para fazer face às despesas públicas”.³

O importante é deixar claro que o conceito de receita pública não se confunde com o de entrada. Todo ingresso de dinheiro aos cofres públicos caracteriza uma entrada. Contudo, nem todo ingresso corresponde a uma receita pública. Realmente, existem ingressos que representam meras “entradas de caixa”, como cauções em dinheiro, fianças, depósitos para garantia de instância etc., que são representativos de entradas provisórias que devem ser, oportunamente, devolvidas.⁴

Por isso, Aliomar Baleeiro conceitua a receita pública como uma “entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.⁵ Essa conceituação, contudo, deixa de lado as receitas oriundas das operações de crédito que passaram a se constituir em fonte regular de abastecimento de cofres públicos.

Por tal razão preferimos conceituar as receitas públicas como ingressos de dinheiro aos cofres do Estado para atendimento de suas finalidades mediante aplicação desses recursos pelo regime da despesa pública, isto é, aplicação dos recursos financeiros ingressados de conformidade com as diversas dotações fixadas na Lei Orçamentária Anual. Essa conceituação atende as prescrições da Lei nº 4.320/64 que traça as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos públicos, cujo § 2º, do art. 11, classifica como receitas de capital os recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas.

4.2 CLASSIFICAÇÃO DAS RECEITAS PÚBLICAS

Os autores costumam classificar as receitas públicas em *extraordinárias* e *ordinárias*, segundo o critério de regularidade ou relativa periodicidade.

As *extraordinárias* são aquelas auferidas em caráter excepcional e temporário, em função de determinada conjuntura. Entre nós, a União pode lançar mão de empréstimo compulsório, sempre que houver necessidade, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, II, da CF). Pode, também, na iminência ou no caso de guerra externa, decretar impostos extraordinários (art. 154, II, da CF). Esses impostos não servem como fontes perenes de receitas, pois, por terem caráter de contingente, devem ser, gradativamente, suprimidos assim que cessadas as causas de sua criação.

As receitas *ordinárias* são aquelas que ingressam com regularidade, por meio do normal desenvolvimento da atividade financeira do Estado. Constituem fonte regular e permanente de recursos financeiros necessários ao atendimento das despesas públicas.

Quanto à origem, a receita pode ser classificada em *originária* e *derivada*.

A primeira é aquela que advém da exploração, pelo Estado, da atividade econômica. A segunda é caracterizada por constrangimento legal para sua arrecadação. São os tributos, as penas pecuniárias, o confisco e as reparações de guerra.

São conhecidas, também, as classificações de Jèze e de Seligman referidas por Aliomar Baleeiro.

Jèze baseou sua classificação na divisão dos serviços públicos em quatro grupos: (a) os serviços administrativos de interesse geral, que provocam despesa, mas não produzem quaisquer receitas, correspondem aos impostos; (b) serviços administrativos de interesse geral, mas que aproveitam mais a alguns, havendo tributação especial, dizem respeito às taxas; (c) serviços industriais e comerciais de fim financeiro em regime de livre concorrência referem-se aos preços; (d) explorações comerciais ou industriais destinadas à obtenção do maior proveito fiscal possível em regime de monopólio correspondem ao tipo híbrido, preço-imposto.

Seligman, por sua vez, classificou as receitas segundo a vantagem auferida pelo Poder Público. Colocando em confronto a vantagem do particular e o interesse público chega ao seguinte quadro: (a) preços quase-privados: vantagem particular como consideração exclusiva ao lado de interesse público accidental; (b) preços públicos: vantagem particular menor, mas preponderante, ao lado de interesse público de alguma importância; (c) taxas: vantagem particular mensurável associada a interesse público ainda mais importante; (d) contribuições especiais: alguma vantagem particular consorciada com interesse público preponderante; (e) impostos: interesse público como consideração exclusiva e vantagem particular apenas accidental.⁶

Finalmente, existe a classificação legal que decorre da Lei nº 4.320/64.

Cumpra assinalar, desde logo, que a Lei nº 4.320, de 17-3-1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis no âmbito nacional, não perfilhou a conceituação doutrinária de receita pública, ditada por financistas. A lei não elege como requisito indispensável à configuração da receita pública o ingresso de dinheiro sem contrapartida no passivo nem o acréscimo patrimonial da entidade política.

Conquanto não tenha definido expressamente o que seja receita pública, pelo exame de seu art. 11 e parágrafos, permite identificá-la como tal todo ingresso de recursos financeiros ao tesouro público, com ou sem contrapartida no passivo e independentemente de aumento patrimonial, por força do princípio de unidade de tesouraria adiante mencionado.

Daí por que podemos classificar a receita pública em receita orçamentária e receita extraorçamentária. Receita orçamentária é aquela que está inserida na lei orçamentária anual. Alguns autores contestam essa afirmativa argumentando que o excesso de arrecadação, apesar de não contido no orçamento, configura uma receita orçamentária. Na verdade, o excesso está contemplado no orçamento em forma de estimativa constante da lei orçamentária anual. O que é contemplado em valores fixos é a despesa pública, sendo que a receita pública é apenas estimada. Receita extraorçamentária, como o próprio nome está a indicar, é aquela que se encontra fora do orçamento e que, por isso mesmo, para sua movimentação (entrada e saída de dinheiro) não exige a prévia autorização legislativa. São os empréstimos públicos, as fianças, as cauções, os depósitos para garantia de instância, as antecipações de receitas etc. Em todas essas hipóteses o ingresso de dinheiro ao erário exige uma contrapartida no passivo, pelo que não configura renda do Estado. Mas, às vezes, a receita extraorçamentária pode ser convertida em renda. É o caso, por exemplo, de dinheiro depositado em garantia de instância no caso em que o poder público sai vitorioso na demanda. O traço característico da receita extraorçamentária é a sua transitoriedade: ou é resgatada pelo advento da contrapartida no passivo, como no caso de vencimento do empréstimo público, ou ela é convertida em renda nas hipóteses em que é possível essa convação. Assinale-se, por fim, que essas receitas somam-se às disponibilidades financeiras do poder público por força do princípio da unidade de tesouraria, devendo ser objetos de registro, individualização e controle contábil, nos termos do art. 93 da Lei nº 4.320/64.

O citado art. 11 classifica a receita orçamentária por categorias econômicas em: receitas correntes e receitas de capital. Por força do princípio de unidade de tesouraria, previsto no art. 56, todo ingresso de dinheiro deve ser centralizado no tesouro público e contabilizado ou como receita corrente ou como receita de capital. Não há como contabilizá-lo a título de mera entrada de caixa ou sob rubrica de “receita provisória”, figura inexistente na Lei nº 4.320/64.

Pode-se dizer que, em sua generalidade, as receitas correntes abarcam as decorrentes do poder impositivo do Estado (tributos em geral), bem como aquelas decorrentes da exploração de seu patrimônio e as resultantes de exploração de atividades econômicas (comércio, indústria, agropecuária e serviços) consoante se depreende do § 1º do art. 11.

As receitas de capital, por sua vez, compreendem: as provenientes de realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; as oriundas de conversão em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender a despesas de capital e, ainda, o superávit do orçamento corrente (§ 2º do art. 11).

O § 4º do art. 11 apresenta a seguinte classificação da receita por fonte:⁷

Receitas correntes:

- receitas tributárias – impostos, taxas e contribuição de melhoria;
- receita de contribuições;
- receita patrimonial;
- receita agropecuária;
- receita industrial;
- receita de serviços;
- transferências correntes;
- outras receitas correntes.

Receitas de capital:

- operações de crédito;
- alienação de bens;
- amortização de empréstimos;
- transferências de capital;
- outras receitas de capital.

4.2.1 *Receitas originárias*

4.2.1.1 *Conceito*

Receitas originárias são aquelas que resultam da atuação do Estado, sob o regime de direito privado, na exploração de atividade econômica. São as resultantes do domínio privado do Estado. De fato, possui o Estado, ao lado dos bens públicos (art.

99 do CC), os chamados bens dominicais, constituídos por terras, prédios, empresas, direitos etc. que são passíveis de alienação, bem como de administração pelo regime de direito privado, tal qual faria um particular.

O que fundamentalmente caracteriza a receita originária é sua percepção pelo Estado, absolutamente despidido do caráter coercitivo próprio, porque atua sob regime de direito privado, como uma empresa privada na busca do lucro. Aqui, cabe uma explicação para deixar consignado que a submissão ao regime de direito privado não quer dizer total afastamento das normas de direito público, porque o Estado jamais poderia afastar-se do respeito a uma normatividade específica, destinada à preservação do indisponível interesse público. Assim, quando o Estado aliena um imóvel, integrante de seu domínio privado, ainda que com intuito puramente lucrativo, há que se observar normas jurídico-administrativas ou jurídico-financeiras.

4.2.1.2 *Modalidades de receitas originárias segundo as fontes*

As receitas originárias do Estado advêm da exploração de seu patrimônio mobiliário, imobiliário e das receitas industriais e comerciais. Portanto, quanto às fontes, elas se classificam em patrimoniais e industriais.

a. *Receitas patrimoniais*: como o próprio nome está a indicar, são as geradas pela exploração do patrimônio do Estado. O patrimônio estatal compõe-se de patrimônio mobiliário e de patrimônio imobiliário.

O patrimônio mobiliário é composto de títulos representativos de crédito e de “ações” que representam parte do capital de empresas. Esses valores mobiliários rendem juros ou dividendos. Representam parcelas insignificantes no conjunto de rendas do Estado.

As rendas do patrimônio imobiliário são representadas por foros de terreno de marinha, laudêmios, taxas de ocupação dos terrenos de marinha. Foro é uma pequena contribuição anual com que entra para o Tesouro quem exerce o domínio útil do imóvel pertencente a outra pessoa por força de contrato, a título perpétuo, chamado *enfiteuse*.⁸ O *enfiteuta*, que é a pessoa que exerce o domínio útil enquanto a União exerce o domínio eminente, pode transferir seu contrato. Nesta hipótese pagará o laudêmio. Os bens imóveis, incorporados aos patrimônios da União, Estados e Municípios, na categoria de dominicais, poder-se-iam se constituir em ótimas fontes de receita, se bem administrados. A permissão de ocupação temporária das calçadas para realização de obras, de uso das calçadas para instalação de bancas de jornais, de uso das vias públicas para estacionamento (zona azul), de uso das vias públicas para instalação de barracas de feiras, as concessões reais de uso em geral etc. devem ser concedidas mediante paga. Muito embora a Lei de Responsabilidade Fiscal vede apenas a renúncia de receitas de natureza tributária (art. 14), ante as notórias dificuldades financeiras do Poder Público, a cobrança do preço pela utilização de bens públicos insere-se no âmbito do poder-dever, como bem assinala Regis Fernando de Oliveira.⁹ Nesse sentido, o Código Civil vigente, Lei nº 10.406/2002, introduziu uma inovação positiva ao prescrever, em seu art. 103, que *o uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou retribuído, conforme for estabelecido legalmente pela entidade a cuja administração pertencerem*. É preciso, contudo, não exagerar nessas cobranças como fez a Lei paulistana de nº 13.614/2003, que instituiu a chamada **retribuição mensal estipulada** pela utilização de subsolo e espaço aéreo, inclusive, pelas concessionárias de serviços públicos, federal e estadual, objetivando a implantação de equipamentos urbanos indispensáveis. Em relação ao subsolo e espaço aéreo correspondentes às vias públicas, o Município sequer poderia alegar condição de proprietária em face do art. 1.229 do Código Civil: *A propriedade do solo abrange a do espaço aéreo e subsolo correspondentes, em altura e profundidade úteis ao seu exercício*.

b. *Receitas industriais, comerciais e de serviços*: são as geradas pelo Estado no exercício da atividade empresarial. Por isso, são também conhecidas como receitas do patrimônio empresarial. Essa atividade atípica do Estado é motivada por razões diversas: impotência do setor privado no desenvolvimento de determinada atividade econômica, em virtude do vulto do investimento necessário; desinteresse do particular em aplicar seu capital em setores de retorno demorado; imperativos de segurança nacional; enfim, o crescente intervencionismo estatal conduziu o Poder Público a posicionar-se como gestor de empresas industriais e comerciais, ora assumindo feição concorrencial, ora assumindo feição monopolística. A exploração de determinada atividade econômica pelo regime de monopólio pode ter por finalidade tanto a obtenção de lucros, como também a de inibir a formação de monopólios de fato ou cartel, que fatalmente ocorreria se deixasse a critério da iniciativa privada.

O que se vê, na realidade, é que o desempenho da atividade econômica pelo Estado, mesmo em setor monopolizado, com finalidade nitidamente lucrativa, mostrou-se ineficiente e desastroso, causando mais males à sociedade do que benefícios. Essa triste realidade de empresas estatais, sempre mal administradas, a exigir constantes injeções de recursos financeiros providos da comunidade, fez com que parte da doutrina especializada advogasse a tese de sujeição dessas empresas ao regime falimentar, com todas as consequências daí advindas.

4.2.1.3 *Princípios constitucionais concernentes a empresas estatais*

A Carta Política de 1988, a exemplo da Constituição anterior, acolheu a livre iniciativa, fundada no princípio da livre concorrência, como regime econômico (art. 170, IV), só permitindo a atuação direta do Estado “quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei” (art. 173).

A empresa pública, a sociedade de economia mista e suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços terão estatuto jurídico definido por lei, conforme disposição do § 1º do art. 173 da CF. Entretanto, esse mesmo parágrafo já prescreveu de antemão que essa lei deverá dispor sobre: I – sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade; II – a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributárias; III – licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública; IV – a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários; V – os mandados, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores. Esse estatuto jurídico, apesar de adotar o regime jurídico de direito privado, deverá incorporar alguns dos princípios de direito público, exatamente porque essas empresas estatais são constituídas com capital preponderantemente de natureza pública. Outrossim, essas empresas não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado (§ 2º do art. 173 da CF).

Privilégios fiscais é uma expressão ampla que abrange a imunidade genérica, a não incidência legalmente qualificada, a isenção, a concessão de crédito fiscal, a redução da base de cálculo, a dilação do prazo de pagamento, enfim, tudo aquilo que, direta ou indiretamente, representa uma diminuição da carga tributária normal.

A norma proibitiva referida só se aplica às empresas estatais que explorem atividades econômicas, perseguindo finalidade lucrativa, dentro do princípio concorrencial, quando, então, impõe-se a igualdade jurídica de tratamento entre as empresas estatais e as do setor privado.

Logo, as empresas que existem para prestação de serviços públicos não estão abrangidas pela proibição do § 2º do art. 173 (ver arts. 21, incisos X, XI, XII, letras *a* a *f* e 25, § 2º, da CF).

De fato, a Constituição reservou a prestação, direta ou mediante concessão às empresas estatais, de certos serviços, tais como: serviço postal; correio aéreo nacional; serviços telefônicos, telegráficos, de transmissão de dados; serviços de radiodifusão sonora, de sons e imagens; os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água; a navegação aérea, aeroespacial e a infraestrutura aeroespacial; os serviços de transporte ferroviário e aquático entre portos brasileiros em fronteiras nacionais, ou que transponha limites de Estado ou Território; os serviços de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros; os portos marítimos fluviais e lacustres. O STF, dando interpretação ampla ao disposto no § 2º do art. 150 da CF, reconheceu a favor de uma **empresa pública**, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), a imunidade tributária prevista na letra *a* do inciso VI desse artigo (RE nº 407.099-RS, 2ª T., Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* de 6-8-2004).

As estatais que prestam os serviços citados não se sujeitam à restrição apontada pelo simples fato de que não exploram atividade econômica e, por conseguinte, não são passíveis de violar o princípio da igualdade tutelado pelo Texto Magno.

O texto da Constituição anterior prescrevia no § 3º do art. 170 que “a empresa pública que explorar atividade *não monopolizada* ficará sujeita ao mesmo regime tributário aplicável às privadas”.

A retirada da ressalva à atividade monopolizada, pelo texto constitucional vigente, em nada altera a situação em relação às estatais que prestam serviços públicos. A finalidade do preceito constitucional em questão é a de evitar a concorrência desleal do Estado, gigante por natureza, na exploração de atividade lucrativa.

Finalmente, o Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica exerce as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo que este último é determinante para o setor público e indicativo para o setor privado (art. 174 da CF).

4.2.1.4 Teoria sobre preços públicos. Sua distinção com as taxas

A confusão entre a taxa e o preço público tem sido uma constante, tanto no campo legislativo, como no campo jurisprudencial, apesar da nítida diferenciação do regime jurídico de uma e de outro.

A taxa, como espécie tributária que é, tem sua cobrança inteiramente submetida ao regime de direito público, mais precisamente ao regime tributário. É uma obrigação *ex lege*, só podendo ser exigida dos particulares “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição” (art. 145, II, da CF).

Tanto a taxa de polícia como a taxa de serviços pressupõem atuação concreta do Estado. Daí por que a doutrina classifica a

taxa como tributo vinculado à atuação estatal. A taxa de polícia pressupõe atuação do poder público, intervindo na propriedade e na liberdade dos indivíduos, impondo-lhes comportamentos comissivos ou omissos, objetivando o bem-estar geral. Já os serviços podem ser efetiva ou potencialmente prestados. Específicos são aqueles que podem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade pública. Divisíveis são os serviços suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um de seus usuários.

Preço público é sinônimo de tarifa ou simplesmente preço que, no dizer de Alberto Deodato, “nada mais é do que a contraprestação paga pelos serviços pedidos ao Estado ou pelos bens por ele vendidos e que constitui a sua receita originária”.¹⁰

Verifica-se, pois, que para haver preço é necessário haver um contrato, que nada mais é do que “o acordo de vontades que tem por fim criar, modificar ou extinguir um direito”.¹¹ O preço é, portanto, uma obrigação *ex voluntate*. Seu regime jurídico é de direito privado, informado pelo princípio da autonomia da vontade.

A confusão com a taxa iniciou-se com a crescente intervenção do Estado na atividade privada, abarcando setores que nada têm de serviço público a não ser o fato de estar sendo prestado por uma empresa estatal, em geral, pelo regime de concessão. Daí a expressão preço público que, apesar de não se sujeitar aos rígidos princípios tributários, está a indicar que sua formação não se assenta na lei da oferta e da procura, mas em um critério que leve em conta a tutela do interesse coletivo.

Daí por que nem sempre existe um marco divisor claro entre taxa e preço público. Os critérios distintivos até agora conhecidos são insuficientes para aclarar de vez esta questão nebulosa como veremos.

Existe o critério distintivo, fundado no regime jurídico do pagamento, proposto por Geraldo Ataliba:

“Um pagamento, juridicamente, configura o preço ou a taxa, conforme seu regime jurídico.

Ora, tal critério está no arbítrio puro e simples do legislador. Ele, de modo efetivamente arbitrário, dá ou não forma de taxa – vale dizer, estrutura tributária – ao pagamento.

Ele é absolutamente livre para criar uma entidade como preço ou como taxa. Da mesma maneira é livre para transformar qualquer taxa em preço, ou qualquer preço em taxa (basta-lhe modificar o regime jurídico da relação que tem por objeto o pagamento).”¹²

Tal critério, além de possibilitar a distinção entre uma entidade e outra somente depois de posta a lei, encerra o inconveniente de condicionar a criação de uma determinada exação como taxa, ou como tarifa ao exclusivo arbítrio do legislador. Aliás, esse autor reformulou sua posição inicial para retirar do legislador o arbitrário poder de transformar a taxa em preço e vice-versa.¹³

Marco Aurélio Greco propõe um critério distintivo fundado no regime jurídico de atuação estatal. Segundo esse critério, o pressuposto da exigibilidade da taxa é a atuação estatal consistente na execução de serviço público (aquele que atende ao interesse público), enquanto o pressuposto da exigibilidade do preço é a atuação estatal voltada para a satisfação de interesse público secundário, que de rigor jurídico não configura serviço público.

“Em outras palavras, em nosso modo de ver, afirmar que um serviço público está sendo remunerado por preço é contradição nos termos, pois, uma determinada atuação ou se submete a regime de direito público (configurando ‘serviço público’), por consequência não dará origem a relações de direito privado (preço), ou se submete a regime de direito privado, dando lugar a preço, mas – nesta hipótese – não será serviço público (do ponto de vista estritamente jurídico podendo sê-lo do substancial), porque este se caracteriza pelo regime público, derogador do privado.”¹⁴

Como se vê, esse critério, a exemplo do anterior, por ser estritamente formal, só é possível distinguir taxa da tarifa depois de elaborada e aprovada a lei.

Para nós, o atendimento do interesse público primário, que corresponde às atividades essenciais e indelegáveis do Estado, por exemplo, a atividade legislativa, a atividade de defesa do Estado, a atividade policial, a atividade jurisdicional, só pode se desenvolver sob o regime de direito público dando origem à taxa.

O interesse público secundário articula-se com as atividades não essenciais, não inerentes ao Estado. Estas podem ser exercidas, quer diretamente pelo Estado, quer por meio de empresas concessionárias.

Quando essas atividades secundárias são desempenhadas diretamente pelo poder público, existe a liberdade de o legislador criar a entidade como taxa, ou como preço:

“Para optar, entre a taxa e a tarifa, deve, inicialmente, confrontá-las em seus diversificados aspectos jurídicos e, em seguida, verificar se as peculiaridades locais, sob os pontos de vista técnico, administrativo, econômico ou outros que devem ser considerados, aconselham a instituição da tarifa ao invés da taxa e vice-versa.”¹⁵

Entretanto, em havendo utilização compulsória de determinado serviço, falece ao legislador a liberdade de escolha, devendo dar ao pagamento, nesta hipótese, a estrutura tributária. É o caso, por exemplo, da utilização obrigatória dos serviços de esgotos, prevista no art. 11 da Lei nº 2.312, de 3-9-1954:

“É obrigatória a ligação de toda construção considerada habitável à rede de canalização de esgoto, cujo efluente terá destino fixado pela autoridade competente.”

Por isso, o serviço de águas e esgotos da Capital, prestado pelo DAE, era de utilização obrigatória, sendo disciplinado pelo regime tributário (arts. 1º e 2º da Lei nº 9.580, de 30-12-66). Entretanto, na época, pacificou-se a jurisprudência no sentido da licitude do corte de fornecimento de águas em caso de atraso no pagamento da taxa respectiva.¹⁶

A Lei paulista de nº 10.399, de 18-5-71, porém, estabeleceu que esse serviço passaria a ser prestado pela Superintendência de Águas e Esgotos da Capital – SAEC – mediante o regime tarifário, revogando expressamente a Lei nº 9.580/66. Ao depois, esse serviço passou a ser prestado pela Comasp, e, atualmente pela Sabesp, conforme a Lei nº 10.565/88. Parte dos serviços a cargo da Sabesp, o de esgotos, sendo de utilização compulsória por força de lei editada pela entidade política competente, não poderia estar submetida ao regime de direito privado, mas ao regime tributário. Se o serviço é de utilização compulsória, configura serviço público, o qual só pode ser prestado sob regime de direito público.

Do mesmo vício padece a Lei municipal de nº 7.687, de 29-12-71, que, por meio dos arts. 33 e 34, instituiu o sistema de remuneração do expediente municipal por meio de preços públicos, revogando os arts. 181 e 184 da Lei nº 6.989, de 29-12-66 (Sistema Tributário do Município), que disciplinavam a incidência das taxas de expediente, como se serviços concernentes ao recebimento de petições e requerimentos, sujeitos à apreciação e decisão da autoridade administrativa competente, pudessem ser regidos pelo direito privado.¹⁷

O Município do Rio de Janeiro, também, confundindo hipótese de taxa com a de tarifa baixou o Decreto nº 196, de 12-11-1975, instituindo a tarifa de remoção de lixo domiciliar. Levada a questão ao STF, este, pela sua composição plena, assim decidiu: “... sendo compulsória a utilização do serviço público de remoção de lixo – o que resulta, inclusive, de sua disciplina como serviço essencial à saúde pública –, a tarifa de lixo instituída pelo Decreto nº 196, de 12 de novembro de 1975, do Poder Executivo do Município do Rio de Janeiro, é, em verdade, taxa. Inconstitucionalidade do respectivo Decreto, uma vez que taxa está sujeita ao princípio constitucional da reserva legal. Recurso Extraordinário conhecido e provido”.¹⁸

Resumidamente, nossa posição acerca da matéria é a seguinte:

- a. A atuação estatal, no tocante às atividades essenciais e indelegáveis do Estado, só pode ser desenvolvida pelo regime de direito público. No caso, teremos “serviço público” do ponto de vista material e formal, e, por conseguinte, a taxa.
- b. No caso de atuação estatal referente às atividades não essenciais do Estado, inexistindo lei de entidade política competente, que torne obrigatória a utilização do serviço, o legislador pode dar ao pagamento a estrutura de taxa ou de tarifa. No primeiro caso, haverá serviço público em sentido formal; no segundo caso, não haverá serviço público, desenvolvendo o poder público sua atividade como um particular, hipótese em que poderá transferir a execução desse serviço ao concessionário, que passará a cobrar diretamente do usuário do serviço a respectiva tarifa. Em havendo obrigatoriedade de utilização de determinado serviço, significa que aquele serviço, por decisão política, foi encampado como de interesse público, hipótese em que a observância do regime público se impõe, dando origem à taxa.

4.2.1.5 Pedágio e sua natureza jurídica

Apesar das distinções feitas entre taxas e preços públicos ou tarifas, cada um submetido ao regime jurídico distinto, como verificamos no tópico anterior, reinam, ainda, controvérsias nos planos doutrinário e jurisprudencial acerca do pedágio cobrado pela utilização de rodovias, ignorando aparentemente a nova ordem constitucional que estatui disposição clara a respeito.

Efetivamente, prescreve o art. 150 da CF:

“... é vedado à União, aos Estados e ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.”

Ora, independentemente de saber se a conservação de rodovia pública constitui serviço público essencial ou serviço público

secundário de que antes falamos o certo é que com relação ao pedágio o legislador constituinte o inseriu no âmbito da limitação constitucional do poder de tributar. E assim o fez para excetuar o pedágio dessa limitação, o que implica reconhecer a sua natureza tributária. Se o pedágio não fosse tributo o dispositivo em tela não teria sentido. E uma das regras da hermenêutica é a de interpretar o texto de forma a surtir algum efeito. Não há na lei palavras ou textos inúteis.

Foi exatamente essa circunstância que levou o STF a posicionar-me pela natureza tributária do pedágio conforme ementa abaixo:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PEDÁGIO. Lei 7.712, de 22.12.88. I. – Pedágio: natureza jurídica: taxa: C.F., art. 145, II, art. 150, V. II. – Legitimidade constitucional do pedágio instituído pela Lei 7.712, de 1988. III. – R.E. não conhecido” (RE nº 181.475/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 25-6-1999).

Para clareza transcrevamos o trecho do voto do Min. Carlos Velloso condutor da decisão unânime:

“Primeiro que tudo, deixo expresso o meu entendimento no sentido de que o pedágio, objeto da causa, e espécie tributária, constituindo-se numa taxa. O fato de ter sido o pedágio tratado no Sistema Tributário Nacional exatamente nas limitações ao poder de tributar – CF, art. 150, V – é significativo. Ora, incluído numa ressalva a uma limitação à tributação, se fosse preço, a ressalva não teria sentido. É dizer, se está a Constituição tratando de limitações à tributação, não haverá sentido impor limitação a um preço (tarifa), que tem caráter contratual, assim incluído no regime de direito privado. O pedágio tem natureza jurídica de taxa.”

Acontece que por força do disposto no art. 175 da CF, o poder público vem abrindo mão do serviço de conservação de rodovias, promovendo concessão a particulares, quer para explorar a rodovia pública preexistente, quer para construir novas rodovias e explorá-las mediante percepção de tarifas. E como sabemos, a cobrança de tarifa diretamente do usuário é elemento estrutural de qualquer contrato de concessão de serviço público, por isso a concessão prevê sempre uma justa tarifa que assegura o equilíbrio econômico do contrato. Na delegação de serviço público, ao contrário da concessão, o poder público delegante permite ao delegatário apenas cobrar taxas pela prestação de serviços. É o que acontece com os notários e registradores, sujeitos à fiscalização do Poder Judiciário, que só podem cobrar emolumentos em valores aprovados por lei. Por isso, os emolumentos, no entendimento do STF, têm natureza jurídica de taxa.¹⁹

Persiste, ainda, uma outra discussão: se há ou não necessidade de o Estado manter uma alternativa de rodovia não pedagiada. Essa discussão surgiu em São Paulo quando estava em operação a velha Estrada do Mar que se prolongava até a cidade de Santos como alternativa da utilização da Via Anchieta, uma rodovia operada sob concessão do poder público. Assim, toda vez que se interditava a Estrada do Mar devido a queda de barreiras, tornava-se obrigatória a utilização da via pedagiada, causando discussões judiciais que foram, afinal, decididas pela natureza tarifária, ou seja, de utilização voluntária. Hoje, a velha Estrada do Mar não mais existe. Com o advento da Constituição de 1988, que excepciona o pedágio da limitação do poder de tributar, essa discussão da necessidade ou não de via alternativa restou prejudicada. De fato, se uma rodovia vier a ser construída e mantida pelo poder público nada impede de ser cobrada a taxa pela sua utilização mediante instituição em lei e com a observância de todos os princípios e regras próprios do regime tributário. A cobrança de tributos pela prestação de serviço público, essencial ou não, é uma faculdade do poder público e não uma imposição ao poder público. Tanto é que na prestação do serviço judiciário o Estado cobra taxa judiciária, ao passo que, na prestação do serviço de segurança pública que, também, é serviço público essencial, o Estado nada cobra. E mais, a União até hoje não instituiu a cobrança do imposto sobre grandes fortunas que é de sua competência impositiva (art. 153, VII, da CF). Assim, pode existir rodovias conservadas pelo poder público, com ou sem cobrança de taxa (pedágio) convivendo com as rodovias construídas ou mantidas por concessionários mediante cobrança de tarifa. Cabe ao usuário optar entre uma e outra rodovia segundo a sua preferência em termos de segurança no trânsito. Por isso, não concordamos com o posicionamento de autores que defendem a tese da desnecessidade de via gratuita *fundada na compulsoriedade da taxa*. A natureza não essencial do serviço de manutenção de rodovias já está reconhecida em lei. Por ora, ao que saibamos, ninguém impugnou o art. 26 da Lei nº 10.233, de 5 de junho de 2001, que permite a concessão de rodovias federais a serem exploradas e administradas por particulares, mediante cobrança de “tarifa do pedágio”. O que afirmamos linhas atrás é que sendo compulsória a utilização de determinado serviço público como, por exemplo, os serviços de esgotos (art. 11 da Lei nº 2.312, de 3-9-1954) não pode o legislador conferir ao pagamento o regime tarifário, como vem acontecendo no Estado de São Paulo, mas apenas o regime tributário. Se o Estado prestar diretamente um serviço público *não essencial* cabe a ele decidir pela cobrança ou não do serviço prestado. Em caso positivo, cabe ao mesmo Estado decidir discricionariamente pelo emprego do instrumento tarifário ou do instrumento tributário, opção esta inexistente em se tratando de serviço público essencial.

4.2.2 *Receitas derivadas*

4.2.2.1 *Conceito*



O Estado, em virtude de seu poder de autoridade, pode retirar de seus súditos parcelas de suas riquezas para a consecução de seus fins, visando ao bem-estar geral. É o *jus imperii* do Estado que lhe faculta impor sobre as relações econômicas praticadas pelos particulares, assim como sobre seus bens, o tributo que, na atualidade, se constitui em principal fonte da receita pública.

Esse poder de imposição tributária do Estado acha-se normatizado em nível constitucional, mediante a outorga de competência tributária que, ao lado de inúmeros outros princípios tributários, constitui as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar, as quais funcionam como escudos de proteção dos contribuintes.

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25-10-1966, em seu art. 3º, conceitua o tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Portanto, toda prestação pecuniária obrigatória que não seja a multa, resultante de lei, e que é cobrada com observância do princípio da legalidade, configura tributo, a mais importante receita do Estado.

Integram, também, o quadro de receitas derivadas, as multas e penalidade pecuniárias aplicadas por autoridades administrativas ou pelo juiz.

A penalidade pecuniária de natureza tributária constitui objeto da obrigação tributária principal, nos termos do § 1º do art. 113 do CTN em aparente conflito como o disposto no artigo 3º retrotranscrito. Ocorre que essa penalidade pecuniária surge sempre como sucedâneo de obrigação acessória²⁰ descumprida, hipótese em que se converte em obrigação principal para o efeito de sua cobrança (§ 3º do art. 113 do CTN). Vale dizer, a penalidade pecuniária, embora cobrada simultaneamente com o crédito tributário, guarda com este uma relação de acessoriedade.

4.2.2.2 *Espécies de tributos*

Sobre a matéria, remetemos o leitor ao item 9.2.2 da Parte II.

4.2.2.3 *Princípios constitucionais tributários*

Esses princípios serão abordados na Parte II desta obra, concernente ao Direito Tributário. Remetemos o leitor ao item 9.3.2.

4.2.2.4 *Repartição das receitas tributárias*

Esta matéria, para a quase unanimidade dos autores, é considerada pertencente ao campo do Direito Tributário porque topologicamente está inserida no Capítulo da Constituição que cuida do Sistema Tributário Nacional.

Entretanto, a repartição de receitas tributárias nenhuma relação tem com os contribuintes; interessa apenas às entidades políticas tributantes; insere-se no campo da atividade financeira do Estado, objeto de estudo pelo Direito Financeiro.

Fernando Facury Scaff faz referência ao conceito de federalismo fiscal que “envolve a partilha da receita tributária e patrimonial entre entes federados, seja por meio da *repartição das fontes de receita*, seja pela *repartição do produto da arrecadação*”. Dentro dessa ótica ele divide o estudo do federalismo fiscal “em duas grandes áreas: o *federalismo fiscal tributário*, que diz respeito ao rateio da arrecadação advinda dessa espécie de receita e seus acréscimos, e o *federalismo fiscal patrimonial*, que trata do rateio das receitas originárias, que envolvem a exploração do patrimônio público, seja o que advém da exploração de recursos naturais, seja o das receitas dos programas de desestatização ou de fontes semelhantes”.²¹

Cuidemos neste tópico apenas da repartição de rendas tributárias que Fernando Facury Scaff denomina de federalismo fiscal tributário.

Já se tornou tradição entre nós a Constituição, após outorgar competência tributária privativa para cada uma das entidades políticas, prever o mecanismo de participação de uma entidade no produto de arrecadação de impostos de outra entidade. Esse critério visa, antes de mais nada, assegurar recursos financeiros suficientes e adequados às entidades regionais (Estados-membros) e locais (Municípios) para o desempenho de suas atribuições constitucionais. Entretanto, apesar do sempre enfatizado princípio federativo, insuscetível de supressão por emenda constitucional (art. 60, § 4º, I, da CF), não há como deixar de reconhecer o gigantismo do poder central. A União, além de concentrar em suas mãos os principais impostos, detém, tradicionalmente, a competência residual nessa matéria.²²

Uma distribuição equitativa dos impostos poderia prescindir desse mecanismo de repartição de receitas tributárias, em que Estados, DF e Municípios participam de certas receitas da União e os Municípios participam de algumas receitas dos Estados.

À primeira vista, pode parecer que o mecanismo de participação no produto de arrecadação de imposto alheio favorece as entidades políticas participantes, à medida que as livra dos custos de implantação, de fiscalização e de arrecadação. Na realidade, porém, tolhem as autonomias dessas entidades, porque inúmeros entraves burocráticos, inclusive os de natureza política, se interpõem, dificultando o recebimento oportuno dessas participações, sem contar as limitações e condicionamentos previstos na própria Carta Política e na legislação infraconstitucional, impondo o direcionamento dos recursos que lhes são transferidos.

A única forma de assegurar a independência político-administrativa às entidades componentes da Federação é conferir-lhes a autonomia financeira, por meio de tributos próprios, o que importa na reformulação da discriminação constitucional de rendas, e que torna cada vez mais difícil qualquer ideia de implantação do chamado imposto único.

4.2.2.5 *Regras concernentes à repartição das receitas*

Prescreve a Constituição Federal:

“Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos e qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;²³

II – vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I;

Art. 158. Pertencem aos Municípios:²⁴

I – o produto da arrecadação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem;²⁵

II – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente a imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III (redação dada pela EC nº 42/03);

III – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV – vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado²⁶ nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;²⁷

II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual²⁸ ou, no caso dos Territórios, lei federal.²⁹

Art. 159. A União entregará:³⁰

I – do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e nove por cento na seguinte forma:³¹

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;³²

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;³³

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;³⁴

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano.³⁵

e) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;³⁶

II – do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.³⁷

III – do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo (redação dada pela EC nº 44/04).

§ 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I e 158, I.

§ 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.³⁸

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso (acrescentado pela EC nº 42/03).”

Como se vê dos dispositivos retrotranscritos, a Seção VI do Capítulo I, sob a denominação de **Repartição de Receitas Tributárias**, estabeleceu três modalidades diferentes de participação dos Estados, DF e Municípios na receita tributária da União e dos Estados: (a) participação direta dos Estados, DF e Municípios no produto de arrecadação de imposto de competência impositiva da União; (b) participação no produto de impostos de receita partilhada; (c) participação em fundos.

A **primeira modalidade** está prevista nos arts. 157, I, e 158, I, da CF. As parcelas do imposto sobre a renda retidas na fonte, a qualquer título, por essas entidades e suas autarquias ou fundações lhes pertencem, incorporando-se, desde logo, às respectivas receitas correntes.

A **segunda modalidade** consiste na participação no produto de impostos de receita partilhada (arts. 157, II, 158, II, III, IV e 159, III, da CF). No caso, o imposto, ao ser criado, já pertence a mais de uma pessoa política, nos exatos limites constitucionais fixados. Nunca pertence integralmente ao titular da competência impositiva que institui, fiscaliza e arrecada o imposto, devendo **devolver** o *quantum* respectivo às entidades participantes, porque a elas pertence por expressa determinação constitucional. E aqui é oportuno lembrar que a Emenda nº 18/65, em seu art. 13, conferia ao Município a faculdade de cobrar o ICM, hoje, ICMS, “*com base na legislação estadual a ele relativa e por alíquota não superior a 30% da instituída pelo Estado*”. E seu parágrafo único prescrevia que essa cobrança “*é limitada às operações ocorridas no território do Município, mas independentemente da efetiva arrecadação pelo Estado*”. Por razões de natureza administrativa e de ordem prática, a partir da Constituição Federal de 1967, desapareceu a dualidade de cobrança,³⁹ porém ficou mantido o princípio da separação da receita do ICMS.

Nessa espécie de participação, a titularidade da receita não pertence exclusivamente à entidade política tributante, o que difere da terceira espécie de participação adiante mencionada.

A **terceira modalidade** corresponde à percepção, pelas entidades políticas beneficiadas, de determinadas importâncias dos fundos formados por quarenta e oito por cento dos produtos de arrecadação do imposto sobre a renda e do imposto sobre produtos industrializados, consoante previsão do art. 159, incisos e parágrafos da CF. Ao creditar aos Estados, DF e Municípios as parcelas dos respectivos Fundos de Participação a União compensa dos valores repassados o produto da arrecadação na fonte feita nos termos do art. 157, I e art. 158, I da CF (§ 1º do art. 159 da CF). Nenhuma entidade política poderá ser beneficiada com parcela superior a vinte por cento do produto de arrecadação do IPI (§ 2º), bem como os Estados devem **repassar** aos Municípios vinte e cinco por cento do que receberam a esse título (participação no produto de arrecadação do IPI) por meio dos mesmos critérios previstos no parágrafo único do art. 158 (§ 3º).

As três modalidades são distintas e inconfundíveis. Nas duas primeiras modalidades, previstas nos arts. 157 e 158, as receitas **pertencem** às entidades aí contempladas nos exatos limites da determinação constitucional. A Carta Magna utiliza a expressão **pertencem aos**. Nas hipóteses dos arts. 157, I, e art. 158, I, as entidades beneficiadas apropriam-se diretamente das verbas que lhes pertencem. Nas demais hipóteses, as entidades políticas tributantes **devolvem** o *quantum* respectivo às entidades beneficiadas porque a elas **pertence de direito**, e pode ser exigido judicialmente.

Na **terceira modalidade**, participação nos fundos, regulada pelo art. 159, a entidade beneficiada tem uma expectativa de receber o *quantum* que lhe cabe, segundo os critérios aí estabelecidos. Tanto é que o texto constitucional emprega a expressão **a União entregará**.

O emprego de vocábulos diferentes **pertencem e entregará**, por si só, está a distinguir as duas modalidades inconfundíveis de repartição de receitas tributárias.

E essa distinção não é meramente acadêmica. Tem efetivo alcance prático a medida em que várias leis infraconstitucionais emprestam efeitos jurídicos diferenciados às receitas oriundas desta ou daquela modalidade de participação no produto de arrecadação de impostos. A Lei nº 11.155, de 30 de dezembro de 1991, do Município de São Paulo, por exemplo, excluiu a verba oriunda **de repasses**⁴⁰ **para os Fundos Municipais** (art. 1º, I) do *cômputo* das receitas correntes do Município para efeito de cálculo do reajuste salarial dos servidores públicos na forma da Lei nº 10.688, de 28 de novembro de 1988, parcialmente alterada pela Lei nº 10.722, de 22 de março de 1989. Centenas de ações judiciais foram propostas por servidores municipais motivadas pela exclusão indevida de receita do ICMS, 25% conforme art. 158, IV, da CF, sob o pretexto de pendência judicial entre o Município e o Estado de São Paulo, que vinha recusando-se a devolver as quantias pertencentes à municipalidade. Proposta a ação pelo Município e homologado o acordo, nos autos judiciais, com o consequente ingresso, aos cofres municipais, das parcelas devidas, estas passaram a integrar a receita corrente do Município, nada importando o meio utilizado para a sua realização. Alguns julgados⁴¹ do E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo acabaram permitindo a exclusão ilegal de receitas para a composição do índice de reajuste salarial, por conferir o mesmo efeito jurídico tanto à verba **pertencente** ao Município (art. 158, IV, da CF), como aquela **proveniente** de sua participação no fundo a que alude o art. 159, I, b, da CF.

O exame detido dos textos constitucionais permite vislumbrar, claramente, três modalidades distintas de repartição de receitas de impostos. O legislador infraconstitucional poderá conferir efeito jurídico diferenciado a cada uma das receitas provenientes dessas modalidades. Nada impede, também, de conferir o mesmo efeito para todas as modalidades objetivando uma finalidade específica. Às vezes, é o próprio texto constitucional que, para regular determinada matéria, confere os mesmos efeitos às três modalidades retroanalizadas. É o caso, por exemplo, do art. 212, que prevê os percentuais mínimos da receita de impostos para a manutenção e desenvolvimento do ensino, cujo conteúdo é delimitado pela disposição de seu § 1º. Contudo, esse fato não faz desaparecer a natureza jurídica própria que cada modalidade de repartição de impostos ostenta. Da mesma forma, se houver determinação constitucional de adicionar uma parcela da receita creditícia para o cálculo daqueles percentuais a serem aplicados no setor educacional, esse fato não transformaria a receita de operação de crédito em receita tributária.

Pretendendo evitar manipulações de natureza política na entrega dos recursos às entidades contempladas, o legislador constituinte de 1988 fez inserir a regra do art. 160, vedando a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos pelo mecanismo da repartição de receitas, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Entretanto, o parágrafo único veio a dispor que “a vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega dos recursos:

- I – ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;
- II – ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.”⁴²

Esses preceitos constitucionais introduzidos pela EC no 29/00 não se harmonizam com os princípios federativos.⁴³

Enfim, trata-se de um mecanismo que não se harmoniza com o princípio federativo, bastante complexo, caro e dispendioso, exigindo cálculos a cargo do Tribunal de Contas da União (parágrafo único do art. 161), divulgação pelas três entidades políticas, mensalmente, dos montantes de cada um dos tributos arrecadados, dos recursos recebidos, dos valores de origem tributária, entregues e a entregar, e da expressão numérica dos critérios de rateio (art. 162), cabendo, ainda, aos Estados e Municípios discriminar os dados divulgados pela União, bem como, ao Município especificar os difundidos pelos Estados (parágrafo único do art. 162).

Na prática, o bloqueio de créditos pertencentes aos Estados tem recaído sobre os recursos do Fundo de Participação dos Estados – FPE na execução de contragarantia da União. Como se sabe, na dívida pública externa contraída pelo Estado, a União presta garantia dentro dos limites e condições fixados pela Resolução do Senado Federal (art. 52, VIII, da CF), exigindo uma contragarantia no mesmo valor da dívida contraída pelo Estado, acrescida de juros. Sempre que a União tiver que honrar o

compromisso financeiro inadimplido pelo Estado, desembolsando recursos do Tesouro Nacional, ela pode executar a contragarantia com amparo no inciso I do parágrafo único do art. 160 da CF. Ao que saibamos, o *leasing case* foi o bloqueio de recursos do PFE pertencentes ao Estado de Minas Gerais, levado a efeito pelo governo federal, motivado pelo fato de o governo mineiro não ter pago parte da dívida pública assumida pela União na renegociação perante organismos internacionais da dívida pública do Estado Federal brasileiro (abrange dívidas dos Estados e dos Municípios). Na época, o STF manteve o bloqueio decretado pela União. Aliás, a jurisprudência da Corte Suprema permite, inclusive, a retenção do produto da arrecadação partilhada tanto pela União como pelos Estados para satisfação de seus respectivos créditos (ADI nº 1106/SE, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 13-12-2002; RE nº 426607, Rel. Min. Carlos Britto, DJe 4-2-2010; Ag. Reg. no RE nº 389977/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 22-2-2011). Entretanto, por decisão monocrática da Presidente Cármen Lúcia do STF, no início de janeiro de 2017, foi suspenso o bloqueio de recursos financeiros pertencentes ao Estado do Rio de Janeiro que havia sido decretado pela União, sob o fundamento de que aquele Estado estava com dificuldades financeiras para o pagamento de salários dos servidores públicos. Registre-se, por fim, que o inciso II do § 1º do art. 40 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF permite à União reter as receitas tributárias dos Estados e Municípios vinculadas a título de contragarantia decorrente de garantia prestada pelo Tesouro Nacional nas operações de crédito interno e externo realizadas pelos entes políticos regionais e locais. Esse dispositivo da LRF é acioado de inconstitucional por Regis Fernandes de Oliveira, para quem a “forma normal da cobrança dos créditos é a via suasória ou, esgotadas as possibilidades, é a ida ao Poder Judiciário. Entre os entes públicos não pode ser diferente”⁴⁴. No nosso entender, o pacto das partes prevendo a apropriação direta das receitas tributárias vinculadas, costumeiramente inserido nos contratos de operações financeiras conhecidas como Antecipação de Receitas Orçamentárias – AROs, é nulo de pleno direito porque receitas tributárias são bens públicos indisponíveis, pois elas se encontram fora do comércio, destinando-se unicamente à consecução das finalidades estatais. Nesse sentido, a jurisprudência o E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (Ap. Civ. nº 135.447-1, Rel. Des. Jorge Almeida; Ap. Civ. nº 168.220-1, Rel. Des. Regis de Oliveira) O E. 1ª TAC de São Paulo também perfilhava esse mesmo entendimento (AI nº 722.535-3, Rel. Juiz Antonio de Pádua Nogueira, j. 26-11-1996). Conforme assinalado em nossa obra, não se pode confundir “relação de poder – o poder tributário, conferido pelo art. 156 da CF – com mera relação de propriedade, regida pelo direito privado. O poder tributário, que abarca o de instituir, fiscalizar, arrecadar e cobrar o tributo pelo procedimento executivo privilegiado é inalienável, intransmissível, irrenunciável e imodificável por vontade de seu titular, porque outorgado pela Carta Política como instrumento de realização do bem-estar dos habitantes da comuna”⁴⁵.

4.2.3 Multa

A multa administrativa, também, compõe o quadro de receitas públicas. É sanção pecuniária aplicada pela Administração Pública aos administrados em geral, em casos de infração ou inobservância da ordem legal, aí compreendidas as disposições regulamentares e de organização dos serviços e bens públicos. Como todo ato punitivo, depende de prévia cominação em lei ou contrato, cabendo sua imposição, exclusivamente, à autoridade competente. A multa penal é aplicada privativamente pelo Judiciário. Não se confunde com a multa fiscal, que decorre do descumprimento de obrigação tributária e que compõe o elenco de receitas tributárias, por força do disposto no art. 113, §§ 1º e 2º, do CTN. A multa administrativa, segundo a Lei nº 4.320/64, classifica-se como “outras receitas correntes”, conforme prescrição do § 4º de seu art. 11.

4.3 COMPENSAÇÃO FINANCEIRA

4.3.1 Generalidades

Pela primeira vez a chamada compensação financeira veio prevista na Constituição Federal de 1988, que em seu artigo 20, § 1º, prescreve:

“É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.”

É estranho que a Constituição Federal tenha incluído, como beneficiários da compensação financeira, os órgãos federais, que não têm personalidade jurídica própria como a União, que é titular dos recursos naturais da plataforma continental⁴⁶ e da zona econômica exclusiva,⁴⁷ do mar territorial,⁴⁸ dos potenciais de energia hidráulica e dos recursos minerais, inclusive os do

subsolo (incisos V, VI, VIII e IX do art. 20 da CF). Compreende-se a inclusão dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, já que a exploração dessas atividades em seus territórios pode trazer prejuízos decorrentes de ocupação de áreas para instalação de equipamentos e de invasão por águas dos reservatórios. Mesmo em se tratando de extração de petróleo ou gás natural, do mar territorial ou da plataforma continental, sempre haverá instalações marítimas ou terrestres, de embarque ou desembarque, que justificam essa compensação financeira.

4.3.2 Sua instituição legal

A compensação financeira foi instituída pela Lei nº 7.990, de 28-12-1989. A Lei nº 8.001, de 13-3-1990, definiu os percentuais de distribuição dessa compensação financeira e o Decreto nº 1, de 11-1-1991, regulamentou o critério de seu pagamento.⁴⁹

A compensação financeira pela utilização de recursos hídricos, para fins de geração de energia elétrica, é de 6% (seis por cento) sobre o valor da energia produzida, a ser paga pelos concessionários de serviço de energia elétrica aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, em cujos territórios se localizarem as instalações destinadas à produção de energia elétrica, ou que tenham áreas invadidas por águas dos respectivos reservatórios (art. 2º).⁵⁰ A compensação financeira pela exploração de recursos minerais, para fins de aproveitamento econômico, devida pelos detentores de direitos minerários, é de até 3% (três por cento) sobre o valor do faturamento líquido resultante da venda do produto mineral, obtido após a última etapa de processo de beneficiamento adotado e antes de uma transformação industrial (art. 6º). Finalmente, a Petrobras e suas subsidiárias são obrigadas a pagar aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios compensação financeira correspondente a 5% (cinco por cento) sobre o valor do óleo bruto, do xisto betuminoso e do gás natural extraído de seus respectivos territórios, onde se fixar a lavra do petróleo ou se localizarem instalações marítimas ou terrestres de embarque ou desembarque de óleo bruto ou de gás natural. O mesmo percentual é devido nas hipóteses de explorações feitas na plataforma continental ou nos lagos, rios, ilhas fluviais e lacustres pertencentes àquelas entidades políticas (art. 7º, que deu nova redação ao art. 27 e §§ 4º e 6º da Lei nº 2.004/53).

Verifica-se que a Lei nº 7.990/89 deixou de instituir a compensação financeira em relação às explorações feitas no mar territorial e na zona econômica exclusiva a que se refere o § 1º do art. 20 da CF. Nota-se, também, que essa lei, apesar de omitir a referência aos órgãos da Administração Direta da União nos arts. 2º, 6º e 7º, que nomeiam as entidades beneficiadas pela compensação financeira, incluem-nos no art. 8º que trata da periodicidade de pagamentos desses recursos financeiros sem, contudo, especificar quais são esses órgãos.⁵¹

Importante ressaltar que o art. 8º, *in fine*, veda aos beneficiários das compensações financeiras a aplicação dos respectivos recursos no pagamento de dívidas e no quadro permanente de pessoal. Não se trata de vinculação de recursos, mas de restrição na forma de sua utilização.⁵²

Finalmente, o art. 9º estabelece a obrigatoriedade de os Estados transferirem aos Municípios 25% da parcela da compensação financeira a que fazem jus, “mediante a observância dos mesmos critérios de distribuição de recursos estabelecidos em decorrência do disposto no art. 158, inciso IV e respectivo parágrafo único da Constituição”.

Com a descoberta ou redescoberta do pré-sal, o sistema de repartição do produto da compensação financeira pela exploração do petróleo, que ficou conhecida como *royalty* do petróleo, sofreu profundas alterações com o advento da Lei nº 12.734, de 30 de novembro de 2012. A nova lei estabeleceu um complicado sistema de rateio das receitas preconizando a transferência direta para Estados Produtores e Municípios Produtores/Afetados por meio de percentuais específicos, de um lado, e de outro lado prevendo transferências indiretas por meio de Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), nos moldes da participação nas rendas tributárias da União, além da destinação parcial dos *royalties* para o Fundo Social da União (FSU), também por meio de percentuais prefixados. Entretanto, esses percentuais variam conforme se trata de *royalties* provenientes de exploração do petróleo terrestre (terra, rios, lagos, ilhas lacustres ou fluviais), ou se trate de recursos provenientes da exploração marítima (plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva), hipótese em que não há participação dos Estados e dos Municípios Produtores, por razões óbvias, mas apenas dos Afetados. Esses novos critérios são objetos de várias Ações Diretas de Inconstitucionalidade propostas por Estados Produtores (ADIs nºs 4.916, 4.917, 4.918 e 4.920). Não há, por ora, decisão de mérito acerca dessas ações.

Para solucionar o impasse, Fernando Facury Scaff propõe a instituição de Fundos de Equalização que, na visão de Teresa Ter-Menassian por ele citada, seriam “transferências obrigatórias que visam equilibrar a capacidade dos diferentes governos subnacionais para oferecer bens e serviços sob sua responsabilidade em níveis predeterminados em termos de quantidade, qualidade e relação custo-benefício”.⁵³

Não vejo nessa definição uma diferença entre a repartição de receitas do IR e do IPI (49%) para o FPE, para o FPM e para as Regiões N, ND e CO de que trata o art. 159, I, da CF. Penso que qualquer critério diferente do que está na legislação

anterior deve levar em conta duas noções indispensáveis: (a) os recursos naturais são de propriedade da União (art. 20, III, IV, V, VI, VII, VIII, I e X da CF), pelo que é impróprio falar-se em receitas originárias dos Estados e dos Municípios; (b) a natureza da compensação financeira referida no § 1º do art. 20 da CF é indenizatória pelo que é impróprio adotar-se um critério de repartição de rendas tributárias, como o previsto no já citado art. 159, I, da CF. Os *royalties*, no caso, indenizam os danos diretos ou indiretos sofridos pelos Estados e Municípios Produtores/Afetados, tanto é assim que o art. 27 da Lei nº 2.004/53 em sua redação original empregava a palavra “indenização”. Esclareça-se que mesmo em sendo o petróleo explorado no mar sempre haverá em determinado Município um terminal de descarga, envolvendo obras de envergadura trazendo impactos ambientais.

4.3.3 Sua natureza jurídica

Nas edições anteriores, não cogitamos da natureza tributária da compensação financeira, porque convencidos de que se cuida de matéria de Direito Financeiro, donde se destacou o Direito Tributário. Entretanto, começou a surgir, aqui e acolá, a doutrina da natureza tributária dessa compensação, pelo que convém dedicar algumas palavras a respeito, para afastar tão estranho posicionamento.

Os defensores da natureza tributária (imposto) centram seus argumentos no art. 3º do CTN, que define o tributo como

“prestação pecuniária compulsória, em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Entendem que, no caso, existe uma prestação patrimonial compulsória, resultante de lei. Logo, se a lei (Lei nº 7.990/89) tivesse optado pela participação das entidades políticas no resultado da exploração de atividades em questão, em vez da compensação financeira, a receita proveniente dessa participação revestiria natureza de imposto. De fato, seria obrigatória a destinação do resultado econômico-financeiro dessa atividade às entidades políticas, na proporção que estivesse estabelecida em lei. Não se pode conceber a compensação financeira como tributo se ela envolve, necessariamente, **contraprestação** de bens pertencentes à União (recursos hídricos ou minerais). Ora, entre a União, proprietária dos bens, e os concessionários de recursos hídricos ou minerais não há uma relação de **poder** a legitimar a imposição tributária. O que existe é mera relação de propriedade. É o que acontece, por exemplo, quando o Estado, mediante lei específica, promove, a título oneroso, a concessão de uso de bem público, ou a concessão de direito real de uso. Nessas hipóteses, haverá mera relação de propriedade, de sorte que a prestação pecuniária percebida pelo Estado ingressará no Tesouro a título de receita pública corrente, de natureza patrimonial. Assim, não basta a prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito, para classificar determinado ingresso de dinheiro como tributo. E mais, é preciso que estejam presentes todos os elementos ou aspectos do fato gerador. No caso sob exame, em relação aos diversos **órgãos** da União, despidos de personalidade jurídica, destinatários dessa compensação financeira, sequer poderia existir o sujeito ativo do tributo. Sintomaticamente, os defensores da natureza tributária silenciam sobre o sujeito ativo dessa “tributação” em que figuram como destinatários de prestações pecuniárias os órgãos da União, os Estados, o DF e os Municípios.

A verdade é que essa compensação veio à luz como sucedâneo da difícil e inconveniente participação das entidades políticas no resultado da exploração de bens e recursos hídricos ou minerais **pertencentes a uma delas**, ou seja, à União. Assim sendo, ela classifica-se como receita pública, mas, não na espécie receita derivada. Positivamente, é matéria que se insere no âmbito do Direito Financeiro e não na esfera do Direito Tributário.

Receita pública pressupõe acréscimo no patrimônio público, isto é, entrada de dinheiro sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo,⁵⁴ ao menos em termos de conceito dado pelos financistas.

Se entendermos a compensação financeira como ressarcimento de prejuízos,⁵⁵ decorrentes da exploração de atividades referidas no citado texto constitucional, não se poderá falar em receita pública em termos doutrinários, pois a entrada de dinheiro, nesse caso, não estaria integrando o patrimônio público como um elemento novo e positivo, de sorte a acrescer seu vulto, mas simplesmente recompondo o patrimônio desfalcado. Nos termos da Lei nº 4.320/64, porém, tudo que ingressa no Tesouro Público é receita pública só podendo dele sair em forma de despesa pública. Mas qual seria sua classificação legal? Não temos dúvida em afirmar que a compensação financeira classifica-se na categoria de receita corrente (art. 11 e § 1º). Mas que espécie de receita corrente? E aqui convém não perder de vista que o texto da Carta Política assegura o direito de *participação no resultado da exploração ou compensação financeira*. A lei optou pelo regime da compensação financeira por ser o mais prático do ponto de vista operacional. Imperioso concluir, pois, que a compensação financeira surge como sucedâneo da participação no resultado da *exploração de recursos naturais*. Daí sua inclusão, por parte de alguns autores, no rol de receitas originárias, na subespécie de receitas patrimoniais. Contudo, o fato de os recursos naturais pertencerem ao patrimônio

da União retira o caráter de receita patrimonial em relação aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Pode-se acrescentar que essa receita, em relação às entidades políticas não titulares dos recursos naturais, tem uma natureza contraprestacional. Realmente, não há como negar que a exploração de recursos naturais, que se caracteriza como atividade de grande porte, obriga os poderes públicos a efetuar investimentos maciços na formação de completa infraestrutura material e pessoal, capaz de suportar as movimentações de bens e pessoas dela decorrentes. Além disso, notadamente o poder público local é obrigado a manter um programa ou um serviço de assistência à população direta ou indiretamente envolvida na atividade econômica da espécie.⁵⁶ É fato incontestável que toda atividade econômica de grande porte atrai populações mais carentes, resultando na formação de cinturões de pobreza em torno dos centros urbanos, que se constituem em causas permanentes de inúmeros problemas.

Em casos de acidentes, decorrentes dessas atividades, torna-se imperiosa a imediata mobilização de recursos materiais e humanos pelos poderes públicos. E o poder público local é sempre aquele que se encontra na linha de frente para prestar os primeiros socorros à população atingida. Daí o caráter contraprestacional desse tipo de ingresso de dinheiro, denominado de compensação financeira.

Dentro do quadro geral da receita pública traçado pela Lei nº 4.320/64, a compensação financeira é incluída na categoria de receitas correntes, classificando-se como receita patrimonial em relação aos órgãos da União. Sabe-se que não existe e nem pode existir ingresso de dinheiro que não se encaixe no quadro geral da receita pública traçado pela Lei nº 4.320/64, por força do princípio da unidade de tesouraria (art. 56). Assim é possível, por meio do critério da exclusão, classificar a compensação financeira percebida pelos Estados, DF e Municípios como “outras receitas correntes” (§ 1º, *in fine* do art. 11).

Por derradeiro, essas receitas já foram criadas de forma parcialmente vinculada,⁵⁷ quer porque os Estados devem transferir aos Municípios 25% da parcela que lhes cabe (art. 9º da Lei nº 7.990/89), quer porque as compensações financeiras recebidas por órgãos da Administração Direta da União devem ser aplicadas em finalidades especificadas (arts. 1º, § 4º, e 2º, § 1º, III, da Lei nº 8.001/90 e art. 18, IV e V, do Decreto nº 1/91), quer porque Estados e Municípios deverão aplicar os resultados das compensações financeiras advindos da extração do petróleo, do xisto betuminoso e do gás natural exclusivamente em energia elétrica, pavimentação de rodovias, abastecimento e tratamento de água, irrigação, proteção ao meio ambiente e em saneamento básico (art. 24 do Decreto nº 1/91).

4.4 RECEITAS PÚBLICAS NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal, que veio à luz para, dentre outras coisas, promover o equilíbrio das contas públicas, traçou normas rígidas no que tange às receitas e despesas públicas. No que se refere às receitas, a LRF estatuiu os requisitos da responsabilidade na gestão fiscal.

No mais, remetemos o leitor às notas aos arts. 11 a 14 da LRF referentes ao Capítulo III, que cuida da receita pública (item 7.10).

¹ *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1960. p. 9.

² *Lecciones de derecho financiero*. Madri: Artes Gráficas Benzal, 1987, p. 114.

³ *Manual de ciência das finanças*. São Paulo: Saraiva, 1969. p. 29.

⁴ Como se verá mais adiante, a Lei nº 4.320/64 não acolheu a conceituação doutrinária.

⁵ Op. cit. p. 130.

⁶ Op. cit. p. 132-133.

⁷ Redação conferida pelo Decreto-lei nº 1.939/82.

⁸ O Código Civil em vigor extinguiu o instituto da enfiteuse.

⁹ *Receitas não tributárias*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 130.

¹⁰ Op. cit. p. 49.

¹¹ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. São Paulo: Saraiva, 1962. v. 5, p. 4.

¹² Considerações em torno da teoria jurídica da taxa. *Revista do Direito Público*, v. 9, p. 53.

¹³ Ver Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Revista do Tribunais, 1973. p. 179.

¹⁴ Distinção entre taxa e preço, *RT* 456/42.

¹⁵ Parecer, CEPAM 42/70, *RDP* 12/313.

¹⁶ *RT* 406/203; *RT* 425/100; *RT* 433/183; *RTJ* 40/311.

¹⁷ Sobre o assunto, ver nosso *Sistema tributário do município de São Paulo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 129.

¹⁸ RE 89.876-RJ; Rel. Min. Moreira Alves, Trib. Pleno, Rectes.: Oswaldo Damázio Ribeiro e outros; Recda.: Cia. Municipal de Limpeza Urbana, *TRJ* 98/230.

¹⁹ RE nº 116.208. *RTJ* 132-867.

²⁰ Obrigação de fazer ou de não fazer instituída no interesse da fiscalização e da arrecadação de tributos.

²¹ Federalismo fiscal patrimonial e fundos de equalização. O rateio dos *royalties* do petróleo no Brasil. *Direito financeiro, econômico e tributário* – homenagem a Reis Fernandes de Oliveira. Obra coletiva. (Coord. de Estevão Horvath e outros). São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 181.

²² Em final de 1986, quando o II Congresso Brasileiro de Direito Tributário – promovido conjuntamente pelo Idepe, pelo Ibet e pela ABDF – debateu o texto do Sistema Tributário Nacional aprovado pela Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, tivemos a oportunidade de ofertar uma emenda modificativa ao artigo, a fim de transferir aos municípios das capitais a competência residual que então estava prevista a favor da União, Estados e Distrito Federal. A propositura foi aprovada pela Comissão que retirou, com nosso consentimento, a expressão *das Capitais*. Em sessão plenária, porém, a proposta sofreu nova “emenda” para atribuir com exclusividade à União a competência residual em matéria de impostos, dentro da velha tradição, a nosso ver, já superada, ou que deveria estar superada. Em um país onde se preza tanto o princípio federativo, nada justifica concentrar em mãos da União tanto poder tributário: impostos extraordinários, empréstimos compulsórios, imposto inominado, além de sete impostos privativos.

²³ Na ordem constitucional antecedente, Emenda nº 1/69, o IRRF só pertencia aos Estados e ao DF relativamente a rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública por eles pagos. Pagamentos de outros rendimentos estavam sujeitos à retenção do imposto, seguida de recolhimento aos cofres federais no mês subsequente ao da retenção.

²⁴ A Lei Complementar nº 63, de 11-1-90, dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidas, pertencentes aos Municípios. É revogado o Decreto-lei nº 1.216, de 9-5-72.

²⁵ Sob a égide da Emenda nº 1/69, só pertencia aos Municípios o IRRF relativamente a rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública por eles pagos.

²⁶ A definição de valor adicionado está nos §§ 1º e 2º do art. 3º da Lei Complementar nº 63/90, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 123/2006 e Lei Complementar nº 157/2016.

²⁷ Grassa controvérsia quanto à questão de saber a que Município pertence o Valor Adicionado do ICMS – VAF – na hipótese de imposto proveniente de venda de energia elétrica, quando a Usina estiver situada em mais de um Município (instalações da Usina em um Município e a represa e prédios em outro Município, por exemplo). A norma sob comento há de ser interpretada à luz da teoria geral do fato gerador da obrigação tributária, que pressupõe no mínimo um sujeito ativo (Fazenda) e um sujeito passivo (contribuinte ou responsável). A Usina, por si só, não pratica, nem pode praticar o fato tipificado na norma tributária porque nem é dotada de

personalidade jurídica, sendo mero objeto de direito. Quem realiza o fato gerador é o contribuinte, proprietário da Usina que se localiza em determinado Município por meio de sede, filial, sucursal ou agência. Conforme art. 11 da LC nº 87/96 considera-se o local da operação para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, em se tratando de mercadoria ou bem, o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador (inciso I, *a*). E pelo art. 12 da mesma lei considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (inciso I). Segundo a Súmula 166 do STJ, a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular não configura fato gerador do ICMS. No mesmo sentido, a jurisprudência do STF (RE nº 267.599, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJe* de 10-12-2009, AI nº 693.714, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJe*, de 20-8-2009). Logo, para efeito de definir a titularidade do VAF é relevante apenas o local do domicílio fiscal da Usina Hidroelétrica, de livre eleição do contribuinte (art. 127 do CTN). Nesse sentido é a tendência da jurisprudência do STF, que consagra a tese de que por “operações relativas à circulação de mercadorias” entende-se a circulação jurídica traduzida pelo negócio jurídico que opere a transferência efetiva de titularidade (RE nº 422.051, Rel. Min. Eros Grau, *DJe* de 24-6-2010). Qualquer critério de repartição dos $\frac{3}{4}$ do VAF que não seja em função do local da ocorrência do fato gerador é inconstitucional. O STF julgou procedente a ADI ajuizada para impugnar o art. 1º da Lei nº 13.249, de 29-12-2004, do Estado de Santa Catarina, que procedia à distribuição do VAF relativo à comercialização de energia elétrica em função de percentuais de áreas municipais invadidas pelos reservatórios de água, quando a Usina Hidroelétrica se localizar em território de mais de um município (ADI nº 3726, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. em 20-11-2013).

²⁸ Com tais descrições conferidas ao Estado, os Municípios não podem contar com esses recursos como instrumento de sua autonomia político-administrativa. A Lei nº 9.332, de 27 de dezembro de 1995, do Estado de São Paulo, por exemplo, inovou o critério previsto na Constituição Federal e na LC nº 63/90, estabelecendo a divisão meio a meio do ICMS resultante da venda de energia elétrica entre os Municípios envolvidos em sua geração e distribuição. O STF, nos autos da Adin nº 1.423/SP, Relator Min. Moreira Alves, suspendeu, liminarmente, até decisão final, a eficácia dessa lei por ter extravasado os limites da competência constitucionalmente atribuída ao Estado-membro (*DJ* de 22-11-96, p. 45.684). De fato, a Carta Política só autoriza o Estado-membro a dispor de **critério próprio** para o rateio de **até um quarto** do produto de arrecadação do ICMS.

²⁹ Com a extinção do Território de Fernando de Noronha, deixa de existir, no Brasil, Território Federal.

³⁰ Ver Emendas Constitucionais nºs 10/96 e 17/97, que disciplinam o Fundo de Estabilização Fiscal e determinam a dedução prévia das parcelas componentes do Fundo, da base de cálculo das transferências que a União deverá fazer.

³¹ Redação dada pela EC nº 55, de 20-9-2007. Ver Lei Complementar nº 62, de 28-12-89, que traça normas para cálculo, entrega e controle de liberações dos recursos dos Fundos de Participação.

³² Ver Lei Complementar nº 62, de 28-12-89, que estabelece normas sobre o cálculo, a entrega e o controle das liberações dos recursos dos Fundos de Participação. Ver, também, ADIs nºs 875, 2.727, 3.243 e 1.987 (apensados) onde foram declarados inconstitucionais os coeficientes previstos na LC nº 62/89, permitindo-se, entretanto, sua utilização até 2012, quando, então, o Congresso Nacional deverá aprovar novos critérios com base no Censo de 1990. Ver Lei Complementar nº 143, de 17-7-2013, que altera parcialmente a LC nº 62/89, a Lei nº 5.172/66 (CTN) e a Lei nº 8.443/92 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União).

³³ Ver Lei nº 12.058, de 13-10-2009, que dispõe sobre apoio financeiro da União no exercício de 2009 para os entes políticos beneficiários do Fundo de Participação dos Municípios – FPM. Ver Lei Complementar nº 91, de 22-12-97, que dispõe sobre a fixação dos coeficientes do Fundo de Participação dos Municípios.

³⁴ Regulamentando essa disposição, a Lei nº 7.827, de 27-9-89, instituiu os Fundos de Financiamento do Norte (FNO), de Financiamento do Nordeste (FNE) e de Financiamento do Centro Oeste (FCO).

³⁵ Alínea acrescentada pela EC no 55, de 20-9-2007.

³⁶ Alínea acrescentada pela EC nº 84, de 2-12-2014.

³⁷ Ver Lei Complementar nº 61, de 26-12-89, que disciplina essa matéria.

³⁸ Esse complicado mecanismo de repasse, muito a gosto de economistas, além de implicar sacrifício desnecessário de recursos materiais e humanos, representa uma visão distorcida do federalismo brasileiro, como se as três entidades políticas não estivessem no mesmo patamar. Há, ainda, o predomínio da equivocada ideia de que os Municípios se submetem aos Estados, e, estes à União. Se na própria Carta Magna existem dispositivos que não se harmonizam com o seu art. 1º não é de se admirar que a legislação infraconstitucional esteja repleta de normas afrontosas ao princípio federativo.

³⁹ A cobrança do ICM pelo Município não chegou a acontecer, porque o Ato Complementar nº 31, de 28-12-1966, considerando a necessidade de adequar esse imposto ao Sistema Tributário previsto no Projeto de Constituição de 1967, que já havia sido aprovado pelo Congresso Nacional, prescreveu, em seu art. 1º, a partilha desse imposto na proporção de 80% para os Estados e 20% para os Municípios. Os arts. 3º, 4º e 5º cuidaram dos critérios de distribuição dos vinte por cento cabentes aos Municípios.

⁴⁰ O termo *repasses* é inadequado para abranger a totalidade das verbas do Fundo, percebidas pelo Município. *Repassar* significa passar de novo, ou seja, transferir o que recebeu. A única hipótese de *repasse* é a do § 3º do art. 159, em que o Estado transfere 25% dos 10% do IPI que receber da União (inciso II do art. 159).

⁴¹ Ap. Civ. nº 18.565-5/2, Rel. Des. Rubens Elias; 9ª Câmara de Direito Público, maioria de votos, j. 30-4-98; Ap. Civ. nº 003.372-5/7-00, Rel. Des. De Santi Ribeiro; 9ª Câmara de Direito Público, maioria de votos, j. 10-12-97; Ap. Cível nº 12.291-5/8, Rel. Des. Lineu Peinado, 9ª Câmara de Direito Público, maioria de votos, j. 29-1-98.

⁴² *Caput* e parágrafo único de acordo com a redação dada pela EC nº 29, de 13-9-2000.

⁴³ Esse poder discricionário em mãos indevidas acaba por afastar a atuação do Judiciário na composição da lide e liquida com o mecanismo de repartição de receitas. Os créditos são concedidos sempre sob o critério político, resultando disso um tratamento igualmente político em sua cobrança. Imagine-se um governador, inimigo político de um determinado prefeito, em um determinado momento, consolidando celeremente as dívidas das últimas cinco décadas do Município administrado por aquele prefeito, para fins de compensação. Está claro que o referido Município nada receberá, a título de participação no produto de arrecadação de impostos estaduais, por um bom par de anos.

⁴⁴ *Curso de direito financeiro*. 6. ed. São Paulo, 2014, p. 759.

⁴⁵ *Responsabilidade fiscal*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002, p. 184.

⁴⁶ Zona imersa que começa na linha da costa e desce com declive suave até ao talude continental que, por convenção, situa-se a 200 m de profundidade, o que conduz a uma linha que leva a 678,2 km mar adentro.

⁴⁷ Zona situada além do mar territorial e a este adjacente, onde se reconhece soberania para fins de exploração e aproveitamento, conservação e gestão dos recursos naturais, vivos ou não vivos, das águas sobrejacentes ao leito do mar, do leito do mar e seu subsolo, e no que se refere a outras atividades com vistas à exploração e ao aproveitamento da zona para fins econômicos. A zona econômica exclusiva brasileira compreende uma faixa que se estende das doze às duzentas milhas marítimas, contadas a partir das linhas de base que servem para medir a largura do mar territorial.

⁴⁸ Mar territorial brasileiro compreende uma faixa de doze milhas marítimas de largura, medidas a partir da linha de baixa-mar do litoral continental e insular, tal como indicadas nas cartas náuticas de grande escala, reconhecidas oficialmente pelo Brasil. Constitui-se em área de soberania nacional absoluta, permitindo apenas a passagem inocente de navios estrangeiros, abrangendo o respectivo espaço aéreo, leito e subsolo.

⁴⁹ Em virtude das disputas políticas decorrentes da descoberta do pré-sal e perspectivas de crescimento dos *royalties*, nome com que ficou conhecida a compensação financeira, o Congresso Nacional está discutindo um projeto de lei que altera o critério de distribuição desses *royalties* em prejuízo dos Estados e Municípios produtores.

⁵⁰ Na forma do art. 28 da Lei nº 9.984, de 17-7-2000, que deu nova redação ao art. 17 da Lei nº 9.648, de 27-5-1998, que revogou o art. 2º da Lei nº 7.990/89, essa compensação financeira foi elevada para 6,75%, incluindo como beneficiários os órgãos da União. Esse percentual é assim distribuído: (a) 45% aos Estados; (b) 45% aos Municípios; (c) 4,4% ao Ministério do Meio Ambiente; (d) 3,6% ao Ministério de Minas e Energia; (e) 2% ao Ministério da Ciência e Tecnologia (conforme art. 1º da Lei nº 8.001/90, na redação dada pelo art. 29 da Lei nº 9.984/00, que prevalece sobre o critério previsto no art. 5º do Decreto nº 1/91).

⁵¹ Segundo a Lei nº 8.001/90 e o Decreto nº 1/91, esses órgãos federais são: a) em relação à exploração de recursos hídricos, o Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica (DNAEE) e a Secretaria da Ciência e Tecnologia (SCT), conforme art. 1º da Lei e art. 5º do Decreto; b) em relação à exploração de recursos minerais, o Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM), conforme art. 2º, III, da Lei e art. 13, § 2º, III, do Decreto; c) relativamente à extração de petróleo, de xisto betuminoso e de gás natural, o Ministério da Marinha (1%). Outrossim, 0,5% do total de 5% da compensação financeira a esse título é destinada à formação de Fundo Especial, administrado pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, a ser distribuído entre Estados e Municípios (art. 18, IV e V e § 2º do Decreto).

⁵² Contudo, o art. 24 do Decreto nº 1/91 vincula parte dos recursos recebidos pelos Estados e Municípios em energia, pavimentação de rodovias etc.

⁵³ Op. cit. p. 199.

⁵⁴ Advirta-se, contudo, que a Lei nº 4.320/64, apesar de não definir expressamente o que significa receita pública, acaba por incluir, entre outras, as operações de crédito no rol das receitas de capital não exigindo, portanto, o requisito da definitividade de ingresso nem o do acréscimo patrimonial.

⁵⁵ O art. 27 da Lei nº 2.004/53, em sua redação original, empregava a palavra “indenização”.

⁵⁶ Por isso, a lei determina que os Estados repassem aos Municípios 25% da compensação financeira que receber.

⁵⁷ A referida vinculação não ofende o princípio previsto no inciso IV do art. 167 da CF por não se tratar a compensação financeira de um imposto.

5

ORÇAMENTO

Sumário: 5.1 Conceito. 5.2 Natureza jurídica do orçamento. 5.3. Processo legislativo. 5.4 Aspectos políticos do orçamento. 5.5 Aspectos econômicos do orçamento. 5.6 Princípios orçamentários. 5.6.1 Princípio da exclusividade. 5.6.2 Princípio da programação. 5.6.3 Princípio do equilíbrio orçamentário. 5.6.4 Princípio da anualidade. 5.6.5 Princípio da unidade. 5.6.6 Princípio da universalidade. 5.6.7 Princípio da legalidade. 5.6.8 Princípio da transparência orçamentária. 5.6.9 Princípio da publicidade orçamentária. 5.6.10 Princípio da não vinculação de receita de impostos. 5.6.11 Princípio da especialidade dos incentivos fiscais. 5.6.12 Princípio da responsabilidade na gestão fiscal. 5.6.13 Outros princípios. 5.7 Leis orçamentárias. 5.7.1 Orçamento plurianual. 5.7.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias. 5.7.3 Orçamento anual. 5.7.3.1 Orçamento autorizativo. 5.7.3.2 Orçamento impositivo. 5.7.4 Lei complementar. Lei nº 4.320, de 17-3-1964. 5.7.5 Instituição de fundos. 5.7.6 Atentados à lei orçamentária e crime de responsabilidade. 5.8 Fiscalização e controle dos orçamentos. 5.8.1 Tipos de controle. 5.8.1.1 Controle interno. 5.8.1.2 Controle externo. 5.8.1.3 Controle privado. 5.9 Tribunal de Contas da União. 5.9.1 Introdução. 5.9.2 Composição. 5.9.3 Atribuições. 5.10 Tribunais de Contas nos Estados e nos Municípios. 5.11 Conselho Nacional dos Tribunais de Contas.



https://youtu.be/0t0_jMkBJak

5.1 CONCEITO

Classicamente, o orçamento é conhecido como uma peça que contém a aprovação prévia da despesa e da receita para um período determinado.

Sabemos que, atualmente, o orçamento deixou de ser mero documento de caráter contábil e administrativo, para espelhar toda a vida econômica da Nação, constituindo-se em um importante instrumento dinâmico do Estado a orientar sua atuação sobre a economia. De fato, de há muito, o princípio do equilíbrio orçamentário deixou de constituir-se em cláusula de ouro das finanças públicas.

No Estado moderno, não mais existe lugar para orçamento público que não leve em conta os interesses da sociedade. Daí por que o orçamento sempre reflete um plano de ação governamental. Daí, também, seu caráter de instrumento representativo da vontade popular, o que justifica a crescente atuação legislativa no campo orçamentário.

Dentre as várias definições conhecidas preferimos a de Aliomar Baleeiro para quem, nos Estados Democráticos, “o orçamento é considerado o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou

geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei”.

Cumpra, apenas, esclarecer que a expressão final “arrecadação das receitas já criadas em lei” não veda a arrecadação de tributo, legalmente criado, sem prévia inclusão orçamentária, pois esse princípio foi suspenso pela Emenda Constitucional nº 7, de 22-5-1964, vindo a ser revogado definitivamente pela Emenda Constitucional nº 18/65. Desde então não mais foi previsto nas Constituições que se sucederam.

Por oportuno, cumpre lembrar que, lamentavelmente, entre nós, o orçamento, longe de espelhar um plano de ação governamental, referendado pela sociedade, tende mais para o campo da ficção. Tanto é assim que a União já ficou duas vezes sem orçamento aprovado, como resultado de divergências entre o Parlamento e o Executivo em torno de algumas das prioridades nacionais, sem que isso tivesse afetado a rotina governamental. Em outros países democráticos, um impasse dessa natureza pode conduzir à paralisação parcial dos serviços públicos, como aconteceu nos Estados Unidos da América, no final de 1995 e início de 1996.

Vige entre nós a cultura de desprezo ao orçamento, apesar de, ironicamente, existir uma parafernália de regras e normas, algumas delas de natureza penal, objetivando a fiel execução orçamentária.

O desvio na realização de gastos públicos costuma ocorrer por meio de seguintes expedientes:

a. superestimação de receitas

Se no passado a inflação galopante tornava incompatível com a realidade o princípio da fixação de despesas, dando margem a que o agente público gastasse no setor de sua preferência, hoje, com a estabilidade do poder aquisitivo da moeda, a partir do advento do Plano Real, introduziu-se a prática da superestimação de receitas, de sorte a possibilitar gastar mais do que o tesouro comporta.

b. contingenciamento de despesas

Aparentemente, seu objetivo é a contenção de despesas mas, no fundo, não passa de um estratagema para gastar em outros setores que não os previstos no orçamento. É uma das formas de burlar a vontade popular no que diz respeito à autorização de despesas públicas.

c. anulação de valores empenhados

Já se tornou praxe a anulação de valores empenhados e não liquidados até o final do exercício. Esses valores são transformados em “restos a pagar” comprometendo o orçamento do ano seguinte, que terá de sofrer “cortes” para acomodar despesas que deveriam ter sido pagas com as dotações do orçamento anterior.

d. instituição de fundos

Ultimamente, incorporou-se ao elenco de práticas deletérias para o esvaziamento da peça orçamentária a criação de fundo, composto de partes do produto de arrecadação de impostos e contribuições, para atender objetivos genéricos, vagos e imprecisos. Exemplo disso é o Fundo Social de Emergência, instituído pela Emenda Revisional de nº 1/94 para vigorar nos exercícios de 1994 e 1995. Esse fundo foi prorrogado com nova denominação: Fundo de Estabilização Econômica. Sobre o assunto falaremos mais adiante dedicando um item específico (5.7.5).

5.2 NATUREZA JURÍDICA DO ORÇAMENTO

Não há unanimidade acerca da natureza jurídica do orçamento. Alguns autores, como Duguit, entendem que ele é mero ato administrativo em relação às despesas, porque basta simples operação administrativa e, em relação à receita tributária, assume característica de lei em sentido material, porque gera, abstrata e genericamente, obrigações aos contribuintes.

Outros autores, como Jêze, conferem ao orçamento caráter de ato-condição na parte referente à receita, uma vez que funcionaria como condição para deflagração dos efeitos contidos em seu bojo. Não basta apenas a previsão legal, mas necessário é que os agentes públicos pratiquem atos jurídicos tendentes à realização efetiva dos recursos dando, a cada ano, eficácia à lei.

Além de imprecisas essas definições, que partem do pressuposto da prévia inclusão orçamentária dos montantes de cada tributo em vigor, entre nós, essa discussão não tem relevância, visto que a própria Constituição Federal confere ao orçamento a natureza de lei (art. 165, III e §§ 5º, 6º e 8º). O § 8º, fiel à tradição que vem desde a Carta Política de 1934, prescreve que “a lei orçamentária não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa”.

O art. 166 e parágrafos estabelecem um regime peculiar de tramitação do projeto de lei orçamentária, de iniciativa do Executivo, sem, contudo, exigir *quorum* qualificado para sua aprovação, daí sua natureza de lei ordinária.

Entretanto, a lei orçamentária difere das demais leis, caracterizadas por serem genéricas, abstratas e constantes ou

permanentes. Ela é, na verdade, uma lei de efeito concreto para vigorar por um prazo determinado de um ano, fato que, do ponto de vista material, retira-lhe o caráter de lei. Exatamente, essa peculiaridade levou parte dos estudiosos a sustentar a tese do orçamento como ato-condição. Sob o enfoque formal, no entanto, não há como negar a qualificação de lei.

Portanto, entre nós, o orçamento é uma lei anual, de efeito concreto, estimando as receitas e fixando as despesas, necessárias à execução da política governamental.

Entretanto, para Sérgio Assoni Filho “as leis orçamentárias possuem um conteúdo material, portanto, sem diferenças substantivas quando comparadas com as demais espécies normativas”.² Realmente, apesar da sua natureza temporária, não negamos à lei orçamentária certo conteúdo material, pois a violação de normas orçamentárias pode acarretar para o infrator crime de responsabilidade política (art. 85, VI da CF e art. 4º, VI, da Lei nº 1.079/50) e ato de improbidade administrativa (art. 10, VI, IX e XI e art. 11, I, da Lei nº 8.429/92).

Refletindo o moderno posicionamento doutrinário, o STF alterou seu antigo posicionamento e passou, a partir da ADI nº 2.925, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJ* de 4-3-2005, admitir o controle abstrato de normas orçamentárias. Como examinado no item 3.5, o governo central introduziu o hábito de abrir, por meio de Medidas Provisórias, créditos extraordinários, que existem para atender despesas **imprevisíveis e urgentes** (§ 3º, do art. 167 da CF), para custear despesas correntes mediante anulação parcial de dotações, utilização de recursos provenientes de operações financeiras etc., como se tratassem de aberturas de crédito adicional suplementar ou de crédito adicional especial.

Se o Supremo Tribunal Federal é o guardião da Constituição, independentemente de a norma impugnada ter caráter geral ou especial, concreta ou abstrata, deve examinar a sua compatibilidade ou não com o texto constitucional apontado na inaugural. É o que restou decidido na ADI nº 4048, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* de 22-8-2008. Entretanto, essas medidas provisórias continuam sendo editadas regularmente abrindo créditos adicionais extraordinários para custear despesas que de extraordinárias só ostentam o nome. E as editadas a partir de 2011 sequer indicam a fonte de custeio, como a Medida Provisória de nº 611/13 que se converteu na Lei nº 12.851, de 2-8-2013, abrindo crédito adicional extraordinário no valor de R\$ 3.926.200.000,00 a favor dos Ministérios do Desenvolvimento Agrário, Defesa e Integração Nacional.

Concluindo, em face da alteração da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que passou a admitir o controle abstrato de constitucionalidade de normas orçamentárias, não há como negar à lei orçamentária, não só a sua natureza de lei formal anual, como também o seu conteúdo material, como os demais instrumentos normativos previstos no art. 59 da CF. O descumprimento de suas normas pode acarretar sanções de natureza política, administrativa e penal.

5.3 PROCESSO LEGISLATIVO

As leis orçamentárias – de plano plurianual, de diretrizes orçamentárias e de orçamentos anuais – são de iniciativa do Poder Executivo³ (art. 165 da CF), cabendo ao Presidente da República enviar ao Congresso Nacional os respectivos projetos de lei e as propostas (art. 84, XXIII, da CF). O Poder Judiciário e o Ministério Público elaborarão suas propostas orçamentárias dentro dos limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias (art. 99, § 1º, e art. 127, § 3º, da CF), sendo que a proposta do Judiciário, no âmbito da União, é encaminhada pelos Presidentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores (art. 99, § 2º, da CF). Essas propostas, obviamente, são unificadas antes do envio ao Parlamento para discussão.

A EC nº 45/2004 acrescentou os §§ 3º a 5º. O § 3º prescreve que, se os órgãos do Judiciário não encaminharem as respectivas propostas orçamentárias dentro do prazo previsto na lei de diretrizes orçamentárias, o Poder Executivo considerará, para fins de consolidação da proposta orçamentária anual, os valores aprovados na lei orçamentária vigente, ajustados de acordo com os limites estipulados na forma do § 1º. Se as propostas encaminhadas estiverem em desacordo com os limites estipulados na forma do § 1º, o Executivo procederá aos reajustes necessários (§ 4º). O § 5º veda, no decorrer da execução orçamentária, despesas ou assunção de obrigações que extrapolem os limites estabelecidos em lei de diretrizes orçamentárias, exceto se previamente autorizadas, mediante a abertura de créditos suplementares ou especiais. Este parágrafo está mal situado, pois, por ser regra geral, aplica-se igualmente no âmbito dos demais Poderes.

Os projetos de leis orçamentárias são apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional na forma do regimento comum, sendo, desde logo, examinados por uma comissão mista permanente de Senadores e Deputados, que emitirá o parecer. Cabe à mesma comissão receber as emendas consignando o parecer acerca delas para ulterior apreciação pelo Plenário das duas Casas do Congresso Nacional (art. 166, §§ 1º e 2º, da CF).⁴ Interessante notar que, na prática, os congressistas não têm manifestado muito interesse no exame das receitas orçamentárias, concentrando seus esforços na discussão de despesas. Desde a Emenda nº 18/65, o requisito da prévia estimativa de receita, decorrente de tributo criado ou aumentado, deixou de existir como condição para sua cobrança. Talvez esse fato explique o desinteresse dos parlamentares.

O cabimento de emendas obedece a critérios peculiares previstos nos §§ 3º e 4º do art. 166 da CF, sendo bem amplo o poder

de atuação dos parlamentares, se comparado ao regime vigente na ordem constitucional antecedente. O § 5º do mesmo artigo faculta ao Presidente da República enviar mensagem modificativa dos projetos de lei, enquanto não iniciada a votação, na comissão mista, da parte cuja alteração é proposta.

No mais, são aplicadas as demais regras concernentes ao processo legislativo.

Positivando práticas observadas por algumas Municipalidades, a Lei nº 10.257, de 10-7-2001, conhecida como Estatuto da Cidade, em seu art. 43 instituiu a chamada *gestão orçamentária participativa*, tornando obrigatória a realização de debates, consultas e audiências públicas como condição para aprovação pela Câmara Municipal dos projetos de lei versando sobre o orçamento plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento anual. A familiarização da sociedade com os instrumentos orçamentários é de suma importância para o pleno exercício da cidadania, participando no sistema de direcionamentos das despesas públicas, bem como fiscalizando a fiel execução do que foi aprovado (ver § 2º do art. 74 da CF). Nos âmbitos estadual e federal não é obrigatória a observância do princípio da *gestão orçamentária participativa*, quer porque esse princípio é um dos instrumentos de execução da política de desenvolvimento urbano de competência municipal (art. 182 da CF), quer em razão da notória dificuldade de os membros da comunidade dirigirem-se às Casas Legislativas estaduais e ao Parlamento Nacional.

Finalmente, cumpre examinar a questão da omissão do Poder Legislativo na devolução do projeto de lei orçamentária anual até o final da sessão legislativa.⁵ A realização de despesas públicas é presidida pelo princípio da legalidade. Nada pode ser gasto sem autorização legislativa contida na lei orçamentária anual. Como proceder em caso de omissão do Parlamento na devolução da proposta orçamentária? Várias teorias surgiram para solucionar o impasse, como adiante veremos.

a) Abertura de créditos adicionais extraordinários

Ora, se inexistente a lei orçamentária anual, descabe a cogitação de abertura de crédito adicional extraordinário por via de medida provisória. A abertura desse crédito só se justifica na hipótese em que a lei orçamentária deixou de fixar determinada despesa porque não era previsível na época de sua elaboração.

b) Abertura de créditos adicionais suplementar ou especial

A exemplo da hipótese anterior, a abertura de tais créditos pressupõe a existência do orçamento aprovado. As hipóteses previstas no § 8º do art. 166 da CF correspondem aos recursos que ficaram sem despesas correspondentes em face de veto, emenda ou rejeição.

c) A execução de até dois doze avos de cada dotação

A Lei de Responsabilidade Fiscal em seu art. 6º autorizava a execução de até dois doze avos do total de cada dotação, mas ele foi vetado pelo Executivo, provavelmente para poder valer-se de outras alternativas que escapam da alçada da lei complementar referida no § 9º do art. 165 da CF.

d) A prorrogação do orçamento anterior

Prescrevia a Constituição Federal de 1934 no § 5º de seu art. 50 que “será prorrogado o orçamento vigente se, até 3 de novembro, o vintouro não houver sido enviado ao Presidente da República para a sanção”.

Não há dispositivo correspondente na Constituição Federal vigente.

e) A publicação do orçamento pelo Presidente da República

O art. 72 da Carta Política de 1937 dispunha:

“O Presidente da República publicará o orçamento:

[...]

d) no texto da proposta apresentada pelo Governo, se ambas as Câmaras não houverem terminado, nos prazos prescritos, a votação do orçamento.”

A publicação, no caso, equivale à promulgação. Não há semelhante dispositivo da Carta Magna vigente.

f) A promulgação do projeto de lei pelo Presidente da República

O art. 68 da Constituição de 1967, repetido no art. 66 da Emenda nº 1/69, dispunha:

“Art. 68. O projeto de lei orçamentária anual será enviado pelo Presidente da República à Câmara dos Deputados até cinco meses antes do início do exercício seguinte; se, dentro do prazo de quatro meses, a contar de seu recebimento, o Poder Legislativo não o devolver para sanção, será promulgado como lei.”

Não há essa previsão na Constituição atual, mas a tese da promulgação da proposta orçamentária como lei encontra amparo no § 2º do art. 35 do ADCT se examinado com cuidado:

“§ 2º Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I – o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa;

II – o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;

III – o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.”

Nota-se o tom de comando contido nos três incisos: o projeto de lei será encaminhado até... e devolvido para sanção *até o encerramento da sessão legislativa*.

A tese da promulgação do projeto de lei orçamentária pelo Executivo na hipótese de omissão do Legislativo é a única sustentável.

Ninguém pode governar sem orçamento. Tanto é que, não tendo sido possível votar o orçamento do exercício de 1994 em razão do impasse político-institucional, que culminou com o *impeachment* do Presidente da República, foi aprovado o Fundo de Emergência Social composto basicamente por 20% da arrecadação de tributos federais, através da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1ª de março de 1994, para vigorar nos exercícios de 1994 e 1995. Se o Congresso Nacional não devolver o projeto de lei orçamentária até o final da sessão legislativa, cabe ao Chefe do Executivo promulgá-lo tal como o enviou ao Parlamento, ignorando eventuais emendas aprovadas ou em discussão. Se há um prazo para receber o projeto,⁶ **deve haver um prazo para devolvê-lo**. Prescreve o art. 32 da Lei nº 4.320/64 que *se não receber a proposta orçamentária no prazo fixado nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, o Poder Legislativo considerará como proposta a Lei do Orçamento vigente*. Logo, pela aplicação do princípio da simetria conclui-se que a não devolução do projeto até o final do exercício implicará promulgação do projeto de lei enviado pelo Executivo. Na prática, o assunto vem sendo tratado na Lei de Diretrizes Orçamentárias de cada ente político, que antecede a elaboração da Lei Orçamentária Anual, autorizando o Poder Executivo a realizar a proposta orçamentária até sua aprovação e encaminhamento do respectivo autógrafo pelo Legislativo, na base de 1/12 (um doze avos) em cada mês. Infelizmente, essa prática vem induzindo a leniência das Casas Legislativas que antes não deixavam de devolver a proposta orçamentária devidamente aprovada até o encerramento da sessão legislativa.

O STF, entretanto, até hoje, não se posicionou definitivamente quanto a aplicação dessa tese. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pela mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro contra o governador do Rio de Janeiro e contra a Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro pelo fato de a Lei nº 1.848/91 (art. 34, § 1º) autorizar o Poder Executivo a executar o Projeto de Lei Orçamentária originalmente encaminhado, na hipótese de omissão do Legislativo, não o devolvendo dentro do prazo constitucional para sanção, por maioria de votos foi indeferida a liminar.

O voto do eminente Relator, analisando o dispositivo do inciso III, do § 2º, do art. 35 do ADCT reconheceu a devolução compulsória do projeto de lei orçamentária para o efeito de sanção pelo Chefe do Executivo.

Porém, esclareceu que aquela regra transitória, “ao dispor sobre a matéria, conferiu à inércia do Poder Legislativo apenas um único efeito jurídico: o da imediata remessa do projeto orçamentário anual, no estado que se achar, ao Chefe do Executivo, em ordem a possibilitar o exercício da prerrogativa constitucional da sanção”.

Em outro trecho acrescentou:

“Extraír do silêncio do Poder Legislativo, que se abstém de deliberar sobre a matéria orçamentária ‘oportuno tempore,’ uma consequência apenas imputável aos atos de aprovação parlamentar dos projetos de lei em geral – e de sua consequente sanção – equivale a parificar, à lei, em grau de eficácia, autoridade e valor jurídico, um mero projeto de lei, com usurpação, assim, daquelas competências constitucionais, do que resulta grave ofensa aos respectivos postulados do sistema representativo e da separação de poderes” (ADI nº 612-6/RJ, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 26-3-93).

Com tal fundamento concedeu a medida cautelar para suspender o § 1º, do art. 34 da Lei Estadual de nº 1.848/91 do Estado do Rio de Janeiro, no que foi seguido pelo Min. Néri da Silveira. Os demais Ministros, Carlos Velloso, Sepúlveda Pertence, Octavio Gallotti, Moreira Alves e Sydney Sanches negaram a medida cautelar por não vislumbrarem o perigo de dano irreparável. De fato, não se pode presumir que o órgão legislativo estadual irá descumprir o prazo constitucional, de sorte a provocar a incidência da norma jurídica impugnada. Até hoje não houve o julgamento do mérito, pelo que não temos um precedente jurisprudencial da Corte Suprema sobre essa relevante questão jurídica que estamos discutindo.

Com a devida vênia, de nada adianta proclamar a compulsoriedade da devolução do projeto de lei orçamentária no prazo estabelecido na Constituição, se do descumprimento desse comando constitucional nada resultar, deixando o Estado sem meios para cumprir a sua finalidade. O princípio da harmonia, da unidade constitucional conduz à interpretação da Constituição como um todo, de sorte que os demais dispositivos concernentes à execução orçamentária, como o relatório mensal da arrecadação tributária e o relatório bimestral resumido da execução orçamentária; à abertura de créditos adicionais suplementares ou especiais; ao controle e fiscalização do orçamento etc. não sejam totalmente esvaziados.

5.4 ASPECTOS POLÍTICOS DO ORÇAMENTO



Já se foi o tempo em que o orçamento representava um quadro frio e contábil das despesas e receitas públicas. Hoje, ele constitui-se no principal instrumento de intervenção estatal.

O orçamento espelha um instrumento representativo do consentimento dos contribuintes. Esse consentimento por meio de representantes já existia desde a época do feudalismo, por meio de conselhos e assembleias de que participavam os prelados, os senhores territoriais e, depois, mandatários do comércio e do artesanato das cidades, como assinala Aliomar Baleeiro.⁷ Na Inglaterra, a luta dos barões contra o “João Sem Terra” culminou com o advento da Carta Magna de 1215, na qual ficou consignado o princípio de que nenhum tributo ou *scutage* (resgate em dinheiro da obrigação do serviço militar) poderia ser cobrado sem o consentimento do conselho do reino, salvo os de costume, para resgate do rei, elevação de seu filho mais velho a cavaleiro ou dote da filha mais velha.

Ao direito de autorizar as receitas, seguiu-se o de controlar as despesas, dando origem ao orçamento como processo de fiscalização financeira e cerceamento das tendências abusivas dos governantes.

Os membros da sociedade, não só mediante seus representantes no Parlamento, consentem na estimação das receitas tributárias, como também, influenciam no direcionamento das despesas. Daí por que o exame da peça orçamentária permitirá revelar, com clareza, em proveito de que grupos sociais e regiões, ou para solução de que problemas e necessidades funcionará a aparelhagem estatal. Pelo exame das estimativas de impostos, por exemplo, é possível detectar qual a classe social mais onerada, e, pelo exame das dotações orçamentárias, vislumbrar as classes sociais que serão mais beneficiadas pela atuação do Estado, vale dizer, pela prestação de serviços públicos.

O orçamento reflete o plano de ação do governo, sempre elaborado com base em uma decisão política. Parlamentares ligados à massa pleiteiam inclusão de despesas nos setores que a ela interessam: gastos enormes com a saúde, a educação, a assistência social, a habitação popular etc.

Outrossim, todo partido político tem um programa de governo. Uma vez no poder, vai executar esse programa, direcionando as despesas nesse sentido. Daí por que o orçamento é essencialmente um ato político.

No regime parlamentar, a proposta orçamentária é apresentada pelo gabinete como expressão dos anseios representados pela maioria parlamentar. Sua rejeição implica a queda do gabinete. No regime presidencial, a proposta orçamentária é apresentada pelo Presidente da República, e a não aprovação dessa propositura implica a manifestação de que o Presidente renuncie ao mandato ou mude os ministros.

5.5 ASPECTOS ECONÔMICOS DO ORÇAMENTO

É inegável o aspecto econômico do orçamento. De um lado, funciona como instrumento de otimização dos recursos financeiros. Compatibilizando as necessidades da coletividade com as receitas estimadas e efetivamente ingressadas no Tesouro, obriga o administrador a exercitar maior racionalidade econômica. Deve ele não só eleger as prioridades da ação governamental ajustando-a ao conjunto da situação econômica do país, em um determinado momento, como também buscar alternativas de otimização de recursos financeiros disponíveis, fato que implica cálculo econômico, a fim de que as necessidades públicas sejam satisfeitas mediante um dispêndio mínimo. De outro lado, existe uma clara correlação entre a economia privada e as finanças públicas. O orçamento como veiculador de determinada política financeira do Estado acaba direcionando a política econômica global do Estado. Realmente, por meio do orçamento é possível ao Estado estimular ou desestimular a produção, o consumo e o investimento, ora incrementando a política de gastos públicos (*déficit sistemático*), ora contendo as despesas, adiando obras e serviços e, ao mesmo tempo, aumentando a carga tributária para absorver o poder aquisitivo dos particulares (*superávit orçamentário*).

O equilíbrio orçamentário, no passado, era a regra de ouro das finanças públicas. Governantes até se acanhavam de confessar o déficit. Hoje, essa regra é contestada. Tudo deve depender das situações conjunturais. No período de depressão econômica, o equilíbrio orçamentário pode conduzir a desempregos generalizados, ao sucateamento dos parques industriais etc. Outrossim, se a força produtiva do país não se expandir por falta de energia elétrica, deficiência no sistema de comunicações, fragilidade ou ineficiência do sistema de transporte de cargas ferroviária, marítima, rodoviária etc., não será condenável o déficit que se originar das despesas com a remoção desses pontos de estrangulamento, que impedem o desenvolvimento integrado da economia nacional.

A questão, como assinala com acerto Aliomar Baleeiro,⁸ não é de equilibrar o orçamento, pois este não pode ser entendido como um fim em si mesmo, mas como um instrumento de progresso de uma nação. Sua função é equilibrar a economia nacional. Sua tarefa é afastar as inflações e deflações, mantendo sempre estável a economia, de sorte que os investimentos absorvam toda a poupança, sem excedê-la nem ficarem abaixo dela. O pensamento atual exige a “humanização” do orçamento.

O orçamento atua, ainda, como instrumento de redistribuição da renda nacional. Corrige a desigualdade de patrimônio e rendas das pessoas, quer pela tributação, quer pela realização de despesas. É a teoria do filtro, segundo a qual o orçamento age como sistema hidráulico que aspira parte das rendas e capitais dos particulares e devolve-os numa redistribuição diferente.

5.6 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Princípios de direito são normas munidas do mais alto grau de abstração, que permeiam o sistema jurídico como um todo. São mais do que meras regras jurídicas. Encarnam valores fundamentais da sociedade, servem como fontes subsidiárias do Direito e conferem critérios de interpretação de normas e regras jurídicas em geral.

Celso Antonio Bandeira de Mello define o princípio jurídico como “mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”.⁹

Os princípios orçamentários são aqueles voltados especificamente à matéria orçamentária e são encontráveis na própria Constituição Federal, de forma expressa ou implícita.

5.6.1 *Princípio da exclusividade*

Esse princípio diz respeito ao conteúdo do orçamento e está expresso no § 8º do art. 165 da CF, nos seguintes termos: “A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.”¹⁰

Referido princípio resultou de Emenda Constitucional de 1926, que acrescentou o § 1º ao art. 34 da Constituição de 1891, a fim de evitar as chamadas caudas orçamentárias, ou orçamentos rabilongos, decorrentes de introdução de matérias estranhas ao respectivo projeto de lei, por meio de emendas de toda sorte, apresentadas por Deputados e Senadores. A partir de então, tal princípio foi mantido nas sucessivas Constituições que se seguiram, mais ou menos com a mesma redação supratranscrita.

A Constituição Federal excepciona desse princípio a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, “ainda que por antecipação de receita”, como consta da parte final do § 8º do art. 165. Entretanto, não se

pode dizer que a abertura de créditos suplementares ou as operações de crédito sejam matérias estranhas ao orçamento. Os primeiros porque destinam-se ao reforço de dotação orçamentária existente; as segundas porque toda e qualquer contratação de crédito tem a natureza de antecipação de receita orçamentária. A ressalva contida no Texto Magno *“ainda que por antecipação de receita”* tem o sentido de determinar a inclusão no orçamento de créditos resultantes de operações de curto prazo a serem satisfeitas no mesmo exercício. Isso quer dizer que o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 4.320/64, que excluía das receitas componentes do orçamento as operações de crédito por antecipação de receita, não foi recepcionado pela Carta Política vigente.

5.6.2 *Princípio da programação*

Todo orçamento moderno está ligado ao plano de ação governamental. Assim, ele deve ter conteúdo e forma de programação. Os programas de governo de duração continuada devem constar do plano plurianual, ao qual se subordinam os planos e programas nacionais, regionais e setoriais. O princípio da programação decorre dos arts. 48, II e IV, e 165, § 4º, da CF.¹¹

Por força dos princípios da programação e da unidade, acham-se recepcionados os arts. 47 a 50 da Lei nº 4.320/64, que cuidam da programação da execução orçamentária. O art. 47 determina que, logo após a promulgação da lei de orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar. Com isso o Executivo incumbe a cada unidade a responsabilidade pela aplicação dos créditos orçamentários na execução de programas a seu cargo.¹² Nada poderá ser liberado sem prévia programação de despesas, a qual tem por finalidade não só assegurar às unidades orçamentárias os recursos financeiros necessários à boa execução de seu programa de trabalho, como também manter o possível equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada de sorte a evitar, ao máximo, as situações de insuficiências de caixa (art. 48).

Convém esclarecer que o art. 168 da CF dispõe que *“os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público ser-lhe-ão entregues até o dia 20 de cada mês, na forma da lei complementar, a que se refere o artigo 165, § 9º”*.

A Carta Política de 1988 determina, pois, a liberação de recursos em duodécimos. Esse fato, contudo, não tem o condão de invalidar e nem de contrariar o princípio da programação, que é impositivo a todos os órgãos dos três Poderes. Não teria sentido, por exemplo, determinado titular de unidade orçamentária exigir liberação mensal de recursos para execução de uma obra pública programada para o final do exercício.

5.6.3 *Princípio do equilíbrio orçamentário*

Esse princípio, no passado, era considerado como regra de ouro das finanças públicas. Estava no art. 66, § 3º, da Constituição Federal de 1967, o qual foi suprimido pela Emenda Constitucional nº 1/69, e não foi restabelecido na Carta Política vigente. A partir da crise econômica de 1929, a tese do equilíbrio orçamentário passou a ser vigorosamente combatida. Numa conjuntura recessiva há necessidade de o Estado investir maciçamente, não só na economia, como também na execução de infraestrutura voltada para o desenvolvimento econômico. Hoje, prevalece o pensamento de que não cabe à economia equilibrar o orçamento, mas ao orçamento equilibrar a economia, isto é, o equilíbrio orçamentário não pode ser entendido como um fim em si mesmo, mas como um instrumento a serviço do desenvolvimento da nação.¹³

Fez bem o legislador constituinte em abolir a expressão desse princípio limitando-se a recomendá-lo em alguns de seus dispositivos, como aqueles que limita o endividamento, fixa as despesas, estabelece o mecanismo de controle das despesas, proíbe a abertura de créditos suplementar ou especial sem a indicação de recursos correspondentes etc. que impulsionam a ação dos legisladores no sentido do equilíbrio orçamentário. Não deve nem pode a Carta Política impor a observância do equilíbrio orçamentário se este depende muito de circunstâncias meramente conjunturais, de fatores econômicos aleatórios. Eventual prescrição constitucional nesse sentido poderia até conduzir ao desprestígio da Constituição, porque tal preceito, despidido de controle jurisdicional, não teria força vinculativa para obrigar os legisladores ordinários.

5.6.4 *Princípio da anualidade*

Característica fundamental do orçamento é sua periodicidade. É da tradição brasileira, como também da maioria dos países, que esse período, o exercício financeiro, seja de um ano. Daí o princípio da anualidade orçamentária que decorre de vários dispositivos expressos na Constituição Federal (arts. 48, II, 165, III e § 5º, e 166). Esse princípio difere do princípio da anualidade tributária que, a partir da Emenda nº 1/69, foi substituído pelo da anterioridade, que subordina a cobrança de tributo

ao exercício seguinte ao de sua criação ou majoração.

A Constituição Federal não esclarece se o exercício financeiro deve corresponder ao ano civil ou ao ano-calendário, mas desde o Brasil-Império esse exercício tem coincidido com o ano-calendário, isto é, vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

O inciso I do § 9º do art. 165 da CF prescreve que cabe à lei complementar “dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual”.¹⁴

Por ora, a lei que rege o assunto é a de nº 4.320, de 17-3-1964 (lei materialmente complementar), e, por ela, o exercício financeiro vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro, coincidindo, portanto, com o ano-calendário, apesar de seu art. 34, equivocadamente, referir-se a ano civil.¹⁵

O princípio da plurianualidade das despesas de investimentos que decorre do § 1º do art. 167 da CF¹⁶ não esvazia o conteúdo do princípio da anualidade, tendo em vista as metas e programas consignados no plano plurianual, abrangidos pelas despesas de capital (art. 13 da Lei nº 4.320/64) deverão ser executados ano a ano, por meio do emprego de recursos financeiros advindos do orçamento anual.

No dizer de José Afonso da Silva, “o princípio da anualidade sobrevive e revive no sistema, com caráter dinâmico-operativo, porquanto o plano plurianual constitui regra sobre a realização das despesas de capital e das relativas aos programas de duração continuada, mas não é operativo por si, e sim por meio do orçamento anual”.¹⁷

5.6.5 *Princípio da unidade*

A exigência de orçamento uno constava do art. 73 da Constituição Federal de 1946. Exigências de ordem prática tornaram impossível a elaboração de um único documento orçamentário, englobando os orçamentos das autarquias, das estatais etc.

Atualmente, como se depreende do § 5º do art. 165 da CF, existe uma multiplicidade de documentos orçamentários: o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; orçamento de investimento das empresas estatais; orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Hoje, o princípio da unidade orçamentária não mais se preocupa com a unidade documental, mas com a unidade de orientação política, de sorte que os orçamentos se estruturam uniformemente, ajustando-se a um método único, vale dizer, articulando-se com o princípio da programação.¹⁸ Dessa forma, a divisão do orçamento em três peças previstas nos incisos I, II e III, do § 5º, do art. 165 da CF não compromete a unidade orçamentária que tem por escopo principal permitir a verificação do equilíbrio do orçamento ao longo de sua execução.

5.6.6 *Princípio da universalidade*

Significa esse princípio que as parcelas da receita e da despesa devem figurar em bruto no orçamento, isto é, sem quaisquer deduções.

Esse princípio, hoje, tem sentido de globalização orçamentária, significando a inclusão de todas as rendas e despesas dos Poderes, fundos, órgãos, entidades da administração direta e indireta etc., no orçamento anual geral (art. 165, § 5º, da CF).

Assim, o orçamento anual abarca o orçamento fiscal referente aos três Poderes, o orçamento de investimentos das estatais e o orçamento da seguridade social, fato que contribui para a obtenção do equilíbrio financeiro.

5.6.7 *Princípio da legalidade*

Tem o mesmo sentido do princípio da legalidade em geral, segundo o qual ninguém é obrigado a fazer, ou deixar de fazer senão em virtude de lei. Em matéria orçamentária, esse princípio significa que a Administração Pública subordina-se às prescrições legais. Assim, a Carta Política exige que leis de iniciativa do Presidente da República estabeleçam o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais (art. 165).

O campo de atuação do princípio da legalidade orçamentária abarca, também, os planos, programas, operações e abertura de créditos, transposição, remanejamento ou transferência de recursos de uma dotação para outra, ou de um órgão para outro, bem como a instituição de fundos (arts. 48, II, IV, 166, 167, I, III, V, VI e IX, da CF).

É prática comum, atualmente, a lei orçamentária anual conter delegação ao Executivo para transferir recursos de uma dotação para outra, fato que não acarreta a violação do princípio da legalidade. É claro que essa delegação não pode implicar, por exemplo, a autorização de o Executivo transferir recursos de dotação destinada ao atendimento de precatórios judiciais que,

por expressa disposição constitucional, ficam na disponibilidade do Poder Judiciário (§ 2º do art. 100 da CF). Na hipótese, nem a lei poderia operar, validamente, essa transferência.

5.6.8 *Princípio da transparência orçamentária*



Na forma do § 6º do art. 165 da CF, o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativos regionalizados do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Essa medida possibilitará, posteriormente, a fiscalização e o controle interno e externo da execução orçamentária, que abrange as subvenções e a renúncia de receitas, conforme prescreve o art. 70 da CF. Esse princípio articula-se, outrossim, com o § 6º do art. 150 da CF, que subordina a concessão de qualquer anistia ou remissão em “matéria tributária ou previdenciária” à edição de lei específica, federal, estadual ou municipal.

Finalmente, esse princípio orçamentário nada mais é do que o desdobramento do princípio da transparência tributária, que está inserido no § 5º do art. 150 da CF, segundo o qual a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.¹⁹

No âmbito federal, o art. 27 da Lei nº 10.182, de 6-2-2001, determina que o Executivo estabeleça o mecanismo que permita ao cidadão o acesso aos dados relativos à execução orçamentária.²⁰

Gilmar Ferreira Mendes e Celso de Barros Correa Neto, após minucioso exame dos dispositivos constitucionais pertinentes, concluem que o “princípio da transparência fiscal é norma estruturante do Estado Democrático de Direito brasileiro”.²¹ Daí a importância desse princípio como instrumento do exercício de cidadania no controle e fiscalização de gasto público.

5.6.9 *Princípio da publicidade orçamentária*

A Carta Política, em seu art. 37, prescreve que a administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade e *publicidade*.

Tão importante é esse princípio que, apesar de previsto em caráter geral, a Carta Magna determinou sua observância relativamente aos projetos de leis orçamentárias²² (art. 166, § 7º), além de ordenar, especificamente, a publicação pelo Poder Executivo, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária (art. 165, § 3º).²³

5.6.10 *Princípio da não vinculação de receita de impostos*

O princípio da não vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa está previsto no inciso IV do art. 167 da CF. Os impostos, que são decretados independentemente de qualquer atuação específica do Estado, destinam-se a prover a execução de obras públicas e serviços públicos gerais. A Constituição, entretanto, abriu exceções que vêm sendo ampliadas por meio de Emendas. Assim, não se sujeitam a essa proibição a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159; a destinação de recursos para as ações e serviços de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para a realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º,²⁴ 212 e 37, XXII,²⁵ e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º²⁶ do art. 167. Outrossim, facultou-se aos Estados-membros e ao Distrito Federal vincular até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida a programa de apoio à inclusão e promoção social, nos termos do parágrafo único²⁷ do art. 204, e de igual percentual para o fundo de fomento à cultura para o financiamento de programas e projetos culturais, conforme § 6º²⁸ do art. 216. Em ambas as hipóteses, ficou proibida a aplicação de recursos do fundo nas despesas com pessoal, encargos sociais e serviço da dívida, ou qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiadas. A Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1-3-94, que incluiu os arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais

Transitórias, instituiu o Fundo Social de Emergência para os exercícios de 1994 e 1995, com o objetivo de sanear as finanças da União e promover a estabilização econômica (art. 71 do ADCT). Para formação desse fundo, estabeleceu novas vinculações, ainda que provisórias, como se depreende do art. 72 do ADCT envolvendo, entre outros, o produto da arrecadação do IRRF pela União, suas autarquias e fundações; parcela do produto da arrecadação do ITR; o produto da arrecadação do IR e do IOF resultantes de alterações introduzidas pelas Leis nºs 8.847, 8.848 e 8.849, todas de 28-1-94; parcelas do produto de arrecadação resultante da elevação de alíquotas da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24-7-1991, a qual passa a ser de trinta por cento para os exercícios de 1994 e 1995, além de vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuadas as vinculações retrocitadas.²⁹

E aqui é oportuno lembrar que é comum a tese de inconstitucionalidade de determinada exação fiscal, sustentada pelos contribuintes perante os tribunais do país, invocando a vulneração desse princípio. Por ser um princípio orçamentário, e não tributário, o sujeito passivo da obrigação tributária não tem legitimidade para invocá-la. A relação jurídico-tributária existente entre o fisco e o contribuinte extingue-se com o pagamento do imposto, sendo-lhe irrelevante a ulterior destinação do recurso financeiro ingressado.

A propósito, vale a pena lembrar o v. acórdão proferido pelo E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo sobre o aumento temporário do ICMS, de 17% para 18%, com o fito de propiciar aumento de capital da Caixa Econômica do Estado, objetivando o financiamento de programas habitacionais. Diz a emenda desse v. julgado:

“IMPOSTO – circulação de mercadorias e serviços – alíquota – Aumento de 17% para 18% – Constitucionalidade – Inocorrência de vinculação da receita a determinada despesa – aumento de capital destinado genericamente ao financiamento de programas habitacionais – Compatibilidade da Lei Estadual nº 6.556, de 1989, com o artigo 167, inciso IV, da Constituição da República – Recurso não provido”. (Apelação cível nº 201.037-2 – Araras – Apelante: Confecções Colombini Ltda. – Apelada: Fazenda do Estado. JTJESP, Lex, v. 146, p. 103.)³⁰

Verifica-se que a Lei nº 6.556/89, ao promover destinação certa do produto da arrecadação do ICMS, proveniente de sua majoração temporária, incidiu na proibição do art. 167, IV, da CF. Se é verdade que não houve vinculação direta a fundo ou despesa, não é menos verdade que houve direta vinculação ao órgão, vinculação essa igualmente vedada pela Carta Magna.

Assim, a inconstitucionalidade existe.³¹ O que se poderia dizer, no caso, é que não cabe ao contribuinte, em sua defesa, requerer a declaração de inconstitucionalidade *incidentur tantum*, pois esse princípio é financeiro e não tributário. Ao contribuinte, não cabe indagar o que será feito com o produto da arrecadação de impostos, pelo menos enquanto contribuinte. Porém, enquanto cidadão, poderá questionar não só a vinculação, como também a má aplicação dos recursos advindos de tributos em geral.

5.6.11 Princípio da especialidade dos incentivos fiscais

Dispõe o § 6º do art. 150 da CF, com a redação dada pela EC nº 3, de 17-3-93:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativo a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

Esse princípio, a exemplo do princípio da exclusividade orçamentária, decorreu em função de abusos consistentes na inserção de normas outorgando incentivos fiscais, em suas diversas modalidades,³² normalmente isenção, no bojo de um projeto legislativo estranho à matéria tributária, dificultando sua identificação pelo Executivo por ocasião de sua sanção. Ele tem, pois, estreita vinculação com o princípio da transparência.

Ressalvada a concessão e revogação de incentivos na área do ICMS por convênios firmados pelos Estados-membros, qualquer outro incentivo tributário ou fiscal depende de lei específica do ente político competente. Entendemos, outrossim, que essa lei específica não poderá tratar de várias espécies de incentivos fiscais referentes aos diversos tributos e ao mesmo tempo cuidar de matérias afins, introduzindo alterações no processo administrativo tributário, no regime de microempresas e empresas de pequeno porte, e promovendo acréscimos de dispositivos na nova lei de falências, como fez a Lei nº 11.196, de 21-11-2005, resultante do projeto de conversão da MP nº 255/05.³³

5.6.12 Princípio da responsabilidade na gestão fiscal

Esse princípio, expresso no art. 11 da LRF, exige a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos que a Constituição Federal outorgou aos entes políticos. Efetiva arrecadação pressupõe não só eficiência do aparelhamento administrativo do Estado, para realização concreta das receitas estimadas por meio de estudos técnicos, como também a vedação de renúncias tributárias, ressalvada a concessão de incentivos fiscais com a finalidade de reduzir as desigualdades socioeconômicas entre as diferentes regiões do País. Por isso, esse princípio tem sua matriz no art. 151, I, da CF:

Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

O que o texto constitucional permite é apenas o incentivo regional que vai de encontro ao princípio da unidade econômico-política do território nacional, à medida que elimina as desigualdades socioeconômicas das diferentes localidades do País. Não é permitido o incentivo setorial, que visa favorecer determinado ramo da atividade industrial, comercial ou de serviços (informática, exportação e importação de produtos industrializados, indústria bélica etc.). O incentivo regional, que a Constituição permite, visa o desenvolvimento de determinada região congregando Estados e Municípios de características assemelhadas em termos geofísicos, sociais e econômicas, ao passo que o incentivo setorial apenas busca estimular determinada atividade produtiva independentemente do local onde se situe. Esse tipo de incentivo viola o princípio da responsabilidade na gestão fiscal. A MP nº 252, 16-6-2005,³⁴ conhecida como “MP do Bem”, já caducada, continha incentivos setoriais e incentivos regionais. Os primeiros, ao meu ver, não tinham base constitucional. Esses incentivos setoriais só teriam validade em casos de imunidade tributária, como na hipótese, por exemplo, de exportação de produtos industrializados (art. 155, § 2º, X, *a*, da CF). Outrossim, essa medida provisória, editada às pressas, violava o princípio da responsabilidade na gestão fiscal à medida que outorgava incentivos fiscais das mais variadas espécies, relativamente às diversas contribuições sociais e impostos, sem atender ao disposto no art. 14 da LRF. Esse artigo determina que a concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios tributários deverá estar “acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias”, além de ter que atender pelo menos uma das seguintes condições: demonstração de que a renúncia de receita foi levada em conta na estimativa de receita na lei orçamentária anual, e que não afetará as metas de resultados fiscais, ou estar acompanhada de medidas de compensação, por meio de aumento de receita proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Lamentavelmente, a falta de visão do global na atividade legislativa, que não mais obedece ao princípio da hierarquia vertical das leis, está criando um caos no sistema jurídico vigente, afetando profundamente o princípio da segurança jurídica nos planos da aplicação do direito (Executivo e Judiciário).

Finalmente, pelo princípio da simetria, o preceito constitucional retrotranscrito tem aplicação nos âmbitos estadual e municipal. Estados e Municípios podem conceder incentivos fiscais com vistas à redução de desigualdades socioeconômicas dentro de seus respectivos limites territoriais. Nas Metrôpoles é visível a existência dessas desigualdades, tanto é que o território municipal é dividido em várias zonas fiscais a partir do centro para as periferias.

5.6.13 Outros princípios

Além dos princípios retroexaminados, que são os mais conhecidos pela doutrina, outros existem que se relacionam com os aspectos parciais dos orçamentos. Um deles é o princípio da quantificação dos créditos orçamentários que está inscrito no inciso VII do art. 167 da CF, que veda a concessão ou utilização de créditos ilimitados. Da mesma forma, são vedadas a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais (inciso II do art. 167 da CF), bem como a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta (inciso III do art. 167 da CF).

De se lembrar, também, o princípio inserto no art. 169 que veda a realização de despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios além dos limites estabelecidos em lei complementar. O art. 38 do ADCT fixou o teto de 65% da receita corrente até a promulgação da referida lei complementar.³⁵

Por derradeiro, cumpre lembrar a introdução, pela Carta Política de 1988, do princípio da legitimidade orçamentária. O art. 70 prescreve a fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial sob o prisma da legalidade, *legitimidade* e da economicidade. Em termos filosóficos, a legitimidade sempre precede a legalidade. Nem tudo que é legal é legítimo. A legitimidade tem muito a ver com o respaldo popular na ação do poder público.

Assim, o controle da legitimidade deve recair sobre a legalidade e economicidade da execução orçamentária e financeira,

levando em conta o aspecto da justiça e a relação custo-benefício, de sorte a propiciar ao cidadão a efetiva contrapartida por sua sujeição permanente ao poder tributário do Estado.

5.7 LEIS ORÇAMENTÁRIAS



De acordo com o art. 165 da CF existem três leis orçamentárias, todas de iniciativa do Executivo: a que institui o plano plurianual, a de diretrizes orçamentárias e a que aprova o orçamento anual.

Essas leis, em razão de sua natureza temporária, têm forma legislativa peculiar, cabendo ao Presidente da República a remessa ao Congresso Nacional dos respectivos projetos de lei, nos momentos oportunos.

5.7.1 *Orçamento plurianual*

Esse orçamento resulta, em última análise, das necessidades ditadas pela política governamental. O orçamento, nos dias atuais, faz o papel de programação econômica, direcionando a ação do governo para vários setores da atividade. O orçamento anual já não basta para assegurar a execução do plano de governo como um todo que, geralmente, implica a execução de obras e serviços de duração prolongada.

Daí a regra do § 1º do art. 165 da CF segundo o qual “a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada”.³⁶

As despesas de capital, em termos de Direito Financeiro, são aquelas pertinentes a investimentos, inversões financeiras e transferências de capital. Despesas de investimentos correspondem às dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas (§ 4º do art. 12 da Lei nº 4.320/64). Inversões financeiras correspondem às dotações destinadas à aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização, à aquisição de títulos representativos de capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento de capital, e à constituição ou aumento de capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros (§ 5º do art. 12 da Lei nº 4.320/64). Transferências de capital são as dotações destinadas à amortização da dívida pública, bem como aquelas consignadas para investimentos ou inversões financeiras, que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo-se em auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior (§ 6º do art. 12 da Lei nº 4.320/64).

A integração nacional, um dos objetivos nacionais permanentes, que compõe a formulação da Política Nacional, impõe ao governo da União a elaboração de planos e programas nacionais, regionais e setoriais que abarquem “um complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais” (art. 43 da CF). Esses planos e programas devem constar do plano plurianual a ser apreciado pelo Congresso Nacional (§ 4º do art. 165 da CF). Uma das funções do orçamento plurianual, juntamente com o orçamento fiscal e o orçamento de investimento das estatais, é exatamente a de reduzir as desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional (§ 7º do art. 165 da CF). Com essa finalidade, a Carta Política até abre exceção ao princípio da uniformidade do tributo federal em todo o território nacional, permitindo os incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I, da CF).

Daí a absoluta conformidade dos incentivos fiscais concedidos pela União com a Constituição Federal, como afirmado por Hugo de Brito Machado, para quem quanto “ao princípio da isonomia o que importa na verdade é o critério de discrimine, que no caso é precisamente a localização do contribuinte, a justificar o objetivo do tratamento favorável, que é a redução das desigualdades regionais”.³⁷

5.7.2 *Lei de Diretrizes Orçamentárias*

Esta Lei de Diretrizes Orçamentárias, nos termos do § 2º do art. 165, “compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento”.

O caráter anual dessa lei exsurge da determinação de incluir as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente e orientar a elaboração do orçamento anual.³⁸ Isto quer dizer que todos os anos a lei de diretrizes deve anteceder à lei orçamentária anual. E isso deve ocorrer na esfera federal, estadual, municipal e no âmbito do Distrito Federal como decorrência da simetria que resulta dos preceitos constitucionais (arts. 25, 29 e 32).

Outrossim, essa lei de diretrizes deve dispor sobre alterações na legislação tributária. Como essas alterações implicam o aumento, ou a diminuição da arrecadação tributária, que se refletirá na previsão de receitas a serem consignadas no orçamento anual, segue-se que as isenções e incentivos fiscais, em geral, só poderão ser concedidos antes do advento dessa lei de diretrizes. Convém deixar esclarecido, por oportuno, que, de qualquer forma, a isenção, como corolário da tributação, deve obedecer ao princípio da anualidade tributária. Ademais, se a lei isentiva entrasse em vigor no curso do exercício financeiro em execução, provocaria situação de desequilíbrio orçamentário.

Por fim, essa lei deverá estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento, que são as seguintes, cada qual com suas especificidades: Caixa Econômica Federal, Banco do Brasil S.A., Banco do Nordeste do Brasil S.A., Banco da Amazônia S.A. e Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico. Como se sabe, os financiamentos oficiais têm papel estratégico no desenvolvimento do Estado. A Caixa Econômica Federal está fundamentalmente vocacionada para implementação de programas, objetivando a redução do déficit habitacional e saneamento básico que possam resultar em desenvolvimento de uma infraestrutura rural e urbana adequadas e satisfatórias. O Banco do Brasil S.A. dedica-se ao financiamento do setor agrícola com vista no aumento de produção agrícola, destinada ao mercado interno e externo, com a consequente intensificação das trocas internacionais. Os Bancos do Nordeste e da Amazônia destinam-se ao financiamento de atividades voltadas para o desenvolvimento regional, com vista na redução das desigualdades socioeconômicas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do país. O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDS) destina-se a financiar: (a) os programas estratégicos contidos no Plano Plurianual; (b) o desenvolvimento de micro, pequenas e médias empresas, para redução do desemprego; (c) os projetos de investimentos em setores estratégicos para o crescimento do país; (d) o desenvolvimento de uma infraestrutura nos setores industrial e agrícola, com vista ao fomento da capacidade científica e tecnológica, para melhorar a competitividade de nossa economia; enfim, destina-se a disponibilizar recursos financeiros para áreas ou setores considerados vitais dentro do programa de cada governo.

A LDO tem, ainda, como finalidade, dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, bem como traçar critérios e forma de limitação de empenho a ser efetivada sempre que houver perigo de não alcançar as metas fiscais que acompanham essa Lei em forma de Anexo. (art. 4º, § 1º). Nesse Anexo de Metas Fiscais deverão ser estabelecidas as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes, tudo tendo em vista a preservação do princípio do equilíbrio orçamentário, que, como dissemos, não deve ser entendido como um fim em si mesmo, mas como instrumento para o equilíbrio da economia nacional. Às vezes, é preciso provocar déficit para executar obras de infraestrutura de envergadura, com vistas ao aumento da capacidade produtiva do País no futuro, a fim de resguardar a qualidade de vida das gerações futuras.

Para verificação periódica da correta execução orçamentária, a LRF obriga os Poderes e o Ministério Público a apresentar o Relatório Bimestral Resumido da Execução Orçamentária (arts. 52 e 53) até 30 dias após o encerramento de cada bimestre, devendo esse Relatório ser entregue ao Legislativo e ao Tribunal de Contas da União – TCU, além de ser disponibilizado por meios eletrônicos à população em geral, para o controle social da execução orçamentária decorrente do princípio constitucional da legalidade das despesas, um corolário do princípio da legalidade tributária.

Se do exame desse relatório bimestral ficar constatada que a realização da receita poderá não alcançar as metas do resultado primário³⁹ ou nominal⁴⁰ estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, o Poder responsável deverá promover a limitação de empenho e de movimentação financeira nos 30 dias subsequentes (art. 9º e art. 31, 1º, II). Tanto a omissão do Anexo de Metas Fiscais na LDO, como a não adoção de providências de limitação do empenho e movimentação financeira, quando for o caso, sujeitam o agente público à infração administrativa prevista no art. 5º, inciso II e III, da Lei nº 10.028/2000.

5.7.3 *Orçamento anual*

A lei orçamentária anual é aquela que abarca o orçamento fiscal (receitas e despesas) referente aos três Poderes da União, fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, além do orçamento de investimentos das empresas estatais, bem como o orçamento da seguridade social⁴¹ (§ 5º do art. 165 da CF).

Vislumbra-se no orçamento fiscal a atuação do princípio da universalidade. Os três orçamentos referidos inter-relacionam-se com o plano plurianual, que estabelece diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal, para período superior a um ano. A PEC nº 565/06, originária da Câmara, ora em discussão no Senado (PEC nº 22A/00) mediante alteração da redação do § 7º, do art. 165 da CF, com o objetivo de reduzir as desigualdades inter-regionais, prescreveu que o orçamento fiscal da União e o orçamento de investimento das estatais deverão ser compatibilizados com o plano plurianual e determinou a programação detalhada dos gastos, no mínimo, por Estado e Distrito Federal.

O orçamento anual é compreendido dentro do exercício financeiro que, desde o Brasil-Império, tem coincidido com o ano-calendário, isto é, abarca o período que vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro.⁴²

Convém ressaltar, outrossim, que a existência, entre nós, do plano plurianual não prejudica o princípio da anualidade orçamentária, porque aquele não tem caráter dinâmico-operativo, próprio do orçamento anual.

Por derradeiro, registre-se que o art. 168 da CF prescreve que os recursos correspondentes às dotações destinadas aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público deverão ser-lhes entregues até o dia 20 (vinte) de cada mês,⁴³ na forma da lei complementar referida no art. 165, § 9º. A Constituição Federal vigente introduziu o critério do duodécimo. Entretanto, esse repasse mensal de recursos não é automático. Depende não só da efetiva arrecadação da receita, como também da existência do programa de despesas, elaborado pelo órgão destinatário. A Carta Política não autoriza a transferência de verbas hipotéticas nem o repasse de numerários sem obediência ao princípio da programação de despesas.⁴⁴ A programação das despesas mensais poderá ser modificada no curso do exercício desde que “observados o limite da dotação e o comportamento da execução orçamentária”, conforme art. 50 da Lei nº 4.320/64. É certo, no entanto, que não cabe ao Executivo mudar a data do repasse, que é o dia 20 de cada mês, conforme já decidiu a Suprema Corte.⁴⁵

A Constituição estabeleceu os princípios da previsão de receitas e de fixação de despesas. Entretanto, em virtude do processo inflacionário que perdurou nas últimas décadas, tornou-se hábito inserir nas leis orçamentárias anuais a autorização para o Executivo corrigir as dotações, periodicamente, de acordo com os índices inflacionários.⁴⁶

O **orçamento de investimento das empresas estatais** estima as receitas patrimoniais das empresas estatais e fixa as respectivas despesas. Esse orçamento que se agrega ao orçamento básico cresce de importância nos dias atuais em que se intensificaram a exploração de recursos naturais pelas empresas estatais e a cobrança de *royalties* (compensação financeira referida no § 1º, do art. 20 da CF). Ele há de ser elaborado à luz do princípio da unidade orçamentária, ajustando-se à mesma metodologia de elaboração do orçamento fiscal. Verifica-se, contudo, que as receitas patrimoniais, ao contrário do que ocorre com as receitas tributárias, não vêm sendo apresentadas com desdobramentos, isto é, não há detalhamento dessas receitas que possa enfraquecer o mecanismo de controle e fiscalização da execução orçamentária. A ausência de representação da sociedade na realização desse tipo de receita pelo Estado, por si só, não justifica a omissão de detalhamento delas que atenta contra o princípio da transparência orçamentária.

De se lembrar, por oportuno, que a Constituição fixa em seu art. 173 e parágrafos os limites e condições para a exploração de atividade econômica pelo Estado.

A exemplo do orçamento supra-analisado, o **orçamento de seguridade social**, à luz do princípio da unidade orçamentária, agrega-se ao orçamento básico. Estima as receitas de um lado, e as despesas, de outro lado. As receitas compreendem as contribuições sociais previstas no art. 195 da CF.

A Seguridade Social, nos termos do art. 194 da CF, compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e assistência social. Apesar dessas contribuições sociais, as receitas não têm sido suficientes para atender às despesas desses três setores, notadamente a área de saúde, que atua sob os princípios da universalização e da igualdade (art. 196 da CF). Os órgãos responsáveis, TCU e Parlamento Nacional, deveriam melhor controlar e fiscalizar a destinação de vultosas receitas de contribuições sociais⁴⁷ que têm superado a arrecadação de impostos nos últimos dez anos.

5.7.3.1 Orçamento autorizativo

O orçamento anual assume características de um programa de ação do governo interagindo com a lei do PPA e a LDO. A lei do PPA define o plano estratégico do governo a longo prazo, que fica mais no plano abstrato. A LDO seleciona as estratégias a serem implementadas. Aquela representa estratégia enquanto que esta representa a tática. A LDO estabelece um elo entre o PPA e a LOA que confere ao PPA um caráter dinâmico-operativo disponibilizando os recursos financeiros para a execução do plano

estratégico definido pela LDO.

Por isso, Adilson Abreu Dallari afirma de forma categórica:

“O orçamento-programa, que é elaborado em função de objetivos e metas a serem atingidas, de projetos e programas a serem executados, dos quais as dotações são a mera representação numérica, não mais pode ser havido como meramente autorizativo, tendo, sim, por determinação constitucional, um caráter impositivo.”⁴⁸

Pode até parecer impositivo o orçamento anual, principalmente depois que o STF passou a admitir o controle abstrato das normas orçamentárias para conter abusos na abertura de créditos extraordinários por meio de medidas provisórias, para custear despesas correntes.⁴⁹

Contudo, o orçamento anual regulado na Constituição é meramente autorizativo. É verdade que a sua execução é regida pelo princípio da legalidade. Nada pode ser gasto sem prévia fixação da despesa correspondente na LOA. Porém, é importante deixar claro que execução de despesa previamente autorizada pelo Legislativo não significa obrigatoriedade de o Executivo exaurir a verba orçamentária prevista nas diferentes dotações.

No próprio art. 167, IV, da CF encontramos indícios de que a Carta Magna adotou a modalidade de orçamento autorizativo. Outrossim, o art. 169 da CF flexibiliza as despesas de pessoal de acordo com o comportamento da receita, nos termos definidos em lei complementar, fato que poderá levar à situação que não permita esgotar a dotação orçamentária relativa a despesas com a folha. Mas, não é só. A possibilidade de mudança de vontade do Poder Público na eleição de prioridades, isto é, reformulação da política de ação governamental, está espelhada na rotineira realocação de verbas por meio de remanejamento, transposição e a transferência de recursos mediante abertura de créditos adicionais suplementares ou especiais, com anulação parcial de dotações, tudo com fundamento no art. 167, VI, da CF. Outrossim, leis orçamentárias anuais de diversos entes políticos já contêm uma autorização genérica para remanejar as verbas de todas as dotações até um limite percentual predefinido com base no art. 66 da Lei nº 4.320/64. É verdade que a constitucionalidade desse dispositivo é discutível considerando que a Carta Política exige autorização legislativa específica caso a caso.

Daí as costumeiras diferenças enormes entre o orçado e o efetivamente executado. Em última análise, as constantes realocações de recursos previstos na lei orçamentária revelam, no mínimo, a incapacidade do governo em planejar a ação governamental para o cumprimento da finalidade estatal refletida na lei orçamentária anual.

O orçamento autorizativo que vigora entre nós apresenta esse aspecto negativo que permite burlar o princípio da legalidade das despesas, o qual representa a exteriorização da vontade popular no direcionamento das despesas públicas, por meio de representantes legitimamente eleitos. O princípio da prévia aprovação de despesa pública que surgiu como corolário do princípio da prévia aprovação de receitas públicas derivadas (princípio da legalidade tributária) é, de certa forma, desatendido. Outrossim, esse orçamento autorizativo tende à elaboração de uma lei orçamentária que não espelha as reais necessidades e prioridades do Poder Público, sempre contando com as futuras realocações de recursos ao sabor dos acontecimentos do dia a dia, não raras vezes, ao sabor de interesses políticos supervenientes.

Entretanto, a Constituição Federal contém alguns dispositivos que tornam o orçamento anual parcialmente impositivo. A Emenda nº 86, de 17 de março de 2015, mediante acréscimos dos §§ 9º a 18 ao art. 166 da CF tornou impositiva a execução de verbas oriundas de emendas parlamentares. O § 9º prevê que as emendas individuais ao projeto de lei orçamentária serão aprovadas no limite de 1,2% da receita corrente líquida prevista na proposta orçamentária enviada pelo Executivo, sendo obrigatória a sua execução, conforme prescrição do § 11. Voltaremos ao assunto no item seguinte.

A Constituição contém outros dispositivos, que embora não prescrevam expressamente a execução obrigatória das verbas consignadas na Lei Orçamentária Anual – LOA –, confere a natureza obrigatória às despesas, cujos recursos financeiros correspondentes devam ser disponibilizados às unidades orçamentárias respectivas, ou aquelas verbas fixadas em termos de percentuais mínimos das receitas correntes líquidas para serem utilizadas nos setores da saúde e da educação.

Com efeito, o art. 168 da CF prescreve:

“Art. 168. Os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, na forma da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).”⁵⁰

O descumprimento desse preceito constitucional, em tese, configura crime de responsabilidade do Chefe do Poder Executivo de conformidade com o *caput* do art. 85 da CF e seu inciso VI. Daí a natureza obrigatória da execução das despesas consignadas referidas no art. 168 do Estatuto Magno.

Outrossim, o art. 198 da CF instituiu o Sistema Único de Saúde, prescrevendo percentuais mínimos das receitas correntes dos entes políticos para prover esse Sistema, nos seguintes termos:

“Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

...

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:

I – no caso da União, a receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento);⁵¹

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea *a*, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea *b* e § 3º (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000).

§ 3º Lei complementar, que será reavaliada pelo menos a cada cinco anos, estabelecerá:

I – os percentuais de que tratam os incisos II e III do § 2º; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 86, de 2015)

II – os critérios de rateio dos recursos da União vinculados à saúde destinados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e dos Estados destinados a seus respectivos Municípios, objetivando a progressiva redução das disparidades regionais; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

III – as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas esferas federal, estadual, distrital e municipal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)”

Entende-se por receita corrente líquida o total da receita pública (tributária, patrimonial e de serviços) excluídas as transferências constitucionais (FPE e FPM). Entretanto, essa mesma Emenda, por meio de seu art. 2º, promoveu a redução para 13,2% no primeiro exercício subsequente ao da aprovação da Emenda, isto é, para o exercício de 2016, com elevação gradual nos exercícios subsequentes até atingir os 15% no quinto exercício financeiro subsequente ao da promulgação dessa EC nº 86/15. E mais, o seu art. 3º determina que nas despesas com o setor de saúde, no percentual de 15% da receita corrente líquida da União referido no inciso I do § 2º do art. 198 da CF, sejam incluídos os recursos financeiros resultantes da participação da União na partilha da compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural de que trata o § 1º do art. 20 da CF (*royalties* do petróleo). Esse fato, diminui sensivelmente o montante das receitas derivadas direcionadas para as ações e serviços públicos de saúde.

No que tange aos Estados e ao Distrito Federal, de conformidade com o art. 6º da LC nº 141/12, eles devem aplicar, anualmente, o percentual mínimo de 12% do produto de arrecadação de impostos referidos no art. 155 da CF, além dos recursos referente ao IRF (art. 157, I, da CF) e dos provenientes do FPE (art. 159, I, *a*, da CF). Os Municípios, segundo a prescrição do art. 7º da mesma Lei Complementar nº 141/12 devem aplicar, anualmente, ao setor de saúde, 15% do produto da arrecadação de impostos referidos no art. 156 da CF, computados os recursos referidos no art. 158 (IRF e receitas de impostos estaduais partilhados) e na letra *b* do inciso I do art. 159 da CF (FPM).

Outro setor que a Constituição elegeu como sendo prioritário, compondo o pilar da democracia, é o setor educacional. A educação é considerada como direito de todos e dever do Estado e da família, devendo ser promovida e incentivada com a colaboração da sociedade visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, consoante prescrição do art. 205. Para alcançar esse objetivo, o art. 212 da CF prescreveu despesas públicas mínimas para esse setor, cuja clareza dispensa qualquer comentário:

“Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino”.

Concluindo, temos um orçamento que se classifica como sendo de natureza autorizativa, mas, de execução obrigatória nos casos de verbas oriundas de emendas parlamentares, e outras verbas de disponibilização obrigatória nos limites das dotações orçamentárias e dos créditos adicionais suplementares concernentes a Poderes e órgãos referidos no art. 168 da CF, e, finalmente a aplicação anual mínima das receitas correntes líquidas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios

nos setores da saúde e da educação. No nosso entender, tanto a disponibilização compulsória dos recursos financeiros correspondentes às verbas orçamentárias como os gastos mínimos determinados pela Constituição para os setores de saúde e de educação têm o mesmo sentido de despesas de execução obrigatória, isto é, assumem a característica de um orçamento impositivo a ser examinado no tópico seguinte. Pensar o contrário equivaleria à permissão para promover desvios de finalidades que configuram atos de improbidade administrativa, nos precisos termos do inciso I do art. 11 da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992.

5.7.3.2 *Orçamento impositivo*

Ao contrário do orçamento autorizativo, o orçamento impositivo obriga o Executivo a esgotar as verbas das dotações orçamentárias como aprovadas originariamente, ressalvadas as hipóteses previstas na Constituição. Confere maior seriedade na elaboração e execução do orçamento, bem como permite melhor desempenho dos órgãos destinados a fiscalizar e controlar a execução orçamentária.

A PEC nº 565/06, originária da Câmara dos Deputados, previa o chamado orçamento impositivo, mediante acréscimo do art. 165-A à Constituição Federal, tornando obrigatória a execução da programação orçamentária constante da LOA, salvo se aprovada, pelo Congresso Nacional, solicitação, de iniciativa exclusiva do Presidente da República, para cancelamento ou contingenciamento, total ou parcial, de dotação. Para conferir efetividade a esse dispositivo, o seu § 5º prescrevia que a “não execução de programação orçamentária, nas condições previstas neste artigo, implica crime de responsabilidade”, um dispositivo ocioso a meu ver, pois o art. 85, *caput*, da CF já define como crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição.

O que motivou a apresentação da citada PEC foi o represamento sistemático das verbas oriundas de emendas parlamentares resultantes de acordos entre os dois Poderes. Tanto é assim que a proposta de emenda efetivamente aprovada, a Emenda Constitucional de nº 86, de 17 de março de 2015, tornou impositiva a execução orçamentária apenas em relação aos recursos financeiros correspondentes às verbas originárias de emendas apresentadas pelos deputados, conforme texto abaixo:

“Emenda Constitucional nº 86, de 17 de março de 2015

Altera os arts. 165, 166 e 198 da Constituição Federal, para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária que especifica”.

“Art. 1º Os arts. 165, 166 e 198 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 165 ...

...

§ 9º...

III – dispor sobre critérios para a execução equitativa, além de procedimentos que serão adotados quando houver impedimentos legais e técnicos, cumprimento de restos a pagar e limitação das programações de caráter obrigatório, para a realização do disposto no § 11 do art. 166.” (NR)

“Art. 166 ...

§ 9º As emendas individuais ao projeto de lei orçamentária serão aprovadas no limite de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida prevista no projeto encaminhado pelo Poder Executivo, sendo que a metade deste percentual será destinada a ações e serviços públicos de saúde.

§ 10. A execução do montante destinado a ações e serviços públicos de saúde previsto no § 9º, inclusive custeio, será computada para fins do cumprimento do inciso I do § 2º do art. 198, vedada a destinação para pagamento de pessoal ou encargos sociais.

§ 11. É obrigatória a execução orçamentária e financeira das programações a que se refere o § 9º deste artigo, em montante correspondente a 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida realizada no exercício anterior, conforme os critérios para a execução equitativa da programação definidos na lei complementar prevista no § 9º do art. 165.

§ 12. As programações orçamentárias previstas no § 9º deste artigo não serão de execução obrigatória nos casos dos impedimentos de ordem técnica.

§ 13. Quando a transferência obrigatória da União, para a execução da programação prevista no § 11 deste artigo, for destinada a Estados, ao Distrito Federal e a Municípios, independará da adimplência do ente federativo destinatário e não integrará a base de cálculo da receita corrente líquida para fins de aplicação dos limites de despesa de pessoal de que trata

o *caput* do art. 169.

§ 14. No caso de impedimento de ordem técnica, no empenho de despesa que integre a programação, na forma do § 11 deste artigo, serão adotadas as seguintes medidas:

I – até 120 (cento e vinte) dias após a publicação da lei orçamentária, o Poder Executivo, o Poder Legislativo, o Poder Judiciário, o Ministério Público e a Defensoria Pública enviarão ao Poder Legislativo as justificativas do impedimento;

II – até 30 (trinta) dias após o término do prazo previsto no inciso I, o Poder Legislativo indicará ao Poder Executivo o remanejamento da programação cujo impedimento seja insuperável;

III – até 30 de setembro ou até 30 (trinta) dias após o prazo previsto no inciso II, o Poder Executivo encaminhará projeto de lei sobre o remanejamento da programação cujo impedimento seja insuperável;

IV – se, até 20 de novembro ou até 30 (trinta) dias após o término do prazo previsto no inciso III, o Congresso Nacional não deliberar sobre o projeto, o remanejamento será implementado por ato do Poder Executivo, nos termos previstos na lei orçamentária.

§ 15. Após o prazo previsto no inciso IV do § 14, as programações orçamentárias previstas no § 11 não serão de execução obrigatória nos casos dos impedimentos justificados na notificação prevista no inciso I do § 14.

§ 16. Os restos a pagar poderão ser considerados para fins de cumprimento da execução financeira prevista no § 11 deste artigo, até o limite de 0,6% (seis décimos por cento) da receita corrente líquida realizada no exercício anterior.

§ 17. Se for verificado que a reestimativa da receita e da despesa poderá resultar no não cumprimento da meta de resultado fiscal estabelecida na lei de diretrizes orçamentárias, o montante previsto no § 11 deste artigo poderá ser reduzido em até a mesma proporção da limitação incidente sobre o conjunto das despesas discricionárias.

§ 18. Considera-se equitativa a execução das programações de caráter obrigatório que atenda de forma igualitária e impessoal às emendas apresentadas, independentemente da autoria.” (NR)

Essa Emenda acrescentou o inciso III ao § 9º do art. 165 da CF e os §§ 9º a 18 ao art. 166 da CF, preconizando emendas individuais ao projeto de lei orçamentária anual que serão aprovadas no limite de 1,2% da receita corrente líquida prevista na proposta orçamentária enviada pelo Executivo, sendo obrigatória a sua execução (§ 11). O § 12 dispõe que a programação orçamentária decorrente de emendas parlamentares (§ 9º) não serão de execução obrigatória nos casos dos impedimentos de ordem técnica. Parágrafos seguintes prescrevem regras concernentes às hipóteses de impedimento técnico de que cuida o § 12, com acentuado sadismo burocrático que mais se assemelha a um Regulamento do imposto de renda, trazendo transtornos ao controle e fiscalização da execução orçamentária. Tudo o mais continua como dantes, isto é, a programação orçamentária é executada à discrição do Executivo, que pode remanejar as verbas por decreto até o limite de 30% de todas as dotações, e o que exceder desse percentual, mediante autorização legislativa, que na prática tem sido automática. Para afastar a eiva de legislação em causa própria a parte final do § 9º prescreveu que a metade do percentual de 1,2% da receita corrente líquida de execução obrigatória “será destinada a ações e serviços públicos de saúde”. Ora, se o setor de saúde já foi contemplado com recursos mínimos na forma do inciso I do § 2º do art. 198 da CF (15% da receita corrente líquida da União), não havia necessidade alguma de destacar uma parte dos recursos oriundos de emendas parlamentares e direcioná-la em ações e serviços públicos de saúde. A Emenda detalhista não esclarece como operacionalizar essa destinação parcial referida no § 9º. Muito provavelmente não sairá do papel. Outrossim, o art. 2º dessa EC nº 86/15 flexibiliza a aplicação do percentual de 15% referido no inciso I do § 2º do art. 198 da CF, prevendo a redução do percentual para 13,2% no exercício financeiro de 2016 com elevação gradual e anual de 13,7%, 14,1%, 14,5% até atingir os 15% da receita corrente líquida no quinto exercício financeiro subsequente ao da promulgação da Emenda em questão. Em outras palavras, a EC nº 86/15 aumentou as despesas fixadas por iniciativa dos parlamentares e diminuiu aquelas destinadas ao setor de saúde constantes da programação orçamentária elaborada pelo Executivo.

Com essa Emenda, o nosso orçamento anual manteve como regra geral a natureza autorizativa, mas introduziu a obrigatoriedade de execução da programação orçamentária que especificou.

O orçamento impositivo, de um lado, ostenta caráter positivo à medida que confere grau de seriedade na execução orçamentária no que diz respeito ao direcionamento das despesas, atendendo à média da vontade popular espelhada na ação de seus representantes no Congresso Nacional que discutem e aprovam a LOA. Ele funciona efetivamente como um instrumento de exercício da cidadania. O cidadão contribuinte é quem orienta a aplicação das despesas públicas por conta da receita pública oriunda dos tributos por ele pagos. De outro lado, o orçamento impositivo tem o seu lado negativo, porque não há agentes públicos habilitados a elaborar uma proposta orçamentária capaz de atender às necessidades de toda a população espalhada em diferentes regiões com enormes disparidades econômicas e sociais. As necessidades da população paulistana são diferentes, por exemplo, das necessidades das populações do norte ou nordeste. Não é por outra razão que o § 7º do art. 165 da CF determina

que o orçamento fiscal da União e o orçamento de investimento das empresas estatais guardem compatibilidade com o plano plurianual com vistas à redução de “desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional”. A elaboração de proposta orçamentária, muito ao contrário do que vem sendo feita tradicionalmente, exige um conhecimento profundo e detalhado da realidade social do País; exige muita capacidade técnica, bastante visão política e acima de tudo uma sensibilidade aguçada para eleger as prioridades na realização de despesas públicas. É sabido que as necessidades da crescente sociedade brasileira são infinitamente maiores do que as reais possibilidades de transferência de recursos financeiros do setor privado para o setor público. Por isso, a programação orçamentária exige a ação de um estadista para otimizar os recursos financeiros existentes para dar atendimentos aos setores básicos da sociedade: saúde, educação, transportes e segurança pública, que são os pilares do Estado Democrático de Direito. Por tudo isso, o orçamento impositivo, se aprovado pelo Congresso Nacional, tenderia para a sua desmoralização completa. Velhos hábitos arraigados no seio do Congresso Nacional, como a Desvinculação de Receitas da União – DRU –, antigo Fundo Social de Emergência (FSE), depois, Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), continuariam sendo prorrogados por meio de Emendas, como o foi neste exercício de 2016, promovendo a desvinculação de 30% do produto de arrecadação de tributos federais, uma soma enorme a ser gasta à discrição do Executivo, de difícil controle e fiscalização por ausência de especificação dos elementos de despesas. Essa DRU representa um desmonte considerável da programação orçamentária anual aprovada pelos legítimos representantes do povo. O curioso nisso tudo é que essa desmontagem é promovida pelos mesmos detentores da representação popular a cada quatro anos, agora, a cada oito anos.

5.7.4 *Lei complementar. Lei nº 4.320, de 17-3-1964*



Prescreve a Constituição Federal, em seu art. 165, § 9º, que cabe à lei complementar:⁵²

I – dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;

II – estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.”

Os dispositivos da Lei nº 4.320, de 17-3-1964, que estatui normas gerais⁵³ de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, acham-se em vigor, salvo aqueles contrariados pelas normas constitucionais supervenientes.

Essa lei, de natureza complementar do ponto de vista material, aplicável no âmbito nacional, por ter sido elaborada na vigência da Carta Política de 1946, quando não havia previsão constitucional de orçamento plurianual, nem de lei de diretrizes orçamentárias, não exaure todo o campo de atuação da lei complementar referida na Carta Magna vigente.

Por isso dispôs o § 2º do art. 35 do ADCT:

“Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I – o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa;⁵⁴

II – o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;⁵⁵

III – o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.”

Por ora, o encaminhamento de projetos de leis orçamentárias continua obedecendo aos prazos previstos nas disposições transitórias referidas, até que a lei complementar competente venha substituir a Lei nº 4.320/64.

No mais, salvo as disposições contrariadas por normas constitucionais supervenientes, continua tendo aplicação a Lei nº 4.320/64 que:

- a) disciplina o orçamento anual, abrangendo receitas e despesas classificadas por categorias econômicas (Título I – arts. 2º a 21);
- b) dispõe sobre a elaboração de proposta orçamentária (Título II – arts. 22 a 31);
- c) dispõe sobre a elaboração de lei orçamentária (Título III – arts. 32 e 33);
- d) dispõe sobre o exercício financeiro (Título IV – arts. 34 a 39);
- e) dispõe sobre créditos adicionais (Título V – arts. 40 a 46);
- f) dispõe sobre execução orçamentária (Título VI – arts. 47 a 70);
- g) dispõe sobre fundos especiais (Título VII – arts. 71 a 74);
- h) dispõe sobre controle da execução orçamentária pelos sistemas interno e externo (Título VIII – arts. 75 a 84);
- i) dispõe sobre a contabilidade (Título IX – arts. 83 a 106);
- j) dispõe sobre os orçamentos das autarquias e outras entidades (Título X, arts. 107 a 110), que, como vimos linhas atrás, atualmente, integram o orçamento fiscal (art. 165, § 5º, da CF);
- l) por derradeiro, o Título XI reúne as disposições finais (arts. 111 a 115).

5.7.5 Instituição de fundos



A Constituição Federal de 1988 atribuiu à lei complementar o estabelecimento de condições para a instituição e funcionamento de fundos (art. 165, § 9º, II).

O que significa fundos? Existem vários sentidos. Em termos de Direito Bancário, quer dizer suficiente provisão em dinheiro existente em poder do sacado para atender aos saques emitidos por alguém. Em termos de Direito Comercial, fala-se em fundo de comércio para designar conjunto de coisas e direitos, ativos e passivos, que formam o patrimônio do comerciante; refere-se também ao fundo social, que outra coisa não é senão a reunião de cotas do capital de cada sócio e de outros bens adquiridos pela sociedade ao longo de sua existência, compondo o patrimônio comum, o ativo social. Fundo de pensão⁵⁶ é uma fundação privada ou pública que tem seu patrimônio constituído notadamente por ações de companhias e títulos da dívida pública, tendo por finalidade secundar a ação do Estado no campo da previdência social. Fundos públicos, em termos de Direito Financeiro, são obrigações contratadas pelo Estado, representadas, em geral, por títulos da dívida pública, legalmente emitidos e garantidos pelo governo e fundados nos valores monetários recolhidos ao erário público. Entretanto, os fundos a que se refere o inciso II do § 9º do art. 165 da Carta Política significam reservas de certas receitas públicas para a realização de determinados objetivos ou serviços de interesse público. Representam uma exceção ao princípio da unidade de tesouraria em virtude do qual todas as receitas públicas são recolhidas ao Tesouro para daí *saírem somente* sob forma de pagamentos de despesas *consignadas* no orçamento. Entretanto, a Constituição veda a vinculação da receita de impostos a órgãos, despesas e fundos (art. 167, IV). Daí a necessidade de autorização legislativa específica para a constituição de cada fundo, providência essa, aliás, determinada pelo inciso IX do mesmo artigo, de forma abundante. Os fundos são formados com parcelas dos recursos financeiros colocados no orçamento anual ou em créditos adicionais, para consecução de determinada finalidade pública, servindo, não raras vezes, como instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico. Exemplos disso são as aplicações em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Salvo determinação em contrário da lei instituidora, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido

para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo. A lei que instituir o fundo especial poderá prever o mecanismo próprio de controle, prestação e tomada de contas, sem que isso implique elidir o controle externo a ser executado pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas.

Na verdade, o fundo representa sério obstáculo ao efetivo exercício pelo Legislativo de seu poder de fiscalizar e controlar a execução orçamentária, por esvaziar o princípio da especialidade, segundo o qual são discriminados no orçamento anual os créditos cabentes a cada órgão estabelecendo o prazo para a efetivação das despesas.

Por isso, a Constituição cidadã de 1988, por meio do art. 36⁵⁷ do ADCT, extinguiu, sob condição, com as ressalvas aí previstas, todos os fundos até então existentes. Por outro lado, condicionou a criação de novos fundos à prévia disciplinação pela lei complementar quanto às condições para sua instituição e funcionamento (art. 165, § 9º, II, da CF).

Não existe, ainda, lei complementar a respeito, de sorte que a União, Estados e Municípios não podem instituir fundos. Entretanto, a União dispõe do mecanismo para contornar o obstáculo constitucional por meio de emendas à Constituição. Assim, o chamado Fundo Social de Emergência para vigorar nos exercícios de 1994 e 1995, composto de recursos provenientes do IRRF, do ITR, do IOF e de 20% de todos os impostos e contribuições federais, foi instituído pela Emenda Revisional de nº 1/94, que acrescentou os artigos 71, 72 e 73 ao ADCT, como esclarecido no subitem 5.6.10. O FSE foi criado “com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários... e outros programas de relevante interesse econômico e social”.

Como se vê, o objetivo é bem amplo. O direcionamento de recursos para programas de “relevante interesse econômico social”, também, é muito genérico, vago e impreciso.

Fugindo do procedimento usual, o instrumento normativo instituidor desse inusitado fundo determinou que as parcelas de impostos e contribuições que integram o FSE sejam previamente deduzidas da base de cálculo de qualquer vinculação ou participação constitucional ou legal, resultando, ainda que temporariamente: (a) em suspensão parcial dos efeitos dos arts. 158, II, e 159 da CF, implicando a diminuição de repasses de verbas para os Estados e Municípios e prejudicando o trabalho de saneamento financeiro das Fazendas estaduais e municipais; (b) em suspensão parcial dos efeitos do art. 212 da CF, que determina a aplicação mínima de 18% da receita na manutenção e desenvolvimento do ensino, conflitando com uma das finalidades do FSE; (c) em suspensão parcial dos efeitos do art. 239 e § 3º da CF, que vinculam os recursos do PIS ao programa de seguro-desemprego e ao pagamento de abono aos assalariados de baixa renda, o que contraria outra finalidade do fundo.

Ainda que justificável fosse a criação do FSE em 1994, quando o País estava sem orçamento aprovado, mergulhado em profunda crise sem precedentes na história, não se pode deixar de lembrar a inconstitucionalidade de sua instituição por emenda constitucional. Não tem sentido algum, após decorridos mais de cinco anos da data da promulgação da Carta Política de 1988, inserir novas disposições transitórias, por meio de Emenda Revisional nº 1/94, contrariando radicalmente o que está no corpo da Constituição, ainda que de forma temporária. Não pode o constituinte derivado suspender parcial e provisoriamente os efeitos das disposições constitucionais estabelecidas pelo constituinte originário visando à preservação do princípio federativo e os direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º, I e IV, da CF). Do mesmo vício padece a prorrogação desse fundo, com o nome de Fundo de Estabilização Fiscal, por meio de outra emenda constitucional.⁵⁸

Igualmente de indiscutível inconstitucionalidade é o Fundo Partidário, disciplinado pela Lei nº 9.096/95, constituído do produto de arrecadação de multas eleitorais, verbas orçamentárias específicas e de recursos doados pelas pessoas físicas ou jurídicas. Padecem do mesmo vício inúmeros outros fundos, como o Fundo Nacional de Segurança Pública (FNSP) instituído pela Lei nº 10.746, de 10-1-2003 e o Fundo Nacional do Idoso instituído pela Lei nº 12.213, de 20-1-2010. Sem lei complementar disciplinando a matéria em nível de norma geral, nenhuma entidade política pode instituir fundos. Daí a inconstitucionalidade dos demais fundos nas esferas estaduais e municipais.⁵⁹

Concluindo, os defensores do FSE querem, na verdade, um regime de “cheque em branco” em matéria de despesas públicas, tornando letras mortas os princípios constitucionais orçamentários. De fato, queixam-se do condicionamento das despesas confundindo, deliberadamente ou não, o princípio da não vinculação do produto de arrecadação de impostos a órgão, fundo ou serviços, previsto no art. 167, IV, da CF, com o princípio da especialidade que, como não poderia deixar de ser, determina a discriminação no orçamento anual de créditos cabentes a cada órgão e estabelece o prazo para a efetivação das despesas. Assim, as despesas devem ser fixas (art. 165, § 8º), ficando proibida a concessão ou utilização de créditos ilimitados (art. 167, VII), bem como a transposição ou remanejamento de verbas de um órgão para outro, ou de uma dotação para outra, sem prévia autorização legislativa (art. 167, VI).

Isso significa que o governante deve planejar a política governamental detectando e elegendo as prioridades da sociedade, dentro das reais possibilidades financeiras do Estado, plano esse que é referendado pela mesma sociedade no momento em que o Parlamento aprova o orçamento, que outra coisa não deve ser senão o espelho das atividades que o governo deseja implementar.

Pretender que as despesas sejam feitas quando, onde, como e para que fim, tudo ao talento do Executivo, é o mesmo que negar ao povo o direito de autorizar as despesas, que surgiu nas sociedades modernas como consequência natural da conquista do direito de autorizar as receitas.

Cabe ao Congresso Nacional contribuir para a manutenção e aprimoramento do Estado Democrático de Direito, zelando pela preservação de mecanismos constitucionais que lhe permitem, com exclusividade, exercer o controle externo em matéria de fiscalização contábil, financeira e orçamentária (arts. 70 ss da CF).

5.7.6 *Atentados à lei orçamentária e crime de responsabilidade*

Dispõe o art. 85 da CF:

“Art. 85. São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra:

[...]

V – a probidade na administração

VI – a lei orçamentária;

VII – o cumprimento de leis e das decisões judiciais”.

Portanto, o crime de responsabilidade caracteriza-se tanto pelo descumprimento direto de preceito constitucional, como também pelo atentado contra a probidade na administração, contra a lei orçamentária e contra o cumprimento das leis e das decisões judiciais.

Os crimes de responsabilidade por atentado contra a probidade da administração estão tipificados nos incisos 1 a 7, do art. 9º da Lei nº 1.079/50, ao passo que os crimes de responsabilidade por atentado contra o cumprimento das decisões judiciais estão previstos nos incisos 1 a 4, do art. 12 da Lei nº 1.079/50. Embora, não expressamente previstos na Constituição Federal existe uma outra modalidade de crime de responsabilidade por atentado contra a guarda legal e emprego dos dinheiros públicos que estão tipificados nos incisos 1 a 5, do art. 11 da Lei nº 1.079/50. Deixaremos de examinar os crimes dos artigos 9º e 12 por não terem pertinência direta com a matéria orçamentária.

Analisaremos os crimes de responsabilidade por atentado direto à Constituição e às normas da lei orçamentária.

(a) Crime de responsabilidade por atentado direto à Constituição

Dispõe o art. 167, § 3º da CF:

“§ 3º A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62”.

Somente despesas imprevisíveis e urgentes dão ensejo à abertura de crédito adicional extraordinário por meio de medida provisória. Despesas imprevisíveis não se confundem com as despesas previsíveis, mas não previstas na lei orçamentária anual, que devem ser atendidas mediante aberturas de créditos adicionais especiais. Embora, o § 3º do art. 167 da CF pareça representar uma norma aberta, sendo exemplificativas as três situações aí descritas, a verdade é que fora dessas três situações é difícil encontrar outras de natureza imprevisível e urgente. As hipóteses de calamidade pública comportam várias modalidades: terremotos, tufões, epidemias etc. O certo é que o art. 41 da Lei nº 4.320/64 classifica os créditos em:

I – suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;

II – especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;

III – extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública”.

Uma interpretação sistemática dos três incisos e conforme com a Constituição conduz à conclusão de que o inciso III refere-se às despesas imprevisíveis, porque as imprevistas estão mencionadas no inciso anterior.

As fontes de custeio das despesas extraordinárias só podem ser os tributos de natureza temporária, como os impostos extraordinários em casos de guerra ou comoção intestina (art. 154, II da CF) e os empréstimos compulsórios em casos de calamidade pública (art. 148, I da CF).

Logo, os créditos adicionais extraordinários abertos periodicamente por medidas provisórias, mediante anulação parcial de

verbas de outras dotações para atender despesas que nada têm de imprevisíveis e urgentes, atentam contra o § 3º, do art. 167 da CF e o inciso III, do art. 41 da Lei nº 4.320/64, que estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços das entidades políticas, caracterizando crime de responsabilidade, também ao teor do art. 11, inciso 2 da Lei nº 1.079/50, *in verbis*:

“2. abrir crédito sem fundamento em lei ou sem as formalidades legais”.

Essas “despesas extraordinárias”, abertas por medidas provisórias fora das hipóteses materialmente configuradoras de situações imprevisíveis e urgentes, já foram de há muito consideradas inconstitucionais pelo STF, como se pode verificar das ADIs ns. 4.048 (*DJ* de 22-8-08) e 2925 (*DJ* de 4-3-2005).

A abertura de créditos adicionais extraordinários fora das hipóteses previstas na Constituição e na Lei nº 4.320/64 configura crime de responsabilidade enquadrando-se na conduta tipificada no inciso 2, do art. 11 da Lei nº 1.079 retrorreferido. Entretanto, essas medidas provisórias inconstitucionais e violadoras da lei de natureza orçamentária vêm sendo sistematicamente aprovadas pelo órgão legislativo que dá início ao processo de *impeachment* (Câmara dos Deputados) e pelo órgão legislativo julgador do processo de *impeachment* (Senado Federal, em sessão presidida pelo Presidente do STF). Em tese, é perfeitamente possível a formulação de denúncia por qualquer cidadão perante a Câmara dos Deputados por crime de responsabilidade com base no § 3º, do art. 167 da CF e art. 41, III da Lei nº 4.320/64, assim que publicada no *DOU* a medida provisória abrindo crédito adicional extraordinário para atender despesas correntes, como tem sido usual nos últimos anos. É de se esperar que, uma vez recebida a denúncia, o Parlamento não aprobe a medida provisória, sob pena de cometer ato contraditório.

(b) Crime de responsabilidade por atentado à lei orçamentária

A outra hipótese de crime de responsabilidade é a violação de dispositivo da lei orçamentária anual nos termos do art. 10 da Lei nº 1.079, de 10-4-1950, que assim prescreve:

“Art. 10. São crimes de responsabilidade contra a lei orçamentária.

1. não apresentar ao Congresso Nacional a proposta do orçamento da República dentro dos primeiros dois meses de cada sessão legislativa;⁶⁰

2. exceder ou transportar, sem autorização legal, as verbas do orçamento;⁶¹

3. realizar o estorno de verbas;

4. infringir, patentemente, e de qualquer modo, dispositivo da lei orçamentária;

5. deixar de ordenar a redução do montante da dívida consolidada, nos prazos estabelecidos em lei, quando o montante ultrapassar o valor resultante da aplicação do limite máximo fixado pelo Senado Federal; (AC)⁶²

6. ordenar ou autorizar a abertura de crédito em desacordo com os limites estabelecidos pelo Senado Federal, sem fundamento na lei orçamentária ou na de crédito adicional ou com inobservância de prescrição legal; (AC)

7. deixar de promover ou de ordenar na forma da lei o cancelamento, a amortização ou a constituição de reserva para anular os efeitos de operação de crédito realizada com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei; (AC)

8. deixar de promover ou de ordenar a liquidação integral de operação de crédito por antecipação de receita orçamentária, inclusive os respectivos juros e demais encargos, até o encerramento do exercício financeiro; (AC)

9. ordenar ou autorizar, em desconto com a lei, a realização de operação de crédito com qualquer um dos demais entes da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que na forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente; (AC)

10. captar recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido; (AC)

11. ordenar ou autorizar a destinação de recursos provenientes da emissão de títulos para finalidade diversa da prevista na lei que o autorizou; (AC)

12. realizar ou receber transferência voluntária em desacordo com limite ou condição estabelecida em lei”. (AC)

Sabe-se que o TCU consignou parecer pela rejeição das contas do exercício de 2014 apresentadas pelo Chefe do Executivo. Dentre outros argumentos utilizados para propor o parecer pela rejeição das contas, figurou os represamentos de recursos financeiros correspondentes às verbas consignadas na Lei Orçamentária Anual – LOA – a favor de instituições financeiras oficiais para desenvolvimento de programas de natureza social, como “Minha Casa, Minha Vida”, “Minha Casa Melhor” etc.

Essas retenções, da ordem de 40 bilhões, ficaram conhecidas como pedaladas fiscais, que deram ensejo à tese do *impeachment* por violações da lei orçamentária. Essa tese procede? Examinemos em rápidas pinceladas.

O Tesouro, gerido pelo governo, tem a responsabilidade de repassar a órgãos e entidades contempladas na LOA os recursos financeiros correspondentes às verbas aí fixadas. Isso porque o princípio da unidade da tesouraria, que está expresso no art. 56 da Lei nº 4.320/64 e recepcionado pelo art. 164, § 3º da CF, não permite que o dinheiro público fique fora do Tesouro. As verbas consignadas aos Poderes Judiciário e Legislativo, ao Ministério Público e à Defensoria Pública devem ser transferidas mensalmente em forma de duodécimos até o dia 20 de cada mês, na forma da lei, como determina o art. 168 da CF. Aqui, não há possibilidade de pedaladas por força de expressa determinação constitucional do repasse de recursos financeiros correspondentes na quantidade e no tempo devidos, o que não acontece com as demais verbas. Presume-se que as verbas pertencentes aos demais órgãos ou entidades públicas devam ser repassadas à medida de suas necessidades, observados os seus limites e os prazos de vencimentos das obrigações vinculadas às despesas fixadas no orçamento, contudo, não há nenhuma determinação constitucional nesse sentido.

No caso das pedaladas fiscais de recursos destinados às instituições bancárias oficiais, alguns dos defensores da tese do *impeachment* sustentam que a infração da lei orçamentária implica violação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – que ensejaria o crime de responsabilidade. Para tanto, desenvolvem o seguinte raciocínio: reter recursos destinados a bancos oficiais é o mesmo que tomar de empréstimo (linguagem comum) recursos daquelas instituições bancárias, isto é, equivale a efetuar uma operação de crédito, incidindo na afronta ao art. 36 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, *in verbis*:

“Art. 36. É proibida a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo”.

Há, na verdade, um duplo equívoco. Primeiramente, a retenção de recursos destinados às instituições bancárias oficiais não caracteriza operações de crédito. Ao reter as verbas destinadas à Caixa Econômica Federal, ao Banco do Brasil ou ao BNDS, a União não firma qualquer contrato de operação de crédito com aquelas instituições de crédito oficial. E também não se pode confundir dívida da União com recursos financeiros correspondentes às verbas orçamentárias que ficam concentrados no Tesouro, órgão da União. Nenhuma unidade orçamentária destinatária de verbas consignadas na LOA é credora da União. Ao ser aprovada a LOA com as despesas fixadas nas diversas dotações, a União não contrai qualquer tipo de dívida perante órgãos ou entidades públicas. Os recursos são pertencentes à sociedade em geral para serem gastos segundo a programação orçamentária em curso. Ainda que a retenção desses recursos fosse equiparada a uma contração de operação de crédito com as instituições bancárias oficiais, uma categoria jurídica não pode ser definida ou identificada pelos seus efeitos. Em segundo lugar, a violação da LRF caracteriza o crime contra as finanças públicas, conforme as tipificações previstas na Lei nº 10.028, de 19-10-2000. Nada tem a ver com os crimes de responsabilidade que estão definidos na Lei nº 1.079/50.

Logo, para ensejar o *impeachment* com base na violação de dispositivo de lei orçamentária, não basta argumentar com a retenção de verbas devidas às instituições bancárias oficiais. É preciso que se aponte o dispositivo legal infringido.

Dentro do quadro analisado pelo TCU – o não repasse de recursos financeiros destinados aos bancos oficiais – que a mídia apelidou de pedaladas fiscais, o que mais se aproxima das doze hipóteses de crimes de responsabilidade previstas no art. 10 da Lei nº 1.079/50 é a do inciso 4, que assim dispõe:

“infringir, patentemente, e de qualquer modo, dispositivo de lei orçamentária”.

Como se verifica, esse inciso requer a presença do elemento volitivo na modalidade de dolo. Ninguém infringe patentemente uma norma orçamentária repetidas vezes sem querer.

Só que a caracterização de ação dolosa do gestor público requer dilação probatória, inclusive, perícia contábil para saber exatamente a causa do não repasse de recursos financeiros aos bancos oficiais nos momentos adequados. Deve-se indagar se havia disponibilidade de caixa para atender aos programas sociais a cargo dos bancos oficiais. Em caso positivo, cabe indagar, ainda, se haviam outros compromissos mais urgentes que deveriam ser atendidos com prioridade. É preciso saber, pelo exame dos relatórios bimestrais de execução orçamentária, que a LRF obriga a dar publicidade, se haviam ou não outros setores que não os atendidos pelos bancos oficiais, que igualmente ficaram sem repasses oportunos. E pelo exame do balancete mensal é preciso verificar o comportamento da receita em face da despesa realizada em cada mês. Tudo isso é muito complicado para fundamentar juridicamente o pedido de *impeachment*, principalmente, porque não há na lei orçamentária uma norma expressa prevendo os repasses nos momentos certos e determinados. O que há é uma presunção genérica de que os recursos concentrados no Tesouro devem ser repassados aos órgãos e entidades dentro da programação de cada unidade orçamentária. Sabemos que isso não tem acontecido com precisão nas três esferas políticas. Muitas vezes, os recursos são disponibilizados tardiamente, após os efeitos danosos decorrentes da insuficiência de verbas. Na esfera da União, as verbas oriundas de emendas

parlamentares (negociação entre o Executivo e o Legislativo) eram sistematicamente represadas, provocando a reação do Congresso Nacional, que apresentou a PEC nº 565/06 prevendo o orçamento impositivo em lugar do sistema orçamentário atual, que é meramente autorizativo. O Legislativo autoriza as despesas, mas não obriga exaurir as verbas de cada dotação, podendo as verbas serem remanejadas para outras unidades ou outros programas, o que não seria possível com o orçamento impositivo.

Outrossim, apesar de a lei orçamentária ser anual, prevendo a arrecadação e despesas ao longo dos doze meses, sabe-se que os governos das três entidades políticas param de fazer empenhos nos últimos dois meses do exercício, atrasando de modo geral todos os pagamentos de dívidas contratuais, quer objetivando a canalização de recursos financeiros para fazer face às despesas com o 13º salário, quer para fechar o balanço do exercício em condições favoráveis para o efeito midiático positivo.

A verdade é que as pedaladas sempre existiram e nunca antes foram questionadas. Quando um governo perde a credibilidade e a legitimidade, qualquer irregularidade pode ser motivo de impedimento do governante. Ao contrário, um governo respaldado por parcela ponderável da população pode executar às avessas a lei orçamentária, conquanto que conduza bem a economia do País. O orçamento é meio e não fim. O art. 167, inciso VI da CF prevê mediante autorização legislativa “a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para o outro”, como prova de que em toda despesa pública há um componente político voltado para as prioridades eleitas segundo o plano de ação de cada governo. E essas prioridades podem mudar no curso da execução orçamentária pela superveniência de fatores conjunturais. Por isso, há previsão na própria LOA que permite a possibilidade de remanejamento de verbas por Decreto até determinado percentual de cada dotação, e por meio de autorização legislativa, em casos de superação desse limite. No decorrer dos doze meses de execução orçamentária é frequente o remanejamento, a transposição e a transferência de verbas, fato que dificulta a fiscalização e o controle da execução orçamentária.

O certo é que leis orçamentárias neste país nunca foram levadas a sério. O orçamento anual é visto pelas autoridades que deveriam fiscalizar e controlar a sua execução como algo simbólico, uma mera formalidade exigida pela Constituição, tanto é que tivemos um exercício em que o orçamento anual só foi aprovado no último quadrimestre do ano. Aliás, os atrasos tornaram-se uma regra por conta das negociações políticas intermináveis. Ademais, os desvios de recursos orçamentários deveriam ser detectados e corrigidos no curso da execução orçamentária pelos órgãos de controle e fiscalização (Poder Legislativo e TCU) com base em instrumentos de transparência fiscal, dentre eles o balancete mensal de receitas e despesas e o relatório bimestral da execução orçamentária. Nunca houve vontade política em exercer o controle preventivo ou concomitante, nem mesmo o controle *a posteriori*, que somente é lembrado em momentos de crise política.

Enfim, não há embasamento jurídico razoável centrado na violação de normas da lei orçamentária para deflagrar o processo de *impeachment*. As chamadas pedaladas fiscais, por si só, são irrelevantes para a caracterização do crime de responsabilidade. Não basta afirmar a violação de lei orçamentária, sendo necessário apontar o dispositivo dessa lei que teria sido patentemente infringido, como determina o item 4, do art. 10 da Lei nº 1.079/50. Se constatar, mediante exame da documentação referida no art. 48 da LRF, ou por meio de perícia contábil, que o Chefe do Executivo realizou ou ordenou despesas não autorizadas em lei ou sem observância das prescrições legais pertinentes, ou ainda, que negligenciou a arrecadação de tributos, caracterizado estará o crime de responsabilidade, de conformidade com as prescrições dos incisos 1 e 5, do art. 11 da Lei nº 1.079/50.

(c) Processo de *impeachment*

O processo de *impeachment* regulado pelos artigos 14 a 38 da Lei nº 1.079/50, sofreu modificação parcial com o advento da Constituição de 1988. Vejamos de forma sintética.

Recebida a denúncia por crime de responsabilidade formulada por qualquer cidadão perante a Câmara dos Deputados, ela será lida no expediente da sessão seguinte e despachada para uma comissão especial eleita, da qual participem os representantes de todos os partidos, observada a proporção, para opinar.

Após os trâmites legais, encerrada a dilação probatória, o parecer é submetido à votação nominal no Plenário. Nessa hipótese, admitida a acusação por dois terços da Câmara dos Deputados, será o Presidente da República submetido a julgamento perante o Senado Federal (arts. 52, I, e 86 da CF). Instaurado o processo no Senado Federal o Presidente ficará suspenso de suas atribuições pelo prazo de cento e oitenta dias, findo o qual, se o julgamento não estiver concluído, cessará seu afastamento, sem prejuízo do prosseguimento regular do processo (art. 86, § 1º, II, da CF). Se for absolvido o acusado, a decisão produzirá, desde logo, todos os efeitos a favor dele. Esse julgamento perante o Senado é presidido pelo Presidente do Supremo Tribunal Federal, limitando-se a condenação à perda do cargo, com inabilitação, por oito anos, para exercício de função pública, sem prejuízo das demais sanções judiciais cabíveis (parágrafo único do art. 52 da CF). O *impeachment* é o nome que se dá ao afastamento provisório do Presidente como decorrência de sua submissão ao julgamento perante o Senado Federal por crime de responsabilidade. Não se confunde com a cassação de mandato que pode não se verificar ao final do processo.

Quanto aos crimes de responsabilidade dos governadores e secretários estão previstos no art. 74 da Lei nº 1.079/50 e no art. 48 da CE. O rito processual é definido no art. 49 da CE. Remetemos o leitor ao item 7.6 do livro. Os crimes de responsabilidade dos prefeitos e vereadores estão previstos no art. 4º⁶³ do Decreto-lei nº 201, de 27-2-67. O rito processual é estabelecido pela Lei Orgânica de cada Município e o Regimento Interno de cada Câmara Municipal. Tanto o Decreto-lei nº 201/67 quanto a LOM não preveem o afastamento provisório do Prefeito após a instauração do processo por crime de responsabilidade, pelo que alguns juristas entendem que não existe a figura do *impeachment* na esfera municipal. De fato, o que existe no Decreto-lei nº 201/67 e na Lei Orgânica do Município de São Paulo – LOMSP é o processo de cassação do mandato. Sobre o assunto, remetemos o leitor ao item 7.7 deste livro.

5.8 FISCALIZAÇÃO E CONTROLE DOS ORÇAMENTOS



Como esclarecemos anteriormente, ao direito de autorizar as receitas seguiu-se o direito de autorizar as despesas, dando nascimento ao orçamento como instrumento fiscalizador da atividade financeira do Estado, com o escopo de coibir os abusos dos governantes.

O princípio da legalidade é de observância impositiva no âmbito da Administração Pública. O agente público é sempre um escravo fiel da lei: só age nos termos da lei, quando, onde e como a lei determinar. No campo da execução orçamentária, porém, o princípio da estrita legalidade atua com particular rigor. Para assegurar o controle orçamentário, a Carta Magna adota os mecanismos de rigorosa fiscalização que, inclusive, extravasam do campo de atuação do princípio da legalidade para adentrar nas esferas da legitimidade, da economicidade etc.

Sobre o assunto, dispõe a Constituição Federal:

“Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.”

Disposições semelhantes acham-se inscritas na CE, art. 32 e seu parágrafo único e na LOMSP, art. 47 e § 1º.

Para dicionaristas, a palavra *controle* é sinônima de *fiscalização*. Mas não é bem assim, pois o art. 70, da CF prescreve que “a **fiscalização** contábil, financeira... será exercida... mediante **controle** externo, e pelo sistema de **controle** interno...”, o que revela tratar-se de conceitos distintos.

Como diz Ricardo Lobo Torres, o “conceito de controle *desborda, em certa medida, o de fiscalização. Esta última representa a fase final de um ciclo que se inicia com a elaboração do orçamento pelo Legislativo. Já o controle, além de se inserir na fiscalização financeira, pode também se ligar às fases anteriores de exame e aprovação do orçamento, quando o Legislativo controla o Executivo. O conceito de fiscalização financeira, por seu turno, ultrapassa, em outra direção, o de controle, para abranger também o trabalho das comissões de inquérito do Legislativo (art. 58, § 3º) e as comissões para acompanhar a atividade genérica de fiscalização e controle do Executivo (art. 49, X)*”.⁶⁴

Enfim, controlar a execução orçamentária significa acompanhar e obter condições para, se for o caso, otimizar os meios de arrecadação da receita pública,⁶⁵ de um lado, e adotar medidas de contenção dos gastos, de outro lado, ainda no decorrer do exercício. Trata-se de verificar a compatibilidade entre o planejado e o que está sendo executado. Daí por que as metas anuais de receitas são desdobradas em metas bimestrais de **arrecadação**, como determina o art. 13 da LRF, exatamente para

possibilitar a elaboração da programação financeira com o respectivo cronograma de execução mensal de desembolso.

A fiscalização é feita sob vários ângulos.

O controle externo cabe sempre ao Poder Legislativo (Congresso Nacional, Assembleias Legislativas e Câmaras Municipais) com o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas. Nos Municípios onde não houver Tribunal de Contas⁶⁷ prestarão auxílio os Tribunais de Contas dos Estados ou os Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios (art. 31, § 1º, da CF).

Sob o prisma da legalidade impõe-se a verificação dos requisitos necessários à realização da despesa, isto é, ao gastar o dinheiro público o administrador deve observar rigorosamente as autorizações e as limitações da lei orçamentária sob execução. Nada pode ser pago sem previsão orçamentária nem além dos créditos orçamentários ou adicionais (art. 167, II, da CF), sob pena de caracterização do crime de responsabilidade (art. 85, VI, da CF). A realização de despesa pública impõe, ainda, a observância do procedimento estabelecido na Lei nº 4.320/64, arts. 58 e seguintes.

Sob o enfoque da legitimidade, a fiscalização examina o mérito do ato praticado pelo agente público para detectar possível desvio de finalidade. Filosoficamente, a legitimidade precede a legalidade. O ato só será legítimo à medida que não contrariar a natureza do homem. Nem tudo que é legal é legítimo. Dessa forma, despesas excessivas com representação ou com cerimônias oficiais festivas, apesar de regulares do ponto de vista legal, porque financiadas com dotações orçamentárias próprias, podem ser questionadas sob o prisma da legitimidade se estiverem em descompasso com os valores fundamentais da sociedade.

A economicidade diz respeito ao exame da despesa feita sob o enfoque custo-benefício, para verificar se foi escolhido, pelo agente público responsável, o meio menos oneroso ao erário, acolhendo a melhor proposta, enfim, refere-se ao exame da despesa para saber se ela foi realizada com modicidade.

As subvenções são auxílios governamentais concedidos às entidades públicas ou privadas, em geral, instituições sociais e educacionais, sem finalidades lucrativas, com o fito de ajudá-las na consecução de seus objetivos estatutários, destinados a secundar a ação do Estado. O art. 201, § 8º, da CF veda subvenção às entidades de previdência privada com finalidades lucrativas.

Renúncia de receitas públicas só pode ocorrer nas hipóteses e nas condições da lei. O exercício total da competência tributária não é compulsório, mas, uma vez exercitado e instituído o tributo, somente a lei poderá dispensar sua arrecadação. Por razões de política fiscal, a lei pode conceder incentivos fiscais consistentes em isenções, reduções de alíquotas, reduções da base de cálculo, bem como instituir hipóteses de moratória, de remissão e de anistia.

Nos termos do art. 70 da CF, a fiscalização abrange os campos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, representando essa parte final uma inovação da Constituição de 1988, pois, anteriormente, somente a União se sujeitava aos atos fiscalizatórios. Outra inovação da Carta Política vigente diz respeito à obrigatoriedade de prestar contas por parte de qualquer pessoa física ou entidade pública nas situações referidas no parágrafo único do art. 70. Esses preceitos, em decorrência do princípio da simetria, têm aplicação nas esferas estaduais e municipais.

A fiscalização contábil reporta-se ao exame da contabilidade que outra coisa não é senão uma técnica de controle numérico, mediante o registro sistemático das verbas arrecadadas e despendidas. O art. 83 da Lei nº 4.320/64 prescreve:

“A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.”

A fiscalização financeira resume-se na verificação de entrada e saída de dinheiro, ao passo que a orçamentária alude à correta execução do orçamento.

A fiscalização operacional diz respeito à observância de procedimentos legais para a arrecadação de recursos financeiros, ou para a liberação de verbas.

Finalmente, a fiscalização patrimonial refere-se à própria execução orçamentária. Como é sabido, o patrimônio do Poder Público é composto de bens de diversas natureza e espécies. As alterações patrimoniais devem ser objetos de fiscalização permanente para sua preservação e atendimento das finalidades públicas.

Despesas sigilosas

Questão bastante controvertida diz respeito ao controle e fiscalização de despesas sigilosas e à disponibilização do resultado do julgamento dessas despesas ao público em geral, em atendimento aos princípios da publicidade e da transparência orçamentária.

Dispõe o art. 5º, inciso XXXIII, da CF que “*todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse*

particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”.

Em qualquer país existem despesas sigilosas indispensáveis à segurança da sociedade e do Estado. Como controlar e fiscalizar essas despesas? A ressalva prevista no inciso XXXIII supratranscrito é impeditiva desse controle?

Fernando Facury Scaff sustenta que *“as despesas sigilosas devem ser objeto de aprovação orçamentária pelo Parlamento – quanto mais discriminadas puderem ser, tanto melhor – e sua realização deve ser o objeto de análise e julgamento por parte do Tribunal de Contas e pelo próprio Parlamento, por meio de mecanismos que permitam a manutenção do sigilo”*.⁶⁸

Realmente, o Regimento Interno do TCU contém dispositivos que resguardam o sigilo na apreciação e julgamento dessas despesas em sessão extraordinária de caráter reservado, com a presença apenas de Ministros, representante do *Parquet* e servidores autorizados pelo Presidente (arts. 97 e 158).

O dispositivo constitucional de início transcrito foi regulamentado pela Lei nº 11.111, de 5-5-2005 que elege como regra geral o acesso a documentos públicos, ressalvadas as hipóteses de sigilo indispensável à segurança da sociedade e do Estado. No mesmo sentido versa o art. 4º da Lei nº 8.159, de 8-1-1991, que dispõe sobre a política de arquivos públicos e privados. O art. 3º da Lei nº 11.111/05 permite que o Regulamento classifique os documentos abrangidos pelo sigilo estatal como sendo de mais alto grau de sigilo, hipótese em que o acesso a esses documentos ficará restringido por 30 anos, prorrogável, por mais uma única vez, por igual período (§ 2º, do art. 23, da Lei nº 8.159/91).⁶⁹

A classificação do grau de sigilo, prevista no art. 5º do Decreto nº 4.553, de 27-12-2002, há de ser precedida de análise criteriosa pela Comissão de Averiguação e Análise de Informações Sigilosas (CAAIS) no âmbito da Casa Civil da Presidência da República, sendo vedada a aposição aleatória, neste ou naquele documento, de carimbos “reservado”, “confidencial”, “secreto” e “ultrassecreto” que impedem a divulgação de documentos pelos prazos de 5, 10, 20 e 30 anos, respectivamente.

Ainda que essas despesas sigilosas sejam apreciadas e julgadas pelo TCU, o seu resultado não pode ser divulgado em pormenores. O art. 4º do Decreto nº 5.482, de 30-6-2005, que instituiu o Portal da Transparência do Poder Executivo Federal, excepciona do princípio da publicidade *“os dados e as informações”* sobre execução orçamentária e financeira, *“cujo sigilo seja ou permaneça imprescindível à segurança da sociedade e do Estado, nos termos da legislação”*. Esse art. 4º tem a sua matriz no art. 86 do Decreto-lei nº 200/67, que instituiu o sigilo sobre movimentação de créditos com despesas reservadas ou confidenciais, prescrevendo que a tomada de contas dos responsáveis por essas despesas deve observar o seu caráter sigiloso.

Resta claro, portanto, que o sigilo, por si só, não afasta o dever de prestar contas e, por conseguinte, a apreciação e julgamento das despesas sigilosas pelo órgão competente. O aludido art. 86 do Decreto-lei nº 200/67 está sendo questionado no STF por meio de ADPF, sob o fundamento de que ele não foi recepcionado pela Constituição de 1988. A liminar foi indeferida pelo Ministro Relator com base na ressalva Constitucional do art. 5º, XXXIII e da Lei nº 8.159/91 e do Decreto nº 4.453/02 supervenientes.⁷⁰

Não nos parece razoável, em nome dos princípios de publicidade e da transparência orçamentária, divulgar os pormenores das despesas sigilosas, bem como dos resultados de julgamentos das contas respectivas. Não faria sentido colocar no Portal da Transparência a especificação de despesas, por exemplo, com as ações de informações e contrainformações do Estado, ligadas à segurança nacional. Enfim, há que se observar o princípio da razoabilidade, que é um limite imposto à ação do próprio legislador. Não se pode exigir divulgação de despesas secretas ou ultrassecretas, nem aceitar incondicionalmente a tese de que determinadas despesas estão sob sigilo por razões de segurança do Estado, por implicar afastamento imotivado da regra geral da publicidade e transparência. Outrossim, não se pode subtrair do Portal de Transparência as centenas de despesas com cartões corporativos que nada têm de sigilosas, instituídos unicamente para atender à comodidade de seus usuários, comodidade que acabou descambiando para abusos e ilegalidades. Esses cartões corporativos, incontroláveis porque não instituídos sem base legal, devem ser extintos. As despesas de pequena monta ou aquelas urgentes devem obedecer ao regime de adiantamento previsto no art. 68 da Lei nº 4.320/64, que pressupõe prévio empenho na dotação própria. No documento materializador do empenho – a chamada nota de empenho – constará obrigatoriamente a indicação do nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria (art. 61 da Lei nº 4.320/64), elementos esses indispensáveis ao efetivo controle e fiscalização de gastos públicos. O uso indiscriminado de cartões corporativos não permite esse controle e fiscalização.⁷¹

5.8.1 Tipos de controle

Para assegurar a plena fiscalização orçamentária, em todos os seus campos e sob os ângulos examinados, a Carta Política prevê mecanismos de controle interno, externo e privado.

5.8.1.1 *Controle interno*⁷²

O controle interno está previsto na parte final do art. 70 da CF supratranscrita, em que está dito que a fiscalização é exercida “pelo sistema de controle interno da cada Poder”.

A Carta Magna fixa, desde logo, para os três Poderes parâmetros para a efetivação desse controle. Dispõe em seu art. 74:⁷³

“Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.”

Pelo controle interno, a ser implementado por meio de seções, órgãos ou departamentos próprios, cada Poder exerce a autotutela da legalidade e da eficácia e eficiência da gestão financeira, orçamentária e patrimonial, sem prejuízo da atuação do Tribunal de Contas competente. Esse controle interno pressupõe a conjugação de uma boa estrutura organizacional⁷⁴ com os diversos mecanismos de controle fixados pela administração como instruções, ordens internas etc. definindo as responsabilidades pela execução das tarefas, bem como estabelecendo rotinas de trabalho e procedimentos de revisão, aprovação e registro das operações. A padronização da linguagem com adoção de siglas é importante para a interação entre os vários setores da administração controlada.

O controle interno, apesar de contar com recursos materiais e pessoais próprios, atua de forma integrada e interdependente com o controle externo (inciso IV, do art. 74).

Em nível infraconstitucional, o controle da execução orçamentária é disciplinado pela Lei nº 4.320/64, recepcionada pela ordem constitucional vigente.

Essa lei estabelece em seu art. 75 três tipos de controle da execução orçamentária: (a) o da legalidade dos atos; (b) o da fidelidade funcional dos agentes públicos; e (c) o do cumprimento do programa de trabalho. O controle da legalidade poderá ser prévio,⁷⁵ concomitante ou subsequente (art. 77). Além da tomada de contas anual, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos (art. 78). O controle do cumprimento do programa de trabalho cabe ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação (art. 79). O Decreto-lei nº 200, de 25-2-1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal e estabelece as diretrizes para a Reforma Administrativa, cria os mecanismos para tornar eficiente esse controle interno, sendo pertinentes os arts. 6º, 7º, 13, 15, 23 e 30.

O que caracteriza esse sistema é o princípio da hierarquia, que impõe às autoridades superiores o dever de exercer controle sobre os atos de seus subalternos, encampando ou revendo os atos por eles praticados, notadamente em matéria de execução orçamentária. Assim, a regra do § 1º do art. 74 da CF, que prescreve a responsabilidade solidária do agente, que deixar de comunicar, ao Tribunal de Contas, as irregularidades ou ilegalidades constatadas, aplica-se apenas em relação ao agente responsável, que não detenha a competência para, individualmente, sustar a despesa ou regularizar a situação, hipótese em que deverá proceder dessa forma.

Exatamente porque fundado no princípio da hierarquia, esse controle interno existe no âmbito da atividade administrativa de cada um dos Poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário.

No dizer de Hely Lopes Meirelles, o controle interno “objetiva a criação de condições indispensáveis à eficácia do controle externo e visa assegurar a regularidade da realização da receita e da despesa, possibilitando o acompanhamento da execução do orçamento, dos programas de trabalho e a avaliação dos respectivos resultados. É, na sua plenitude, um controle de legalidade, conveniência, oportunidade e eficiência”.⁷⁶

5.8.1.2 Controle externo⁷⁷

Como se depreendem dos arts. 70 e 49, inciso X, da CF, o controle externo é aquele exercido exclusivamente pelo Congresso Nacional. Como resultado da CPI do Orçamento, instaurada em 1992, foram criadas as Comissões de Fiscalização e Controle da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. No exercício da função fiscalizatória, o Legislativo conta com o auxílio do Tribunal de Contas,⁷⁸ conforme dispõem os arts. 71 e 72 da Carta Magna, fato que contribui para aperfeiçoar e tornar realmente eficaz o controle da execução orçamentária sob todos os aspectos mencionados, com especial destaque ao prisma da legalidade para assegurar o estrito cumprimento das leis orçamentárias.

Esclareça-se, entretanto, que o controle da legalidade não pode ir ao ponto de aprisionar o agente público, subtraindo-lhe o poder discricionário de que se acha investido, como representante da Administração Pública. Nem seria possível a lei prescrever todas as minúcias concernentes à realização de despesas, sendo inafastável conferir à Administração o poder discricionário de apreciar determinadas matérias e decidir segundo o critério que melhor atenda à vontade da lei, mas tendo por limite a lei, em quaisquer circunstâncias.

Do ponto de vista genérico, o controle externo, a exemplo do controle interno, objetiva a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes constitucionais e das entidades da Administração direta e indireta, enlaçadas ao orçamento, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

O exercício da função administrativa, típica do Executivo, no controle interno e externo levou alguns estudiosos a sustentar que a fiscalização da execução orçamentária resume-se no exame da legalidade dos atos praticados pelo agente público. Certamente, o controle jurídico formal, ou seja, o exame da adequação do ato controlado às disposições legais pertinentes, ainda predomina, mas, como vimos, a Constituição Federal prescreveu a fiscalização sob outros aspectos, tais como legitimidade, economicidade etc.⁷⁹

O campo de atuação do controle externo, a ser efetuado pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, está delimitado nos arts. 71 e 72 da Constituição, os quais serão examinados adiante, quando tratarmos das atribuições do Tribunal de Contas da União.

Doutrinariamente são conhecidos três tipos de controle externo: o controle prévio, o concomitante e o posterior.

O controle prévio é aquele em que torna obrigatório o prévio registro do contrato para ulterior realização da despesa. Conquanto possa criar eventuais embaraços na Administração, retardando a prática dos atos, é o sistema que maior eficácia confere na fiscalização da execução orçamentária. Esse tipo de controle que estava previsto na Constituição Federal de 1946 (art. 77, §§ 1º e 2º) não mais subsiste na Carta Política vigente,⁸⁰ que contempla apenas os controles concomitante e posterior. Descoberta a irregularidade no curso da realização da despesa, ocorre a sustação do ato de execução (controle concomitante), ou, verificada a ilegalidade ou abuso na despesa, por ocasião do julgamento das contas dos administradores em geral, cabe ao Tribunal de Contas aplicar aos responsáveis as sanções previstas em lei (controle posterior).

5.8.1.3 Controle privado

O controle privado, também conhecido como controle social ou controle popular, é uma novidade trazida pela Carta Política de 1988. Dispõe no § 2º do art. 74 que “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União”.

Claro que esta “denúncia” poderá, também, ser levada ao Tribunal de Contas do Estado ou do Município, conforme o caso.

Isso é fruto das conquistas democráticas dos últimos tempos, conferindo aos cidadãos instrumentos cada vez mais poderosos para o pleno exercício de seus direitos políticos.

A expressão *na forma da lei* não pode e nem deve servir de pretexto para condicionar o exercício desse direito à prévia regulamentação da matéria por lei.

O próprio direito de petição assegurado constitucionalmente (art. 5º, XXXIV, *a*) permite que qualquer cidadão leve ao Tribunal de Contas competente a denúncia de atos irregulares ou ilegais praticados por agentes públicos. Ademais, se o Tribunal de Contas pode agir de ofício não se pode conceber como possa esse mesmo Tribunal ignorar as denúncias de cidadãos e de entidades privadas, sob a alegação de que inexistem normas regulamentares conferindo legitimidade a essas pessoas.

A expressão abundante está a indicar que os denunciantes se sujeitam aos termos da lei, por eventuais excessos praticados, que importem, por exemplo, em atingir a honra do agente público, ou em denegrir a imagem do órgão sujeito ao controle orçamentário.

Assim como cabe, no âmbito municipal, à população participar por meio de debates e audiências públicas na discussão de

aprovação de projetos do plano plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual, cabe aos membros da sociedade acompanhar a execução orçamentária denunciando as eventuais irregularidades constatadas ao Tribunal de Contas competente. Poderá, também, o cidadão representar ao Ministério Público, bem como aparelhar ação popular ante a ilegalidade e a lesividade ao patrimônio público do ato constatado. Entretanto, o exercício dessa faculdade depende fundamentalmente de informações e dados compreensíveis aos olhos do cidadão comum.⁸²

O controle social abrange não apenas a participação no processo de elaboração de leis orçamentárias, como também principalmente o acompanhamento da execução orçamentária e financeira para coibir as ilegalidades. Nesse sentido, o orçamento apresenta função biunívoca: o orçamento é instrumento de cidadania e a cidadania se faz presente também pelo orçamento.

5.9 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

5.9.1 Introdução

O Tribunal de Contas da União tem sua origem no Decreto nº 966-A, de 7-9-1890.

Todo Estado de Direito pressupõe a submissão do próprio Estado às leis que ele edita. Daí a necessidade de um órgão controlador da atividade estatal a fim de evitar que se cometam ilegalidades. Assim, a função originária do Tribunal de Contas da União era a de controlar a legalidade dos atos concernentes à execução orçamentária. Hoje, como sabemos, sua missão não se exaure no exame da legalidade.

O exercício de uma das atribuições do Tribunal de Contas, consistente em “julgar as contas”, não lhe confere o exercício da atividade jurisdicional, privativo do Poder Judiciário. O Tribunal não julga as pessoas, limitando-se a julgar contas, isto é, restringe-se a proferir uma decisão técnica, considerando-as regulares ou irregulares. Sua decisão não opera coisa julgada, pelo que tem natureza meramente administrativa. Tanto é assim que as contas julgadas pelo Tribunal de Contas podem ser reapreciadas pelo Poder Judiciário, como se depreende do art. 5º, incisos XXXV e XXXVII da CF, que introduz o princípio da inafastabilidade da jurisdição e repele o “juízo ou tribunal de exceção”, respectivamente.

O fato de a Súmula nº 347 do STF prescrever que “*o Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e atos do Poder Público*” em nada socorre o posicionamento de autores que sustentam a natureza jurisdicional das decisões proferidas pelas Cortes de Contas.

É elementarmente sabido que, sendo a Constituição a lei das leis, os procedimentos administrativos em geral podem e devem levar em conta a constitucionalidade, ou não, dos atos e das normas legais. Cabe à Administração, em um primeiro plano, exercer o controle da constitucionalidade, por meio do exercício da função administrativa.

Enquanto órgão que auxilia o Congresso Nacional no controle externo (art. 71 da CF), o parecer prévio do Tribunal de Contas da União acerca das contas anuais prestadas pelo Presidente da República não vincula a deliberação do Parlamento. Nada impede de o Congresso Nacional, por uma decisão política, aprovar as contas apesar do parecer contrário de seu órgão técnico auxiliar. Entretanto, o Tribunal de Contas recebeu da Carta Política atribuições próprias, como se verifica do art. 71 adiante analisado. Pode-se dizer que, a par da sua função de auxiliar do Poder Legislativo (incisos I e VII do art. 71), desempenha atividade contenciosa⁸³ (incisos II e VIII do art. 71), bem como atividade fiscalizadora de natureza preventiva ou repressiva (incisos IV, V, VI, IX, X e XI do art. 71).

5.9.2 Composição

O Tribunal de Contas da União, que tem sua sede no Distrito Federal, com jurisdição em todo o território nacional, é composto de nove Ministros e tem quadro de pessoal próprio (art. 73 da CF).

Os Ministros são nomeados entre os brasileiros com mais de trinta e cinco anos e menos de sessenta anos de idade, que tenham idoneidade moral e reputação ilibada e que sejam portadores de notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública, comprovados com mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija esses conhecimentos (§ 1º).

Esses Ministros são escolhidos da seguinte forma:

- a. um terço pelo Presidente da República, com a aprovação do Senado Federal, sendo dois alternadamente entre auditores e membros do Ministério Público⁸⁴ junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo Tribunal, segundo os critérios

de antiguidade e merecimento;

b. dois terços pelo Congresso Nacional (§ 2º).

Com o advento da Constituição de 1988 não mais existe a livre indicação de pessoas pelo Presidente da República, o que representa um fato bastante positivo na medida em que elimina a eiva de suspeição que contaminava a apuração das contas prestadas pelo governante. Com o estabelecimento de critério difuso na escolha dos Ministros, abriu-se a oportunidade de ingresso, no Tribunal, tanto de pessoas mais preparadas, como de pessoas mais independentes para o desempenho das atribuições da Corte.

Referidos Ministros têm as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça e somente podem aposentar-se com as vantagens do cargo quando o tiverem exercido efetivamente por mais de cinco anos (§ 3º). São vitalícios, como magistrados em geral.

O auditor recebeu na ordem constitucional vigente um novo *status*, pois, quando em substituição a Ministro, terá as mesmas garantias do titular, e quando no exercício das demais atribuições da “judicatura”, as de juiz de Tribunal Regional Federal (§ 4º).

5.9.3 Atribuições

Dispõe a Constituição Federal em seu art. 71:

“O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I – apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa à perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III – apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV – realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V – fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI – fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município.

VII – prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII – aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX – assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X – sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI – representar ao Poder competente sobre irregularidade ou abusos apurados.”

A atuação do TCU, respeitados os parâmetros constitucionais fixados, rege-se pela Lei nº 8.443, de 16 de junho de 1992, que dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União.

Os dois primeiros incisos assentam as competências, que tradicionalmente sempre couberam nas atribuições típicas do Tribunal de Contas: emissão de parecer prévio sobre as contas anuais prestadas pelo Presidente da República⁸⁵ e o julgamento

das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores da Administração direta e indireta.⁸⁶ A não prestação de contas anuais pelo Presidente da República poderá configurar crime de responsabilidade, uma vez que atenta contra a lei orçamentária (art. 85, VI, da CF).

Embora o inciso I se refira apenas às contas apresentadas pelo Presidente da República, entendemos que as contas apresentadas pela Mesa da Assembleia Legislativa, por exemplo, deverá ser objeto de parecer prévio e não de julgamento, como ocorre nas hipóteses do inciso II, que se refere às contas dos administradores em geral. É que a Mesa da Assembleia, por representar o Poder Legislativo, não pode ser comparada a um simples administrador ou responsável pelo dinheiro público. Aplica-se, no caso, o princípio da simetria, pelo qual as contas dos três Poderes devem ser objetos de parecer prévio do Tribunal de Contas e não de julgamento. De resto, não teria sentido um órgão auxiliar julgar as contas de um Poder ao qual se subordina. A matéria, entretanto, não é pacífica no STF, que concedeu liminar na Adin intentada pelo Procurador-Geral da República para suspender o dispositivo constitucional do Estado de Mato Grosso que incluía as contas apresentadas pela Mesa da Assembleia Legislativa local nos casos de apresentação de parecer prévio e não de julgamento.⁸⁷

Esclareça-se, por fim, que o julgamento das contas do Presidente da República cabe exclusivamente ao Congresso Nacional (arts. 49, IX e 71, I da CF), em sessão conjunta presidida pelo Presidente do Senado Federal e sob regimento comum das duas Casas Legislativas. Compete privativamente à Câmara dos Deputados proceder à tomada de contas do Presidente da República, quando não apresentadas ao Congresso Nacional dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, nos termos do inciso II, do art. 51 da CF, sem prejuízo da configuração do crime de responsabilidade contra a probidade na administração, conforme prescrição do item 2, do art. 9º da Lei nº 1.079/50, c.c. art. 85, V da CF. As contas tempestivamente apresentada pelo Chefe do Executivo devem ser apreciadas e julgadas pelo Congresso Nacional e não pela Câmara dos Deputados ou pelo Senado Federal isoladamente, como tem acontecido. Cada uma das Casas Legislativas têm competências privativas definidas na Constituição (arts. 51 e 52), assim como o Congresso Nacional, formado pela junção das duas Casas, tem a sua competência exclusiva. O Congresso Nacional, quando aprecia as contas do Presidente da República, age politicamente, não se atendo ao parecer prévio do Tribunal de Contas da União no sentido da rejeição ou da aprovação das contas, e isso porque a decisão de gastar sempre está vinculada a uma decisão política. O governante elege as prioridades no direcionamento dos gastos públicos refletidos nas verbas fixadas nas diversas dotações consignadas na LOA aprovada pelo Parlamento. Por isso, a rejeição de contas pode, em tese, indicar irregularidade na execução orçamentária, mas isso não caracteriza crime de responsabilidade que está tipificado nos arts. 9º (crimes contra probidade da administração), 10 (crimes contra lei orçamentária), 11 (crimes contra a guarda legal e emprego dos dinheiros públicos) e 12 (crimes contra o cumprimento das decisões judiciais) da Lei nº 1.079/50. Outrossim, não há quórum especial para a rejeição de contas pelo Congresso Nacional, ao passo que para a admissão de acusação contra o Presidente da República para fins de *impeachment* se requer o voto de dois terços da Câmara dos Deputados (art. 86 da CF).

Outra questão que não está pacificada na jurisprudência e não abordada pela doutrina especializada diz respeito à correta aplicação dos incisos I e II. Alguns julgados do TSE, para efeito de inelegibilidade do agente público por ter a conta rejeitada (art. 1º, I, g, da LC nº 64/90), distinguem as contas anuais do Presidente da República (contas de gestão, inciso I) das despesas por ele feitas enquanto ordenador de despesas (gestão de contas, inciso II). No primeiro caso, as contas são apreciadas pelo Tribunal de Contas e julgadas pelo órgão Legislativo e, no segundo caso, as contas são diretamente julgadas pelo Órgão de Contas. Os preceitos constitucionais devem sempre ser considerados coesos e reciprocamente imbricados, de sorte a impedir que a interpretação de uma norma implique esvaziamento completo do conteúdo de outra norma. É comum a Constituição prescrever determinada solução em um caso e, em outro caso, adotar solução diametralmente oposta. Estamos nos referindo à relação entre norma geral e norma específica, onde há prevalência desta última. No caso, a regra geral é a do inciso II, que submete ao julgamento direto pelo Tribunal de Contas as contas apresentadas pelos administradores e demais responsáveis por dinheiro público, dentre os quais o Presidente da República, que sabidamente é um administrador e um dos grandes responsáveis por dinheiro público. Porém, quando ele apresenta as contas anuais (contas de gestão da Administração como um todo) aplica-se o inciso I, isto é, o Tribunal de Contas apenas emite um parecer pela aprovação ou rejeição.⁸⁸

O STF, ao reformar decisão proferida pelo TSE em que um candidato ao cargo de deputado havia sofrido rejeição de suas contas enquanto prefeito, ficando conseqüentemente inelegível, trouxe segurança jurídica acabando com a tênue distinção entre contas de gestão e gestão de contas, as primeiras submetidas ao julgamento pelo Poder Legislativo mediante parecer prévio do Tribunal de Contas competente, e as segundas, julgadas diretamente pelas Cortes de Contas. A decisão foi proferida, por maioria de votos, no RE nº 848.826, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral sobre o tema versado. É o seguinte o teor da decisão proferida:

“Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Ministro Ricardo Lewandowski (Presidente), que redigirá o acórdão, fixou tese nos seguintes termos: ‘Para os fins do art. 1º, inciso I, alínea ‘g’, da Lei Complementar 64, de 18 de maio de 1990, alterado pela Lei Complementar 135, de 4 de junho de 2010, a apreciação das contas de prefeitos, tanto as

de governo quanto as de gestão, será exercida pelas Câmaras Municipais, com o auxílio dos Tribunais de Contas competentes, cujo parecer prévio somente deixará de prevalecer por decisão de 2/3 dos vereadores’, vencidos os Ministros Luiz Fux e Rosa Weber. Ausentes, justificadamente, os Ministros Cármen Lúcia e Teori Zavascki. Plenário, 17.08.2016” (DJe de 18-8-2016).

O inciso III submete ao Tribunal a apreciação de toda e qualquer admissão ao serviço público, excetuadas as nomeações para os cargos de confiança. Objetiva verificar se houve concurso público regular; se os candidatos preencheram os requisitos legais; se foi observado o número de cargos destinados a deficientes físicos etc. Os atos de concessão de reformas, aposentadorias e pensões também se sujeitam à apreciação do Tribunal. Detectadas irregularidades ou ilegalidades, o Tribunal não autoriza o registro dos respectivos atos (admissão, aposentadoria etc.). No entender do STF, os atos de admissão, de concessão de pensão, de aposentadoria ou reforma revestem-se de natureza precária, até apreciação de sua legalidade pelo Tribunal de Contas. Por se caracterizar como um ato complexo, só se aperfeiçoa com o registro dele perante o Tribunal de Contas dotando-o de definitividade administrativa.⁸⁹ Com a devida vênia entendemos que esses atos não são complexos, gerando efeitos desde a sua edição, não ficando na dependência de apreciação pelo Tribunal de Contas, sob pena de contrariar os princípios da razoabilidade, da boa-fé e da segurança jurídica tendo em vista a habitual demora das Cortes de Contas na apreciação dessas matérias. Sabemos que a realidade do dia a dia não é assim. É o próprio art. 262 do Regimento Interno do TCU que dispõe no sentido de que *“quando o ato de concessão de aposentadoria, reforma ou pensão for considerado ilegal o órgão de origem fará cessar o pagamento dos proventos ou benefícios no prazo de quinze dias, contados da ciência da decisão do Tribunal...”*. A missão constitucional do Tribunal de Contas esgota-se no exame da legalidade do ato de admissão, ou da concessão de pensão, aposentadoria ou reforma em nada acrescentando ao ato praticado pela Administração, nem modificando-o, conforme se depreende dos parágrafos do citado art. 262.

O inciso IV encerra atribuição que representa a atividade fiscalizadora propriamente dita, encetando inspeções e auditorias de ofício, ou por iniciativa dos órgãos do Parlamento.

O inciso V, que coloca sob fiscalização as contas nacionais de empresas supranacionais, nada mais é do que consequência do disposto no parágrafo único do art. 70, que submete ao controle qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que em nome desta assuma obrigações de natureza pecuniária.

O inciso VI cuida da fiscalização da aplicação dos recursos repassados pela União às demais entidades políticas. São os auxílios e subvenções, que representam despesas da União sem caráter contraprestacional.

Como órgão auxiliar do Congresso Nacional, o Tribunal de Contas da União deve prestar as informações solicitadas por qualquer de suas Casas, ou por qualquer de suas Comissões Permanentes. Essas informações versam sobre todas as matérias orçamentárias sujeitas ao controle do Parlamento, inclusive sobre os resultados das inspeções e auditorias realizadas pelo Tribunal (inciso VII).

Incumbe, ainda, ao Tribunal a aplicação de penalidades aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas. As sanções serão aquelas que vierem a ser estabelecidas em lei, sendo certo que a Carta Magna já prescreveu a inclusão da pena de multa,⁹⁰ que deverá ser proporcional ao dano causado ao erário público (inciso VIII).⁹¹ Parece elementar que todo órgão com o poder fiscalizatório deve deter o de impor sanções. A par disso existem leis específicas capitulando como crime de responsabilidade do agente público que atentar contra a lei orçamentária. A Lei nº 1.079/50 define como crime de responsabilidade o ato do Presidente da República que atentar contra a lei orçamentária (art. 4º, inciso VI).⁹² O art. 1º do Decreto-lei nº 201/67 define como crime de responsabilidade do Prefeito, entre outros, os seguintes atos: V – ordenar ou efetuar despesas não autorizadas por lei, ou realizá-las em desacordo com as normas financeiras; VI – deixar de prestar contas anuais da administração financeira do Município à Câmara de Vereadores, ou ao órgão que a Constituição do Estado indicar, nos prazos e condições estabelecidos. Outrossim, o art. 10, inciso IX, da Lei nº 8.429/92 caracteriza como ato de improbidade administrativa o fato de ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento, punível na forma do art. 12 e inciso II da mesma Lei. É claro que essas punições não cabe ao Tribunal de Contas da União decretá-las. O julgamento do Presidente da República pelo crime de responsabilidade, por exemplo, compete privativamente ao Senado Federal, em sessão presidida pelo Presidente do Supremo Tribunal Federal (art. 52, I, e parágrafo único da CF).

Verificada qualquer ilegalidade no curso da realização de despesas, cabe ao Tribunal assinalar prazo para que o órgão ou a entidade, que está sofrendo a ação fiscalizatória, sane o ato ilegal (inciso IX). É exemplo típico de controle concomitante.

Na hipótese citada, se não atendido no prazo assinalado, deve o Tribunal sustar a execução do ato impugnado, comunicando sua decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal (inciso X).

O inciso XI incumbe ao Tribunal de Contas da União a comunicação, ao Poder competente, das irregularidades ou dos abusos apurados no curso de suas inspeções ou auditorias.

O Tribunal de Contas tem poder de sustar o ato impugnado. Porém, em se tratando de contrato, o ato de sustação incumbe ao Congresso Nacional, o qual, em respeito ao princípio da separação dos poderes, solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis (§ 1º do art. 71). Encontrada qualquer ilegalidade no contrato, cabe ao TCU promover representação ao Congresso Nacional, solicitando sua sustação. Recebida a representação, o Congresso solicitará, de imediato, providências cabíveis ao Executivo. Com ou sem providências do Executivo, caberá ao Congresso Nacional, no exercício pleno de suas prerrogativas constitucionais, decidir sobre o pedido de suspensão do contrato. Alguns autores entendem que, nesse caso, o Legislativo não poderá adotar posição diferente do entendimento técnico-jurídico esposado pela Corte de Contas para validar o contrato impugnado. Pensamos diferentemente. A decisão do Congresso é política e não jurídica, pelo que pode ele deixar de suspender o contrato por motivos de conveniência e oportunidade, permitindo que o contrato prossiga em sua execução. Deliberada a suspensão, o TCU será cientificado dessa decisão para apuração de responsabilidades.⁹³

Se no prazo de noventa dias nem o Congresso Nacional nem o Poder Executivo adotar as medidas cabíveis, o Tribunal de Contas deverá decidir a respeito

(§ 2º do art. 71). Na Carta Política anterior, o Tribunal de Contas representava ao Parlamento as irregularidades na execução do contrato. Se no prazo de trinta dias o Congresso Nacional não se pronunciava acerca da representação, a impugnação da Corte de Contas era tida como insubsistente. Pela sistemática vigente, no silêncio dos Poderes Legislativo e Executivo, cabe ao Tribunal de Contas decidir acerca das providências a serem adotadas. A Carta Magna não diz quais são essas providências, mas só podem ser aquelas concernentes à sustação da execução do contrato seguida de imputação de débito ou de multa, conferindo à decisão caráter de título executivo, na forma do § 3º do art. 71.

O Tribunal, como órgão auxiliar do Congresso Nacional, deve remeter a este, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades (§ 4º do art. 71). Semelhante dispositivo não continha a Carta Política antecedente, mas era comum o Tribunal prestar contas de suas atividades ao Poder Legislativo a quem auxilia.⁹⁴

Finalmente, incumbe ao Tribunal de Contas emitir parecer conclusivo acerca dos projetos de leis orçamentárias na ausência de esclarecimentos solicitados às autoridades governamentais competentes.

Como já assinalamos, os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais são apreciados por uma Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados, na forma do regimento comum das duas Casas do Congresso Nacional (art. 166 e parágrafos da CF).

A referida Comissão poderá pedir esclarecimentos à autoridade governamental responsável, no prazo de cinco dias, sempre que houver “indícios de despesas não autorizadas, ainda que sob a forma de investimentos não programados ou de subsídios não aprovados” (art. 72 da CF).

Se os esclarecimentos não forem prestados, ou se estes forem considerados insuficientes ao juízo dessa Comissão, o Tribunal de Contas será acionado para pronunciamento conclusivo sobre a matéria, no prazo de trinta dias (§ 1º do art. 72).

Se o parecer do Tribunal de Contas for pela irregularidade da despesa, a Comissão Mista, “se julgar que o gasto possa causar dano irreparável ou grave lesão à economia pública, proporá ao Congresso Nacional sua sustação” (§ 2º do art. 72).

O Congresso Nacional, como órgão constitucionalmente incumbido de exercer o controle externo da execução orçamentária, pode sustar todas as despesas que não tenham expressa previsão orçamentária (art. 167, II, da CF), uma vez denunciada a irregularidade ou ilegalidade destas pelo Tribunal de Contas da União.

5.10 TRIBUNAIS DE CONTAS NOS ESTADOS E NOS MUNICÍPIOS

Como decorrência do princípio federativo, existem tribunais nas várias esferas políticas, e em relação aos Municípios há uma peculiaridade.

Assim, existe o Tribunal de Contas da União na esfera federal e uma Corte de Contas em cada Estado-membro e no Distrito Federal. Até o advento da Constituição Federal de 1988, apenas os Municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro eram dotados de Tribunais de Contas. Os demais Municípios eram fiscalizados pela Câmaras Municipais auxiliadas por Tribunais de Contas dos Estados ou pelos Tribunais e Conselhos de Contas Municipais, instituídos pelos respectivos Estados-membros.

Dispõe o art. 75 da Constituição Federal de 1988 que:

“As normas estabelecidas nesta seção⁹⁵ aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.”

Resulta da norma supratranscrita a recepção, tanto dos dois Tribunais de Contas Municipais, quanto dos Tribunais e Conselhos de Contas Municipais instituídos pelos Estados-membros. Entretanto, a Carta Política vigente vedou expressamente a

criação de novos “Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais” (§ 4º do art. 31). A proibição é dirigida aos Municípios. Nada impede de os Estados-membros criar Conselhos ou órgãos de Contas para fiscalização dos Municípios.

Como enunciado no art. 75 supratranscrito, as disposições dos arts. 70 a 74 são aplicáveis, no que couber, aos Tribunais Estaduais, Distritais e Municipais, bem como aos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Entretanto, a própria Carta Magna estabelece algumas distinções. Enquanto o Tribunal de Contas da União é composto de nove membros com a denominação de Ministros (art. 73), os Tribunais de Contas dos Estados deverão ser compostos de sete membros com a denominação de Conselheiros (parágrafo único do art. 75). A forma de nomeação de Conselheiros das Cortes Regionais segue o modelo federal, isto é, os candidatos devem ter a mesma qualificação profissional prevista no § 1º do art. 73 da CF e as vagas deverão ser preenchidas na forma do § 2º do mesmo artigo. Já os dois Tribunais de Contas locais retromencionados foram recepcionados na forma da composição então existente, isto é, cinco membros com a denominação de Conselheiros.

Nos Municípios onde não houver Corte local, serão suas contas fiscalizadas pelos Tribunais de Contas Regionais ou pelos Tribunais ou Conselhos de Contas dos Municípios, que emitirão parecer prévio acerca das contas apresentadas, anualmente, pelos Prefeitos. Na omissão do Prefeito cabe à Corte de Contas do Estado comunicar o fato à respectiva Câmara Legislativa para providência que julgar necessária, ou seja, a decretação do impedimento da autoridade omissa. Não cabe à Corte Estadual dirigir qualquer determinação aos Municípios, pois sua missão se exaure no exame prévio das contas do Prefeito como órgão auxiliar do Legislativo Municipal. Entretanto, embora o parecer do Tribunal de Contas do Estado, como o do Tribunal de Contas do Município ou o do Conselho de Contas dos Municípios não tenha natureza vinculativa, somente poderá deixar de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal (§ 2º do art. 31 da CF).

Em arremate, cumpre lembrar que, embora a forma de investidura dos Conselheiros, a exemplo dos Ministros, não obedeça ao requisito do concurso público, que reforça a indispensável independência no exercício da função pública, o critério inovador introduzido pela Carta Política de 1988 representa grande avanço, capaz de conduzir à nomeação da pessoa mais preparada profissionalmente e mais independente para o desempenho das atribuições do cargo. Não mais existe a livre indicação pela Chefia do Poder Executivo, que empalidecia a autonomia desejável no julgamento das contas, contribuindo para conferir ao aludido julgamento alto teor de suspeição a comprometer a seriedade dos atos fiscalizatórios da execução orçamentária.

Os Tribunais de Contas, em geral, cumprem a missão de auxiliar do Poder Legislativo no controle externo, quer emitindo parecer prévio sobre as contas anuais dos Chefes dos Poderes Executivos, quer julgando as contas dos administradores em geral, quer encetando inspeções e auditorias sustando a execução de atos ilegais, quer aplicando sanções aos responsáveis pela ilegalidade das despesas ou irregularidades de contas, quer, enfim, dando início aos processos de responsabilização a serem aplicados pelas instâncias próprias. São órgãos técnicos de natureza não jurisdicional.

5.11 CONSELHO NACIONAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Ao princípio da legalidade tributária seguiu-se o princípio da legalidade das despesas públicas. As despesas públicas devem corresponder invariavelmente aos dispêndios relacionados com finalidades de interesse público que são aqueles interesses coletivos encampados pelo Estado. Daí porque essas despesas hão de estar previamente fixadas na lei orçamentária anual para sua fiel execução. A sociedade que tem o dever de pagar tributos tem o direito de ver onde, quando e como são gastos os recursos financeiros públicos.

Nesse contexto, os Tribunais de Contas exercem o importante papel de auxiliar o Poder Legislativo no controle e fiscalização da execução orçamentária. Porém, a Corte de Contas não é mero órgão auxiliar do Poder Legislativo, pois a par dessa função de auxiliar (art. 71, I e VII da CF) ela recebeu diretamente do texto constitucional atribuições próprias que a habilita a desempenhar uma atividade contenciosa (art. 71, IV, V, VI, IX, X e XI da CF).

Por isso, não é dado ao Poder Legislativo exercer o controle e fiscalização dos membros da Corte de Contas.⁹⁶ Outrossim, o fato de aos Ministros do Tribunal de Contas da União serem assegurados as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça, e por simetria serem asseguradas aos Conselheiros das Cortes de Contas Estaduais as mesmas prerrogativas dos Desembargadores dos Tribunais de Justiça, não fazem dos Ministros e Conselheiros dos Tribunais de Contas integrantes do Poder Judiciário.

Os magistrados das Cortes de Contas não integram uma estrutura nacional como acontece na magistratura que integra um Poder uno. Por isso, não há hierarquia entre os Conselheiros do Tribunal de Contas do Município e os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado, nem entre estes e os Ministros do Tribunal de Contas da União.

Por se caracterizar como órgão dotado de autonomia jurídica que, às vezes, cumpre o papel de auxiliar do Poder Legislativo, os membros das Cortes de Contas não se submetem à fiscalização do Conselho Nacional de Magistratura – CNM –, do

Conselho Nacional do Ministério Público – CNMP –, nem à fiscalização do Poder Legislativo, muito menos do Poder Executivo.

Dessa forma, as Cortes de Contas que exercem o papel fundamental de controlar as contas públicas não dispõem de um órgão controlador que fiscalize suas atuações. Ninguém controla o controlador de contas públicas.

Ora, sabemos que todo órgão público não é imune à prática de nepotismo, onde transparecem as mazelas frequentemente apontadas pela mídia. É a partir da constatação dessa realidade que foram instituídos o Conselho Nacional da Magistratura e o Conselho Nacional do Ministério Público que vêm prestando relevante serviço público.

Assim, nos parece oportuna a criação do Conselho Nacional dos Tribunais de Contas composto de um colegiado capaz de instaurar um sistema nacional de fiscalização de contas, presidido pelo princípio da eficiência, de sorte a conferir efetividade ao controle externo e, ao mesmo tempo, criar normas uniformes para enfrentar os desafios no que tange ao comportamento disciplinar dos membros das Cortes.

Como o art. 75 da CF determina a observância pelos Tribunais de Contas dos Estados, do Distrito Federal e pelos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios das normas que regem o TCU no que tange à organização, composição e fiscalização, torna-se fácil a criação de um Conselho Nacional dos Tribunais de Contas nos moldes propostos pela PEC 28/2007 de iniciativa do Deputado Vital do Rêgo Filho; pela PEC nº 146/2007 de iniciativa do Deputado Jackson Barreto; e pela PEC nº 30/2007 de iniciativa do Senado Federal, que se encontram em tramitação no Congresso Nacional. As duas propostas da Câmara dos Deputados estão apensadas.

Essas três propostas contemplam as atribuições básicas do Conselho de controlar a atuação administrativa e financeira das Cortes de Contas, de controlar os deveres funcionais dos membros da Corte de Contas e de representar ao Ministério Público, no caso de crime contra a administração pública ou abuso de autoridade dentre outras.

A composição desse Conselho, que varia de 13 a 15 membros de uma proposta para a outra, atende perfeitamente aos princípios democrático e republicano, contemplando, inclusive, representantes da sociedade civil.

O citado art. 75 da CF já impõe, de certa forma, a existência de um sistema nacional de controle externo integrado pelos Legislativos e Corte de Contas. Falta apenas um órgão de Controle Externo dos Tribunais de Contas, porque os órgãos internos dessas Cortes, a exemplo das Corregedorias do Poder Judiciário e do Ministério Público, não são suficientes para vencer as barreiras decorrentes do corporativismo que compromete a eficácia dos mecanismos internos de controle dos detentores do poder.

A título ilustrativo transcrevemos abaixo a PEC nº 146/2007 que já está com o parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania pela admissibilidade e que é autoexplicativo.

“PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 146 DE 2007 (Do Sr. JACKSON BARRETO e outros)

*Dá nova redação ao art. 75 da
Constituição Federal e cria o Conselho
Nacional dos Tribunais de Contas.*

Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar acrescida do seguinte art. 75-A:

‘Art. 75-A. O Conselho Nacional dos Tribunais de Contas compõe-se de treze membros com mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos de idade, com mandato de dois anos, admitida uma recondução, sendo:

I – dois Ministros do Tribunal de Contas da União, indicados pelo respectivo tribunal;

II – dois Conselheiros de Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, de Tribunais ou Conselhos de Contas dos Municípios, indicados pelo Tribunal de Contas da União;

III – dois membros do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União, indicados pelo Procurador-Geral do respectivo Ministério Público;

IV – um membro do Ministério Público junto a Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, de Tribunais ou Conselhos de Contas dos Municípios, indicado pelo Procurador-Geral do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União;

V – dois advogados, indicados pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VII – dois contadores, indicados pelo Conselho Federal de Contabilidade;

VIII – dois cidadãos, de notável saber jurídico e reputação ilibada, indicados um pela Câmara dos Deputados e outro pelo Senado Federal.

§ 1º O Conselho será presidido por um dos Ministros do Tribunal de Contas da União, que votará em caso de empate, ficando excluído da distribuição de processos naquele tribunal.

§ 2º Os membros do Conselho serão nomeados pelo Presidente da República, depois de aprovada a escolha pela maioria absoluta do Senado Federal.

§ 3º Não efetuadas, no prazo legal, as indicações previstas neste artigo, caberá a escolha ao Tribunal de Contas da União.

§ 4º Compete ao Conselho o controle da atuação administrativa e financeira do Tribunal de Contas da União, dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal e dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios e do cumprimento dos deveres funcionais de seus membros, cabendo-lhe, além de outras atribuições que lhe forem conferidas em lei complementar:

I – zelar pelo cumprimento das normas constitucionais e legais atinentes à atividade de controle e fiscalização da Administração Pública, podendo expedir atos regulamentares, no âmbito de sua competência, ou recomendar providências;

II – zelar pela observância do art. 37 e apreciar, de ofício ou mediante provocação, a legalidade dos atos administrativos praticados por membros ou órgãos dos Tribunais de Contas, podendo desconstituí-los, revê-los ou fixar prazo para que se adotem as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, sem prejuízo da competência do Poder Judiciário;

III – receber e conhecer das reclamações contra membros ou órgãos do Tribunal de Contas da União, dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal e dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, inclusive contra seus serviços auxiliares e Ministério Público, sem prejuízo da competência disciplinar e correccional dos tribunais e das atribuições do Poder Judiciário, podendo avocar processos disciplinares em curso e aplicar sanções administrativas, assegurada ampla defesa;

IV – representar ao Ministério Público, no caso de crime contra a administração pública ou de abuso de autoridade;

§ 5º O Ministro do Tribunal de Contas da União não eleito para a Presidência do Conselho exercerá a função de Ministro-Corregedor, competindo-lhe, além das atribuições que lhe forem conferidas em lei complementar, as seguintes:

I – receber as reclamações e denúncias, de qualquer interessado, relativas aos membros de Tribunais de Contas, Ministério Público a eles vinculados e seus serviços auxiliares;

II – exercer funções executivas do Conselho, de inspeção e de correição geral.

§ 6º Junto ao Conselho oficialarão o Procurador-Geral da República e o Presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil.

Art. 2º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação.”

¹ *Uma introdução à ciência das finanças*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969. p. 397.

² *Orçamentos públicos e direito financeiro*, obra coletiva, coord. José Mauricio Conti e Fernando Facury Scaff. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 29.

³ José Mauricio Conti sustenta que a abertura de créditos suplementares ou especiais submete-se à regra geral de iniciativa legislativa concorrente, porque apenas a abertura de crédito extraordinário acha-se inserida no âmbito de iniciativa do Presidente da República (art. 167, § 3º, c.c. art. 62 da CF).

⁴ As atribuições dessa Comissão, bem como a tramitação dos projetos de leis orçamentárias, estão disciplinadas na Resolução nº 2, de 14-9-1995, do Congresso Nacional. A PEC nº 565/06 originária da Câmara, ora em discussão no Senado (Pec nº 22A/00), suprime a Comissão Mista, atribuindo a cada uma das Casas do Congresso Nacional o exame e emissão de parecer, bem como a apresentação de emendas.

⁵ A EC nº 50, de 14-2-2006, alterou a redação do art. 57 da CF para consignar que o Congresso Nacional reunir-se-á, anualmente, de 2 de fevereiro a 17 de julho e de 1º de agosto a 22 de dezembro. A PEC nº 565/06 em discussão no Congresso Nacional não será interrompida sem a deliberação sobre o projeto de lei orçamentária anual.

⁶ Até que a lei complementar referida no inciso I, do § 9º, do art. 165 da CF venha regular a matéria, a proposta orçamentária anual deverá ser enviada ao Congresso Nacional pelo Presidente da República até quatro meses antes do encerramento da sessão legislativa, nos termos do inciso III, do § 2º, do art. 35 do ADCT.

⁷ Op. cit. p. 404.

⁸ Op. cit. p. 412.

⁹ *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. p. 230.

¹⁰ A PEC nº 565/06 originária da Câmara, ora em discussão no Senado (PEC nº 22A/00), mediante acréscimo do § 10 ao art. 165 da CF, dispõe que “a lei orçamentária anual somente incluirá novas categorias de programação se tiverem sido adequadamente contempladas com dotações aquelas em andamento”. Objetiva priorizar as dotações em curso.

¹¹ No âmbito da União cabe ao Sistema de Administração Financeira Federal promover as atividades de programação financeira, nos termos do art. 10 e seguintes da Lei nº 10.180, de 6-2-2001.

¹² Ocorrendo circunstâncias anormais, que acarretem o aumento de despesas além das verbas contidas nas cotas trimestrais, cabe ao chefe da unidade solicitar ao órgão competente a antecipação de cotas do trimestre subsequente.

¹³ Nos termos do art. 9º da Lei nº 10.182, de 6-2-2001, cabe ao Sistema de Administração Pública Federal zelar pelo equilíbrio financeiro do governo federal, dentro dos limites da receita e despesa públicas.

¹⁴ A PEC nº 565/06 originária da Câmara, ora em discussão no Senado (PEC nº 22A/00), suprime do inciso I transcrito a palavra “prazos” porque eles passam a ser regulados pela Constituição.

¹⁵ De acordo com a definição dada pelo art. 1º da Lei nº 810, de 6-9-1949, “considera-se ano o período de doze meses contados do dia do início ao dia e mês correspondentes do ano seguinte”. O ano civil é, portanto, o período corrido de 365 dias.

¹⁶ Art. 167, § 1º: “Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.”

¹⁷ *Curso de direito constitucional positivo*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 618.

¹⁸ O art. 8º da Lei nº 10.182, de 6-2-2001, estabelece normas para elaboração de projetos de lei de diretrizes orçamentárias e de lei orçamentária anual da União em harmonia com o plano plurianual.

¹⁹ Cabe aos consumidores em geral, sempre vítimas de violenta carga de impostos indiretos, exigir o cumprimento desse princípio, com vistas à repressão de medidas legislativas abusivas.

²⁰ O Decreto nº 5.482, de 30-6-2005, instituiu o Portal da Transparência do Poder Executivo, um sítio eletrônico da Internet, onde estão disponibilizados os dados e informações detalhadas sobre a execução orçamentária e financeira, com exceção daqueles resguardados pelo sigilo estatal.

²¹ Transparência fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1, p. 199.

²² Lei do plano plurianual, leis de diretrizes orçamentárias e lei do orçamento fiscal.

²³ Sem a publicação das leis orçamentárias e desse relatório bimestral o controle privado, estatuído pelo § 2º do art. 74 da CF, seria uma letra morta.

²⁴ Acrescido pela EC nº 29/2000. A Lei Complementar nº 141, de 13-1-2012, regulamentou o § 3º, do art. 198 da CF, dispondo sobre os

recursos mínimos a serem aplicados pela União, Estados, DF e Municípios em ações e serviços públicos de saúde, bem como estabelecendo os critérios de rateio dos recursos da União vinculados à saúde destinados aos entes políticos regionais e locais.

²⁵ Acrescido pela EC nº 42/2003.

²⁶ Acrescido pela EC nº 3/1993.

²⁷ Acrescido pela EC nº 42/2003.

²⁸ Acrescido pela EC nº 42/2003.

²⁹ Esse Fundo de Emergência Social vem sendo prorrogado sucessivamente pelas Emendas Constitucionais nº 10/96 (com o nome de Fundo de Estabilização Fiscal, para vigorar de 1º de janeiro de 1996 até 30 de junho de 1997), nº 17/1997 (para vigorar de 1º de julho de 1997 até 31 de dezembro de 1999), nº 27/2000 (para vigorar nos exercícios de 2000 a 2003) e nº 42/2003 (para vigorar nos exercícios de 2003 a 2007). A partir da EC nº 27/2000 esse Fundo passou a ser conhecido como DRU – Desvinculação de Receitas da União.

³⁰ No mesmo sentido os vv. acórdãos insertos na *RTJESP*, Lex, 129/307, 131/164 e 144/132.

³¹ O STF, em Seção Plenária de 18-9-1997, declarou a inconstitucionalidade dessa Lei de nº 6.556/89, na parte que promoveu a majoração do ICMS de 17% para 18% com finalidade específica (RE nº 183.906-6, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 30-4-98, p. 00018, Ement., v. 01908-03, p. 00463).

³² Isenção especial, remissão, alíquota zero, redução da base de cálculo ou da alíquota, concessão de crédito presumido etc.

³³ A polivalente MP nº 252, de 16-6-2005, conhecida como “MP do Bem”, já caducada, outorgava incentivos fiscais de variadas espécies, relativamente ao PIS/PASEP, COFINS, PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO, COFINS-IMPORTAÇÃO, CSLL, CIDE, CPMF, IRPJ, IRPF e IPI. Esses incentivos foram incorporados no bojo da MP nº 255, de 4-7-2005, que cuidava apenas da prorrogação do prazo de opção pelo regime do imposto de renda na fonte de pessoa física dos participantes de planos de benefícios, fato que deixa patente a violação do princípio da especialidade. Essa MP 255/05 foi objeto de Projeto de Lei de Conversão de nº 28/05, tendo sido aprovado pelo Congresso Nacional, transformando-se na Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

³⁴ Os dispositivos da caducada MP 252/05 foram transplantados na MP nº 255, de 4-7-2005, a qual, por meio de Projeto de Lei de Conversão nº 28/05, aprovada pelo Congresso Nacional, foi convertida na Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Portanto, as críticas feitas à MP 252/05 permanecem válidas em relação à Lei nº 11.196/05.

³⁵ Lei Complementar nº 82, de 27-3-1995, fixou em 60% da receita corrente como limite máximo a ser atingido até 31-12-98. A ausência de uma sanção específica para a hipótese de seu descumprimento torna letra morta esse dispositivo. Diversas unidades da Federação já vinham excedendo em muito o limite de 65% previsto no art. 38 do ADCT, sem que qualquer providência tivesse sido tomada por quem de direito. Finalmente, o art. 19 da Lei Complementar nº 101, de 4-5-2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, fixou para a União o limite de 50% de sua receita corrente líquida e o limite de 60% para os Estados-membros e Municípios, incidente sobre as respectivas receitas correntes líquidas.

³⁶ Conforme inciso I, do § 2º, do art. 35 do ADCT o projeto do PPA, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa. A PEC nº 565/06 originária da Câmara, ora em discussão no Senado (PEC nº 22A/00), mediante alteração do § 6º, do art. 166 da CF, dispõe que esse projeto deverá ser enviado ao Congresso Nacional até oito meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa.

³⁷ Finanças públicas: fiscalização financeira e orçamentária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 2, p. 192.

³⁸ Nos termos do inciso II, do § 2º, do art. 35 do ADCT o projeto de LDO será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa. E de conformidade com o § 2º, do art. 57 da CF, a sessão legislativa não poderá ser interrompida sem a aprovação desse projeto. A PEC nº 565/06, originária da Câmara, ora em discussão no Senado Federal (PEC nº 22A/00), dispõe que o projeto de LDO deverá ser enviado ao Parlamento Nacional até o dia 20 de fevereiro e devolvido para sanção presidencial até o dia 30 de abril.

³⁹ Diferença entre o total das receitas e o total das despesas.

⁴⁰ Diferença entre o total das receitas e o total das despesas, excluídas aquelas com o serviço de dívida. Hoje, superávit primário virou sinônimo de recursos financeiros destinados a pagar o serviço da dívida. Aqui está a origem da chamada contabilidade criativa que vem ganhando força nos últimos anos. Chegará o dia em que a Contabilidade deixará de ser uma ciência. A meta do superávit primário para o exercício de 2014 havia sido fixada em 116.072 bilhões de reais pela LDO de nº 12.919, de 24-12-2013. Verificada a impossibilidade de alcançar essa meta, no apagar das luzes do exercício, foi sancionada a Lei nº 13.053 de 15-12-2014, permitindo a redução dessa meta de superávit primário até o montante das desonerações de tributos e de gastos com as obras do PAC, o que equivale à eliminação da meta prevista.

⁴¹ Julgados existem que consideram inconstitucionais as contribuições sociais, destinadas a financiar a seguridade social, que não tenham

como sujeito ativo a autarquia securitária. Ver acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região nos autos da Apelação em MS nº 2.240-PE, em que foi Relator o Juiz Lázaro Guimarães, que declarou a inconstitucionalidade do art. 9º da Lei nº 7.689/88 e alterações posteriores, relativos ao Finsocial.

⁴² Prescreve o inciso III, do § 2o, do art. 35 do ADCT que o projeto de LOA será encaminhado ao Congresso Nacional até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa. Conforme PEC no 565/06, originária da Câmara, agora em discussão no Senado (PEC no 22A/00), o seu prazo de envio é de até sete meses antes do encerramento do exercício financeiro, devendo ser devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa. Não há tradição entre nós de devolução da proposta orçamentária anual no prazo constitucional. A LOA de 2016, por exemplo, foi aprovada apenas no dia 14 de janeiro de 2016, quando já estava em execução a proposta tempestivamente enviada pelo Executivo. E mais, em 1º de setembro de 2016 a Lei de nº 13.332 veio alterar o art. 4º da Lei Orçamentária em vigor, a fim de alargar os limites da autorização legislativa para abertura de créditos adicionais suplementares.

⁴³ A Carta Política de 1967-1969 estabelecia o repasse trimestral de verbas de acordo com a programação financeira do Tesouro Nacional, com participação percentual nunca inferior à estabelecida pelo Poder Executivo para seus próprios órgãos.

⁴⁴ COSTA, José Rubens. Dotações orçamentárias – Repasse pelo valor hipotético consignado na lei orçamentária – Inconstitucionalidade. *Boletim de Direito Administrativo*. NDJ, v. 1/95, p. 25.

⁴⁵ RTJ 129/5 e RTJ 136/891.

⁴⁶ ALBANEZ, Oswaldo. Orçamento Anual do Município – Indexação – Legalidade. *Boletim de Direito Municipal*. NDJ, v. 5/94, p. 423.

⁴⁷ Na verdade, têm natureza de impostos especiais com destinação específica não contemplados na Constituição Federal.

⁴⁸ Orçamento impositivo, in *Orçamentos públicos e direito financeiro*, obra coletiva sob coordenação de José Maurício Conti e Fernando Facury Scaff. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 325.

⁴⁹ ADI nº 2.925, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 4-3-2005. Indiferente às decisões da Corte, o governo continua abrindo créditos adicionais extraordinários com grande frequência para custear despesas que nada têm de extraordinário.

⁵⁰ Na verdade, o art. 9º da LRF determina que os Poderes e os órgãos do Ministério Público, subentendido os da Defensoria Pública, devam promover limitação de empenhos sempre que constatarem no final de cada bimestre que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais. Apesar de cada Poder dispor do Sistema de Controle Interno, esse art. 9º nunca foi cumprido pelos Poderes e órgãos aí referidos, tampouco o Executivo tem suprido a omissão desses órgãos e Poderes, procedendo as limitações determinadas, consoante autorização contida no § 3º do art. 9º da referida LRF, cuja constitucionalidade ou não, ainda, não chegou a ser discutida perante o STF. Daí por que o Executivo não é o único responsável pelo não atingimento das metas fiscais previstas na LDO.

⁵¹ Redação dada pela EC nº 86/15.

⁵² A Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional elaborou o Anteprojeto de Lei Complementar aí referida e, por meio de seu Presidente, Deputado Sarney Filho, encaminhou-o à Presidência da Câmara dos Deputados, em 5-12-96. O respectivo Projeto de Lei Complementar tomou o nº 135/96. Disciplina toda a matéria prevista no § 9º do art. 165 da CF, inclusive as condições para a criação de fundos e definição de responsabilidade de seu gestor pelas leis que os instituir (arts. 82 a 89). Será preciso bastante vontade política para aprovar esse Projeto, que representa um instrumento muito eficaz no controle e fiscalização de despesas públicas, fato que, em última análise, poderia prejudicar os interesses corporativistas ilegítimamente defendidos por vários segmentos de nossa sociedade.

⁵³ O que são normas gerais? A questão não é pacífica. Alguns autores, em razão da dificuldade, costumam identificar normas gerais por exclusão, isto é, identificam-se em primeiro lugar as normas não gerais, ou seja, as normas particulares. Para nós, são normas editadas pelo legislador federal, em decorrência de expressa previsão constitucional, munidas do mais alto grau de generalidade e abstração, com a finalidade de disciplinar matéria, que o interesse público exige um tratamento uniformizado em todo o território nacional. Por isso caracterizam-se como normas de lei, aplicáveis no âmbito nacional. A Constituição Federal vigente inclui na competência concorrente da União, Estados, DF e Municípios a legislação sobre, dentre outros, o direito financeiro e o orçamento (art. 24, I e II c/c o art. 30, I e II), e limita a competência da União, nesse campo concorrential, ao estabelecimento de normas gerais (§ 1º do art. 24). Outrossim, essa competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência supletiva dos Estados (§ 2º do art. 24), que exercerão competência legislativa plena na inexistência de lei federal (§ 3º do art. 24). Neste caso, sobrevindo a lei federal sobre normas gerais, suspende-se a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário (§ 4º do art. 24). Resulta disso que a União só pode editar normas gerais em matéria de competência legislativa concorrente, de sorte a respeitar a autonomia das esferas regionais e locais e, ao mesmo tempo, preservar a indispensável harmonia entre as entidades componentes da Federação Brasileira.

⁵⁴ Ver art. 57 da CF com a redação dada pela EC nº 50/06.

⁵⁵ Ver § 2º do art. 57 da CF.

⁵⁶ Até outubro/95 havia 331 fundos, dos quais 115 eram mantidos pelas estatais, onde se encontram os cinco maiores do país: a Previ

(Banco do Brasil), a Petros (Petrobras), a Funcef (Caixa Econômica Federal), a Sistel (Embratel) e a Centrus (Banco Central). Como é sabido, esses fundos, constituídos pelas estatais, detêm participações acionárias de várias empresas de porte, sendo certo que algumas das estatais privatizadas foram parar em mãos deles. As contribuições feitas pelas estatais a seus respectivos fundos são, na realidade, subsidiadas por toda a sociedade. Graças a esse mecanismo, os empregados das estatais têm assegurados os proventos da aposentadoria em valor igual aos vencimentos da ativa, em contraste com os demais empregados do setor privado.

⁵⁷ Tem-se por extintos todos os fundos existentes na data da promulgação da Constituição, que não tenham sido ratificados pelo Congresso Nacional, com exceção daqueles resultantes de isenções fiscais que passarem a integrar o patrimônio privado e os que interessarem à defesa nacional.

⁵⁸ Esse “novo fundo” aprovado pela Emenda 10/96 contém a agravante de contemplar receitas tributárias inexistentes, suprimidas que foram pela Lei nº 9.249/95. A Ementa Constitucional nº 17, de 22-11-97, prorrogou esse FEF até 31-12-99. A EC nº 27, de 21-3-2000 prorrogou esse Fundo até o ano de 2003, com o nome de DRU – Desvinculação da Receita da União –, que sofreu nova prorrogação até o ano de 2007, por meio da EC nº 42, de 19-12-2003.

⁵⁹ Os arts. 71 a 74 da Lei nº 4.320/64, lei materialmente complementar, que dispõem sobre os fundos especiais, não estabeleceram as condições para a instituição e funcionamento dos fundos, por isso foram considerados extintos sob condição aqueles existentes na data da promulgação da Constituição de 1988 (art. 36 do ADCT).

⁶⁰ Ver inciso XXIII do art. 84 e § 6º do art. 166 da CF. Ver, também, art. 22 da Lei nº 4.320/64.

⁶¹ Ver inciso VI do art. 167 da CF.

⁶² AC = acrescentado pela Lei nº 10.028, de 19-10-2000.

⁶³ O STF já reconheceu que os crimes previstos no art. 1º configuram crimes comuns, apesar da denominação “crimes de responsabilidade dos Prefeitos Municipais” (HC nº 70.671-PI, Rel. Min. Carlos Velloso, , NDJ, v. 10/95, p. 531).

⁶⁴ *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 200.

⁶⁵ Adoção de medida antielisivas, melhoria da infraestrutura da administração tributária etc.

⁶⁶ O art. 47 da Lei nº 4.320/64 determina a elaboração pelo Executivo do quadro de cotas trimestrais de despesas que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar, imediatamente após a promulgação da Lei Orçamentária Anual.

⁶⁷ Apenas os Municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro possuem Corte de Contas. Os demais estão impedidos de criá-las por força do disposto no § 4º do art. 31 da CF.

⁶⁸ *Orçamentos públicos e direito financeiro*, obra coletiva, coord. José Maurício Conti e outro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 231.

⁶⁹ O Projeto de Lei nº 41/2010 de iniciativa da Câmara, já aprovado, revoga a Lei nº 11.111/05 e os dispositivos da Lei nº 8.159/91, estabelecendo a regulamentação do inciso XXXIII, do art. 5º, do inciso II, do § 3º, do art. 37 e do § 2º, do art. 216 da CF. Essas revogações, contudo, não prejudicam os comentários feitos.

⁷⁰ ADPF nº 129-3/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJe* de 22-2-2008.

⁷¹ A mídia vem revelando com base nos dados imprudentemente publicados no Portal da Transparência algumas despesas peculiares que não têm menor pertinência com o exercício dos cargos ou das funções públicas, ao contrário, revelam a prática do ato de improbidade administrativa de seus autores.

⁷² MEDAUAR, Odete. Controles internos da administração pública. *Boletim de Direito Administrativo*. NDJ, v. 6/92, p. 363.

⁷³ O art. 20 da Lei nº 10.180, de 6-2-2001, que disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, reproduz integralmente os termos dos incisos I a IV desse dispositivo constitucional. Esse sistema de controle interno compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização, consoante disposição de seu art. 21.

⁷⁴ No âmbito do Poder Executivo Federal o Sistema de Controle Interno está disciplinado pelo Decreto nº 3.591/2000, tendo como órgão central a Secretaria Federal de Controle Interno, a qual, reporta-se à Presidência da República por intermédio da Controladoria Geral da União. Outrossim, em cada Ministério há uma Secretaria de Controle Interno (Ciset) ou órgão equivalente que se reporta à Secretaria Federal de Controle Interno por intermédio da respectiva Coordenação Geral de Auditoria (Coaud). O Decreto-lei nº 2.346, de 23-7-1987, criou no Ministério da Fazenda os cargos de Analista de Finanças e Controle, de nível superior, e de Técnico de Finanças e Controle, de nível médio, de provimento efetivo.

⁷⁵ O controle prévio que existia no regime da Constituição de 1946 não mais subsiste na Carta Política vigente em relação ao controle externo.

⁷⁶ *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986. p. 603.

MEDAUAR, Odete. Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas. *Boletim de Direito Administrativo*. NDJ, v. 2/92, p. 83.

⁷⁸ FERNANDES, Jorge Ulisse Jacoby. A Competência dos Tribunais de Contas sobre terceiros sem vínculos com a administração. *Boletim de Direito Administrativo*. NDJ, v. 10/92, p. 586.

⁷⁹ Ver Súmula 347 do STF.

⁸⁰ Isso não significa que o controle prévio não possa ser utilizado no exercício do controle interno, à vista da expressa previsão no art. 77 da Lei nº 4.320/64.

⁸¹ De acordo com o art. 44 da Lei nº 10.257, de 10-7-2001 (Estatuto da Cidade), que tem matriz constitucional nos arts. 1º, parágrafo único e 29, XII da CF. O § 1º do art. 48 da LRF (LC nº 101/2000), na redação dada pelas Leis Complementares ns. 131/2009 e 156/2016, também assegura o princípio da transparência na gestão fiscal mediante os instrumentos previstos nos incisos I a III desse parágrafo.

⁸² O inciso II, do parágrafo único da LRF, acrescido pela LC nº 131, de 27-5-2009, determina a liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público. E o inciso III prescreve a adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e para tornar exequível o disposto no inciso II.

⁸³ A Súmula vinculante nº 3 do STF assegura o contraditório e a ampla defesa quando a decisão do TCU resultar anulação ou revogação de ato administrativo que beneficie o interessado, excetuada a apreciação da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão.

⁸⁴ Não se trata de membros do *Parquet* comum referido no art. 128, I, da CF, mas de Ministério Público especial reconhecido pelo art. 130 da CF e integrante da estrutura do TCU. Na forma do art. 80 da Lei Orgânica do TCU, Lei nº 8.443, de 16-7-1992, a carreira desse Ministério Público especial é composta de um Procurador-Geral, três Sub Procuradores-Gerais e quatro Procuradores, sendo que o ingresso na carreira é feito no cargo de Procurador mediante concurso público de provas e títulos.

⁸⁵ O art. 36 da Lei nº 8.443/92 determina que o TCU aprecie as contas anuais do Presidente da República mediante parecer prévio a ser elaborado 60 dias após o seu recebimento.

⁸⁶ Quando julgar as contas irregulares, havendo débito, cabe ao TCU condenar o responsável ao pagamento da dívida atualizada monetariamente, acrescido dos juros moratórios, podendo ainda aplicar a multa de 100% sobre o valor do dano causado ao Erário, valendo o instrumento da decisão como título hábil para aparelhar a ação de execução, tudo de conformidade com o disposto no art. 19 da Lei nº 8.443/92.

⁸⁷ Adin nº 849-MT, Rel. Min. Celso de Mello, *RTJ* 152/73. No mérito, foi julgada procedente a Adin para declarar a inconstitucionalidade do inciso I, do art. 47 da Constituição do Estado de Mato Grosso, que dispensava às contas da Mesa da Assembleia Legislativa o mesmo regime jurídico peculiar às contas do Chefe do Poder Executivo. Outros julgados no mesmo sentido pacificaram a tese: Adin nº 1140-RO, Adin nº 1175-DF e Adin nº 1779-PE.

⁸⁸ Ver nossos comentários ao art. 56 da LRF, in *Responsabilidade fiscal*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002. p. 223.

⁸⁹ MS nº 25072/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 27-4-2007, p. 62; MS nº 25409/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* de 18-5-2007, p. 65; MS nº 25552/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia, *DJe* de 30-5-2008; e MS nº 25697/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia, *DJe* de 5-3-2010.

⁹⁰ Ver § 1º do art. 5º da Lei nº 10.028/00, que fixou pena de multa pecuniária para as hipóteses de infração contra leis de finanças públicas.

⁹¹ A Lei nº 8.443, de 16-7-1992, que dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, em seus arts. 57 e 58, prescreve a pena de multa. O § 3º do art. 58 remete ao Regimento Interno do TCU a gradação da multa em função da gravidade da infração. Essa gradação está estabelecida no art. 220 do Regimento Interno do Tribunal, aprovado pela Resolução Administrativa TCU nº 15, de 21-6-1993. Outrossim, o art. 60 prevê a pena de inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da Administração Pública, a ser aplicada ao agente que tenha cometido infração considerada grave, por maioria absoluta dos membros do tribunal.

⁹² Nos termos do art. 10, são crimes de responsabilidade contra a lei orçamentária: 1. não apresentar ao Congresso Nacional a proposta do orçamento da República nos primeiros dois meses de cada sessão legislativa; 2. exceder ou transportar sem autorização legal as verbas do orçamento; 3. realizar o estorno de verbas; 4. infringir, patentemente, e de qualquer modo, dispositivo da lei orçamentária.

⁹³ O art. 44 da Lei nº 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU) permite que o Tribunal durante a fiscalização de atos e contratos determine o afastamento temporário do responsável se existirem indícios suficientes de que, prosseguindo no exercício de suas funções, possa retardar ou dificultar a realização de auditoria ou inspeção, causar novos danos ao Erário ou inviabilizar o seu ressarcimento. Nas mesmas circunstâncias pode o TCU decretar, pelo prazo de um ano, a indisponibilidade de bens do responsável para garantir o ressarcimento dos danos em apuração (§ 2º). O entendimento do STF é no sentido de que é possível, de forma excepcional, a concessão de medidas cautelares por razões fundamentadas do TCU, sem audiência da parte contrária, sempre que necessárias à neutralização imediata de situações de lesividade ao interesse público. Nesse sentido a remansosa jurisprudência da Corte: MS nº 23.983, Rel. Min. Eros Grau, *DJ*

de 30-8-2007; MS nº 26.263, Rel. Min. Ellen Gracie no exercício da Presidência do STF, *DJ* de 2-2-2007; MS nº 25.481 Ag/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* de 25-10-2011; MS nº 30.593-MC/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* de 13-6-2011; MS nº 26.547/DF, Rel. Min. Celso de Mello, *DJe* de 29-5-2007; MS nº 24.510/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJ* de 19-3-2004; MS nº 33.092 MC/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* de 18-8-2014.

⁹⁴ O STF decidiu que “nada impede que o Poder Legislativo, exercitando o controle externo, aprecie as contas daquele que, no particular, situa-se como órgão auxiliar” (*RTJ* 110/476).

⁹⁵ Seção IX, concernente à fiscalização contábil, financeira e orçamentária.

⁹⁶ O STF, em sede de medida cautelar, suspendeu a eficácia da EC nº 40/2009 do Estado do Rio de Janeiro que definia o crime de responsabilidade dos membros da Corte Estadual de Contas, invadindo esfera de competência legislativa da União (Súmula 722 do STF) e submetia os Conselheiros ao julgamento pela Assembleia Legislativa do Estado no que concerne a esses crimes, ferindo as prerrogativas dos Conselheiros de serem julgados exclusivamente pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme prescrito no art. 105, I, *a*, da CF (ADI nº 4190/MC-RJ, Rel. Min. Celso de Mello, Trib. Pleno, *DJe* de 11-6-2010, *RTJ*-00213/00436).

6

CRÉDITO PÚBLICO

Sumário: 6.1 Conceito. 6.2 Evolução histórica. 6.3 Classificação do crédito público. 6.3.1 Empréstimo perpétuo e empréstimo temporário. 6.3.2 Dívida pública flutuante e dívida pública fundada. 6.3.3 Empréstimos internos e empréstimos externos. 6.3.4 Créditos compulsórios e créditos voluntários. 6.3.5 Classificação constitucional. 6.3.6 Vinculação da receita de impostos. 6.4 Crédito forçado. 6.4.1 Técnicas do crédito involuntário. 6.4.2 Utilização de fundos de estabelecimentos. 6.4.3 Papel-moeda. 6.4.4 Inflação sistemática. 6.5 Crédito voluntário. 6.5.1 Prêmios de reembolso. 6.5.2 Juros progressivos. 6.5.3 Moeda e empréstimos indexados. 6.5.4 Títulos da dívida pública. 6.5.5 Lotos. 6.5.6 Conversão. 6.6 Crédito público na Constituição Federal. 6.7 Crédito externo. Considerações gerais. 6.7.1 FMI e Birde. 6.8 Dívida externa brasileira. 6.9 Banco Central e finanças públicas.



6.1 CONCEITO

A maioria dos autores costuma utilizar as expressões *empréstimo público*, *crédito público* e *dívida pública* como sinônimas, apesar de a palavra *crédito* ser antônima da palavra *débito*. A palavra *crédito* pode, também, significar confiança. Ter “crédito com certa pessoa” quer dizer “gozar de confiança junto daquela pessoa”.

Para alguns autores, entretanto, a noção de crédito público é mais ampla que a de empréstimo público. O crédito público teria um sentido duplo, envolvendo tanto as operações em que o Estado toma dinheiro como aquelas em que fornece pecúnia. Já o empréstimo público seria aquele ato pelo qual o Estado se beneficia de uma transferência de liquidez com a obrigação de devolvê-lo no futuro, normalmente acrescido de juros.

Na relação jurídico-tributária existe o polo ativo e o polo passivo, representado pela entidade tributante (sujeito ativo) e pelo contribuinte (sujeito passivo), respectivamente. A obrigação tributária tornada líquida e certa pelo lançamento, vista pelo polo ativo, denomina-se crédito tributário; divisada pelo lado do sujeito passivo, toma o nome de débito tributário. O Código Tributário Nacional, ao disciplinar a matéria, levou em conta o polo ativo, dando à obrigação tributária, formalizada pelo lançamento, o nome de crédito tributário.

Da mesma forma, numa relação obrigacional resultante de contrato temos o sujeito ativo (credor) e o sujeito passivo (devedor). Assim, crédito corresponde, na teoria geral do direito privado, ao direito à prestação do devedor, ao passo que o débito representa o objeto de uma obrigação. Por isso, não obstante um e outro se situarem nos extremos da relação jurídica, os estudiosos, ao cuidarem da matéria, referem-se indistintamente a crédito público, empréstimo público ou dívida pública.

O empréstimo público não se confunde com a receita pública, que pressupõe o ingresso de dinheiro aos cofres públicos, sem

qualquer contrapartida, ou seja, corresponde a uma entrada de dinheiro que acresce o patrimônio do Estado. O empréstimo público não aumenta o patrimônio estatal, por representar mera entrada de caixa com a correspondência no passivo. A cada soma de dinheiro que o Estado recebe, a título de empréstimo, corresponde uma contrapartida no passivo, traduzida pela obrigação de restituir dentro de determinado prazo. Os empréstimos públicos representam, pois, meras “entradas de caixa” ou “movimentos de fundos”, constituindo-se em um dos meios de obtenção de fundos pelo Estado. Como já assinalamos, a Lei nº 4.320/64 inclui os recursos financeiros obtidos de empréstimos públicos no rol de receitas (art. 11).

A definição da natureza jurídica do crédito público não tem sido pacífica na doutrina. Existem, na verdade, três posições acerca da matéria: a que considera o empréstimo público um simples ato de soberania, a que vê no crédito público o resultado de um ato legislativo e aquela que o considera como um contrato.

Segundo a tese do ato de soberania, o empréstimo público seria resultante do poder de autodeterminação e de auto-obrigação do Estado, insusceptível de qualquer tipo de controle, mesmo o jurisdicional, que pudesse compelir o Poder Público devedor ao seu cumprimento. Daí o direito de o Estado, unilateralmente, modificar as condições do empréstimo público. Essa tese não tem sustentação nos dias atuais. Talvez, a formulação dessa teoria, em sua origem, tenha componente político, uma vez que a soberania é invocada para repelir qualquer tentativa de cobrança armada contra países em situação de inadimplência quanto ao crédito público. Por isso tem em Luis Maria Drago,¹ o formulador da “doutrina Drago”, o seu maior defensor.

Pela teoria do ato legislativo, o crédito público seria simplesmente o resultado de um ato legislativo, no qual tudo já estaria disciplinado, inclusive seu regime jurídico, restando ao mutuante, tão só, a faculdade de aderir àquilo que legalmente estiver estabelecido. Aqui, ao contrário da tese do ato de soberania, admite-se a submissão do Estado à lei que ele próprio elaborou, pelo que vislumbra-se uma relação jurídica entre credor e devedor do crédito público.

A maior parte da doutrina considera o crédito público como um contrato. No fundo, a tese do ato legislativo, também, reconhece a natureza contratual, ainda que conduzindo o mutuante a uma situação estatutária.

Assim, para a generalidade dos autores, crédito público é um contrato que objetiva a transferência de certo valor em dinheiro de uma pessoa, física ou jurídica, a uma entidade pública para ser restituído, acrescido de juros, dentro de determinado prazo ajustado. Corresponde, portanto, na teoria geral dos contratos, ao mútuo, espécie do gênero empréstimo, ou seja, empréstimo de consumo, em contraposição ao comodato, que configura um empréstimo de uso.

Como assinala Geraldo Ataliba, a tese contratualista é francamente dominante na doutrina, havendo, no entanto, discussão quanto à natureza pública ou privada do direito que rege esse tipo de contrato.² Citado autor menciona como defensores da tese contratualista, entre outros, Gaston Jèze, Jean Rivero, Waline, Laubadère, Trotabas, e, entre os nacionais, Themístocles Cavalcânti e Amílcar Falcão. Já Giuliani Fonrouge,³ Gustavo Ingrosso, Griziotti e Leroy-Beaulieu⁴ são mencionados como defensores da tese anticontratualista.

Geraldo Ataliba,⁵ que prestigia a corrente contratualista, mais precisamente as definições que põem em relevo o aspecto da confiabilidade do devedor, conceitua o “empréstimo público – gerador do débito público – como contrato pelo qual alguém transfere a uma pessoa pública – seja ela política ou meramente administrativa – certa quantia de dinheiro, com a obrigação desta de entregar igual quantia de dinheiro, com ou sem vantagens pecuniárias, no prazo convencionado”. Mais adiante acrescenta: “Se, porventura, se configurar situação em que a autonomia da vontade sofra detrimento de tal ordem que se desfigure, descaracteriza-se a relação jurídica de modo a configurar outra feição, obrigando a inteligência de que de empréstimo não mais se trata, mas de outra figura”.

Para nós, o crédito público, embora se assemelhe ao crédito privado, com este não se confunde, quer por comportar modalidades não encontráveis no empréstimo privado, quer em razão da presença do interesse público, que obriga a entidade pública, tomadora do crédito, a atuar sob a égide do regime administrativo.

Como consequência do estado de perenidade da entidade pública, não sujeita à falência, e como titular de privilégios próprios, o Estado consegue tomar empréstimos de dinheiro em condições inacessíveis ao setor privado. Além do mais, mediante implementação do princípio de autoridade, o Estado pode compelir seus súditos a emprestar dinheiro, dando nascimento aos chamados créditos públicos forçados, discutíveis quanto à sua natureza jurídica.

Por tais razões, embora, em sua forma original e preponderante, o crédito público tenha seu fundamento em acordo de vontades – obrigação *ex voluntate* – preferimos conceituá-lo como processo financeiro consistente em vários métodos de obtenção de dinheiro pelo Estado, sob a condição de devolver, em geral, acrescido de juros e dentro de determinado prazo preestabelecido.

Assinala Aliomar Baleeiro que, quando esse devedor *sui generis*, que é o Estado, por ato de autoridade, passar a compelir ao empréstimo os seus súditos, o “crédito público acaba por degenerar numa forma híbrida de tributação, ou imposto-empréstimo”.⁶

6.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

O empréstimo público existe desde a antiguidade. Há notícias históricas, segundo as quais Cártao teria tomado dinheiro emprestado a ricos romanos para pagar a indenização de guerra que lhe foi imposta após a batalha de Zama.

As cartas de Cícero revelam que altas autoridades romanas emprestavam dinheiro a monarcas. Pompeu e Brutus se dedicavam a esses negócios usurários.

Durante a Idade Média, o empréstimo público foi praticado em larga escala. Só que esse empréstimo de dinheiro, até os primeiros séculos da Idade Moderna, caracterizava-se como negócio pessoal dos príncipes. Os mútuos constituíam sempre obrigações pessoais e intransferíveis do monarca devedor. Seus herdeiros ou sucessores nada tinham a ver com a importância mutuada. Geralmente, esses empréstimos, obtidos a juros elevadíssimos, destinavam-se a financiar empreendimentos de guerra, sem qualquer aplicação nas melhorias do serviço público. As doutrinas morais e religiosas, de então, condenavam os juros que ensejavam a formação de uma classe parasitária de pessoas. Daí por que o repúdio à dívida contraída pelo monarca não era mal recebida pela opinião pública. Personalidades ilustres da França como Montesquieu e Quesnay, e Hume e Adam Smith, da Inglaterra, não só condenavam o empréstimo público como meio financeiro, como também chegavam a aconselhar ou justificar o repúdio das obrigações dele advindas.

Já na época moderna, com a separação dos bens pessoais dos monarcas do patrimônio estatal, o empréstimo público passou a ser, efetivamente, um processo financeiro do Estado, administrado pelos representantes do povo. O Estado passa a ser o cliente direto dos capitalistas. Após a Revolução Industrial, o crédito público mudou fundamentalmente de aspecto. A Grã-Bretanha foi pioneira na moderna concepção de empréstimos ao Tesouro. O capitalismo floresceu rapidamente nas ilhas britânicas.

Na atualidade, o crédito público assume importância sem precedentes na vida financeira dos Estados, constituindo-se em uma fonte regular de obtenção de dinheiro para a consecução das finalidades públicas.

6.3 CLASSIFICAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO

Existem inúmeras classificações adotadas pela doutrina, umas mais consistentes, outras não. A exemplo do que ocorre com as despesas públicas e receitas públicas, as classificações são mais ou menos arbitrárias, sem rigor científico.

Mencionemos as principais delas, detendo-nos no exame das classificações mais relevantes.

6.3.1 *Empréstimo perpétuo e empréstimo temporário*

Uma das classificações é a que distingue o empréstimo público em perpétuo e temporário. O perpétuo, por sua vez, será remível ou irremível, conforme haja ou não a faculdade de o Estado efetuar a restituição do capital quando quiser. Na realidade, empréstimo público sem a possibilidade de exigir a restituição do capital perde a característica de receita creditícia.

6.3.2 *Dívida pública flutuante e dívida pública fundada*

Existem os empréstimos públicos a curto e a longo prazo, conforme o reembolso se dê no mesmo ou no exercício financeiro subsequente ao que foram contraídos. Corresponde, de certa forma, à classificação que distingue a dívida pública em flutuante e fundada.

Dívida flutuante, no dizer de Oliveira Salazar, é “a contraída a curtos prazos para satisfazer necessidades momentâneas do Tesouro, provenientes de despesas imprevistas e da falta de receitas ainda não cobradas”.⁷

Não existe unanimidade na doutrina quanto à sua conceituação, mas se pode dizer que o critério de tempo constitui-se no elemento caracterizador desta espécie de dívida. Até mesmo Aliomar Baleeiro, que acoima de arbitrária essa classificação assentada no prazo de duração da dívida, acaba por prestigiá-la à medida que sustenta que caracteriza-se a dívida flutuante quando é levantada para cobertura de déficit e para antecipação de receita.⁸ Ora, essas duas hipóteses estão ligadas à questão da necessidade momentânea do Tesouro.

Entre nós, a enumeração do que seja dívida flutuante, dada pelo art. 92 da Lei nº 4.320/64, ainda que promovendo lamentável confusão com o conceito contábil de débito, não deixa de considerar o fator tempo.

Já a dívida fundada, segundo Aliomar Baleeiro,⁹ é aquela contraída a longo prazo, ou até sem prazo certo e sem obrigação de resgate com pagamento de prestação e juros. Por isso subdivide-se em amortizável e perpétua. Tem caráter estável e não

varia de acordo com o fluxo de receitas e despesas como ocorre com a dívida flutuante, destinando-se, em geral, a financiar investimentos rentáveis e duráveis. Perpétua é aquela contraída por período indefinido, obrigando-se o Estado apenas a pagar os juros, como ocorre geralmente com a nossa dívida fundada, no âmbito federal. Amortizável é a dívida fundada contraída com prazo certo de resgate, como ocorre no âmbito estadual. Alguns autores consideram essa subdivisão como uma classificação do empréstimo público, como retromencionado.

No nosso sistema jurídico-constitucional, o não pagamento, pelos Estados e Municípios, da dívida fundada por mais de dois anos consecutivos, sem motivo de força maior, enseja, respectivamente, a intervenção da União e do Estado, nos termos dos arts. 34, V, *a*, e 35, I, da CF.

6.3.3 *Empréstimos internos e empréstimos externos*

Outra classificação lembrada pela generalidade dos autores é a que distingue os empréstimos públicos em internos e externos.

Crédito interno é aquele que o Estado obtém no âmbito de seu espaço territorial.

Caracteriza-se o crédito externo quando o Estado celebra o contrato de mútuo, em moeda estrangeira, com uma pessoa não nacional. Quando o empréstimo advém do governo de outro país ou de instituição sediada em outro território, denomina-se crédito estrangeiro. Quando os recursos são fornecidos por instituições multinacionais, plurinacionais ou internacionais, que são aquelas não vinculadas a nenhum país determinado, estamos diante do chamado crédito internacional. Numa e noutra hipótese caracteriza-se o empréstimo externo, regido por normas de Direito Internacional Público.

Entretanto, não há unanimidade na doutrina sobre o critério discriminador. Ora é apontado o local da celebração, ora a nacionalidade da moeda, ora, ainda, a qualidade dos contratantes, se nacionais ou estrangeiros.

Temos para nós que é relevante apenas o local da captação dos recursos financeiros, necessariamente situado no exterior. O local da assinatura do contrato de mútuo é irrelevante, da mesma forma que não tem importância saber se o mutuário aqui estabelecido é nacional ou estrangeiro. Igualmente sem grande significação, em tese, quanto à moeda. No nosso caso, por razões puramente conjunturais, a moeda nacional não é dotada de aceitação no exterior. Tal fato impossibilita qualquer celebração de contrato de captação de recursos no exterior, que não seja em moeda com plena aceitação no meio circulante internacional, de sorte a propiciar a indispensável segurança ao prestamista.

6.3.4 *Créditos compulsórios e créditos voluntários*

Outra classificação, por sinal, bastante controvertida, é a que divide os empréstimos públicos em compulsórios e voluntários.

O crédito forçado é aquele obtido sem anuência do prestamista, visto que se assenta no ato de autoridade, no poder de império do Estado, ou seja, nos princípios tributários.

Apesar de seu caráter híbrido e anômalo, reconhecido pela maioria dos autores, e por isso mesmo bastante combatido, esse tipo de crédito compulsório é disciplinado em vários países, servindo, geralmente, como instrumento de captação de recursos financeiros para atender às despesas extraordinárias decorrentes de situações conjunturais excepcionais, ou de instrumento de absorção temporária do poder aquisitivo.

Entre nós é conhecida a figura do empréstimo compulsório, que tem suscitado viva discussão quanto a sua natureza jurídica.¹⁰

Alguns autores negam sua natureza tributária com base na prescrição da parte final do inciso II do art. 148 da CF,¹¹ que determina a observância do princípio da anualidade tributária, argumentando que se tivesse natureza tributária não seria necessário prescrever obediência a um princípio tributário.

Ocorre que esse princípio tributário, conhecido pela maioria dos autores como princípio da anterioridade, tem sofrido tantas exceções que, hoje, não se sabe se é regra ou se é exceção. Na esfera impositiva federal, por exemplo, apenas o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e o imposto territorial rural continuam sob a proteção desse princípio constitucional tributário (§ 1º do art. 150 da CF). De resto, o empréstimo compulsório está disciplinado no Capítulo I do Título VI da Constituição Federal, que cuida do Sistema Tributário Nacional.

Não temos a menor dúvida em proclamar sua natureza tributária, quer em face da Carta Magna, quer em face do CTN que, em seu art. 3º,¹² define o que seja tributo, a cuja definição subsume-se o empréstimo compulsório.

A obrigatoriedade de sua restituição a que se apegam, também, os opositores dessa tese não tem a relevância pretendida, tendo em vista que a preocupação do Direito Tributário se resume de relação fisco-contribuinte até o momento do ingresso de

dinheiro aos cofres públicos, como decorrência de mandamento legal. A questão da devolução já é matéria que escapa ao âmbito do Direito Tributário.

Devido à imprecisão doutrinária quanto a sua natureza jurídica muitos autores classificam o empréstimo compulsório como crédito público impróprio.

Na verdade, como é tributo, o empréstimo compulsório não pode ser incluído no rol de créditos públicos, pelo menos em termos de Ciência Jurídica.

O conhecido tributarista Alcides Jorge Costa, em percuciente estudo, já demonstrou que não existe mútuo que possa prescindir da livre manifestação da vontade das partes na constituição do vínculo entre mutuante e mutuário, bem como da ulterior devolução. A ausência de qualquer uma dessas notas tipificadoras desfaz a característica de mútuo. Outrossim, empréstimo compulsório seria uma *contradictio in terminis*: se se tratar de empréstimo não poderá ser compulsório, da mesma forma que, se for compulsório, não poderá ser empréstimo.¹³

Positivamente, conquanto o empréstimo compulsório possa ser considerado como crédito público em termos de Ciência das Finanças, enquanto objeto de estudo do Direito Financeiro não pode ser classificado como crédito público, mas como tributo.

O empréstimo voluntário ou crédito público próprio é aquele contraído sob a égide do princípio da autonomia da vontade. Resulta sempre de um contrato de mútuo ou da aquisição de títulos representativos da dívida pública. O elemento volitivo, a espontaneidade do prestamista, é essencial. O mutuante, invariavelmente, objetiva uma contraprestação do Estado: além da devolução do dinheiro no prazo estipulado, o pagamento de juros e, no caso brasileiro, a atualização monetária do capital mutuado.

6.3.5 Classificação constitucional

Finalmente, Regis Fernandes de Oliveira lembra a chamada classificação constitucional: (a) operações de crédito por antecipação de receita; (b) operações de crédito em geral.¹⁴

As primeiras constituem uma modalidade de empréstimo que o Estado promove com o objetivo de suprir o déficit de caixa. São empréstimos de curto prazo a serem devolvidos no mesmo exercício financeiro. Para tanto a Constituição até abre exceção ao princípio da vedação da vinculação do produto da arrecadação de impostos a órgãos, fundos ou despesas, permitindo a utilização de receitas futuras como instrumento de garantia nas “operações de crédito por antecipação de receitas” (art. 167, IV). Quanto à natureza da garantia aí referida cuidaremos adiante. Essas operações de curto prazo, conhecidas pela sigla AROs (antecipação de receitas orçamentárias), hoje, são disciplinadas pela Resolução do Conselho Monetário Nacional (Resolução nº 2.008/93), que prescreve a liquidação dessas operações até o 30º dia do exercício seguinte ao da celebração do contrato.¹⁵ Entretanto, Estados e Municípios, mediante negociações políticas, vêm conseguindo dilatar esse prazo máximo transformando as dívidas de curto prazo em empréstimos de longo prazo, em geral, com o aval da União. Com isso desvirtuam-se as finalidades das AROs, que passam a se constituir em instrumentos de elevado potencial explosivo sobre o déficit público.

As operações de crédito em geral são aquelas que, por exclusão, não se acham compreendidas nas operações de crédito por antecipação de receitas, correspondendo aos empréstimos de longo prazo que objetivam atender, em geral, despesas de capital (Investimentos, Inversões Financeiras e Transferências de Capital).

Essa classificação, de certa forma, assemelha-se àquela que divide o empréstimo público em dívidas flutuantes e dívidas fundadas.

6.3.6 Vinculação da receita de impostos

Voltando à questão de oferecimento da receita de impostos, como garantia de operação financeira, algumas considerações devem ser feitas evitando-se a interpretação literal do texto, que não se harmoniza com os princípios constitucionais vigentes.

Prescreve o § 8º do art. 165 da CF:

“A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.”¹⁶

Por sua vez, reza o art. 167 da CF:

“São vedados:

.....

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.”¹⁷

Como se depreende do texto supra, é proibida a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, com exceção das hipóteses aí especificadas. Essa proibição constitucional guarda perfeita harmonia com a natureza do imposto, que é um tributo desvinculado de qualquer atuação específica do Estado.¹⁸ Daí a conceituação de imposto, dada pelos financistas, como sendo a receita destinada ao custeio dos serviços administrativos de interesse geral.

Entretanto, o texto constitucional ressalvou, de forma expressa, entre outras, a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita.

Cumprir verificar se a prestação de garantias a que se refere a parte final do texto supra corresponde àqueles institutos regulados pelo Direito Civil, isto é, se a Carta Magna está permitindo, excepcionalmente, a oneração de bens públicos. Em outras palavras, o Poder Público pode contrair empréstimo mediante oferecimento de garantia pignoratícia de receitas futuras? Pode ele caucionar seu débito, outorgando aos mutuantes, a título de garantia, as receitas de impostos previstos no orçamento?

Uma leitura apressada do texto acima transcrito pode conduzir à afirmativa. Examinando a matéria com mais cuidado, a resposta negativa se impõe como veremos.

Quanto à impenhorabilidade do bem público, não há uma só voz dissonante na doutrina pátria. A jurisprudência de nossos tribunais, também, é mansa e pacífica quanto a isso. E se os bens públicos (móveis, imóveis, rendas, direitos creditórios etc.) são impenhoráveis, por óbvio, não se prestam à execução direta, consectário lógico do vínculo de natureza real que se estabelece entre a coisa e a ação do credor pignoratício, hipotecário ou anticrético.

Por isso diz o festejado Hely Lopes Meirelles:

“Desde que a Constituição da República retirou a possibilidade de penhora de bens da Fazenda Pública Federal, Estadual e Municipal, retirou, também, a possibilidade de oneração de tais bens, uma vez que a execução de toda garantia real principia pela penhora, na ação executiva correspondente, para a subsequente satisfação da dívida, mediante praelamento ou adjudicação do bem dado em garantia. Uma garantia real que não contasse com a execução direta da coisa onerada, deixaria de satisfazer aos seus fins, desgarantindo o direito do credor. Não seria de modo algum garantia real.”¹⁹

Permitir a oneração de bens públicos e, por conseguinte, a execução direta desses bens, seria anular em bloco todas as providências arroladas no art. 100 e parágrafos da CF que regulam, de forma específica, a satisfação de créditos contra a Fazenda Pública.

Com efeito, a execução específica contra a Fazenda não permite a apropriação direta de seus bens pelo credor que, ainda quando amparado seu direito creditório por decisão judicial transitada em julgado, deve submeter-se à ordem cronológica de apresentação dos precatórios judiciais. E o processamento desses precatórios é feito de tal forma que concede à entidade política devedora tempo suficiente para incluir o montante do crédito requisitado no orçamento do exercício seguinte, tudo no sentido de preservar o interesse público, que restaria afetado se cada credor pudesse apoderar-se do bem público.

Assim, aludidos preceitos constitucionais, de um lado tornam insusceptíveis de penhora os bens públicos de qualquer espécie, de outro lado, proíbem a outorga de preferência a este ou aquele credor, impondo a todos a observância da ordem cronológica, medida que concede à Fazenda Pública tempo razoável para a disponibilização de recursos financeiros necessários à liquidação da despesa pública.

Permitir a vinculação da receita de impostos a realizar à garantia de operações creditícias seria o mesmo que possibilitar ao mutuante o recebimento de seu crédito fora o sistema constitucionalmente estabelecido, importando, inclusive, em burlar a preferência outorgada aos titulares de créditos de natureza alimentar.

Por tudo isso, a parte final do inciso IV do art. 167 da CF deve ser interpretada com intensa restrição. A garantia aí mencionada não se refere à qualquer espécie de direito real de garantia regulada pelo Direito Comum. Significa tão somente que o Poder Público pode promover despesas por conta das receitas estimadas de impostos, obtendo os respectivos recursos financeiros mediante operações de créditos. A vinculação tem o sentido de preservar o equilíbrio entre o montante do empréstimo público e o valor da receita antecipada, evitando-se situações de desequilíbrio orçamentário. A prestação de garantias a que alude a norma constitucional, na verdade, expressa a garantia do pagamento do empréstimo público mediante a

inserção de dotação orçamentária relativa ao serviço da dívida, enquanto perdurar a dívida pública. O lúcido e saudoso Francisco Campos já ensinava que *“o oferecimento de determinados impostos em garantia de um empréstimo público não significa hipoteca dos mesmos impostos ou do substrato do fundo constituído pela sua arrecadação, mas tão somente que os impostos em questão constituem rubrica permanente do orçamento enquanto durar a obrigação resultante do empréstimo”*.²⁰ A vinculação tem, também, o sentido de inspirar credibilidade e confiança ao mutuante, na medida em que ficará sabendo, de antemão, que o mutuário está simplesmente suprimindo deficiência de caixa pelo mecanismo de antecipação de receita, cuja realização nem sempre ocorre com a mesma intensidade no decorrer dos doze meses do ano, ao mesmo tempo em que ficará a salvo de eventuais impedimentos legais no recebimento de seu crédito, por ausência de prévia autorização da despesa respectiva. Essas mesmas considerações são válidas em relação ao § 4º do art. 167, acrescentado pela Emenda nº 3/93.

Em passado não muito remoto, a Prefeitura de São Paulo travou batalha judicial envolvendo a vinculação das cotas de participação do Município no produto da arrecadação do ICM, hoje ICMS, nas operações de financiamento realizadas com a Caixa Econômica do Estado de São Paulo.

Tratava-se de inúmeros contratos de financiamento, firmados com a Caixa Econômica, mediante oferecimento de garantias representadas pela vinculação de cotas do ICM pertencentes ao Município. Como forma de execução dessas garantias, a PMSP havia outorgado, em cada um desses contratos, instrumento de mandato à credora, autorizando-a sacar, periodicamente, no Banco do Estado de São Paulo S.A.²¹ as cotas do ICM, como forma de amortização do empréstimo público. Verificado o abuso cometido pela credora na autossatisfação de seu direito creditório, a Administração municipal, amparada em pronunciamento de seu órgão jurídico e em pareceres de renomados juristas, revogou as procurações outorgadas na forma contratual e ingressou em juízo com mandado de segurança contra ato do Presidente do Banespa para que este cessasse as transferências de recursos financeiros, à Caixa Econômica do Estado de São Paulo, por conta das cotas do ICM, logrando obtenção da medida liminar, depois cassada sem exame do mérito.²²

Sobre o assunto recomendamos o leitor a examinar o excelente parecer de Celso Antônio Bandeira de Mello versando sobre a absoluta nulidade de leis que autorizaram a Prefeitura de São Paulo a contratar financiamentos com garantia de valores futuros das parcelas do ICM pertencentes ao Município.²³

Ainda no âmbito do Município de São Paulo, é oportuno lembrar a Lei nº 11.713, de 30-12-1994, que permite ao Executivo aumentar o capital social da Emurb²⁴ mediante, entre outras modalidades, a “cessão de créditos ou direitos de qualquer natureza”.

A EC nº 3, de 17-3-1993, acrescentou o § 4º ao art. 167 da CF nos seguintes termos:

“§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, *a e b*, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta”.

As receitas tributárias dos Estados e dos Municípios, quer aquelas de sua competência impositiva, quer aquelas repassadas por outras esferas políticas, não podem ser vinculadas para prestação de garantia ou contragarantia à União para pagamento de débitos para com o Tesouro Nacional, porque são bens essenciais ao cumprimento da finalidade dos entes políticos, encontrando-se fora do comércio.

O § 4º, do art. 167 da CF privilegia os créditos da União, mas nunca no sentido de permitir a retenção ou execução direta das receitas vinculadas, porém, no sentido de que a entidade política devedora deverá manter em sua Lei Orçamentária Anual uma rubrica pertinente às despesas com o resgate da dívida, enquanto perdurar o débito. Não discrepa desse entendimento Regis Fernandes de Oliveira, que comentando o citado § 4º, do art. 167 da CF assim se manifesta:

[...] “A saber, os entes federativos são absolutamente livres para dispor de seus recursos, não os podendo vincular, todavia. Apenas poderão fazê-lo para prestar garantia ou contragarantia à União. É o que decorre do artigo sob comento. Em qualquer hipótese, no entanto, é vedada qualquer restrição à entrega, nos exatos dizeres do art. 160 da CF. Pode apenas ocorrer o condicionamento da entrega dos recursos (parágrafo único do art. 160) Condicionar não significa reter. É criar condições, apenas”.²⁵

De fato, esse § 4º do art. 167 da CF não pode ser interpretado isolada e literalmente. Havendo conflitos entre o disposto no art. 160, *caput*, que assegura a autonomia dos entes federados e expressa o sentido da não intervenção como regra geral, e o § 4º, que permite a vinculação de receitas dos Estados e dos Municípios para pagamento de débitos para com a União ferindo o princípio da autonomia dos entes federados, a única maneira de superar esse confronto é interpretando os textos segundo o princípio da unidade constitucional de que fala Canotilho, considerando a Constituição em sua globalidade, procurando harmonizar as normas a serem aplicadas.

Dessa forma, deve-se ter em mente o princípio da não intervenção, assim como a exceção a esse princípio motivada pela necessidade de reorganizar as finanças das entidades políticas regional e local (art. 34, V, *a* e *b*, e art. 35, I da CF) ou para assegurar a observância do princípio da autonomia municipal (art. 34, VII, *c* da CF).

Outrossim, o princípio da concordância prática ou da harmonização obriga o intérprete a não extrair a validade e aplicação de um determinado princípio à custa do esvaziamento total ou parcial de outro princípio inserido no mesmo plano normativo. Aliás, o dispositivo do § 4º do art. 167 da CF nem expressa um princípio constitucional, mas trata-se de mera norma dispositiva, isto é, uma simples regra que não pode prevalecer contra um princípio federativo protegido em nível de cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I da CF).

Com base nessa lei,²⁶ foi baixado o Decreto nº 34.798, de 13-1-1995, pelo qual foram transferidos, a título de integralização do capital social da Emurb, créditos tributários inscritos na dívida ativa, no valor de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais), sob condição de ulterior aceitação pela cessionária.

Patente a inconstitucionalidade de tal transferência. Não bastasse a violação de princípio expresso no inciso IV do art. 167 da CF, a lei e o decreto confundiram relação de poder – o poder tributário, conferido pelo art. 156 da CF – com mera relação de propriedade, regida pelo direito privado. O poder tributário, que abarca o de instituir, fiscalizar, arrecadar e cobrar o tributo pelo procedimento executivo privilegiado,²⁷ é inalienável, intransmissível, irrenunciável e imodificável por vontade de seu titular, porque outorgado pela Carta Política como instrumento de realização do bem-estar dos habitantes da comuna. Cabe ao poder público, com exclusividade, promover a cobrança executiva do crédito tributário,²⁸ da mesma forma que a ele cabe, de forma privativa, dar quitação e expedir a competente certidão negativa de tributos. Ao particular cabe tão somente receber do poder público a título de pagamento de despesa pública, de acordo com a dotação orçamentária sob execução (Lei nº 4.320/64 c/c art. 165, § 9º, da CF), o que pressupõe, obviamente, prévio ingresso aos cofres públicos da quantia representativa do crédito tributário.

Após a concessão parcial da medida liminar, no bojo de ação popular impetrada, suspendendo “*a alienação de Patrimônio da Prefeitura Municipal de São Paulo na integralização do aumento do capital social da Emurb no que exceder a autorização orçamentária*”,²⁹ o malsinado Decreto nº 34.798/95 foi revogado em todos seus termos pelo Decreto nº 35.026, de 31-3-1995.

Finalmente, cumpre registrar que a matéria não está pacificada, quer na doutrina, quer na jurisprudência de nossos tribunais.³⁰

A tese da possibilidade jurídica de vinculação de receitas tributárias para garantia de operações de crédito, notadamente na modalidade de antecipação de receitas do ICMS, intensamente utilizada pelos Municípios, repousa mais na interpretação literal do texto do art. 167, IV, da CF. De fato, não há como negar que o referido dispositivo permite que se dê em garantia de operações creditícias as receitas futuras. O que não pode, em nosso entender, é emprestar a essa vinculação o sentido de garantia real, permitindo ao credor a apropriação direta da receita pública, cujo ingresso aos cofres públicos decorre de imperativo constitucional e legal. A quitação da obrigação de dar, a cargo do poder público, só pode ocorrer mediante pagamento da despesa legalmente autorizada, ou seja, por meio da dotação respectiva prevista na lei orçamentária anual. Logo, a realização da receita pública é obrigatória, sob pena de caracterização do crime de responsabilidade política do agente político competente (art. 85, VI, da CF).

Outrossim, sustentar que os 25% do ICMS não configuram tributo do Município, porque não é por ele instituído e arrecadado, é confundir a percepção de **impostos de receitas partilhadas** (art. 158, II, III e IV, da CF) com a percepção de determinadas **importâncias** de fundos formados com o produto de arrecadação de impostos alheios (art. 159, I e II e §§, da CF). Sobre o assunto, ver item 4.2.2.5 relativo a regras concernentes à repartição das receitas. Por tais razões, confirma-se o que dissemos antes, ou seja, a garantia de que cuida o texto constitucional limita-se a assegurar a inserção na lei de meios de despesa necessária ao pagamento da dívida pública, enquanto esta perdurar.

Finalmente, são inconstitucionais os incisos I e II do art. 8º da Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004, conhecida como Lei das PPPs, que permitem a “vinculação de receitas públicas, observado o disposto no inciso IV do art. 167 da Constituição Federal” e a “instituição ou utilização de fundos especiais previstos em lei”. Conforme parecer que ofertamos à Ordem dos Advogados do Brasil, Seção de São Paulo, citado por Celso Antônio Bandeira de Mello, a vinculação só pode ser aceita nos casos especificados no inciso IV do art. 167 da CF. E o inciso II do art. 8º, por sua vez, viola em bloco “os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da moralidade e da publicidade (art. 37 da CF), dribla o art. 165, § 9º, II, da CF e o art. 36 do ADCT; infringe o art. 167, IV, da CF e afronta os princípios da quantificação dos créditos orçamentários (art. 167, VII) e da fixação prévia das despesas (art. 167, II), além de esvaziar, parcialmente, o conteúdo dos arts. 70 a 71 da CF, que cometem ao Congresso Nacional a missão de fiscalizar e controlar os gastos públicos, ferindo de morte o princípio da legitimidade, que deve presidir o controle sob o prisma da legalidade e da economicidade da execução orçamentária financeira”.³¹

6.4 CRÉDITO FORÇADO

Em princípio comungamos o ponto de vista dos autores que negam a existência de empréstimo forçado como modalidade de crédito público. Realmente, empréstimo que tenha fundamento em ato de autoridade do Estado afasta-se da característica do mútuo, que repousa no princípio da autonomia da vontade. Entretanto, há de convir que o crédito público comporta modalidades peculiares não encontráveis no privado. Façamos breves considerações acerca das técnicas do crédito forçado.

6.4.1 *Técnicas do crédito involuntário*

Como esclarece Aliomar Baleeiro, o legislador costuma lançar mão de três principais técnicas para obtenção do crédito involuntário: (a) retenção dos depósitos de dinheiro que as pessoas fizeram nas instituições bancárias ou financeiras; (b) assenta o empréstimo em um fato gerador de tributo, dando ao particular a opção entre pagar o tributo ou emprestar um múltiplo do valor deste; (c) usa do poder de imprimir curso forçado a bilhetes bancários ou cédulas do Tesouro.³²

6.4.2 *Utilização de fundos de estabelecimentos*

É prática comum a canalização de recursos financeiros, por diferentes governos, por meio das Caixas Econômicas, que são empresas bancárias destinadas a recolher e movimentar a poupança popular, mediante pagamento de juros módicos. No Brasil, essas Caixas Econômicas são constituídas em forma de empresas públicas.

Contudo, nos dias atuais, quase todos os países dispõem do Banco Central que, com a autoridade exercida sobre a rede de instituições financeiras e bancárias, acabam canalizando recursos ao Tesouro. Os bancos centrais funcionam como depositários das reservas a que os bancos comerciais estão obrigados na proporção dos depósitos a vista recebidos diariamente.

O Banco Central, como órgão normativo do Sistema Financeiro Nacional, geralmente exerce suas atribuições mediante resoluções, instruções e circulares. É que os fatos de vida econômica e financeira, no mundo moderno, desenvolvem-se com tamanha rapidez que tornam impossível sua disciplinação por meio de diplomas legislativos. Daí a necessidade de normas de menor hierarquia a serem editadas com fundamento em leis de superior hierarquia. Por isso, entre nós, a Lei nº 4.595, de 31-12-1964, a chamada lei bancária, atribui ao Conselho Monetário Nacional a finalidade de formular a política de moeda e de crédito, podendo para tal tomar deliberações sobre toda a matéria financeira, com base nas quais o Banco Central baixa resoluções, com efeito cogente, em relação às instituições financeiras em geral e aos bancos em particular. Essa técnica legislativa, própria do Direito Econômico, caracteriza-se pelo preenchimento de normas legais em branco. O Banco Central, mediante resoluções, instruções e circulares, preenche as lacunas da lei com a rapidez exigida pela dinâmica do fenômeno econômico, regulando a matéria financeira que envolve o interesse público. Não são simples normas regulamentares de caráter administrativo, mas normas com força de lei.

Graças a esses instrumentos normativos, o Banco Central intervém no mercado financeiro com manobras de *open market*, exercendo um controle sobre o meio circulante e o crédito.

Assim, pelo mecanismo de aumento ou diminuição das reservas obrigatórias, o Banco Central injeta dinheiro na circulação ou dela retira à medida que força a contratação de créditos nos bancos comerciais, por meio de compra e venda de títulos de dívida pública. “Quando o Banco Central intervém de sua própria iniciativa no mercado, para comprar títulos, ele aumenta as disponibilidades de reserva dos bancos particulares e favorece a expansão do crédito. Quando, ao contrário, vende títulos no mercado e recolhe dinheiro, ele diminui as reservas dos bancos e contrai o volume de crédito.”³³

Dessa forma, o Estado, por meio de seu Banco Central, acaba por transformar o sistema bancário do país em órgão auxiliar do Tesouro, suprimindo as insuficiências das receitas tributárias por meio de absorção de títulos da dívida pública, ainda que objetivando, direta ou indiretamente, a disciplinação do meio circulante.

O crédito público assim obtido pelo Poder Público contrasta, a toda evidência, com a técnica de obtenção de empréstimo de dinheiro na visão proporcionada pela teoria dos contratos.

6.4.3 *Papel-moeda*

Antigamente, como assinalado por Aliomar Baleeiro, o direito regaliano de cunhagem e senhoriagem das moedas serviu para que os monarcas transformassem-no em instrumento fiscal, pela redução do peso e do teor de ouro ou prata dos signos monetários. Lembra, também, que no começo do Brasil independente houve abuso da cunhagem do cobre como instrumento financeiro.³⁴

Quando o Estado passou a conceder patentes bancárias para autorizar a emissão de bilhetes com certa proporção ao lastro ouro, o poder de fabricar dinheiro ganhou capital importância. O Banco emprestava ouro ao Estado ficando autorizado a emitir bilhetes com curso legal ou papel-moeda, em proporção bem maior ao lastro ouro, embora com obrigação de resgatá-los em moeda metálica. Para proteger o Banco contra afluência anormal de portadores de papéis para trocá-los, o governo decretava o curso forçado do bilhete ou do papel-moeda. Em épocas de guerras, as emissões atingiram volumes enormes, permanecendo o curso forçado. À época da Segunda Grande Guerra, em face da escassez do crédito, o próprio Estado emitia os chamados bônus do Tesouro, igualmente dotados de curso legal.

Na opinião generalizada dos financistas, sempre que as emissões de bilhetes ou papel-moeda forem, mais tarde, convertidas em moeda metálica, caracteriza-se o empréstimo forçado. Não havendo conversão, assume o caráter de imposto indireto e real sobre as disponibilidades monetárias das pessoas.

O que era exceção no passado, hoje, tornou-se uma regra. O ouro não mais representa aquela característica de instrumento monetário por excelência, substituído que se encontra pela emissão de papel-moeda, que tem curso forçado em caráter definitivo. Esse fato propicia o agravamento do processo inflacionário sempre que houver emissões exageradas para utilização irracional, característica de governos dominados por pessoas incompetentes e despreparadas.

6.4.4 *Inflação sistemática*

Detendo o Estado o poder de emitir papel-moeda, em tese poderia fabricar quanto dinheiro quisesse, transformando as emissões em processo habitual e regular de financiamento dos gastos públicos. Assim, o exercício do poder tributário não objetivaria a arrecadação de dinheiro, mas teria por escopo deixar menos valor em poder dos particulares para que estes reduzissem suas despesas.

No Brasil, a emissão de moeda compete privativamente à União por meio do Banco Central (arts. 21, VII, e 164 da CF e art. 10 da Lei nº 4.595/64), bem como a legislação sobre o sistema monetário e garantias dos metais (art. 22, VI, da CF).

Governos despóticos normalmente abusam tanto do uso do instrumento tributário saturando a capacidade econômica dos contribuintes, como também do instrumento monetário, realizando emissões em massa para financiar obras faraônicas ou de discutível interesse público, muitas das quais são abandonadas antes de seu término para serem reiniciadas em um futuro não muito próximo, com todas as consequências danosas, facilmente previsíveis. Assim vai promovendo o agravamento sistemático da pressão inflacionária a impor maiores sacrifícios aos indivíduos.

Há um ditado popular proclamando que a inflação é um imposto inominado, altamente vantajoso para o governo, que não tem que enfrentar seu questionamento na Justiça.

E esse ditado não está longe da verdade, porque as constantes emissões dirigidas gerando inflações sistemáticas podem ser encaradas como um processo de obtenção de crédito público na modalidade de empréstimo forçado que, no dizer de Aliomar Baleeiro, muitas vezes, permanece no estágio inicial de imposto, porque se malogra o reembolso que deveria ser a etapa final.³⁵

Entre os adeptos da inflação destacou-se o professor honorário da Universidade de Bruxelas, o engenheiro belga Victor Brien, que chegou a pregar a substituição de impostos pela “inflação dirigida” ou “inflação sistemática”, que evitaria os inconvenientes da inflação ordinária, conjugando-se a inflação com escala móvel de salários e preços.

A inflação sistemática, em tese, tem o poder de provocar o aumento das forças produtivas do país na medida em que pode gerar grandes lucros incentivando os investimentos. Mas, também, tem seus grandes inconvenientes por trazer a subversão das classes sociais, com o aparecimento do tipo chamado “novo-rico”; propicia efeitos morais negativos, incorporando as amoralidades aos negócios, incentivando a ciranda financeira, como a que existia entre nós até o início da década de 90; estrangula a política de importação, impedindo ou dificultando o acesso do povo aos bens de consumo ou serviços avançados e modernos; quebra a capacidade de solver a dívida externa.

6.5 CRÉDITO VOLUNTÁRIO

O crédito público próprio é aquele que resulta da livre manifestação de vontade do credor (mutuante) e do devedor (mutuário), necessariamente uma entidade pública ou órgão da Administração.

Comporta várias divisões como já vimos: dívida flutuante e dívida fundada, esta última subdividida em perpétua e amortizável; dívida interna e dívida externa.

Efetivamente, o Estado pode contrair empréstimos como um particular qualquer, utilizando-se dos instrumentos dos mais variados, como o contrato de mútuo, contrato de abertura de crédito, contrato de confissão de dívida com ou sem oferecimento

de garantia, crédito documentário etc., além de contar com meios peculiares de atração do crédito.

Examinaremos, a seguir, alguns desses instrumentos de captação do crédito público, que se diferenciam das modalidades utilizadas por particulares.

6.5.1 Prêmios de reembolso

O governo pode emitir títulos públicos ao par ou abaixo dele. Uma apólice ou um bônus do valor nominal de R\$ 1,00, por exemplo, pode ser lançado ao mercado por esse valor ou por R\$ 0,90, ou por qualquer outro valor abaixo do valor nominal. Denomina-se de prêmio de reembolso a diferença entre o valor nominal do título e o real nas emissões abaixo do par.

Uma apólice do valor nominal de R\$ 1,00, rendendo juros de 5% a.a., se for lançada por R\$ 0,80, assegurará a seu titular um juro real e efetivo de 6,25% a.a.

O título público, apesar de certos privilégios que lhe são conferidos, como a possibilidade de sua utilização como caução, depósito em repartição pública etc., não consegue atrair os interessados. Daí os prêmios de reembolso que funcionam como uma “prévia e aleatória indenização do prejuízo que sofrem os titulares da dívida pública em função da perda de poder aquisitivo da moeda”, na feliz expressão de Aliomar Baleeiro.³⁶ Hoje, esses títulos sofrem a incidência da atualização monetária por meio de índices próprios.

6.5.2 Juros progressivos

Como consequência do advento da Segunda Guerra Mundial, que ensejou a necessidade de buscar maiores recursos financeiros, vários países passaram a adotar nova técnica de obtenção do crédito público, combinando o método do prêmio de reembolso com a cumulação de juros compostos.

Com o emprego dessa técnica a taxa de juros irá aumentando na proporção do aumento do prazo de resgate do título público, de sorte a estimular o credor a não reclamar o reembolso do capital.

6.5.3 Moeda e empréstimos indexados

Com a escalada da inflação que se fez sentir no cenário internacional, com maior ou menor intensidade neste ou naquele país, a partir do final da Segunda Grande Guerra, os prestamistas passaram a exigir cláusulas contratuais que assegurassem o reajustamento das prestações ao ouro ou alinhamento a moedas fortes como o dólar, a libra esterlina ou o franco suíço.

Esse sistema logo cedeu à técnica de empréstimos indexados de que muito se valeu a França no pós-guerra. O *index* era, de início, o da cotação das moedas metálicas no câmbio livre da Bolsa de Paris, assegurando, desta forma, ao prestamista o resgate do título na mesma paridade da cotação do ouro à época de sua subscrição. Com o tempo surgiram outros “indexadores” baseados na cotação dos produtos e serviços das empresas públicas, como o preço do kWh, do carvão, das passagens de trem, de terceira classe etc.

Esse tipo de crédito público indexado, engendrado em virtude da inflação, pode constituir-se na causa de sua precipitação, ou seja, a indexação criaria um círculo vicioso da inflação.

No Brasil, a introdução da correção monetária ocorreu em 1964, com a criação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sucessivamente substituídas por OTNs, BTNs e TRs por diversos “planos econômicos”. Talvez aí esteja a raiz da inflação brasileira que, para evitar que se chegue ao estágio de hiperinflação, vem sendo, periodicamente, reprimida por atos de autoridade.

6.5.4 Títulos da dívida pública

Uma das técnicas mais usuais de captação de crédito público tem sido o lançamento de títulos da dívida pública das mais variadas espécies. Podem ser nominativos ou ao portador ou, ainda, transmissíveis por endosso; podem ser de grande importância ou de médio ou pequeno valor para atender a todos os segmentos da sociedade; as apólices podem conter cupons destacáveis para facilitar o pagamento de juros.

No Brasil, as três entidades políticas promovem o lançamento de títulos públicos, sob forma nominativa e ao portador, por meio de banqueiros, que colocam sua rede de agências a serviço do Estado, mediante percepção de comissões. A União tem o privilégio de encarregar o Banco Central para compra e venda de seus títulos públicos. Por isso, ela é useira e vezeira no lançamento de títulos públicos, quer para alongar o perfil de sua dívida interna, quer para financiar projetos, obras e serviços

considerados prioritários, suprindo as deficiências de suas receitas tributárias, sempre mal fiscalizadas e arrecadadas, em termos de eficiência e de custo operacional bastante elevado.

Estados e Municípios têm realizado operações de crédito com emissão de títulos públicos, sob as mais variadas denominações: apólices, bônus, certificados etc. Com o fito de despertar o interesse dos prestamistas, principalmente os Municípios têm inserido em seus títulos alguns atrativos, como prêmios de reembolso, taxas de juros razoáveis, possibilidade de utilização parcial na quitação de dívidas municipais, além da regular faculdade de servir como instrumento de caução nas diversas operações mantidas com o poder público. Estados e Municípios são livres para estipular os contornos da operação creditícia, prescrevendo a forma de reembolso, as vantagens e privilégios concedidos aos subscritores dos títulos, não se submetendo às prescrições da Lei de Mercados e Capitais, Lei nº 4.728, de 24-7-1965.

Outrossim, quer no lançamento de títulos públicos, quer na sua posterior circulação, dispensável é a intervenção das Bolsas de Valores. As Bolsas são órgãos auxiliares dos poderes públicos na fiscalização dos lançamentos de emissões de títulos por subscrição pública, nos termos do art. 1º da Lei nº 2.146, de 29-12-1953. Entretanto, pelo nosso sistema constitucional, a fiscalização dos poderes públicos limita-se, geralmente, às atividades privadas. Logo, a intermediação de corretor oficial só se faz necessária em se tratando de lançamento de títulos particulares por subscrição pública.

6.5.5 Lotos

Loto significa distribuição de prêmios em dinheiro mediante sorteio periódico, anual ou semestral. Era a técnica usual no passado, nos países da Europa, onde o crédito era escasso e por isso mesmo os subscritores de títulos públicos eram atraídos pela lota. Hoje, tem sido abandonada pela maioria dos países essa técnica, reputada imoral.

Entre nós, os Estados-membros têm recorrido a essa técnica de distribuição de prêmios promovendo o resgate antecipado de títulos sorteados.

Já a União tem demonstrado total repúdio à utilização de lotos ou sorteios, como método de atrair a subscrição de seus títulos públicos. Ao que tudo indica, as razões não são de ordem moral, pois a União mantém a loteria como atividade econômica a ser explorada por concessionários. As loterias são reguladas pelo Decreto-lei nº 204, de 27-2-67, cabendo a concessão ao governo federal, sendo toleradas as loterias estaduais dentro de determinados limites.

Quando a lota passa a ser explorada de forma autônoma, do ponto de vista financeiro, passa a ter natureza de receita originária do Estado.

6.5.6 Conversão

A maioria dos autores considera a conversão como forma de extinção do crédito público.

A conversão é uma técnica pela qual, quando os títulos públicos se cotam no mercado financeiro bem acima do par, o Tesouro afronta seus subscritores, oferecendo-lhes a opção entre a troca por outro de menor juro ou o resgate imediato. Por aí se vê que, nessa modalidade de conversão legítima, aliás a única válida, não haverá extinção do crédito público em caso de troca.

Autores há que falam em conversão forçada, aquela em que o Estado unilateralmente impõe redução de juros ou cria situações mais gravosas para o prestamista. Na verdade, isso é repúdio que consiste na autodesoneração parcial ou total, pelo Estado, de suas obrigações de mutuário. A chamada conversão voluntária, também, lembrada por alguns autores, igualmente não é conversão. Ela consistiria no oferecimento de novos termos contratuais aos credores, que, se recusassem, permaneceriam na mesma situação em que se encontravam anteriormente. Ora, nenhum credor, voluntariamente, trocaria os seus papéis rendosos por outros menos rentáveis.

A conversão pressupõe troca de títulos ou seu resgate, dentro das corretas regras do jogo, sem qualquer ofensa aos credores do Estado. Por isso requer muita habilidade do Ministro, normalmente Ministro da Fazenda, encarregado de sua operação.

6.6 CRÉDITO PÚBLICO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição Federal estatui rígidos princípios e normas no que tange à questão da dívida pública. É que sem uma disciplinação em nível constitucional, o crédito público poderia ser captado de forma a atingir uma aspiral crescente, sem limites, afetando a própria soberania do Estado em se tratando de endividamento externo, da mesma forma que, na hipótese de dívida interna, poderia provocar sacrifícios desmesurados aos súditos, gerando descontentamento popular, desarmonia das classes sociais, criando situações propícias para o desencadeamento de movimentos tendentes à desobediência civil.

Assim, a Carta Magna estabelece os balizamentos desse processo que vão desde os princípios informadores do Direito Financeiro a que se submetem os créditos públicos até os princípios e normas especificamente voltados para estes últimos, como veremos a seguir.

Em um primeiro plano, a Constituição Federal defere à União competência para estabelecer normas gerais sobre o Direito Financeiro (art. 24, I, e § 1º). Na ausência de normas gerais da União, os Estados exercem a competência supletiva nessa matéria (§ 2º do art. 24 da CF). É claro que Estados, Municípios e DF detêm competência legislativa para dispor sobre a matéria nos limites do interesse regional ou local, obedecidas as normas gerais.

A Constituição dispõe que cabe à União a fiscalização das operações de crédito em geral (art. 21, VIII), a qual detém competência privativa para legislar sobre a política de crédito (art. 22, VII).

O princípio da legalidade preside os empréstimos públicos. É elementarmente sabido que o Executivo não pode prescindir da autorização legislativa para efetuar qualquer tipo de operação creditícia. Aliás, a Constituição Federal, em seu art. 48, II, prescreve que cabe ao Congresso Nacional dispor, entre outras coisas, sobre operações de crédito, dívida pública e emissões de curso forçado. Esse princípio acha-se reafirmado na parte final do § 8º do art. 165 da CF. Por oportuno, cumpre esclarecer que o princípio da legalidade do crédito público implica a observância das leis de aplicação no âmbito nacional (normas gerais de Direito Financeiro, diretrizes orçamentárias, política de créditos, concessão de garantia pelas entidades públicas etc.). Cada lei de efeito concreto, emanada da entidade política interessada, há de conformar-se com as disposições de leis nacionais e, eventualmente, com as Resoluções do Senado Federal.

Ao Senado da República a Carta Política atribuiu o importante papel de controlador da dívida pública.

Assim é que cabe à Câmara Alta do Parlamento Nacional:

- a. autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 52, V);³⁷
- b. fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais³⁸ para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 52, VI);³⁹
- c. dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público Federal (art. 52, VII);⁴⁰
- d. dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno (art. 52, VIII);
- e. estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 52, IX).

Como os frutos provenientes de títulos públicos são tributados pelo imposto sobre a renda, a Lei Maior prescreveu no art. 151, II, que é vedado à União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações. Com isso fica assegurado o tratamento isonômico aos títulos da dívida pública federais, estaduais e municipais.

No capítulo específico das Finanças Públicas, a Constituição da República dedicou outros dispositivos norteadores do crédito público.

Como se vê do art. 163, incisos II, III e IV, o Texto Magno cometeu ao legislador complementar a missão de dispor sobre a dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público, balizando, desde logo, o campo de sua disciplinação que vai desde a matéria concernente à prestação de garantias pelas entidades públicas até a fiscalização financeira da administração pública direta e indireta.⁴¹

O § 1º do art. 164 proíbe o Banco Central de conceder, direta ou indiretamente, empréstimos ao Tesouro Nacional e a qualquer órgão ou entidade que não seja instituição financeira, ao mesmo tempo em que, pelo § 2º, atribui ao mesmo Banco Central a incumbência de efetuar operações de compra e venda de títulos emitidos pelo Tesouro Nacional, com o objetivo de aumentar ou diminuir a liquidez do sistema financeiro.

Uma vez autorizadas as operações de crédito, o § 6º do art. 165 da CF determina a inclusão de seus efeitos na lei orçamentária anual (orçamento fiscal), por meio de demonstrativo regionalizado destes, permitindo, outrossim, a inserção de “autorização para abertura de créditos suplementares e contratações de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita” (§ 8º). Operações de crédito por antecipação de receita, como o próprio nome está a indicar, são empréstimos feitos para suprir quedas momentâneas de arrecadação. A Carta Magna refere-se “à prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita” excluindo-a da vedação de vincular a receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, estabelecida no inciso IV do art. 167. Como vimos no subitem 3.5, a expressão *prestação de garantias* não pode ser interpretada no sentido de

possibilitar oneração da receita pública.

Pelas prescrições dos incisos III, V e VII do art. 167, a Carta Política veda: (a) a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital, à exceção das autorizadas por créditos suplementares ou especiais com finalidade específica, aprovados pelo Parlamento por maioria absoluta; (b) a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação de recursos correspondentes; (c) a concessão ou utilização de créditos ilimitados.

Ainda nos termos do § 2º do art. 167, os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se promulgada a autorização nos últimos quatro meses do exercício, hipótese em que, reabertos nos limites dos seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente. Assinale-se que a abertura de crédito extraordinário só será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, sendo permitida a utilização de medida provisória (§ 3º do art. 167).

A Constituição Federal prevê a utilização do título de dívida pública municipal, de emissão previamente autorizada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de dez anos, para pagamento da indenização decorrente de desapropriação de imóvel urbano, que não esteja cumprindo a função social nos termos do Plano Diretor da cidade (art. 182, § 4º, III). Da mesma forma a indenização decorrente de desapropriação de imóvel rural improdutivo, por interesse social, para fins de reforma agrária, de competência privativa da União, é paga em títulos da dívida agrária resgatáveis no prazo de até vinte anos, a contar do segundo ano de sua emissão (art. 184 da CF).

Finalmente, com referência ao descumprimento das obrigações decorrentes do crédito público, a Carta Magna prevê a intervenção da União nos Estados para “reorganizar as finanças da unidade da Federação que suspender o pagamento da dívida fundada por mais de dois anos consecutivos, salvo motivo de força maior” (art. 34, V, *a*). Da mesma forma, prescreve que o Estado intervirá no Município que deixar de pagar, sem motivo de força maior, por dois anos consecutivos, a dívida fundada (art. 35, I).

São esses, em linhas gerais, os princípios constitucionais expressos, de aplicação direta ou indireta, sobre a matéria concernente ao crédito público.

6.7 CRÉDITO EXTERNO. CONSIDERAÇÕES GERAIS

A dívida externa sempre existiu em qualquer país como decorrência da natural desigualdade mundial no que tange ao processo de desenvolvimento econômico. Os países pobres, com escassez de dinheiro, tendem a obter empréstimos de países ricos, onde o capital é abundante.

A questão da legitimidade, ou não, do processo de endividamento externo tem sido discutida ao longo do tempo dividindo a opinião dos doutos. A dívida externa, normalmente, é contraída por prazos longos, às vezes indefinidos, onerando as futuras gerações que, assim, acabam respondendo por despesas resultantes de benefícios presentes, proporcionados pela atuação governamental. Nisso se diferencia da receita tributária, cujo encargo é distribuído apenas entre as pessoas que integram a geração presente, destinatária dos bens e serviços proporcionados pelo Estado. Daí o questionamento da dívida externa por parte de alguns setores da doutrina especializada.

A operação creditícia externa obedece a um regime jurídico específico, como já assinalamos, em que predominam normas de direito internacional. Tem caráter especial apresentando problemas de natureza econômica, política e jurídica.

É quase certo que o pagamento dos juros, bem como a amortização do dinheiro captado no exterior são, invariavelmente, feitos em ouro ou em moeda de circulação garantida na comunidade internacional, nunca em moeda do Estado que contraiu o empréstimo público, fato que pode conduzir a uma situação de desequilíbrio da balança de pagamentos, com todas as consequências negativas previsíveis. E é natural que os credores exijam o pagamento em ouro ou em moeda forte, do contrário, seu crédito seria diluído pelo fenômeno da desvalorização, comum em países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento, principais parceiros na contratação da dívida externa.

Muitas vezes, os países necessitados lançam mão do crédito externo atraídos pelos baixos juros cobrados pelos países economicamente fortes e amadurecidos, quer em razão da farta disponibilidade de capitais, quer em função do interesse governamental de financiar outros países com vistas à abertura de mercados para sua produção.

Por isso, ora ocorre a contratação do empréstimo externo para implementação da política de desenvolvimento econômico, dotando o país de equipamentos necessários ao pleno funcionamento dos serviços públicos e de recursos financeiros para investimentos governamentais, ora os empréstimos ocorrem *in natura* com a prestação de bens ou serviços, como armamentos pesados, navios, instalações industriais complexas etc.

Outras vezes, é a eclosão de um conflito bélico que obriga os países nele envolvidos a obter recursos no exterior. De fato,

um país em guerra não pode contar com as divisas decorrentes de exportações que ficam prejudicadas em função de bloqueios e riscos de ataques. Por outro lado, ainda que tivesse um canal aberto para escoamento de sua produção para o exterior, simplesmente não teria o que exportar, porque todo o setor produtivo da nação estaria direcionado e concentrado para o esforço bélico. Assim, surge o endividamento externo como única alternativa para financiar as despesas de guerra,⁴² bem como para a reorganização da economia no após guerra, inclusive para pagamentos de reparações de guerra.⁴³

A solução dos problemas decorrentes da dívida externa depende sempre do bom relacionamento político entre os países credores e devedores. É que credores estrangeiros não só formam grupos de pressões para defesa de seus interesses, como também acabam sendo encampados pelos governos de respectivos países. Outrossim, o Estado exerce seu poder de autoridade sobre seus cidadãos, mas não pode fazê-lo relativamente aos credores localizados no exterior, o que inibe o emprego das técnicas da chamada “conversão forçada”, por exemplo, com o fito de reduzir o montante do encargo da dívida pública.

Por isso alguns autores não se simpatizam com a ideia do empréstimo exterior, que acabaria por submeter o Estado devedor à canga dos países credores, abrindo caminho para as intervenções e ao imperialismo.

É sempre lembrada por todos a ruidosa intervenção armada, em 1902, pela esquadra mista da Alemanha, Inglaterra e Itália, levada a efeito na Venezuela, motivada pelo repúdio da dívida externa decretada pelo ditador Castro. Desse episódio nasceu a doutrina Drago, tese que admitia a proibição da cobrança armada quando o Estado devedor não se submetia à arbitragem ou quando, submetendo-se, negava a cumprir o laudo arbitral.⁴⁴

Hoje, as dúvidas resultantes do empréstimo público exterior são dirimidas perante a Corte Internacional de Justiça.

Como ensina Aliomar Baleeiro, “a concessão do empréstimo pode constituir conveniência político-militar (*lend and lease*, por exemplo) ou político-econômico do país credor (operações do Banco Internacional segundo o Plano Marshall, Ponto IV, aliança para o Progresso). A defesa militar, o eclipse da influência das nações rivais ou a preservação do comércio internacional para os excedentes da produção doméstica explicam empréstimos de governo a governo, os quais não comprometem a soberania do país devedor, mas apenas fazem com que este, pela força de seus interesses, gravite na órbita da política externa do financiador”.⁴⁵

6.7.1 FMI e Birde

As convenções sobre o Fundo Monetário Internacional – FMI – e sobre o Banco Interamericano de Reconstrução e Desenvolvimento Econômico – Birde – foram concluídas em Bretton Woods, nos Estados Unidos da América, em 22 de julho de 1944, por ocasião da Conferência Monetária e Financeira das Nações Unidas. No Brasil, essas convenções foram aprovadas pelo Decreto-lei nº 8.479, de 27-12-1945, e promulgadas pelo Decreto nº 21.177, de 27-5-1946.

Com a criação dessas duas instituições internacionais inaugurou-se nova fase nas operações de crédito externo.

O Fundo Monetário tem por finalidade estimular a cooperação monetária no âmbito internacional, quer facilitando a expansão equilibrada do comércio internacional, quer favorecendo a estabilidade dos câmbios, quer auxiliando os países-membros com seus recursos financeiros para a correção do desequilíbrio do balanço de pagamentos.

O Birde, como o próprio nome indica, destina-se a colaborar na tarefa de reconstrução e valorização do território dos países-membros, propiciando facilidades de investimentos reprodutivos, bem como a restauração de zonas devastadas pela última Grande Guerra; objetiva, ainda, a ajuda no processo de arrancada dos países subdesenvolvidos, a intensificação do comércio internacional, o equilíbrio das balanças de pagamento, a garantia de empréstimos internacionais etc.

As cotas do FMI e do Birde, também conhecido como Banco Mundial, foram susbscritas pelos países fundadores e pelos que depois neles ingressaram, sendo certo que os Estados Unidos detêm a maioria em ambas as instituições.

O Birde, que, inicialmente, dedicava-se ao financiamento da reconstrução de nações arrasadas pela última Guerra Mundial, com o advento do plano Marshall, tem seu campo de atuação transferido para o setor de desenvolvimento.

6.8 DÍVIDA EXTERNA BRASILEIRA

A origem de nossa dívida pública remonta à época de Brasil-Colônia. Claro que, em termos estritamente técnicos, descaberia falar-se de dívida pública de um país dependente da Metrópole. Contudo, não há negar que governadores e vereanças da Colônia vinham contraindo empréstimos públicos desde os idos dos séculos XVI e XVII. O príncipe regente revela esses empréstimos em uma missiva enviada a seu pai, antes da proclamação da Independência.

Como assinala Aliomar Baleeiro, o Brasil, tornado independente, firmou seu primeiro contrato de empréstimo público na praça de Londres, em 1824, para levantar 2.000.000 de libras em condições leoninas: um terço da soma emprestada produzia

apenas 75 libras a cada título de 100 libras; outro terço a 82 e o último a 87 por 100, todos eles vencendo juros de 5%, além de descontos e comissões, das quais 2% eram destinadas aos dois enviados plenipotenciários, Felisberto Caldeira Brant Pontes e M. R. Gameira Pessoa, para a negociação do crédito público.⁴⁶

Durante o século XIX, as operações creditícias com a praça de Londres vão se sucedendo, quer para financiamento de guerras como as de Rosas e Lopez, quer para reprimir movimentos revolucionários, quer enfim, para enfrentar crises e déficits crônicos. Como decorrência do tratado firmado em 29 de agosto de 1825, pelo qual Portugal reconhecia a independência do Brasil, outra dívida de 2.000.000 libras ficou acrescida àquela originária. O Brasil, a título de indenização, assumia a dívida contraída pela ex-metrópole, em 1823, para resistir a sua rebeldia.

Nada menos de dezesseis empréstimos foram contraídos no exterior até o final do Império, quando então a dívida externa atingia a cifra de 30.419.500 libras.

Com o advento da República a situação se agrava com a crescente participação de Estados e Municípios no processo de obtenção de crédito externo.

As exportações brasileiras, baseadas em produtos de caráter colonial, enfrentando as constantes mutações do comércio exterior, dominado por fortes concorrentes, acabou por provocar o desequilíbrio da balança de pagamentos, levando o país a buscar novos recursos estrangeiros para aparelhamento de seus serviços essenciais.

Com o agravamento da situação, o governo federal lançou mão, por duas vezes, em 1898 e em 1914, de operações conhecidas como *funding loan*, aceitas na época como boas praxes da bolsa, que consistiam em moratórias atribuindo aos credores novos títulos em pagamento das prestações do serviço da dívida.

Anos após, o Brasil teve problemas relativamente aos empréstimos franceses, cujos titulares não concordavam em abrir mão do pagamento em ouro, apesar da baixa cotação da moeda francesa no mercado financeiro internacional. A divergência foi submetida à Corte Internacional, que em 1929 condenava o Brasil a efetuar o pagamento em ouro.

Após a Revolução de 1930, houve a suspensão do pagamento da dívida externa, só retomado com a celebração do 3º *funding loan*. Essa operação foi iniciada pelo Ministro Whitaker, em 1931, e concluída em 1934, na gestão do Ministro Osvaldo Aranha, passando a ser conhecida como “esquema Osvaldo Aranha”, que representava uma espécie de concordata benigna, em que variados créditos foram classificados e renegociados diferentemente.

Segue-se um período de retração do crédito externo em razão da falta de credibilidade do país, decorrente de tratamento dado aos credores pelo regime ditatorial.

Com o advento da Segunda Grande Guerra abre-se uma boa perspectiva no mercado financeiro internacional. O Brasil passa, no decorrer da Guerra, a resgatar seus títulos, colocados na praça de Londres, pela cotação do mercado, chegando a liquidar oito dos empréstimos realizados. É que o esforço de guerra dos países envolvidos impedia as importações a ponto de obrigar a imposição de racionamento em nosso país. Ao mesmo tempo as exportações floresciam. Quando terminou a conflagração mundial, o Brasil não só havia aumentado seu incipiente parque industrial, como também desfrutava de uma invejável posição financeira.

Entretanto, não houve o esperado desenvolvimento econômico que o governo Dutra poderia ter alcançado. Inocorreu o direcionamento de recursos para os grandes investimentos de que o país necessitava; não houve realização de despesas produtivas ou reprodutivas. As divisas foram desperdiçadas com importações de produtos supérfluos. Logo, as ricas reservas em moeda estrangeira foram consumidas em despesas improdutivas e importações desnecessárias.

A partir da Revolução de 1964, o Brasil volta a ingressar no mercado externo como grande tomador de empréstimos.

A facilidade de oferecimento do crédito externo como decorrência dos chamados “petrodólares” acabou por induzir o Brasil a optar pelo processo de desenvolvimento econômico baseado em recursos oriundos do exterior que passaram a financiar os investimentos produtivos do país.

A crise do petróleo, que iniciou-se na segunda metade da década de 70, provocou um quadro bastante negativo na economia mundial, afetando seriamente os países dependentes de petróleos importados. Esse quadro negativo refletiu-se imediatamente no processo de endividamento externo brasileiro. De um lado, a necessidade de divisas para fazer face à importação de petróleo por preços elevadíssimos. De outro lado, a exigência de juros mais elevados pelos países credores que se viram na contingência de tomar tal medida como compensação das dificuldades decorrentes da escassez e elevação súbita dos preços de petróleos e seus derivados.

Para o Brasil, que estava com uma dívida externa razoavelmente elevada, essa crise significou um golpe quase mortal. Por isso, em fevereiro de 1987, nosso país acabou por decretar a suspensão do pagamento dos serviços da dívida pública externa.

Inúmeros juristas questionaram essas dívidas, oriundas de acordos internacionais, constituídas em grande parte por juros impostos, mediante cláusulas de caráter potestativo, acordos esses que nunca foram submetidos ao *referendum* do Congresso

Nacional, como mandava a Constituição Federal antecedente e como prescreve a atual Carta Magna.

Para amenizar a difícil situação dos países endividados, foram colocados em prática dois planos, provindos da Secretaria do Tesouro dos Estados Unidos, os quais ganharam o nome de seus respectivos ocupantes à época da edição. O primeiro plano denominado Plano Backer, nascido em 1985, tinha como objetivos: a adoção pelos países devedores de uma política antiinflacionária e de uma reforma estrutural da economia, contando com a ajuda de organismos financeiros internacionais para promover o crescimento econômico e equilibrar a balança de pagamentos; maior atuação do FMI secundando a política de oferta de créditos seletivos, por parte dos organismos financeiros de caráter multinacional, com vistas à manutenção do mercado dos países devedores em desenvolvimento constante; incrementação da oferta de créditos pela rede de bancos privados a fim de assegurar a execução dos programas de ajuste econômico-financeiro dos países endividados.

Referido plano não produziu os frutos esperados, na maioria dos países em desenvolvimento que viram agravadas suas situações financeiras, dando ensejo ao advento do Plano Brady durante o governo de George Bush. Esse Plano Brady tinha como propostas principais a adoção, pelos países devedores, de uma política de repatriação do capital nacional, por meio de medidas que importassem no fluxo de investimentos melhorando o perfil da economia doméstica; adoção de uma política de redução tanto da dívida, quanto de seu serviço mediante esforço conjunto dos países devedores e dos bancos credores no sentido de proporcionar novos empréstimos em condições favoráveis às nações endividadas; finalmente, previa o acionamento do FMI e do Birde no sentido de assumirem o papel de orientadores das instituições financeiras internacionais para viabilizar aqueles novos empréstimos, ao mesmo tempo em que atuariam secundando os esforços dos bancos privados e dos países credores na tarefa de redução da dívida e do serviço da dívida.

No Brasil, o Senado Federal, por meio da Resolução nº 98, de 23-12-1992, aprovou o acordo da dívida externa, alcançado pelo governo junto ao comitê representante dos bancos credores, em 9 de julho de 1992, em Nova York, dando o necessário aval à determinação do governo federal de levar adiante a política de reestruturação da dívida.

Esse acordo prevê a renegociação da dívida no montante aproximado de US\$ 56 bilhões, mediante sua substituição por bônus e contrato de reestruturação da dívida, no qual a União passa a ser a única responsável perante os credores externos, em substituição ao universo de mutuários do setor público. Em contrapartida, a União torna-se credora dos devedores originários, repassando-lhes as novas condições acordadas com os credores externos.

O acordo de reestruturação envolve alongamento e redução da dívida externa mediante o lançamento do bônus de desconto e do bônus ao par. Os primeiros, garantidos pelo Tesouro dos Estados Unidos da América, são emitidos com deságio de 35% do valor originário da dívida, com prazo de 30 anos, a juros de mercado. Os segundos, também garantidos pelo governo norte-americano, são emitidos com prazo de 30 anos, com juros tabelados de 4% a 6%, que representam taxas substancialmente inferiores às médias históricas, bem como às projeções da evolução das taxas de juros internacionais.

O acordo nos moldes citados, concluído pelos maiores devedores, entre os quais México, Venezuela, Filipinas e Argentina, representa a concretização do Plano Brady, que alia redução da dívida à sua *securitização*, que outra coisa não é senão o processo de substituição de títulos representativos da dívida por novos títulos com menor valor de face, negociáveis e parcialmente garantidos (*securities*).

O Brasil, superando as dificuldades impostas pela família Dart,⁴⁸ expressiva credora norte-americana, concluiu em abril de 1994 a reestruturação de sua dívida externa, convertendo em sete novos títulos US\$ 49 bilhões do que devia. A maior economia se deu com o bônus de desconto. Os US\$ 11,24 bilhões alocados para essa modalidade de opções se reduziram a US\$ 7,31 bilhões com a aplicação do desconto previsto de 35%. A substituição da dívida antiga pelo bônus ao par atingiu US\$ 10,5 bilhões. O restante da dívida ficou substituída por bônus de capitalização (US\$ 7,06 bilhões), bônus de conversão (US\$ 1,94 bilhão) e bônus com redução de juros (US\$ 1,74 bilhão).

Os bônus de desconto e os bônus ao par contam com a garantia do Tesouro norte-americano no que tange ao principal e doze meses de juros. A garantia dos juros é dada sob forma de depósito a ser efetuado pelo Brasil em conta vinculada, de forma escalonada, ao longo de dois anos; a principal, mediante a caução de títulos a serem emitidos pelo Tesouro dos Estados Unidos da América, com vencimentos coincidentes aos dos bônus, isto é, ao final de 30 anos. O Banco de Compensações Internacionais, com sede em Basileia, Suíça, que funciona, na prática, como o banco central dos bancos centrais, é o guardião das garantias do acordo. As taxas de juros, em geral, ficaram aquém das usuais no mercado internacional, variando de uma espécie de título para outra. Em relação ao bônus ao par ou bônus de capitalização são fixas, graduadas de 4% a 6% ao longo dos prazos previstos para os respectivos resgates, sem *spread*.⁴⁹ Para outros títulos, as taxas são variáveis: *libor*⁵⁰ mais 0,8125% a 0,875%.

Esse “Plano Brady do Brasil”, negociado em 1992 e concretizado em 1994, é mais vantajoso do que aqueles acordos firmados pelo México, em 1990, e pela Argentina, em 1993, mas já foi superado pela República Dominicana, que concluiu sua negociação no ano de 1994 envolvendo descontos maiores de até 50%.

6.9 BANCO CENTRAL E FINANÇAS PÚBLICAS

Com a nova redação dada ao art. 192 da CF pela EC nº 40, de 29-5-2003, desapareceu a expressa previsão de lei complementar para a organização, o funcionamento e a fixação de atribuições do Banco Central.

Entretanto, desde logo, a Constituição Federal cometeu ao Banco Central algumas das atribuições, assim como prescreveu de antemão a forma de investidura de seus diretores. O presidente e diretores serão nomeados pelo Presidente da República (art. 84, XIV, da CF) depois de aprovados os nomes respectivos pelo Senado Federal, por voto secreto, após arguição pública (art. 52, III, *d*, da CF).

Nos termos do art. 164 da Magna Carta, cabe exclusivamente ao Banco Central exercer a competência da União para emitir moeda. Essa autarquia federal detém, pois, o monopólio no que se refere à emissão de papel-moeda, expressão que compreende a cunhagem de moeda metálica.

Como já assinalamos, o papel-moeda, atualmente, não guarda proporção com o lastro ouro, pois passou a ter curso forçado em caráter definitivo, servindo como meio regular de pagamento pelo valor nele expresso. Dessa forma, sua emissão exagerada poderá provocar processo inflacionário. Por isso cabe ao Congresso Nacional dispor sobre moeda e limites de sua emissão.

Outrossim, exatamente para não inflacionar a moeda, ficou vedada a seu órgão emissor a concessão, direta ou indireta, de empréstimos ao Tesouro Nacional e a qualquer órgão que não seja instituição financeira (§ 1º do art. 164 da CF).

O Banco Central tem, ainda, a atribuição de comprar e vender títulos de emissão do Tesouro Nacional, com o objetivo de regular a oferta de moeda ou a taxa de juros (§ 2º do art. 164 da CF). Isto quer dizer que, quando há excesso de dinheiro em circulação, o Banco Central promove a absorção temporária do poder aquisitivo, com a venda de títulos públicos enxugando o mercado; quando ocorre fenômeno inverso, o Banco Central passa a comprar títulos públicos colocando mais dinheiro no mercado. Consoante dissemos no item 6.5.4, na prática, o lançamento desses títulos públicos incorporou-se à rotina da atividade financeira da União, com a finalidade precípua de captar crédito público, provocando a alta da taxa de juros. Sua colocação no mercado, pelo Banco Central, vem funcionando como sucedâneo à proibição constitucional de financiar o déficit público por meio da emissão de papel-moeda.

Oportuna a advertência de Ives Gandra da Silva Martins sobre a matéria: “O que me parece ter o dispositivo determinado é que se a oferta da moeda *lato sensu* (quantidade de moeda e velocidade de sua circulação) decorrer da atuação do setor privado, sendo, portanto, *causa* e não *efeito*, ou se o mesmo acontecer com o *nível da taxa de juros*, por força de especulação, poderá o Banco Central *emprestar recursos ao Tesouro Nacional vinculados a tal atuação exclusiva* para que este regularize o fenômeno conjuntural. E apenas nesta hipótese, portanto não permanente, mas circunstancial, abre o constituinte uma possibilidade ao financiamento.”⁵¹

Outrossim, cabe ao Banco Central o papel de depositário das disponibilidades de caixa da União:

“As disponibilidades de caixa da União serão depositadas no Banco Central; as dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e dos órgãos ou entidades do Poder Público e das empresas por ele controladas, em instituições financeiras oficiais, ressalvados os casos previstos em lei” (§ 3º do art. 164 da CF).

Entendemos que a lei a que se refere a parte final do dispositivo retrotranscrito é a da entidade política depositante; do contrário, os Municípios em que não houver agências de bancos oficiais teriam enormes transtornos com a obrigatoriedade do depósito de suas disponibilidades de caixa em Municípios circunvizinhos.

Finalmente, é de destacar que com a edição da MP nº 1.179, de 3-11-1995, que implantou o Proer – Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro – o Banco Central recebeu a incumbência de autorizar as reorganizações administrativas, operacionais e societárias das instituições em dificuldades. A referida MP foi reeditada, posteriormente, sob nº 1.604, com ligeiras alterações, cuja 38ª versão foi convertida na Lei nº 9.710, de 19-11-98. O Proer é um programa destinado a assegurar liquidez e solvência ao sistema financeiro nacional, resguardando os interesses dos depositantes e investidores, evitando o fechamento de bancos de expressão que, certamente, desencadearia um pânico generalizado com consequências danosas à economia. O programa normaliza as atividades do banco em dificuldades financeiras quer por meio de capitalização da empresa, quer por meio da transferência de seu controle acionário, quer, ainda, por meio de reorganização societária. O Proer, na verdade, foi criado para socorrer as duas conhecidas instituições bancárias⁵² que estavam sob o regime de administração especial do Bancentral, tanto é que a citada Medida Provisória dispôs que o Programa “*aplica-se inclusive às instituições submetidas aos regimes especiais previstos na Lei nº 6.024, de 13 de março de 1974, e no Decreto-lei nº 2.321, de 25 de fevereiro de 1987*”.⁵³

Desde a sua implantação até o final do primeiro semestre de 1997, esse Programa promoveu a transferência do controle

acionário de dezoito bancos, a incorporação de cinco bancos nacionais e a venda de parcelas de ativos e passivos de três bancos. Consumiu mais de R\$ 22 bilhões, cerca de 3,8% do PIB, nesse período, concorrendo para o aumento do *déficit* público. Entretanto, não há como deixar de reconhecer os benefícios sociais, decorrentes da preservação da credibilidade do sistema bancário e da manutenção de milhares de empregos dos bancos afetados.

Cumpra esclarecer, por fim, que no caso de transferência parcial de ativos de um banco para outro cria-se uma controvérsia de natureza jurídica: houve, ou não, sucessão? Aplicam-se os artigos 10 e 448 da CLT? Inúmeras decisões proferidas pelas Juntas de Conciliação e julgamento vêm condenando os bancos que assumiram partes dos ativos dos bancos em liquidação, sob o fundamento de que houve sucessão de empresas. Se essa tese prosperar e se generalizar, extrapolando do âmbito trabalhista, poderá comprometer o programa de reestruturação do sistema bancário por intermédio do Proer.

¹ Chanceler argentino que assinou nota de protesto contra a invasão da Venezuela, pela frota mista da Alemanha, Inglaterra e Itália, com o fito de forçar o pagamento do empréstimo público, repudiado pelo governo venezuelano.

² *Empréstimos públicos e o seu regime jurídico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 18.

³ Sustenta que empréstimo público é obrigação contraída pelo Estado, tendo como fonte imediata a lei e não a vontade das partes. Na mesma linha o entendimento de Ingrosso.

⁴ O crédito público é definido como poder que tem o Estado de dispor do capital alheio mediante a promessa de reembolso.

⁵ Op. cit. p. 5, 6, 20 e 23.

⁶ *Uma introdução à ciência das finanças*. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 440.

⁷ Apud NETTO, João Pereira. *Lições de finanças*. Coimbra: Coimbra, p. 304.

⁸ Op. cit. p. 491.

⁹ Op. cit. p. 491-492.

¹⁰ Escreveram sobre a matéria, entre outros: Alcides Jorge Costa (Natureza jurídica dos empréstimos compulsórios, RDA, 70:1); Maria de Fátima Ribeiro (A natureza jurídica do empréstimo compulsório no sistema tributário nacional. Rio de Janeiro: Forense); Aliomar Baleeiro (Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, p. 112-115); Geraldo Ataliba (Empréstimos públicos e seu regime jurídico. São Paulo: Revista dos Tribunais).

¹¹ Art. 148. “A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.”

¹² “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

¹³ Natureza jurídica dos empréstimos compulsórios. RDA, v. 70/1.

¹⁴ *Manual de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 121.

¹⁵ A matéria passou a ser regulada pelo art. 38 da LRF, que, entre outras medidas, prevê a obrigatoriedade de liquidar as operações por antecipação de receita até o dia 10 de dezembro de cada ano.

¹⁶ Que lei seria? Alguns entendem que se trata de lei orçamentária anual. Todavia, parece claro que a lei orçamentária anual, independentemente dessa exigência constitucional, deva prever as receitas oriundas de operações de crédito, pois elas constituem receitas públicas na categoria econômica de receitas correntes ou de capital, conforme se destinem ou não ao atendimento de despesas correntes (art. 11, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.320/64). Logo, a lei aí referida só poderia ser aquela específica autorizando a abertura de créditos adicionais suplementares ou especiais, prevista no inciso III do art. 167 da CF, sem a qual o mútuo esbarraria na Resolução do Senado Federal, que dispõe sobre limites globais e condições para operações de crédito das entidades políticas, suas autarquias e demais entidades estatais (art. 52, VII, da CF).

¹⁷ Redação dada pela EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003.

¹⁸ Art. 16 do CTN.

¹⁹ *Direito administrativo brasileiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 503.

²⁰ *Direito constitucional*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956. v. 1, p. 218.

²¹ Instituição encarregada, no nosso Estado, de promover o rateio e o pagamento das cotas de participação dos Municípios.

²² Ap. Cível nº 135.447-1-SP, 8ª Câmara do Tribunal de Justiça, Relator Des. Jorge Almeida. Esse acórdão deu provimento ao apelo da Municipalidade para anular a sentença de 1ª instância que havia julgado extinto o processo sem exame do mérito sob o fundamento de que havia vício de representação processual e de que a entrega do valor do ICMS reclamado já se efetivara, não se prestando *writ* para impedir que o impetrado “abstenha-se” de reincidir no ato. No curso da demanda houve acordo pela qual a Fazenda Estadual pagou ao Município, em parcelas, a totalidade dos impostos indevidamente compensados por conta dos débitos da impetrante na Caixa Econômica. Em outra oportunidade, a 8ª Câmara do E. Tribunal de Justiça, na apelação cível nº 168.220-1 de que foi Relator o Des. Regis de Oliveira, julgada em 5-8-92, decretou a rescisão parcial do contrato de execução de obra pública para excluir a cláusula que vinculava as receitas do ICMS para a garantia do pagamento. Finalmente, em recente acórdão, o E. 1ª TAC manteve a liminar concedida em medida cautelar preventiva, suspendendo os poderes outorgados ao Banco-credor (Banespa) para recebimento do ICMS em pagamento a mútuo decorrente de contrato firmado com a municipalidade de Araçatuba (AI nº 722.535-3 da Comarca de São Roque, Relator Juiz Antonio de Pádua Ferraz Nogueira, j. 26-11-96).

²³ Empréstimo Público – Garantias – Parcela de ICM do Município, RDP, v. 91, p. 87.

²⁴ Empresa Municipal de Urbanização, empresa pública, cuja constituição foi autorizada pela Lei nº 7.670, de 24-11-1971.

²⁵ *Curso de direito financeiro*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 759.

²⁶ Essa lei conferiu carta branca ao Executivo para dispor de bens públicos municipais (bens móveis, bens imóveis, créditos ou direitos de qualquer natureza), desde que destinados ao aumento de capital social da Emurb, ao arrepio das normas legais e constitucionais aplicáveis à espécie.

²⁷ Execução fiscal na forma da Lei nº 6.830/80.

²⁸ Sob o império do governo Collor, caracterizado pela violação sistemática da ordem jurídico-constitucional, foi ressuscitada uma prática medieval, com a edição da MP nº 178, de 17-4-1990, autorizando o Executivo a ceder, a título oneroso e mediante licitação, créditos inscritos como Dívida Ativa da União, ficando o cessionário sub-rogado em “*todos os direitos, garantias e privilégios da cedente*”. Felizmente, a tentativa de “terceirização” do serviço público essencial não vingou. Nos dias atuais, o crédito tributário submete-se inteiramente à disciplina do Direito Público, o que torna incompatíveis as alienações da espécie com as normas de Direito Público, notadamente com as normas de Direito Financeiro e de Direito Tributário. Sobre cessão de créditos municipais, ver nosso artigo publicado no *Boletim de Direito Municipal*. São Paulo: NDJ, março/96, p. 129.

²⁹ Processo nº 145/95 da 7ª Vara da Fazenda Pública.

³⁰ O E. 1ª TAC de São Paulo, em acórdão datado de 9-10-97, julgou constitucionais e legais as cláusulas contratuais que permitiam ao credor a retenção de numerário referente ao ICMS, dado em garantia de operação de crédito, por antecipação de receita, pelo Município de Mauá (Ap. Civ. nº 715.815-8 da 11ª Câmara Extraordinária “A”, v.u., Rel. juiz Silveira Paulilo).

³¹ *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 780-781.

³² Op. cit. p. 484.

³³ Apud BALEEIRO, Aliomar. Op. cit. p. 458-459.

³⁴ Op. cit. p. 486.

³⁵ Op. cit. p. 487.

³⁶ Op. cit. p. 495.

³⁷ Resolução nº 23/96 do Senado Federal.

³⁸ Nos termos do parágrafo único do art. 33 do ADCT, o montante do dispêndio, resultante de emissão de títulos públicos para pagamento das parcelas anuais do valor dos precatórios judiciais, pendentes de pagamento na data da promulgação da Constituição (5 de outubro de 1988), não é computado para efeito do limite global de endividamento.

³⁹ Ver Resolução nº 40/01 do Senado Federal.

⁴⁰ Ver Resolução nº 43/01.

⁴¹ Ver LC nº 101, de 4-5-2000.

⁴² Na Primeira Grande Guerra de 1914-1918, Itália, França e Inglaterra contraíram imensas dívidas no mercado financeiro americano.

⁴³ França e Alemanha recorreram à técnica do endividamento externo para pagamento de partes de reparações resultantes, respectivamente, da derrota diante da Alemanha, em 1870, e do desastre do pós-1918.

⁴⁴ Contra demonstração de hostilidade pela frota combinada em Puerto Cabello, o governo venezuelano expediu uma nota ao governo argentino. O chanceler argentino Luís Mara Drago assinou nota, em 29 de dezembro de 1902, manifestando desaprovação de seu governo ao ato de violação da soberania venezuelana, a qual foi entregue ao Departamento de Estado, em Washington, sob a invocação da doutrina de Monroe. Essa doutrina de Drago ou tese veio a ser discutida, em 1906, na 3ª Conferência das Nações Americanas, no Rio, e, em 1907, em Haia, onde, após discussões com Rui Barbosa, acabou por ser aprovada com a emenda Porter, apresentada pelo representante estadunidense. Depois disso, ficou definitivamente banido da vida internacional o hábito de empregar a força militar para a cobrança de dívida externa.

⁴⁵ Op. cit. p. 476.

⁴⁶ Op. cit. p. 446.

⁴⁷ RUSSOMANO, Naile. Dívida externa (sua Inconstitucionalidade). *RDP* 83/120.

⁴⁸ Os Dart, líderes mundiais da indústria de produtos de consumo de isopor, entre 1991 e 1992, compraram papéis da dívida brasileira com enorme deságio, com fito especulativo, chegando a deter US\$ 1,4 bilhão em títulos da dívida externa brasileira. Ficou fora do acordo, ameaçando o governo brasileiro de mover ação judicial para haver os juros em atraso, já que não detêm a maioria necessária para acionar judicialmente o Brasil pelo principal devido. Essa intransigência levou dois dos grandes bancos de investimento dos Estados Unidos da América do Norte – Salomon Brothers e Bankers Trust – a romper seus laços com a família Dart, a fim de evitar que se tornem protagonistas de uma confrontação com o nosso país. Em julho de 1994, os jornais noticiaram a propositura de ação judicial contra o

governo brasileiro, Banco Central e Banco do Brasil perante o Tribunal Federal de Nova York, reclamando não só os juros atrasados no montante de US\$ 62,4 milhões, como também a declaração judicial que os habilite a exigir a aceleração do pagamento da totalidade do principal. Após longas conversações, em meados de março de 1996, o Brasil conseguiu concluir a renegociação de sua dívida externa com a família Dart, implicando o desembolso imediato da ordem de US\$ 69,4 milhões. O perfil da dívida foi alongado para 20 anos, com prazo de carência variando de 3 a 7 anos. Firmado o acordo, os Dart transferiram parte de seus títulos representativos do crédito para a Coutts & Co Ltd., subsidiária do banco inglês, National Westminster, importando na redução substancial de seus créditos com o nosso país.

⁴⁹ Taxa fixa para toda a duração do empréstimo representando teoricamente o risco que o cliente apresenta para o banco direta ou indiretamente. Para o Brasil tem sido, tradicionalmente, de 1 e 7/8 a 2,5%.

⁵⁰ *Libor* representa o custo de captação de recursos por um banco e é utilizado para determinação de juros dos empréstimos em eurodólares. Eurodólares são depósitos a curto prazo denominados em dólares norte-americanos, feitos em bancos comerciais fora dos Estados Unidos da América. Extinguem-se pelo retorno da moeda ao sistema bancário norte-americano ou por sua conversão em outra.

⁵¹ As finanças públicas na Constituição Federal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1, p. 148.

⁵² Banco Econômico e Banco Nacional.

⁵³ § 1º do art. 1º.

7

DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS PERTINENTES E LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR

Sumário: 7.1 Disposições da Constituição Federal. 7.2 Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. 7.3 Emenda Constitucional no 10/96 – FEF. 7.3.1 Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000 – FCEP. 7.3.2 Fundos estadual e municipal de combate à pobreza. 7.4 Lei no 4.320, de 17 de março de 1964. 7.5 Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990. 7.6 Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950. 7.7 Decreto-lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967. 7.8 Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992. 7.9 Resoluções do Senado Federal. 7.9.1 Resolução no 40, de 20 de dezembro de 2001. 7.9.2 Resolução no 43, de 21 de dezembro de 2001. 7.9.3 Resolução nº 23, de 11 de abril de 1996. 7. 10 Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. 7.11 Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000.

7.1 DISPOSIÇÕES DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:

.....

II – plano plurianual, diretrizes orçamentárias, orçamento anual, operações de crédito, dívida pública e emissões de curso forçado;

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

.....

IX – julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo;

X – fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta;

Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

I – processar e julgar o Presidente e o Vice-Presidente da República nos crimes de responsabilidade, bem como os Ministros de Estado e os Comandantes da Marinha, do Exército e da Aeronáutica nos crimes da mesma natureza conexos com aqueles;

II – processar e julgar os Ministros do Supremo Tribunal Federal, os membros do Conselho Nacional de Justiça e do Conselho Nacional do Ministério Público, o Procurador-Geral da República e o Advogado-Geral da União nos crimes de responsabilidade;

.....

V – autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios;

VI – fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII – dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público federal;

VIII – dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e internos;

IX – estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; ...

Parágrafo único. Nos casos previstos nos incisos I e II, funcionará como Presidente o do Supremo Tribunal Federal, limitando-se a condenação, que somente será proferida por dois terços dos votos do Senado Federal, à perda do cargo, com inabilitação, por oito anos, para o exercício de função pública, sem prejuízo das demais sanções judiciais cabíveis.

Art. 61.

§ 1º São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: ...

II – disponham sobre:

b – ...matéria tributária e orçamentária,...

Art. 63. Não será admitido aumento da despesa prevista:

I – nos projetos de iniciativa exclusiva do Presidente da República, ressalvado o disposto no art. 166, §§ 3º e 4º;

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I – apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III – apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV – realizar por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V – fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI – fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII – prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das

respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII – aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX – assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X – sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI – representar ao Poder competente sobre irregularidade ou abusos apurados.

§ 1º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis;

§ 2º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

§ 3º As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4º O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

Art. 72. A Comissão mista permanente a que se refere o artigo 166, § 1º, diante de indícios de despesas não autorizadas, ainda que sob a forma de investimentos não programados ou de subsídios não aprovados, poderá solicitar à autoridade governamental responsável, que, no prazo de 5 (cinco) dias, preste os esclarecimentos necessários;

§ 1º Não prestados os esclarecimentos, ou considerados estes insuficientes, a Comissão solicitará ao Tribunal pronunciamento conclusivo sobre a matéria, no prazo de trinta dias.

§ 2º Entendendo o Tribunal irregular a despesa, a Comissão, se julgar que o gasto possa causar dano irreparável ou grave lesão à economia pública, proporá ao Congresso Nacional sua sustação.

Art. 73. O Tribunal de Contas da União, integrado por 9 (nove) Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o Território Nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no artigo 96.

§ 1º Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão nomeados dentre brasileiros que satisfaçam os seguintes requisitos:

I – mais de 35 (trinta e cinco) e menos de 65 (sessenta e cinco) anos de idade;

II – idoneidade moral e reputação ilibada;

III – notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública;

IV – mais de dez anos de exercício na função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados no inciso anterior.

§ 2º Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão escolhidos:

I – 1/3 (um terço) pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, sendo dois alternadamente dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo Tribunal, segundo os critérios de antiguidade e merecimento;

II – 2/3 (dois terços) pelo Congresso Nacional.

§ 3º Os Ministros do Tribunal de Contas da União terão as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça, aplicando-se-lhes, quanto à aposentadoria e pensão, as normas constantes do art. 40.

§ 4º O auditor, quando em substituição a Ministro, terá as mesmas garantias e impedimentos do titular e, quando no exercício das demais atribuições da judicatura, as de Juiz de Tribunal Regional Federal.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Art. 75. As normas estabelecidas nesta Seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros.

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II – vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo artigo 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

III – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV – vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – $\frac{3}{4}$ (três quartos), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II – até $\frac{1}{4}$ (um quarto), de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Art. 159. A União entregará:

I – do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) 3% (três por cento) para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer.

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

II – do produto da arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

III – do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

§ 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos artigos 157, I e 158, I.

§ 2º A nenhuma Unidade Federada poderá ser destinada parcela superior a 20% (vinte por cento) do montante a que se

refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no artigo 158, parágrafo único, I e II.

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso.

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta Seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:

I – ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;

II – ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.

Art. 161. Cabe à lei complementar:

I – definir valor adicionado para fins do disposto no artigo 158, parágrafo único, I;

II – estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o artigo 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios;

III – dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos artigos 157, 158 e 159.

Parágrafo único. O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II.

Art. 162. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar, e a expressão numérica dos critérios de rateio.

Parágrafo único. Os dados divulgados pela União serão discriminados por Estado e por Município; os dos Estados, por Município.

Art. 163. Lei complementar disporá sobre:

I – finanças públicas;

II – dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público;

III – concessão de garantias pelas entidades públicas;

IV – emissão e resgate de títulos da dívida pública;

V – fiscalização financeira da administração pública direta e indireta;

VI – operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII – compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

Art. 164. A competência da União para emitir moeda será exercida exclusivamente pelo Banco Central.

§ 1º É vedado ao Banco Central conceder, direta ou indiretamente, empréstimos ao Tesouro Nacional e a qualquer órgão ou entidade que não seja instituição financeira.

§ 2º O Banco Central poderá comprar e vender títulos de emissão do Tesouro Nacional, com o objetivo de regular a oferta de moeda ou a taxa de juros.

§ 3º As disponibilidades de caixa da União serão depositadas no Banco Central; as dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e dos órgãos ou entidades do Poder Público e das empresas por ele controladas, em instituições financeiras oficiais, ressalvados os casos previstos em lei.

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I – o plano plurianual;

II – as diretrizes orçamentárias;

III – os orçamentos anuais.

§ 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de

duração continuada.

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da Administração Pública Federal, incluindo as despesas de capital, para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

§ 3º O Poder Executivo publicará, até 30 (trinta) dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

§ 4º Os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional.

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I – o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II – o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a elas vinculados, da Administração Direta ou Indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

§ 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.

§ 7º Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

§ 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

§ 9º Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;

II – estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da Administração Direta e Indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

III – dispor sobre critérios para a execução equitativa, além de procedimentos que serão adotados quando houver impedimentos legais e técnicos, cumprimento de restos a pagar e limitação das programações de caráter obrigatório, para a realização do disposto no § 11 do art. 166.

Art. 166. Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

§ 1º Caberá a uma Comissão mista permanente de Senadores e Deputados:

I – examinar e emitir parecer sobre os projetos referidos neste artigo e sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República;

II – examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição e exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária, sem prejuízo da atuação das demais comissões do Congresso Nacional e de suas Casas, criadas de acordo com o artigo 58.

§ 2º As emendas serão apresentadas na Comissão mista, que sobre elas emitirá parecer, e apreciadas na forma regimental, pelo Plenário das 2 (duas) Casas do Congresso Nacional.

§ 3º As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

I – sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

II – indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesas, excluídas as que incidam sobre:

a) dotações para pessoal e seus encargos;

b) serviço da dívida;

c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou

III – sejam relacionadas:

- a) com a correção de erros ou omissões; ou
- b) com os dispositivos do texto do projeto de lei.

§ 4º As emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual.

§ 5º O Presidente da República poderá enviar mensagem ao Congresso Nacional para propor modificação nos projetos a que se refere este artigo enquanto não iniciada a votação, na Comissão mista, da parte cuja alteração é proposta.

§ 6º Os projetos de lei do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e do orçamento anual serão enviados pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, nos termos da lei complementar a que se refere o artigo 165, § 9º.

§ 7º Aplicam-se aos projetos mencionados neste artigo, no que não contrariar o disposto nesta Seção, as demais normas relativas ao processo legislativo.

§ 8º Os recursos que, em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa.

§ 9º As emendas individuais ao projeto de lei orçamentária serão aprovadas no limite de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida prevista no projeto encaminhado pelo Poder Executivo, sendo que a metade deste percentual será destinada a ações e serviços públicos de saúde.

§ 10. A execução do montante destinado a ações e serviços públicos de saúde previsto no § 9º, inclusive custeio, será computada para fins do cumprimento do inciso I do § 2º do art. 198, vedada a destinação para pagamento de pessoal ou encargos sociais.

§ 11. É obrigatória a execução orçamentária e financeira das programações a que se refere o § 9º deste artigo, em montante correspondente a 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida realizada no exercício anterior, conforme os critérios para a execução equitativa da programação definidos na lei complementar prevista no § 9º do art. 165.

§ 12. As programações orçamentárias previstas no § 9º deste artigo não serão de execução obrigatória nos casos dos impedimentos de ordem técnica.

§ 13. Quando a transferência obrigatória da União, para a execução da programação prevista no § 11 deste artigo, for destinada a Estados, ao Distrito Federal e a Municípios, independerá da adimplência do ente federativo destinatário e não integrará a base de cálculo da receita corrente líquida para fins de aplicação dos limites de despesa de pessoal de que trata o *caput* do art. 169.

§ 14. No caso de impedimento de ordem técnica, no empenho de despesa que integre a programação, na forma do § 11 deste artigo, serão adotadas as seguintes medidas:

I – até 120 (cento e vinte) dias após a publicação da lei orçamentária, o Poder Executivo, o Poder Legislativo, o Poder Judiciário, o Ministério Público e a Defensoria Pública enviarão ao Poder Legislativo as justificativas do impedimento;

II – até 30 (trinta) dias após o término do prazo previsto no inciso I, o Poder Legislativo indicará ao Poder Executivo o remanejamento da programação cujo impedimento seja insuperável;

III – até 30 de setembro ou até 30 (trinta) dias após o prazo previsto no inciso II, o Poder Executivo encaminhará projeto de lei sobre o remanejamento da programação cujo impedimento seja insuperável;

IV – se, até 20 de novembro ou até 30 (trinta) dias após o término do prazo previsto no inciso III, o Congresso Nacional não deliberar sobre o projeto, o remanejamento será implementado por ato do Poder Executivo, nos termos previstos na lei orçamentária.

§ 15. Após o prazo previsto no inciso IV do § 14, as programações orçamentárias previstas no § 11 não serão de execução obrigatória nos casos dos impedimentos justificados na notificação prevista no inciso I do § 14.

§ 16. Os restos a pagar poderão ser considerados para fins de cumprimento da execução financeira prevista no § 11 deste artigo, até o limite de 0,6% (seis décimos por cento) da receita corrente líquida realizada no exercício anterior.

§ 17. Se for verificado que a reestimativa da receita e da despesa poderá resultar no não cumprimento da meta de resultado fiscal estabelecida na lei de diretrizes orçamentárias, o montante previsto no § 11 deste artigo poderá ser reduzido em até a mesma proporção da limitação incidente sobre o conjunto das despesas discricionárias.

§ 18. Considera-se equitativa a execução das programações de caráter obrigatório que atenda de forma igualitária e impessoal às emendas apresentadas, independentemente da autoria.

Art. 167. São vedados:

- I – o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;

II – a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

III – a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais, com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

V – a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;

VI – a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;

VII – a concessão ou utilização de créditos ilimitados;

VIII – a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, inclusive dos mencionados no artigo 165, § 5º;

IX – a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa.

X – a transferência voluntária de recursos e a concessão de empréstimos, inclusive por antecipação de receita, pelos Governos Federal e Estaduais e suas instituições financeiras, para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

XI – a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, *a*, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

§ 1º Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

§ 2º Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos 4 (quatro) meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites dos seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente.

§ 3º A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no artigo 62.

§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, *a* e *b*, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.

§ 5º A transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra poderão ser admitidos, no âmbito das atividades de ciência, tecnologia e inovação, com o objetivo de viabilizar os resultados de projetos restritos a essas funções, mediante ato do Poder Executivo, sem necessidade da prévia autorização legislativa prevista no inciso VI deste artigo.

Art. 168. Os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, na forma da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º.

Art. 169. A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.

§ 1º A concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, só poderão ser feitas:

I – se houver prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes;

II – se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

§ 2º Decorrido o prazo estabelecido na lei complementar referida neste artigo para a adaptação aos parâmetros ali previstos, serão imediatamente suspensos todos os repasses de verbas federais ou estaduais aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios que não observarem os referidos limites.

§ 3º Para o cumprimento dos limites estabelecidos com base neste artigo, durante o prazo fixado na lei complementar referida no *caput*, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios adotarão as seguintes providências:

I – redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança;

II – exoneração dos servidores não estáveis.

§ 4º Se as medidas adotadas com base no parágrafo anterior não forem suficientes para assegurar o cumprimento da determinação da lei complementar referida neste artigo, o servidor estável poderá perder o cargo, desde que ato normativo motivado de cada um dos Poderes especifique a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objeto da redução de pessoal.

§ 5º O servidor que perder o cargo na forma do parágrafo anterior fará jus a indenização correspondente a um mês de remuneração por ano de serviço.

§ 6º O cargo objeto da redução prevista nos parágrafos anteriores será considerado extinto, vedada a criação de cargo, emprego ou função com atribuições iguais ou assemelhadas pelo prazo de quatro anos.

§ 7º Lei federal disporá sobre as normas gerais a serem obedecidas na efetivação do disposto no § 4º.

7.2 ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS

Art. 33. Ressalvados os créditos de natureza alimentar, o valor dos precatórios judiciais pendentes de pagamento na data da promulgação da Constituição, incluído o remanescente de juros e correção monetária, poderá ser pago em moeda corrente, com atualização, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de 8 (oito) anos, a partir de 1º de julho de 1989, por decisão editada pelo Poder Executivo até 180 (cento e oitenta) dias da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Poderão as entidades devedoras, para o cumprimento do disposto neste artigo, emitir, em cada ano, no exato montante do dispêndio, títulos de dívida pública não computáveis para efeito do limite global de endividamento.

Art. 35. O disposto no artigo 165, § 7º, será cumprido de forma progressiva, no prazo de até 10 (dez) anos, distribuindo-se os recursos entre as regiões macroeconômicas em razão proporcional à população, a partir da situação verificada no biênio 1986/1987.

§ 1º Para aplicação dos critérios de que trata este artigo excluem-se das despesas totais as relativas:

I – aos projetos considerados prioritários no plano plurianual;

II – à segurança e defesa nacional;

III – à manutenção dos órgãos federais no Distrito Federal;

IV – ao Congresso Nacional, ao Tribunal de Contas da União e ao Poder Judiciário;

V – ao serviço da dívida da Administração Direta e Indireta da União, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal.

§ 2º Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o artigo 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I – o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até 4 (quatro) meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa;

II – o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até 8 (oito) meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;

III – o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até 4 (quatro) meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

Art. 36. Os fundos existentes na data da promulgação da Constituição, excetuados os resultantes de isenções fiscais que passem a integrar patrimônio privado e os que interessem à defesa nacional, extinguir-se-ão se não forem ratificados pelo Congresso Nacional no prazo de 2 (dois) anos.

Art. 38. Até a promulgação da lei complementar referida no artigo 169, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão despender com pessoal mais do que 65% (sessenta e cinco por cento) do valor das respectivas receitas correntes.

Parágrafo único. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, quando a respectiva despesa de pessoal exceder o limite previsto neste artigo, deverão retornar àquele limite, reduzindo o percentual excedente à razão de um quinto por ano.

7.3 EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 10/96 – FEF

Altera os arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidas pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º O art. 71 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997,¹ o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social.

§ 1º Ao Fundo criado por este artigo não se aplica o disposto na parte final do inciso II do § 9º do art. 165 da Constituição.

§ 2º O Fundo criado por este artigo passa a ser denominado Fundo de Estabilização Fiscal² a partir do início do exercício financeiro de 1996.

§ 3º O Poder Executivo publicará demonstrativo da execução orçamentária, de periodicidade bimestral, no qual se discriminarão as fontes e usos do Fundo criado por este artigo.”

Art. 2º O art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

I –

II – a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994, e pelas Leis nºs 8.849 e 8.848, ambas de 28 de janeiro de 1994, e modificações posteriores;

III – a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

IV – vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, já instituídos ou a serem criados, excetuado o previsto nos incisos I, II e III, observado o disposto nos §§ 3º e 4º;

V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; e

VI –

§ 1º

§ 2º As parcelas de que tratam os incisos I, II, III e V serão previamente deduzidas da base de cálculo de qualquer vinculação ou participação constitucional ou legal, não se lhes aplicando o disposto nos arts. 159, 212 e 239 da Constituição.

§ 3º A parcela de que trata o inciso IV será previamente deduzida da base de cálculo das vinculações ou participações constitucionais previstas nos arts. 153, § 5º, 157, II, 212 e 239 da Constituição.

§ 4º O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos recursos previstos nos arts. 158, II e 159 da Constituição.

§ 5º A parcela dos recursos provenientes do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, destinada ao Fundo Social de Emergência, nos termos do inciso II deste artigo, não poderá exceder a cinco inteiros e seis décimos por

cento do total do produto da sua arrecadação.”

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 4 de março de 1996.

7.3.1 *Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000 – FCEP*

A Emenda Constitucional nº 31, de 14-12-2000, instituiu o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza até o ano de 2010, mediante acréscimos dos arts. 79 a 83 ao ADCT, nos moldes do Fundo de Estabilização Fiscal, que expirou em 31-12-99.

Esse novo fundo, que contorna a disposição contida no inciso II, do § 9º do art. 165 da CF, é composto de: 1. arrecadação de: 1.1 adicional de oito centésimos por cento sobre a alíquota da CPMF até 17-7-2002; 1.2 adicional de cinco pontos percentuais na alíquota do IPI ou do imposto que vier a substituí-lo; 1.3 do imposto sobre grandes fortunas; 2. dotações orçamentárias; 3. doações de qualquer natureza; e 4. outras receitas a serem definidas na regulamentação do Fundo.

Dispõem os arts. 79 e 80:

“Art. 79. É instituído, para vigorar até o ano de 2010, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, **a ser regulado por lei complementar** com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida.

Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza:

I – a parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de oito centésimos por cento, aplicável de 18 de junho de 2000 a 17 de junho de 2002, na alíquota da contribuição social de que trata o art. 75 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – a parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de cinco pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ou do imposto que vier a substituí-lo, incidente sobre produtos supérfluos e aplicável até a extinção do Fundo;

III – o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, inciso VII da Constituição;

IV – dotações orçamentárias;

V – doações, de qualquer natureza, de pessoas físicas ou jurídicas do País ou do exterior;

VI – outras receitas, a serem definidas na regulamentação do referido fundo.”

E mais, o art. 81 do ADCT, acrescentado pela EC nº 31/2000, ao mesmo tempo em que criou um Fundo sem nome, constituído por recursos recebidos pela União, provenientes de privatização de empresas estatais, destinou os rendimentos por ele gerados, a partir de 18 de junho de 2002, ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Na forma do seu § 1º, se os rendimentos desse Fundo, a serem transferidos ao FCEP, não alcançarem o montante anual previsto de quatro bilhões de reais, deverá ser feita complementação mediante utilização de recursos orçamentários, na forma do inciso IV do art. 80. Poderá, então, ser utilizada a verba de contingenciamento ou os recursos provenientes de abertura de créditos adicionais. Facultou-se, ainda, ao Executivo destinar a esse Fundo outras receitas decorrentes da alienação de bens da União (§ 2º).

Curiosamente, a regulamentação do Fundo ficou por conta da lei complementar, quando ela seria indispensável para a prévia definição das condições para instituição e funcionamentos de fundos em geral, como manda a Carta Política vigente.

Tendo em vista a discussão doutrinária sobre a inconstitucionalidade da majoração de alíquota da CPMF sem lei, convém melhor analisar a questão. A Emenda Constitucional nº 21, de 18 de março de 1999, considerada válida pela Corte Suprema, prorrogou a CPMF com a alíquota de 0,38% nos primeiros 12 meses e, de 0,30% nos meses subsequentes, até 17 de junho de 2002, quando deverá ser extinta.

É elementar e solarmente sabido que, quando a Constituição entra em detalhes para fixar o percentual da alíquota e o tempo de duração do tributo, está restringindo a faculdade do legislador ordinária nessas matérias. Ou seja, o legislador ordinário não poderá alterar a alíquota da CPMF nem prorrogar o prazo de sua vigência. Muito menos o Executivo. O Executivo poderia reduzir a alíquota em virtude da expressa ressalva nesse sentido. De fato, a Emenda nº 21/99 facultou a redução total ou parcial da alíquota, por decreto. Não o contrário. De sorte que somente outra Emenda Constitucional poderia promover o aumento da alíquota dessa contribuição provisória.

Foi o que aconteceu. A Emenda n° 31, de 14 de dezembro de 2000, criou um adicional *de 0,08% (oito centésimos por cento), aplicável de 18 de junho de 2000 a 17 de junho de 2002*. Ainda que com uma redação inadequada, que poderá gerar dúvidas, a interpretação conjugada com o texto da Emenda n° 21/99 permite concluir que a CPMF ficou com a alíquota de 0,38% para todo o período de sua vigência. Obviamente, ninguém irá promover a cobrança retroativa do aumento por conta dessa redação imprecisa. Tirante essa impropriedade redacional, a Emenda satisfaz o princípio da anterioridade e demais princípios constitucionais tributários, à luz do que vem sendo decido pelo STF sobre esse tributo. Só será inconstitucional se entender que a disciplinação da CPMF está a exigir lei em **sentido estrito**, tese não referendada pela Corte Suprema no caso específico dessa controvertida contribuição social.

Advirta-se, outrossim, que o princípio aplicável é o da anterioridade e não o da nonagesimidade, que tem aplicação apenas em relação às contribuições sociais do art. 195³ da CF. Ainda que se aplicasse este último princípio, o aumento da CPMF estaria dentro do prazo exigido, porque a Emenda 31 foi promulgada em 14 de dezembro de 2000. Dessa vez, excepcionalmente, a modificação da CPMF não acrescentou qualquer vício formal ou material.

Por fim, apenas o art. 79 supratranscrito é norma de eficácia contida, porque a efetiva implantação do Fundo depende de regulamentação por lei complementar.⁴ A majoração da alíquota da CPMF, prescrita no inciso I do art. 80, é norma de eficácia plena, pois não está condicionada ao funcionamento do Fundo em questão. Ainda que assim não fosse, é sabido e resabido que as normas de eficácia contida, desde que entram em vigor, como é o caso da Emenda n° 31/2000, são aplicáveis até onde possam, consoante pronunciamento pacífico da doutrina e da jurisprudência. Sobre a CPMF, ver a seção 9.4.9.

Esse Fundo federal foi regulamentado pela Lei Complementar n° 111, de 6-7-2001, que definiu seus objetivos; direcionou seus recursos para as ações suplementares de nutrição, habitação, saúde, educação, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social; indicou as fontes de seu financiamento e instituiu o Conselho Consultivo e de Acompanhamento do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, cujos membros são nomeados pelo Presidente da República. O Regimento Interno desse Conselho foi aprovado pela Resolução n° 1, de 6-5-2003. A Lei n° 10.689, de 13-6-2003, criou o Programa Nacional de Acesso à Alimentação – PNAA, vinculado às ações dirigidas ao combate à fome e à promoção de **segurança alimentar e nutricional**, em termos definidos nessa lei.

7.3.2 Fundos estadual e municipal de combate à pobreza

A mesma EC n° 31/2000, mediante inserção dos artigos 82 e 83 ao ADCT, determinou que os Estados-membros, Distrito Federal e Municípios instituíssem os Fundos de Combate à Pobreza a serem geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. Apontou como fontes de financiamento dos Fundos estaduais e distrital o adicional de até 2% na alíquota do ICMS, ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre os produtos e serviços supérfluos. Aos Municípios ficou facultada a criação de um adicional de até 2% na alíquota do ISS ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre serviços supérfluos. Conforme art. 83, caberá à lei federal definir esses produtos e serviços supérfluos, bem como os produtos industrializados sobre os quais incidirão o adicional de até 5% na alíquota do IPI, para servir de uma das fontes de financiamento do Fundo federal.

A EC n° 42/2003 deu nova redação ao § 1º do art. 82 do ADCT para determinar que o adicional de até 2%, a ser criado na alíquota do ICMS, incidirá sobre produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar, que regula esse imposto no âmbito nacional (art. 155, § 2º, XII da CF), excluindo, porém, o recurso proveniente desse adicional na participação dos Municípios no produto da arrecadação, prevista no art. 158, IV da CF. A lei federal continua com a missão de definir os serviços municipais, que servirão de fonte de financiamento dos Fundos municipais, assim como de definir os produtos industrializados supérfluos que irão suportar o adicional de até 5% na alíquota do IPI para compor uma das fontes de financiamento do Fundo federal. A implementação desses Fundos irá exigir dispêndio volumoso de recursos nas atividades-meios. Tudo poderia ser resolvido com maior facilidade, com a implementação de planos de governos contemplando ações na área social, com a alocação de recursos nas respectivas leis orçamentárias anuais.

7.4 LEI NO 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964⁵

Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

DISPOSIÇÃO PRELIMINAR

Art. 1º Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União,

dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5º, inciso XV, letra *b*, da Constituição Federal.⁶

TÍTULO I DA LEI DE ORÇAMENTO

Capítulo I *Disposições gerais*

Art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.⁷

§ 1º Integrarão a Lei de Orçamento:

- I – sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo;
- II – quadro demonstrativo da Receita e Despesa segundo as categorias econômicas, na forma do Anexo nº 1;
- III – quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;
- IV – quadro das dotações por órgãos do Governo e da administração.

§ 2º Acompanharão a Lei de Orçamento:

- I – quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;
- II – quadros demonstrativos da despesa, na forma dos Anexos nºs 6 a 9;
- III – quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se considera para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita,⁸ as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º.

Art. 5º A Lei do Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente as despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado o disposto no artigo 20 e seu parágrafo único.

Art. 6º Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.⁹

§ 1º As cotas de receitas que uma entidade pública deva transferir a outra incluir-se-ão, como despesa, no orçamento da entidade obrigada à transferência e, como receita, no orçamento da que as deva receber.

§ 2º Para cumprimento do disposto no parágrafo anterior, o cálculo das cotas terá por base os dados apurados no balanço do exercício anterior àquele em que se elaborar a proposta orçamentária do Governo obrigado à transferência.

Art. 7º A Lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo¹⁰ para:

- I – abrir créditos suplementares até determinada importância, obedecidas as disposições do artigo 43;¹¹
- II – realizar em qualquer mês do exercício financeiro operações de crédito por antecipação da receita, para atender a insuficiências de caixa.¹²

§ 1º Em casos de déficit, a Lei de Orçamento indicará as fontes de recursos que o Poder Executivo fica autorizado a utilizar para atender à sua cobertura.

§ 2º O produto estimado de operações de crédito e de alienação de bens imóveis somente se incluirá na receita quando umas e outras forem especificamente autorizadas pelo Poder Legislativo em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las no exercício.¹³

§ 3º A autorização legislativa a que se refere o parágrafo anterior, no tocante a operações de crédito, poderá constar da própria Lei de Orçamento.

Art. 8º A discriminação da receita e da despesa de cada órgão do Governo ou unidade administrativa, a que se refere o artigo 2º, § 1º, incisos III e IV obedecerá à forma do Anexo nº 2.

§ 1º Os itens da discriminação da receita e da despesa, mencionados nos artigos 11, § 4º, e 13, serão identificados por números de códigos decimais, na forma dos Anexos nºs 3 e 4.

§ 2º Completarão os números do código decimal referido no parágrafo anterior os algarismos caracterizadores da classificação funcional da despesa, conforme estabelece o Anexo nº 5.

§ 3º O código geral estabelecido nesta Lei não prejudicará a adoção de códigos locais.

Capítulo II

Da receita

Art. 9º Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.¹⁴

Art. 10. (Vetado).

Art. 11. A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º São Receitas Correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial de serviços e outras, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

§ 3º O superávit do Orçamento Corrente resultante do balanceamento dos totais das receitas e despesas correntes, apurado na demonstração a que se refere o Anexo nº 1, não constituirá item da receita orçamentária.

§ 4º A classificação da receita por fontes obedecerá ao seguinte esquema:

RECEITAS CORRENTES

Receita Tributária

Impostos

Taxas

Contribuições de Melhoria

Receita de contribuições

Receita Patrimonial

Receita Agropecuária

Receita Industrial

Receita de Serviços

Transferências Correntes

Outras receitas correntes

RECEITAS DE CAPITAL

Operações de Crédito

Alienação de Bens

Amortização de Empréstimos

Transferências de Capital

Outras Receitas de Capital

Capítulo III

Da despesa

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

DESPESAS CORRENTES

Despesas de Custeio

Transferências Correntes

DESPESAS DE CAPITAL

Investimentos

Inversões Financeiras

Transferências de Capital

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2 Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta Lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I – subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II – subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

§ 4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

§ 5º Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas à:

I – aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;

II – aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital;

III – constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especial anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

Art. 13. Observadas as categorias econômicas do art. 12, a discriminação ou especificação da despesa por elementos, em cada unidade administrativa ou órgão de governo, obedecerá ao seguinte esquema:

DESPESAS CORRENTES

Despesas de Custeio

- Pessoa Civil
- Pessoal Militar
- Material de Consumo
- Serviços de Terceiros
- Encargos Diversos

Transferências Correntes

- Subvenções Sociais
- Subvenções Econômicas
- Inativos
- Pensionistas
- Salário-Família e Abono Familiar
- Juros da Dívida Pública
- Contribuições de Previdência Social
- Diversas Transferências Correntes

DESPESAS DE CAPITAL

Investimentos

- Obras Públicas
- Serviços em Regime de Programação Especial
- Equipamentos e Instalações
- Material Permanente
- Participação em Constituição ou Aumento de Capital de Empresas ou Entidades Industriais ou Agrícolas

Inversões Financeiras

- Aquisições de Imóveis

Participação em Constituição ou Aumento de Capital de Empresas ou Entidades Comerciais ou Financeiras
Aquisições de Títulos Representativos de Capital de Empresa em Funcionamento
Constituição de Fundos Rotativos
Concessão de Empréstimos
Diversas Inversões Financeiras

Transferências de Capital

Amortização da Dívida Pública
Auxílios para Obras Públicas
Auxílios para Equipamentos e Instalações
Auxílios para Inversões Financeiras
Outras Contribuições

Art. 14. Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias.

Parágrafo único. Em casos excepcionais, serão consignadas dotações a unidades administrativas subordinadas ao mesmo órgão.

Art. 15. Na Lei de Orçamento a discriminação das despesas far-se-á, no mínimo, por elementos.

§ 1º Entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para consecução de seus fins.

§ 2º Para efeito de classificação da despesa, considera-se material permanente o de duração superior a dois anos.

Seção I

Das despesas correntes

Subseção única

Das transferências correntes

I – Das Subvenções Sociais

Art. 16. Fundamentalmente e nos limites das possibilidades financeiras, a concessão de subvenções sociais visará à prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada aplicados a esses objetivos revelar-se mais econômica.

Parágrafo único. O valor das subvenções, sempre que possível, será calculado com base em unidades de serviços efetivamente prestados ou postos à disposição dos interessados, obedecidos os padrões mínimos de eficiência previamente fixados.

Art. 17. Somente à instituição, cujas condições de funcionamento forem julgadas satisfatórias pelos órgãos oficiais de fiscalização, serão concedidas subvenções.

II – Das Subvenções Econômicas

Art. 18. A cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal.

Parágrafo único. Consideram-se, igualmente, como subvenções econômicas:

a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais;

b) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.

Art. 19. A Lei de Orçamento não consignará ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial.

Seção II

Das despesas de capital

Subseção primeira

Dos investimentos

Art. 20. Os investimentos serão discriminados na Lei de Orçamento segundo os projetos de obras e de outras aplicações.

Parágrafo único. Os programas especiais de trabalho que, por sua natureza, não possam cumprir-se subordinadamente às normas gerais de execução da despesa poderão ser custeadas por dotações globais, classificadas entre as Despesas de Capital.

Subseção segunda
Das transferências de capital

Art. 21. A Lei de Orçamento não consignará auxílio para investimentos que se devam incorporar ao patrimônio das empresas privadas de fins lucrativos.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se às transferências de capital à conta de fundos especiais ou dotações sob regime excepcional de aplicação.

TÍTULO II
DA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA

Capítulo I
Conteúdo e forma da proposta orçamentária¹⁵

Art. 22. A proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á:¹⁶

I – mensagem, que conterá: exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e fluante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; exposição e justificação da política econômico-financeira do Governo; justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital;

II – projeto de Lei de Orçamento;

III – tabelas explicativas, das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintivas e para fins de comparação:

- a) a receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta;
- b) a receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta;
- c) a receita prevista para o exercício a que se refere a proposta;
- d) a despesa realizada no exercício imediatamente anterior;
- e) a despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta; e
- f) a despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta.

IV – Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificação econômica, financeira, social e administrativa.

Parágrafo único. Constará da proposta orçamentária, para cada unidade administrativa, descrição sucinta de suas principais finalidades, com indicação da respectiva legislação.

Capítulo II
Da elaboração da proposta orçamentária

Seção primeira
Das previsões plurianuais

Art. 23. As receitas e despesas de capital serão objeto de um Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, aprovado por decreto do Poder Executivo, abrangendo, no mínimo, um triênio.

Parágrafo único. O Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital será anualmente reajustado acrescentando-se-lhes as previsões de mais um ano, de modo a assegurar a projeção contínua dos períodos.

Art. 24. O Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital abrangerá:

I – as despesas e, como couber, também as receitas previstas em planos especiais aprovados em lei e destinados a atender a regiões ou a setores da administração ou da economia;

II – as despesas à conta de fundos especiais e, como couber, as receitas que os constituam;

III – em anexos, as despesas de capital das entidades referidas no Título X desta lei, com indicação das respectivas receitas, para as quais forem previstas transferências de capital.

Art. 25. Os programas constantes do Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital sempre que possível, serão correlacionados a metas objetivas em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

Parágrafo único. Consideram-se metas os resultados que se pretendem obter com a realização de cada programa.

Art. 26. A proposta orçamentária conterá o programa anual atualizado dos investimentos, inversões financeiras e transferências previstos no Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital.

Seção segunda Das previsões anuais

Art. 27. As propostas parciais de orçamento guardarão estrita conformidade com a política econômico-financeira, o programa anual de trabalho do Governo e, quando fixado, o limite global máximo para o orçamento de cada unidade administrativa.

Art. 28. As propostas parciais das unidades administrativas, organizadas em formulário próprio, serão acompanhadas de:

I – tabelas explicativas da despesa, sob forma estabelecida no artigo 22, inciso III, letras *d*, *e* e *f*;

II – justificação pormenorizada de cada dotação solicitada, com a indicação dos atos de aprovação de projetos e orçamentos de obras públicas, para cujo início ou prosseguimento ela se destina.

Art. 29. Caberá aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação organizar demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base à estimativa da receita, na proposta orçamentária.

Parágrafo único. Quando houver órgão central de orçamento, essas demonstrações ser-lhe-ão remetidas mensalmente.

Art. 30. A estimativa da receita terá por base as demonstrações a que se refere o artigo anterior à arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos, bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita.

Art. 31. As propostas orçamentárias parciais serão revistas e coordenadas na proposta geral, considerando-se a receita estimada e as novas circunstâncias.

TÍTULO III DA ELABORAÇÃO DA LEI DE ORÇAMENTO

Art. 32. Se não receber a proposta orçamentária no prazo fixado nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, o Poder Legislativo considerará como proposta a Lei de Orçamento vigente.¹⁷

Art. 33. Não se admitirão emendas ao Projeto de Lei de Orçamento¹⁸ que visem a:

- a) alterar a dotação solicitada para despesa de custeio, salvo quando provada, nesse ponto, a inexatidão da proposta;
- b) conceder dotação para o início de obra cujo projeto não esteja aprovado pelos órgãos competentes;
- c) conceder dotação para instalação ou funcionamento de serviço que não esteja anteriormente criado;
- d) conceder dotação superior aos quantitativos previamente fixados em resolução do Poder Legislativo para concessão de auxílios e subvenções.

TÍTULO IV DO EXERCÍCIO FINANCEIRO

Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.¹⁹

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:²⁰

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.²¹

Parágrafo único. Os empenhos que correm à conta de créditos com vigência plurienal, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito.

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenha processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

Art. 38. Reverte à dotação a importância de despesa anulada no exercício; quando a anulação ocorrer após o encerramento deste, considerar-se-á receita do ano em que se efetivar.

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.²²

§ 1º Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

§ 2º Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa Não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios,²³ contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

§ 3º O valor do crédito da Fazenda Nacional em moeda estrangeira será convertido ao correspondente valor na moeda nacional à taxa cambial oficial, para compra, na data da notificação ou intimação do devedor, pela autoridade administrativa, ou, à sua falta, na data da inscrição da Dívida Ativa, incidindo, a partir da conversão, a atualização monetária e os juros de mora, de acordo com preceitos legais pertinentes aos débitos tributários.

§ 4º A receita da Dívida Ativa abrange os créditos mencionados nos parágrafos anteriores, bem como os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, à multa e juros de mora e ao encargo de que tratam o art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, e o art. 3º do Decreto-lei nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

§ 5º A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

TÍTULO V DOS CRÉDITOS ADICIONAIS

Art. 40. São créditos adicionais as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.²⁴

Art. 41. Os créditos adicionais classificam-se em:

- I – suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;
- II – especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
- III – extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Art. 42. Os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo.

Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos, para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

- I – o *superávit* financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
- II – os provenientes de excesso de arrecadação;
- III – os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em lei;
- IV – o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las.

§ 2º Entende-se por *superávit* financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

§ 3º Entende-se por excesso de arrecadação, para os fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício.

§ 4º Para o fim de apurar os recursos utilizáveis, provenientes de excesso de arrecadação, deduzir-se-á a importância dos créditos extraordinários abertos no exercício.

Art. 44. Os créditos extraordinários serão abertos por decreto do Poder Executivo, que deles dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo.²⁵

Art. 45. Os créditos adicionais terão vigência adstrita ao exercício financeiro em que forem abertos, salvo expressa

disposição legal em contrário, quanto aos especiais e extraordinários.

Art. 46. O ato de abrir crédito adicional indicará a importância, a espécie do mesmo e a classificação da despesa, até onde for possível.²⁶

TÍTULO VI

DA EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO

Capítulo I

Programação da despesa

Art. 47. Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.²⁷

Art. 48. A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos:

a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes à melhor execução do seu programa anual de trabalho;

b) manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Art. 49. A programação da despesa orçamentária,²⁸ para efeito do disposto no artigo anterior, levará em conta os créditos adicionais e as operações extraorçamentárias.

Art. 50. As cotas trimestrais poderão ser alteradas durante o exercício, observados o limite da dotação e o comportamento da execução orçamentária.

Capítulo II

Da receita

Art. 51. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária,²⁹ ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

Art. 52. São objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.

Art. 53. O lançamento da receita, o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.

Art. 54. Não será admitida a compensação da obrigação de recolher rendas ou receitas com direito creditório contra a Fazenda Pública.³⁰

Art. 55. Os agentes da arrecadação devem fornecer recibos das importâncias que arrecadarem.

§ 1º Os recibos devem conter o nome da pessoa que paga a soma arrecadada, proveniência e classificação, bem como a data e assinatura do agente arrecadador.

§ 2º Os recibos serão fornecidos em uma única via.

Art. 56. O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.³¹

Art. 57. Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 3º desta Lei, serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento.

Capítulo III

Da despesa

Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria³² para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Art. 59. O empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos.³³

§ 1º Ressalvado o disposto no art. 67 da Constituição Federal, é vedado aos Municípios empenhar, no último mês do mandato do prefeito, mais do que o duodécimo da despesa prevista no Orçamento vigente.”³⁴

§ 2º Fica, também, vedado aos Municípios, no mesmo período, assumir, por qualquer forma, compromissos financeiros para execução depois do término do mandato do Prefeito.³⁵

§ 3º As disposições dos parágrafos anteriores não se aplicam aos casos comprovados de calamidade pública.

§ 4º Reputam-se nulos e de nenhum efeito os empenhos e atos praticados em desacordo com o disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo, sem prejuízo da responsabilidade do Prefeito nos termos do art. 1º, V, do Decreto-lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967.

Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

§ 1º Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da nota de empenho.

§ 2º Será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar.

§ 3º É permitido o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento.

Art. 61. Para cada empenho será extraído um documento denominado “nota de empenho” que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria.

Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

I – a origem e o objeto do que se deve pagar;

II – a importância exata a pagar;

III – a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I – o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II – a nota de empenho;

III – os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

Art. 64. A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

Parágrafo único. A ordem de pagamento só poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

Art. 65. O pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídas por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento.

Art. 66. As dotações atribuídas às diversas unidades orçamentárias poderão quando expressamente determinado na Lei de Orçamento, ser movimentadas por órgãos centrais de administração geral.

Parágrafo único. É permitida a redistribuição de parcelas das dotações de pessoal, de uma para outra unidade orçamentária, quando considerada indispensável à movimentação de pessoal dentro das tabelas ou quadros comuns às unidades interessadas, a que se realize em obediência à legislação específica.

Art. 67. Os pagamentos devidos pela Fazenda Pública, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão na ordem de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, sendo proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos abertos para esse fim.³⁶

Art. 68. O regime de adiantamento é aplicável aos casos de despesas expressamente definidos em lei e consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria, para o fim de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação.

Art. 69. Não se fará adiantamento a servidor em alcance nem a responsável por dois adiantamentos.

Art. 70. A aquisição de material, o fornecimento e a adjudicação de obras e serviços serão regulados em lei, respeitado o princípio da concorrência.

TÍTULO VII DOS FUNDOS ESPECIAIS

Art. 71. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas, que, por lei, se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.³⁷

Art. 72. A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a fundos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais.

Art. 73. Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.

Art. 74. A lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas, sem, de qualquer modo, elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

TÍTULO VIII

DO CONTROLE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA³⁸

Capítulo I

Disposições gerais

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:³⁹

I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II – a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;

III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Capítulo II

Do controle interno

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.⁴⁰

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.⁴¹

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidas para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

Capítulo III

Do controle externo

Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.⁴²

Art. 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.⁴³

§ 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

§ 2º Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sobre elas emitirem parecer.

TÍTULO IX

DA CONTABILIDADE

Capítulo I

Disposições gerais

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.⁴⁴

Art. 86. A escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas.

Art. 87. Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública

for parte.

Art. 88. Os débitos e créditos serão escriturados com individuação do devedor ou do credor e especificação da natureza, importância e data do vencimento, quando fixada.

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

Capítulo II

Da contabilidade orçamentária e financeira

Art. 90. A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.

Art. 91. O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais.

Art. 92. A dívida flutuante compreende:

I – os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;

II – os serviços da dívida a pagar;

III – os depósitos;

IV – os débitos de tesouraria.

Parágrafo único. O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.

Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individuação e controle contábil.

Capítulo III

Da contabilidade patrimonial⁴⁵ e industrial

Art. 94. Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Art. 95. A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Art. 96. O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.

Art. 97. Para fins orçamentários e determinação dos devedores, far-se-á o registro contábil das receitas patrimoniais, fiscalizando-se sua efetivação.

Art. 98. A dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a 12 (doze) meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamento de obras e serviços públicos.⁴⁶

Parágrafo único. A dívida fundada será escriturada com individuação e especificações que permitam verificar, a qualquer momento, a posição dos empréstimos, bem como os respectivos serviços de amortização e juros.

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

Capítulo IV

Dos balanços

Art. 101. Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundos os Anexos nºs 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos nºs 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

Art. 102. O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

Art. 103. O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Parágrafo único. Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

I – o Ativo Financeiro;

II – o Ativo Permanente;

III – o Passivo Financeiro;

IV – o Passivo Permanente;

V – o Saldo Patrimonial;

VI – as Contas de Compensação.

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras, cujo pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá às normas seguintes:

I – os débitos, créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;

II – os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;

III – os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

§ 1º Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.

§ 2º As variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levadas à conta patrimonial.

§ 3º Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.

TÍTULO X

DAS AUTARQUIAS E OUTRAS ENTIDADES

Art. 107. As entidades autárquicas ou paraestatais, inclusive de previdência social ou investidas de delegação para arrecadação de contribuições parafiscais da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal terão seus orçamentos aprovados por decreto do Poder Executivo, salvo se disposição legal expressa determinar que o sejam pelo Poder Legislativo.

Parágrafo único. Compreendem-se nesta disposição as empresas com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertencer, integralmente, ao Poder Público.

Art. 108. Os orçamentos das entidades referidas no artigo anterior vincular-se-ão ao orçamento da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, pela inclusão:

I – como receita, salvo disposição legal em contrário, do saldo positivo previsto entre os totais das receitas e despesas;

II – como subvenção econômica, na receita do orçamento da beneficiária, salvo disposição legal em contrário, do saldo negativo previsto entre os totais das receitas e despesas.

§ 1º Os investimentos ou inversões financeiras da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, realizados por intermédio das entidades aludidas no artigo anterior, serão classificados como receita de capital destas e despesa de transferência de capital daquelas.

§ 2º As previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das mencionadas entidades.

Art. 109. Os orçamentos e balanços das entidades compreendidas no artigo 107 serão publicados como complemento dos

orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal a que estejam vinculados.

Art. 110. Os orçamentos e balanços das entidades já referidas obedecerão aos padrões e normas instituídas por esta Lei, ajustados às respectivas peculiaridades.

Parágrafo único. Dentro do prazo que a legislação fixar, os balanços serão remetidos ao órgão central de contabilidade da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, para fins de incorporação dos resultados, salvo disposição legal em contrário.

TÍTULO XI DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 111. A Secretaria de Planejamento da Presidência da República, além de outras apurações, para fins estatísticos, de interesse nacional, organizará e publicará o balanço consolidado das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias e outras entidades, bem como um quadro estruturalmente idêntico, baseado em dados orçamentários.

§ 1º Os quadros referidos neste artigo terão a estrutura do Anexo nº 1.

§ 2º O quadro baseado nos orçamentos será publicado até o último dia do primeiro semestre do próprio exercício, e o baseado nos balanços, até o último dia do segundo semestre do exercício imediato àquele a que se referirem.

Art. 112. Para cumprimento do disposto no artigo precedente, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal remeterão ao mencionado órgão, até 30 de abril, os orçamentos do exercício, e até 30 de junho, os balanços do exercício anterior.

Parágrafo único. O pagamento, pela União, de auxílio ou contribuição a Estados, Municípios ou Distrito Federal, cuja concessão não decorra de imperativo constitucional, dependerá de prova do atendimento ao que se determina neste artigo.

Art. 113. Para fiel e uniforme aplicação das presentes normas, a Secretaria de Planejamento da Presidência da República atenderá a consultas, coligirá elementos, promoverá o intercâmbio de dados informativos, expedirá recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizará, sempre que julgar conveniente, os anexos que integram a presente Lei.

Parágrafo único. Para os fins previstos neste artigo poderão ser promovidas, quando necessário, conferências ou reuniões técnicas, com a participação de representantes das entidades abrangidas por estas normas.

Art. 114. Os efeitos desta lei são contados a partir de 1º de janeiro de 1964, para o fim da elaboração dos orçamentos, e a partir de 1º de janeiro de 1965, quanto às demais atividades estatuídas.⁴⁷

Art. 115. Revogam-se as disposições em contrário.

JOÃO GOULART

7.5 LEI COMPLEMENTAR Nº 63, DE 11 DE JANEIRO DE 1990

Dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidas, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências.

O Presidente da República:

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º As parcelas pertencentes aos Municípios do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidas, conforme os incisos III e IV do artigo 158 e inciso II e § 3º, do artigo 159, da Constituição Federal, serão creditadas segundo os critérios e prazos previstos nesta Lei Complementar.

Parágrafo único. As parcelas de que trata o *caput* deste artigo compreendem os juros, a multa moratória e a correção monetária, quando arrecadados como acréscimos dos impostos nele referidos.

Art. 2º 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores licenciados no território de cada Município serão imediatamente creditados a este, através do próprio documento de arrecadação, no montante em que esta estiver sendo realizada.

Art. 3º 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação serão creditados, pelos Estados, aos respectivos Municípios, conforme os seguintes critérios:

I – $\frac{3}{4}$ (três quartos), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços realizadas em seu território;

II – até $\frac{1}{4}$ (um quarto), de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal.

§ 1º O valor adicionado corresponderá, para cada Município, ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil.

§ 2º Para efeito de cálculo do valor adicionado serão computadas:

I – as operações e prestações que constituam fato gerador do imposto, mesmo quando o pagamento for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção ou outros benefícios, incentivos ou favores fiscais;

II – as operações imunes do imposto, conforme as alíneas *a* e *b* do inciso X, do § 2º, do artigo 155, e a alínea *d*, do inciso VI, do artigo 150, da Constituição Federal.

§ 3º O Estado apurará a relação percentual entre o valor adicionado em cada Município e o valor total do Estado, devendo este índice ser aplicado para a entrega das parcelas dos Municípios a partir do 1º (primeiro) dia do ano imediatamente seguinte ao da apuração.

§ 4º O índice referido no parágrafo anterior corresponderá à média dos índices apurados nos 2 (dois) anos civis imediatamente anteriores ao da apuração.

§ 5º Os Prefeitos Municipais, as associações de Municípios e seus representantes terão livre acesso às informações e documentos utilizados pelos Estados no cálculo do valor adicionado, sendo vedado a estes, omitir quaisquer dados ou critérios, ou dificultar ou impedir aqueles no acompanhamento dos cálculos.

§ 6º Para efeito de entrega das parcelas de um determinado ano, o Estado fará publicar, no seu órgão oficial, até o dia 30 de junho do ano da apuração, o valor adicionado em cada Município, além dos índices percentuais referidos nos §§ 3º e 4º deste artigo.

§ 7º Os Prefeitos Municipais e as associações de Municípios, ou seus representantes, poderão impugnar, no prazo de 30 (trinta) dias corridos contados da sua publicação, os dados e os índices de que trata o parágrafo anterior, sem prejuízo das ações cíveis e criminais cabíveis.

§ 8º No prazo de 60 (sessenta) dias corridos, contados da data da primeira publicação, os Estados deverão julgar e publicar as impugnações mencionadas no parágrafo anterior, bem como os índices definitivos de cada Município.

§ 9º Quando decorrentes de ordem judicial, as correções de índices deverão ser publicadas até o dia 15 (quinze) do mês seguinte ao da data do ato que as determinar.

§ 10. Os Estados manterão um sistema de informações baseadas em documentos fiscais obrigatórios, capaz de apurar, com precisão, o valor adicionado de cada Município.

§ 11. O valor adicionado relativo a operações constatadas em ação fiscal será considerado no ano em que o resultado desta se tornar definitivo, em virtude da decisão administrativa irrecorrível.

§ 12. O valor adicionado relativo a operações ou prestações espontaneamente confessadas pelo contribuinte será considerado no período em que ocorrer a confissão.

§ 13. A lei estadual que criar, desmembrar, fundir ou incorporar Municípios levará em conta, no ano em que ocorrer, o valor adicionado de cada área abrangida.

Art. 4º Do produto da arrecadação do imposto de que trata o artigo anterior, 25% (vinte e cinco por cento) serão depositados ou remetidos no momento em que a arrecadação estiver sendo realizada à “conta de participação dos Municípios no Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação”, aberta em estabelecimento oficial de crédito e de que são titulares, conjuntos, todos os Municípios do Estado.

§ 1º Na hipótese de ser o crédito relativo ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação extinto por compensação ou transação, a repartição estadual deverá, no mesmo ato, efetuar o depósito ou a remessa dos 25% (vinte e cinco por cento) pertencentes aos Municípios na conta de que trata este artigo.

§ 2º Os agentes arrecadadores farão os depósitos e remessas a que alude este artigo independentemente de ordem das autoridades superiores, sob pena de responsabilidade pessoal.

Art. 5º Até o 2º (segundo) dia útil de cada semana, o estabelecimento oficial de crédito entregará, a cada Município, mediante crédito em conta individual ou pagamento em dinheiro, à conveniência do beneficiário, a parcela que a este pertencer,

do valor dos depósitos ou remessa feitos, na semana imediatamente anterior, na conta a que se refere o artigo anterior.

Art. 6º Os Municípios poderão verificar os documentos fiscais que, nos termos da lei federal ou estadual, devam acompanhar as mercadorias, em operações de que participem produtores, industriais e comerciantes estabelecidos em seus territórios; apurada qualquer irregularidade, os agentes municipais deverão comunicá-la à repartição estadual incumbida do cálculo do índice de que tratam os §§ 3º e 4º, do artigo 3º, desta Lei Complementar, assim como à autoridade competente.

§ 1º Sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações a que estiverem sujeitos por lei federal ou estadual, os produtores serão obrigados, quando solicitados, a informar às autoridades municipais, o valor e o destino das mercadorias que tiverem produzido.

§ 2º Fica vedado aos Municípios apreender mercadorias ou documentos, impor penalidades ou cobrar quaisquer taxas ou emolumentos em razão da verificação de que trata este artigo.

§ 3º Sempre que solicitado pelos Municípios, ficam os Estados obrigados a autorizá-los a promover a verificação de que tratam o *caput* e o § 1º deste artigo, em estabelecimentos situados fora de seus territórios.

§ 4º O disposto no parágrafo anterior não prejudica a celebração, entre os Estados e seus Municípios e entre estes, de convênios para assistência mútua na fiscalização dos tributos e permuta de informações.

Art. 7º Dos recursos recebidos na forma do inciso II do artigo 159 da CF, os Estados entregarão, imediatamente, 25% aos respectivos Municípios, observados os critérios e a forma estabelecidos nos artigos 3º e 4º desta Lei Complementar.

Art. 8º Mensalmente, os Estados publicarão no seu órgão oficial a arrecadação total dos impostos a que se referem os artigos 2º e 3º desta Lei Complementar e o valor total dos recursos de que trata o artigo 7º, arrecadados ou transferidos no mês anterior, discriminadas as parcelas entregues a cada Município.

Parágrafo único. A falta ou a incorreção da publicação de que trata este artigo implica a presunção de falta de entrega, aos Municípios, das receitas tributárias que lhes pertencem, salvo erro devidamente justificado e publicado até 15 dias após a data da publicação incorreta.

Art. 9º O estabelecimento oficial de crédito que não entregar, no prazo, a qualquer Município na forma desta Lei Complementar, as importâncias que lhes pertencem ficará sujeito às sanções aplicáveis aos estabelecimentos bancários que deixam de cumprir saques de depositantes.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no *caput* deste artigo, o estabelecimento oficial de crédito será, em qualquer hipótese, proibido de receber as remessas e os depósitos mencionados no artigo 4º desta Lei Complementar, por determinação do Banco Central do Brasil, a requerimento do Município.

§ 2º A proibição vigorará por prazo não inferior a 2 (dois) nem superior a 4 (quatro) anos, a critério do Banco Central do Brasil.

§ 3º Enquanto durar a proibição, os depósitos e as remessas serão obrigatoriamente feitos ao Banco do Brasil S.A., para o qual deve ser imediatamente transferido saldo em poder do estabelecimento infrator.

§ 4º O Banco do Brasil S.A. observará os prazos previstos nesta Lei Complementar, sob pena de responsabilidade de seus dirigentes.

§ 5º Findo o prazo da proibição, o estabelecimento infrator poderá tornar a receber os depósitos e remessas, se escolhido pelo Poder Executivo Estadual, ao qual será facultado eleger qualquer outro estabelecimento oficial de crédito.

Art. 10. A falta de entrega, total ou parcial, aos Municípios, dos recursos que lhes pertencem na forma e nos prazos previstos nesta Lei Complementar sujeita o Estado faltoso a intervenção, nos termos do disposto na alínea *b* do inciso V, do artigo 34, da Constituição Federal.

Parágrafo único. Independentemente da aplicação do disposto no *caput* deste artigo, o pagamento dos recursos pertencentes ao Município, fora dos prazos estabelecidos nesta Lei Complementar, ficará sujeito à atualização monetária de seu valor e a juros de mora de 1% (um por cento) por mês ou fração de atraso.

Art. 11. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 12. Revogam-se as disposições em contrário, especialmente, o Decreto-lei nº 1.216, de 9 de maio de 1972.

7.6 LEI Nº 1.079, DE 10 DE ABRIL DE 1950

Define os crimes de responsabilidade e regula o respectivo processo de julgamento.

O Presidente da República:

PARTE PRIMEIRA

DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA E MINISTROS DE ESTADO

Art. 1º São crimes de responsabilidade os que esta lei especifica.

Art. 2º Os crimes definidos nesta lei, ainda quando simplesmente tentados, são passíveis da pena de perda do cargo, com inabilitação, até cinco anos, para o exercício de qualquer função pública, imposta pelo Senado Federal nos processos contra o Presidente da República ou Ministros de Estado, contra os Ministros do Supremo Tribunal Federal ou contra o Procurador Geral da República.

Art. 3º A imposição da pena referida no artigo anterior não exclui o processo e julgamento do acusado por crime comum, na justiça ordinária, nos termos das leis de processo penal.

Art. 4º São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentarem contra a Constituição Federal, e, especialmente contra:

- I – a existência da União;
 - II – o livre exercício do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e dos poderes constitucionais dos Estados;
 - III – o exercício dos direitos políticos, individuais e sociais;
 - IV – a segurança interna do país;
 - V – a probidade na administração;
 - VI – a lei orçamentária;
 - VII – a guarda e o legal emprego dos dinheiros públicos;
 - VIII – o cumprimento das decisões judiciais (Constituição, artigo 89).
-

Capítulo V

Dos crimes contra a probidade da administração

Art. 9º São crimes de responsabilidade contra a probidade na administração:⁴⁸

1. omitir ou retardar dolosamente a publicação das leis e resoluções do Poder Legislativo ou dos atos do Poder Executivo;
2. não prestar ao Congresso Nacional, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas relativas ao exercício anterior;⁴⁹
3. não tornar efetiva a responsabilidade dos seus subordinados, quando manifesta em delitos funcionais ou na prática de atos contrários à Constituição;
4. expedir ordens ou fazer requisição de forma contrária às disposições expressas da Constituição;
5. infringir, no provimento dos cargos públicos, as normas legais;
6. usar de violência ou ameaça contra funcionário público para coagi-lo a proceder ilegalmente, bem como utilizar-se de suborno ou de qualquer outra forma de corrupção para o mesmo fim;
7. proceder de modo incompatível com a dignidade, a honra e o decoro do cargo.

Capítulo VI

Dos crimes contra a lei orçamentária

Art. 10. São crimes de responsabilidade contra a lei orçamentária:⁵⁰

1. não apresentar ao Congresso Nacional a proposta do orçamento da República dentro dos primeiros dois meses de cada sessão legislativa;⁵¹
2. exceder ou transportar, sem autorização legal, as verbas do orçamento;⁵²
3. realizar o estorno de verbas;
4. infringir, patentemente, e de qualquer modo, dispositivo da lei orçamentária;
5. deixar de ordenar a redução do montante da dívida consolidada, nos prazos estabelecidos em lei, quando o montante ultrapassar o valor resultante da aplicação do limite máximo fixado pelo Senado Federal; (AC)⁵³
6. ordenar ou autorizar a abertura de crédito em desacordo com os limites estabelecidos pelo Senado Federal, sem

fundamento na lei orçamentária ou na de crédito adicional ou com inobservância de prescrição legal; (AC)

7. deixar de promover ou de ordenar na forma da lei o cancelamento, a amortização ou a constituição de reserva para anular os efeitos de operação de crédito realizada com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei; (AC)

8. deixar de promover ou de ordenar a liquidação integral de operação de crédito por antecipação de receita orçamentária, inclusive os respectivos juros e demais encargos, até o encerramento do exercício financeiro; (AC)

9. ordenar ou autorizar, em desconto com a lei, a realização de operação de crédito com qualquer um dos demais entes da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que na forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente; (AC)

10. captar recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido; (AC)

11. ordenar ou autorizar a destinação de recursos provenientes da emissão de títulos para finalidade diversa da prevista na lei que a autorizou; (AC)

12. realizar ou receber transferência voluntária em desacordo com limite ou condição estabelecida em lei. (AC)

Capítulo VII

Dos crimes contra a guarda legal e emprego dos dinheiros públicos

Art. 11. São crimes de responsabilidade contra a guarda e o legal emprego dos dinheiros públicos:

1. ordenar despesas não autorizadas por lei ou sem observância das prescrições legais relativas às mesmas;⁵⁴
2. abrir crédito sem fundamento em lei ou sem as formalidades legais;⁵⁵
3. contrair empréstimo, emitir moeda corrente ou apólices, ou efetuar operação de crédito sem autorização legal;⁵⁶
4. alienar imóveis nacionais ou empenhar rendas públicas sem autorização em lei;
5. negligenciar a arrecadação das rendas, impostos e taxas, bem como a conservação do patrimônio nacional.

Capítulo VIII

Dos crimes contra o cumprimento das decisões judiciárias

Art. 12. São crimes de responsabilidade contra as decisões judiciárias:

1. impedir, por qualquer meio, o efeito dos atos, mandados ou decisões do Poder Judiciário;
2. recusar o cumprimento das decisões do Poder Judiciário no que depender do exercício das funções do Poder Executivo;
3. deixar de atender à requisição de intervenção federal do Supremo Tribunal Federal ou do Tribunal Superior Eleitoral;
4. impedir ou frustrar pagamento determinado por sentença judiciária.

TÍTULO II

DOS MINISTROS DE ESTADO

Art. 13. São crimes de responsabilidade dos Ministros de Estado:

1. os atos definidos nesta lei, quando por eles praticados ou ordenados;
2. os atos previstos nesta lei que os Ministros assinarem com o Presidente da República ou por ordem deste praticarem;
3. a falta de comparecimento sem justificação, perante a Câmara dos Deputados ou o Senado Federal, ou qualquer das suas comissões, quando uma ou outra casa do Congresso os convocar para, pessoalmente, prestarem informações acerca de assunto previamente determinado;
4. não prestarem dentro em trinta dias e sem motivo justo, a qualquer das Câmaras do Congresso Nacional, as informações que ela lhes solicitar por escrito, ou prestarem-nas com falsidade.

PARTE SEGUNDA

PROCESSO E JULGAMENTO

TÍTULO ÚNICO

DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA E MINISTROS DE ESTADO

Capítulo I

Da denúncia

Art. 14. É permitido a qualquer cidadão denunciar o Presidente da República ou Ministro de Estado, por crime de responsabilidade, perante a Câmara dos Deputados.

Art. 15. A denúncia só poderá ser recebida enquanto o denunciado não tiver, por qualquer motivo, deixado definitivamente o cargo.⁵⁷

Art. 16. A denúncia assinada pelo denunciante e com a firma reconhecida deve ser acompanhada dos documentos que a comprovem, ou da declaração de impossibilidade de apresentá-los, com a indicação do local onde possam ser encontrados. Nos crimes de que haja prova testemunhal, a denúncia deverá conter o rol de testemunhas, em número de cinco, no mínimo.

Art. 17. No processo de crime de responsabilidade, servirá de escrivão um funcionário da Secretaria da Câmara dos Deputados, ou do Senado, conforme se achar o mesmo em uma ou outra casa do Congresso Nacional.

Art. 18. As testemunhas arroladas no processo deverão comparecer para prestar o seu depoimento, e a Mesa da Câmara dos Deputados ou do Senado, por ordem de quem serão notificadas, tomará as providências legais que se tornarem necessárias para compeli-las à obediência.

Capítulo II *Da acusação*

Art. 19. Recebida a denúncia será lida no expediente da sessão seguinte e despachada a uma comissão especial eleita, da qual participem, observada a respectiva proporção, representantes de todos os partidos para opinar sobre a mesma.⁵⁸

Art. 20. A comissão a que alude o artigo anterior se reunirá dentro de 48 horas e, depois de eleger seu presidente e relator, emitirá parecer, dentro do prazo de dez dias, sobre se a denúncia deve ser ou não julgada objeto de deliberação. Dentro desse período poderá a comissão proceder às diligências que julgar necessárias ao esclarecimento da denúncia.

§ 1º O parecer da comissão especial será lido no expediente da sessão da Câmara dos Deputados e publicado integralmente no *Diário do Congresso Nacional* e em avulsos juntamente com a denúncia, devendo as publicações ser distribuídas a todos os deputados.

§ 2º Quarenta e oito horas após a publicação oficial do parecer da Comissão especial, será o mesmo incluído, em primeiro lugar, na ordem do dia da Câmara dos Deputados, para uma discussão única.

Art. 21. Cinco representantes de cada partido poderão falar, durante uma hora sobre o parecer, ressalvado ao relator da comissão especial o direito de responder a cada um.

Art. 22. Encerrada a discussão do parecer, e submetido o mesmo à votação nominal, será a denúncia, com os documentos que a instruem, arquivada, se não for considerada objeto de deliberação. No caso contrário, será remetida por cópia autêntica ao denunciado, que terá o prazo de vinte dias para contestá-la e indicar os meios de prova com que pretenda a verdade do alegado.

§ 1º Findo esse prazo e com ou sem a contestação, comissão especial determinará as diligências requeridas, ou que julgar convenientes, e realizará as sessões necessárias para a tomada do depoimento das testemunhas de ambas as partes, podendo ouvir o denunciante e o denunciado, que poderá assistir pessoalmente, ou por seu procurador, a todas as audiências e diligências realizadas pela comissão, interrogando e contestando as testemunhas e requerendo a reinquirição ou acareação das mesmas.

§ 2º Findas essas diligências, a comissão especial proferirá, no prazo de dez dias, parecer sobre a procedência ou improcedência da denúncia.

§ 3º Publicado e distribuído esse parecer na forma do § 1º do art. 20, será o mesmo incluído na ordem do dia da sessão imediata para ser submetido a duas discussões, com o interregno de 48 horas entre uma e outra.

§ 4º Nas discussões do parecer sobre a procedência ou improcedência da denúncia, cada representante de partido poderá falar uma só vez e durante uma hora, ficando as questões de ordem subordinadas ao disposto no § 2º do art. 20.

Art. 23. Encerrada a discussão do parecer, será o mesmo submetido à votação nominal, não sendo permitidas, então, questões de ordem, nem encaminhamento de votação.

§ 1º Se da aprovação do parecer resultar a procedência da denúncia, considerar-se-á decretada a acusação pela Câmara dos Deputados.

§ 2º Decretada a acusação, será o denunciado intimado imediatamente pela Mesa da Câmara dos Deputados, por intermédio do 1º Secretário.

§ 3º Se o denunciado estiver ausente do Distrito Federal, a sua intimação será solicitada pela Mesa da Câmara dos Deputados, ao Presidente do Tribunal de Justiça do Estado em que ele se encontrar.

§ 4º A Câmara dos Deputados elegerá uma comissão de três membros para acompanhar o julgamento do acusado.

§ 5º São efeitos imediatos ao decreto da acusação do Presidente da República, ou de Ministro de Estado, a suspensão do exercício das funções do acusado e da metade do subsídio ou do vencimento, até sentença final.⁵⁹

§ 6º Conforme se trate de acusação de crime comum ou de responsabilidade, o processo será enviado ao Supremo Tribunal Federal ou ao Senado Federal.⁶⁰

Capítulo III *Do julgamento*

Art. 24. Recebido no Senado o decreto de acusação com o processo enviado pela Câmara dos Deputados e apresentado o libelo pela comissão acusadora, remeterá o Presidente cópia de tudo ao acusado, que, na mesma ocasião e nos termos dos parágrafos 2º e 3º do art. 23, será notificado para comparecer em dia prefixado perante o Senado.⁶¹

Parágrafo único. Ao Presidente do Supremo Tribunal Federal enviar-se-á o processo em original, com a comunicação do dia designado para o julgamento.

Art. 25. O acusado comparecerá, por si ou pelos seus advogados, podendo, ainda, oferecer novos meios de prova.

Art. 26. No caso de revelia, marcará o Presidente novo dia para o julgamento e nomeará para a defesa do acusado um advogado, a quem se facultará o exame de todas as peças de acusação.

Art. 27. No dia apazado para o julgamento, presentes o acusado, seus advogados, ou o defensor nomeado à sua revelia, e a comissão acusadora, o Presidente do Supremo Tribunal Federal, abrindo a sessão, mandará ler o processo preparatório, o libelo e os artigos de defesa; em seguida inquirirá as testemunhas, que deverão depor publicamente e fora da presença de uma das outras.

Art. 28. Qualquer membro da Comissão acusadora ou do Senado, e bem assim o acusado ou seus advogados, poderão requerer que se façam às testemunhas perguntas que julgarem necessárias.

Parágrafo único. A comissão acusadora, ou o acusado ou seus advogados poderão contestar ou arguir as testemunhas, sem contudo interrompê-las e requerer a acareação.

Art. 29. Realizar-se-á a seguir o debate verbal entre a comissão acusadora e o acusado ou os seus advogados pelo prazo que o Prefeito fixar, e que não poderá exceder de duas horas.

Art. 30. Findos os debates orais e retiradas as partes, abrir-se-á discussão sobre o objeto da acusação.

Art. 31. Encerrada a discussão, o Presidente do Supremo Tribunal Federal fará relatório resumido da denúncia e das provas da acusação e da defesa e submeterá à votação nominal dos senadores o julgamento.

Art. 32. Se o julgamento for absolutório produzirá, desde logo, todos os efeitos a favor do acusado.

Art. 33. No caso de condenação, o Senado por iniciativa do Presidente fixará o prazo de inabilitação do condenado para o exercício de qualquer função pública, e no caso de haver crime comum deliberará ainda sobre se o Presidente o deverá submeter à justiça ordinária, independentemente da ação de qualquer interessado.

Art. 34. Proferida a sentença condenatória, o acusado estará, ipso facto, destituído do cargo.

Art. 35. A resolução do Senado constará de sentença que será lavrada, nos autos do processo, pelo Presidente do Supremo Tribunal Federal, assinada pelos senadores que funcionarem como juízes, transcrita na ata da sessão e, dentro deste, publicada no Diário Oficial e no Diário do Congresso Nacional.

Art. 36. Não pode interferir, em nenhuma fase do processo de responsabilidade do Presidente da República ou dos Ministros de Estado, o deputado ou senador:

a) que tiver parentesco consanguíneo ou afim, com o acusado, em linha reta, em linha colateral, os irmãos, cunhados, enquanto durar o cunhadio, e os primos coirmãos;

b) que, como testemunha de processo tiver deposto de ciência própria.

Art. 37. O Congresso Nacional deverá ser convocado, extraordinariamente pelo terço de uma de suas câmaras, caso a sessão legislativa se encerre sem que se tenha ultimado o julgamento do Presidente da República ou de Ministro do Estado, bem como no caso de ser necessário o início imediato do processo.

Art. 38. No processo e julgamento do Presidente da República e dos Ministros de Estado, serão subsidiários desta lei naquilo em que lhes forem aplicáveis, assim os regimentos internos da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, como o Código de Processo Penal.

PARTE TERCEIRA

TÍTULO I

Capítulo I

Dos Ministros do Supremo Tribunal Federal

Art. 39. São crimes de responsabilidade dos Ministros do Supremo Tribunal Federal:

1. alterar por qualquer forma, exceto por via de recurso, a decisão ou voto já proferido em sessão do Tribunal;
2. proferir julgamento quando por lei, seja suspeito na causa;
3. exercer atividade político-partidária;
4. ser patentemente desidioso no cumprimento dos deveres do cargo;
5. proceder de modo incompatível com a honra, dignidade e decoro de suas funções.

Art. 39-A. Constituem, também, crimes de responsabilidade do Presidente do Supremo Tribunal Federal, ou de seu substituto quando no exercício da Presidência, as condutas previstas no art. 10 desta Lei, quando por eles ordenadas ou praticadas. (AC)⁶²

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos Presidentes, e respectivos substitutos quando no exercício da Presidência, dos Tribunais Superiores, dos Tribunais de Contas, dos Tribunais Regionais Federais, do Trabalho e Eleitorais, dos Tribunais de Justiça e de Alçada dos Estados e do Distrito Federal, e aos Juízes Diretores de Foro ou função equivalente no primeiro grau de jurisdição. (AC)

Capítulo II

Do Procurador-Geral da República

Art. 40. São crimes de responsabilidade do Procurador-geral da República:

1. emitir parecer, quando, por lei, seja suspeito na causa;
2. recusar-se à prática de ato que lhe incumba;
3. ser patentemente desidioso no cumprimento de suas atribuições;
4. proceder de modo incompatível com a dignidade e o decoro do cargo.

Art. 40-A. Constituem, também, crimes de responsabilidade do Procurador-geral da República, ou de seu substituto quando no exercício da chefia do Ministério Público da União, as condutas previstas no art. 10 desta Lei, quando por eles ordenadas ou praticadas. (AC)

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se: (AC)

I – ao Advogado-geral da União; (AC)

II – aos Procuradores-gerais do Trabalho, Eleitoral e Militar, aos Procuradores-gerais de Justiça dos Estados e do Distrito Federal, aos Procuradores-gerais dos Estados e do Distrito Federal, e aos membros do Ministério Público da União e dos Estados, da Advocacia-geral da União, das Procuradorias dos Estados e do Distrito Federal, quando no exercício de função de chefia das unidades regionais ou locais das respectivas instituições. (AC)

TÍTULO II

DO PROCESSO E JULGAMENTO

Capítulo I

Da denúncia

Art. 41. É permitido a todo cidadão denunciar, perante o Senado Federal, os ministros do Supremo Tribunal Federal e o Procurador-geral da República, pelos crimes de responsabilidade que cometerem (arts. 39 e 40).

Art. 41-A. Respeitada a prerrogativa de foro que assiste às autoridades a que se referem o parágrafo único do art. 39-A e o inciso II do parágrafo único do art. 40-A, as ações penais contra elas ajuizadas pela prática dos crimes de responsabilidade previstos no art. 10 desta Lei serão processadas e julgadas de acordo com o rito instituído pela Lei nº 8.038, de 28 de maio de 1990, permitido, a todo cidadão, o oferecimento da denúncia. (AC)

.....

PARTE QUARTA

TÍTULO ÚNICO

Capítulo I

Dos governadores e secretários dos Estados

Art. 74. Constituem crimes de responsabilidade dos governadores dos Estados ou dos seus Secretários, quando por eles praticados, os atos definidos como crime nesta lei.

.....
Além do art. 74 da Lei nº 1.079/50, que define os crimes de responsabilidade do Governador, a Constituição do Estado de São Paulo dispôs, expressamente, em seu art. 48:

Art. 48. São crimes de responsabilidade do Governador os que atentem contra a Constituição Federal ou a do Estado, especialmente contra:

I –

V – a probidade na administração;

VI – a lei orçamentária;

VII – o cumprimento das leis e das decisões judiciais.

Na forma do art. 75 da Lei nº 1.079/50, qualquer cidadão poderá denunciar o Governador perante a Assembleia Legislativa, por crime de responsabilidade. A denúncia assinada pelo denunciante e com firma reconhecida, deve ser acompanhada dos documentos que a comprovem, ou da declaração de impossibilidade de apresentá-los com a indicação do local em que possam ser encontrados. Nos crimes de que houver prova testemunhal, conterão rol das testemunhas, em número de cinco pelo menos (art. 76). O art. 77 prescreve que, apresentada a denúncia e julgada objeto de deliberação, se a Assembleia Legislativa, por maioria absoluta, decretar a procedência da acusação, será o Governador imediatamente suspenso de suas funções. O Governador será julgado nos crimes de responsabilidade, pela forma que determinar a Constituição do Estado, e não poderá ser condenado senão a perda do cargo, com inabilitação até cinco anos para o exercício de qualquer função pública, sem prejuízo da ação da justiça comum (art. 78).

O art. 49 da CE prescreve que admitida a acusação contra o Governador, por dois terços da Assembleia Legislativa, será ele submetido a julgamento perante Tribunal Especial. Esse Tribunal Especial é composto por sete Deputados e sete Desembargadores, sorteados pelo Presidente do Tribunal de Justiça, que também o presidirá (§ 1º). O Governador ficará suspenso de suas funções após instauração do processo pela Assembleia Legislativa (§ 3º, inciso 2), cessando o afastamento se o julgamento não tiver sido concluído no prazo de 180 dias (§ 4º). O art. 50 da CE faculta a qualquer cidadão, partido político, associação ou entidade sindical denunciar o Governador, por crime de responsabilidade perante a Assembleia Legislativa, único órgão competente para receber a denúncia e promover o respectivo processo (art. 20, XXV, da CE).

DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 80. Nos crimes de responsabilidade do Presidente da República e dos Ministros de Estado, a Câmara dos Deputados é Tribunal de pronúncia e o Senado Federal, tribunal de julgamento; nos crimes de responsabilidade dos Ministros do Supremo Tribunal Federal e do Procurador Geral da República, o Senado Federal é, simultaneamente, tribunal de pronúncia e julgamento.

Parágrafo único. O Senado Federal, na apuração e julgamento dos crimes de responsabilidade, funciona sob a presidência do Presidente do Supremo Tribunal, e só proferirá sentença condenatória pelo voto de dois terços dos seus membros.

Art. 81. A declaração de procedência da acusação nos crimes de responsabilidade só poderá ser decretada pela maioria absoluta da Câmara que a proferir.

Art. 82. Não poderá exceder de cento e vinte dias, contados da data da declaração da procedência da acusação, o prazo para o processo e julgamento dos crimes definidos nesta lei.

Art. 83. Esta lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Rio de Janeiro, 10 de abril de 1950; 129ª da Independência e 62ª da República.

EURICO G. DUTRA

7.7 DECRETO-LEI NO 201, DE 27 DE FEVEREIRO DE 1967⁶³

Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências.

O Presidente da República.

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º São crimes de responsabilidade dos Prefeitos Municipais,⁶⁴ sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores:

- I – apropriar-se de bens ou rendas públicas, ou desviá-los em proveito próprio ou alheio;
 - II – utilizar-se, indevidamente, em proveito próprio ou alheio, de bens, rendas ou serviços públicos;
 - III – desviar, ou aplicar indevidamente, rendas ou verbas públicas;
 - IV – empregar subvenções, auxílios, empréstimos ou recursos de qualquer natureza, em desacordo com os planos ou programas a que se destinam;
 - V – ordenar ou efetuar despesas não autorizadas por lei, ou realizá-las em desacordo com as normas financeiras pertinentes;
 - VI – deixar de prestar contas anuais da administração financeira do Município à Câmara de Vereadores, ou ao órgão que a Constituição do Estado indicar, nos prazos e condições estabelecidos;
 - VII – deixar de prestar contas, no devido tempo, ao órgão competente, da aplicação de recursos, empréstimos, subvenções ou auxílios internos ou externos, recebidos a qualquer título;
 - VIII – contrair empréstimo, emitir apólices, ou obrigar o Município por títulos de crédito, sem autorização da Câmara, ou em desacordo com a lei;
 - IX – conceder empréstimos, auxílios ou subvenções sem autorização da Câmara, ou em desacordo com a lei;
 - X – alienar ou onerar bens imóveis, ou rendas municipais, sem autorização da Câmara, ou em desacordo com a lei;
 - XI – adquirir bens, ou realizar serviços e obras, sem concorrência ou coleta de preços, nos casos exigidos em lei;
 - XII – antecipar ou inverter a ordem de pagamento a credores do Município, sem vantagens para o erário;
 - XIII – nomear, admitir ou designar servidor, contra expressa disposição de lei;
 - XIV – negar execução à lei federal, estadual ou municipal, ou deixar de cumprir ordem judicial, sem dar o motivo da recusa ou da impossibilidade, por escrito, à autoridade competente;
 - XV – deixar de fornecer certidões de atos ou contratos municipais, dentro do prazo estabelecido em lei;
 - XVI – deixar de ordenar a redução do montante da dívida consolidada, nos prazos estabelecidos em lei, quando o montante ultrapassar o valor resultante da aplicação do limite máximo fixado pelo Senado Federal; (AC)⁶⁵
 - XVII – ordenar ou autorizar a abertura de crédito em desacordo com os limites estabelecidos pelo Senado Federal, sem fundamento na lei orçamentária ou na de crédito adicional ou com inobservância de prescrição legal; (AC)
 - XVIII – deixar de promover ou de ordenar, na forma da lei, o cancelamento, a amortização ou a constituição de reserva para anular os efeitos de operação de crédito realizada com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei; (AC)
 - XIX – deixar de promover ou de ordenar a liquidação integral de operação de crédito por antecipação de receita orçamentária, inclusive os respectivos juros e demais encargos, até o encerramento do exercício financeiro; (AC)
 - XX – ordenar ou autorizar, em desacordo com a lei, a realização de operação de crédito com qualquer um dos demais entes da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que na forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente; (AC)
 - XXI – captar recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido; (AC)
 - XXII – ordenar ou autorizar a destinação de recursos provenientes da emissão de títulos para finalidade diversa da prevista na lei que a autorizou; (AC)
 - XXIII – realizar ou receber transferência voluntária em desacordo com limite ou condição estabelecida em lei. (AC)
- § 1º Os crimes definidos neste artigo são de ordem pública, punidos os dos itens I e II, com a pena de reclusão, de dois a doze anos, e os demais, com a pena de detenção, de três meses a três anos.

§ 2º A condenação definitiva em qualquer dos crimes definidos neste artigo, acarreta a perda do cargo e a inabilitação, pelo prazo de cinco anos, para o exercício de cargo ou pela função pública, eletivo ou de nomeação, sem prejuízo da reparação civil do dano causado ao patrimônio público ou particular.⁶⁶

Art. 2º O processo dos crimes definidos no artigo anterior é o comum do juízo singular, estabelecido pelo Código de Processo Penal, com as seguintes modificações:⁶⁷

I – antes de receber a denúncia, o Juiz ordenará a notificação do acusado para apresentar defesa prévia, no prazo de cinco dias. Se o acusado não for encontrado para a notificação, ser-lhe-á nomeado defensor, a quem caberá apresentar a defesa, dentro do mesmo prazo;

II – ao receber a denúncia, o Juiz manifestar-se-á, obrigatória e motivadamente, sobre a prisão preventiva do acusado, nos casos dos itens I e II do artigo anterior, e sobre seu afastamento do exercício do cargo durante a instrução criminal, em todos os casos;

III – do despacho, concessivo ou denegatório, de prisão preventiva, ou de afastamento do cargo do acusado, caberá recurso, em sentido estrito, para o Tribunal competente, no prazo de cinco dias, em autos apartados. O recurso do despacho que decretar a prisão preventiva ou o afastamento do cargo terá efeito suspensivo.

§ 1º Os órgãos federais, estaduais ou municipais, interessados na apuração da responsabilidade do Prefeito, podem requerer a abertura de inquérito policial ou a instauração da ação penal pelo Ministério Público, bem como intervir, em qualquer fase do processo, como assistente da acusação.

§ 2º Se as providências para a abertura do inquérito policial ou instauração da ação penal não forem atendidas pela autoridade policial ou pelo Ministério Público estadual, poderão ser requeridas ao Procurador-Geral da República.

Art. 3º O Vice-Prefeito, ou quem vier a substituir o Prefeito, fica sujeito ao mesmo processo do substituído, ainda que tenha cessado a substituição.

Art. 4º São infrações político-administrativas dos Prefeitos Municipais sujeitas ao julgamento pela Câmara dos Vereadores e sancionadas com a cassação do mandato:⁶⁸

I – impedir o funcionamento regular da Câmara;

II – impedir o exame de livros, folhas de pagamento e demais documentos que devam constar dos arquivos da Prefeitura, bem como a verificação de obras e serviços municipais, por comissão de investigação da Câmara ou auditoria, regularmente instituída;

III – desatender, sem motivo justo, as convocações ou os pedidos de informações da Câmara, quando feitos a tempo e em forma regular;

IV – retardar a publicação ou deixar de publicar as leis e atos sujeitos a essa formalidade;

V – deixar de apresentar à Câmara, no devido tempo, e em forma regular, a proposta orçamentária;

VI – descumprir o orçamento aprovado para o exercício financeiro;

VII – praticar, contra expressa disposição de lei, ato de sua competência ou omitir-se na sua prática;

VIII – omitir-se ou negligenciar na defesa de bens, rendas, direitos ou interesses do Município, sujeitos à administração da Prefeitura;

IX – ausentar-se do Município, por tempo superior ao permitido em lei, ou afastar-se da Prefeitura, sem autorização da Câmara dos Vereadores;

X – proceder de modo incompatível com a dignidade e o decoro do cargo.

Art. 5º O processo de cassação⁶⁹ do mandato do Prefeito pela Câmara, por infrações definidas no artigo anterior, obedecerá ao seguinte rito, se outro não for estabelecido pela legislação do Estado respectivo:

I – a denúncia escrita da infração poderá ser feita por qualquer eleitor, com a exposição dos fatos e a indicação das provas. Se o denunciante for Vereador, ficará impedido de votar sobre a denúncia e de integrar a Comissão processante podendo, todavia, praticar todos os atos de acusação. Se o denunciante for o Presidente da Câmara, passará a Presidência ao substituto legal, para os atos do processo, e só votará se necessário para completar o *quorum* de julgamento. Será convocado o suplente do Vereador impedido de votar, o qual não poderá integrar a Comissão processante;

II – de posse da denúncia, o Presidente da Câmara, na primeira sessão, determinará sua leitura e consultará a Câmara sobre o seu recebimento. Decidido o recebimento, pelo voto da maioria dos presentes, na mesma sessão será constituída a Comissão processante, com três Vereadores sorteados entre os desimpedidos, os quais elegerão, desde logo, o Presidente e o Relator;

III – recebendo o processo, o Presidente da Comissão iniciará os trabalhos, dentro em cinco dias, notificando o denunciado, com a remessa de cópia de

denúncia e documentos que a instituírem, para que, no prazo de dez dias, apresente defesa prévia, por escrito, indique as provas que pretender produzir e arrole testemunhas, até o máximo de dez. Se estiver ausente do Município, a notificação far-se-á por edital publicado duas vezes, no órgão oficial, com intervalo de três dias, pelo menos, contado o prazo da primeira publicação. Decorrido o prazo de defesa, a Comissão processante emitirá parecer dentro em cinco dias, opinando pelo prosseguimento ou arquivamento da denúncia, o qual, neste caso, será submetido ao Plenário. Se a Comissão opinar pelo prosseguimento, o Presidente designará desde logo, o início da instrução, e determinará os atos, diligências e audiências que se fizerem necessários, para o depoimento do denunciado e inquirição das testemunhas;

IV – o denunciado deverá ser intimado de todos os atos do processo, pessoalmente, ou na pessoa de seu procurador, com a antecedência, pelo menos, de vinte e quatro horas, sendo-lhe permitido assistir as diligências e audiências, bem como formular perguntas e reperguntas às testemunhas e requerer o que for de interesse da defesa;

V – concluída a instrução, será aberta vista do processo ao denunciado, para razões escritas, no prazo de cinco dias e, após, a Comissão processante emitirá parecer final, pela procedência ou improcedência da acusação, e solicitará ao Presidente da Câmara a convocação de sessão para julgamento. Na sessão de julgamento, serão lidas as peças requeridas por qualquer dos Vereadores e pelos denunciados, e, a seguir, os que desejarem poderão manifestar-se verbalmente, pelo tempo máximo de quinze minutos cada um, e, ao final, o denunciado, ou seu procurador, terá o prazo máximo de 2 (duas) horas, para produzir sua defesa oral;

VI – concluída a defesa, proceder-se-á tantas votações nominais, quantas forem as infrações articuladas na denúncia. Considerar-se-á afastado, definitivamente, do cargo, o denunciado que for declarado, pelo voto de dois terços, pelo menos, dos membros da Câmara, incurso em qualquer das infrações especificadas na denúncia. Concluído o julgamento, o Presidente da Câmara proclamará imediatamente o resultado e fará lavrar ata que consigne a votação nominal sobre cada infração, e, se houver condenação, expedirá o competente decreto legislativo de cassação do mandato de Prefeito. Se o resultado da votação for absolutório, o Presidente determinará o arquivamento do processo. Em qualquer dos casos, o Presidente da Câmara comunicará à Justiça Eleitoral o resultado;

VII – o processo, a que se refere este artigo, deverá estar concluído dentro de noventa dias, contados da data em que se efetivar a notificação do acusado. Transcorrido o prazo sem o julgamento, o processo será arquivado, sem prejuízo de nova denúncia, ainda que sobre os mesmos fatos.

Art. 6º Extingue-se o mandato de Prefeito, e, assim, deve ser declarado pelo Presidente da Câmara de Vereadores, quando:

- I – ocorrer falecimento, renúncia por escrito, cassação dos direitos políticos ou condenação por crime funcional ou eleitoral;
- II – deixar de tomar posse, sem motivo justo aceito pela Câmara, dentro do prazo estabelecido por lei;
- III – incidir nos impedimentos para o exercício do cargo, estabelecidos em lei, e não se desincompatibilizar até a posse, e, nos casos supervenientes, no prazo que a lei ou a Câmara fixar.

Parágrafo único. A extinção do mandato independente de deliberação do plenário se tornará efetiva desde a declaração do fato ou ato extintivo pelo Presidente e sua inserção em ata.

Art. 7º A Câmara poderá cassar o mandato de Vereador, quando:

- I – utilizar-se do mandato para a prática de atos de corrupção ou de improbidade administrativa;
- II – fixar residência fora do Município;
- III – proceder de modo incompatível com a dignidade da Câmara ou faltar com o decoro na sua conduta pública.

§ 1º O processo de cassação de mandato de Vereador é, no que couber, o estabelecido no art. 5º deste Decreto-lei.

§ 2º O Presidente da Câmara poderá afastar de suas funções o Vereador acusado, desde que a denúncia seja recebida pela maioria absoluta dos membros da Câmara, convocando o respectivo suplente, até o julgamento final. O suplente convocado não intervirá nem votará nos atos do processo do substituído.

Art. 8º Extingue-se o mandato do Vereador e assim será declarado pelo Presidente da Câmara, quando:

- I – ocorrer falecimento, renúncia por escrito, cassação dos direitos políticos ou condenação por crime funcional ou eleitoral;
- II – deixar de tomar posse, sem motivo justo aceito pela Câmara, dentro do prazo estabelecido em lei;
- III – deixar de comparecer, em cada sessão legislativa anual, à terça parte das sessões ordinárias da Câmara Municipal, salvo por motivo de doença comprovada, licença ou missão autorizada pela edilidade, ou, ainda, deixar de comparecer a 5 (cinco) sessões extraordinárias convocadas pelo Prefeito, por escrito e mediante recibo de recebimento, para apreciação de matéria urgente, assegurada ampla defesa, em ambos os casos;

IV – incidir nos impedimentos para o exercício do mandato, estabelecidos em lei e não desincompatibilizar até a posse, e, nos casos supervenientes, no prazo fixado em lei ou pela Câmara.

§ 1º Ocorrido e comprovado o ato ou fato extintivo, o Presidente da Câmara, na primeira sessão, comunicará ao plenário e fará constar da ata da declaração da extinção do mandato e convocará imediatamente o respectivo suplente.

§ 2º Se o Presidente da Câmara omitir-se nas providências do parágrafo anterior, o suplente do Vereador ou o Prefeito Municipal poderá requerer a declaração de extinção do mandato, por via judicial, e se procedente, o juiz condenará o Presidente omissor nas custas do processo e honorários de advogado que fixará de plano, importando a decisão judicial na destituição automática do cargo da Mesa e no impedimento para nova investidura durante toda a legislatura.

§ 3º O disposto no item III não se aplicará às sessões extraordinárias que forem convocadas pelo Prefeito, durante os períodos de recesso das Câmaras Municipais.

Art. 9º O presente Decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as Leis nºs 211, de 7 de janeiro de 1948, e 3.528, de 3 de janeiro de 1959, e demais disposições em contrário.

Brasília, 27 de fevereiro de 1967; 146º da Independência e 79º da República.

H. CASTELO BRANCO

Carlos Medeiros Silva

7.8 LEI NO 8.429, DE 2 DE JUNHO DE 1992⁷⁰

Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências.

O Presidente da República.

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Capítulo I ***Das disposições gerais***

Art. 1º Os atos de improbidade praticados por qualquer agente público, servidor ou não, contra a administração direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de Território, de empresa incorporadora ao patrimônio público ou de entidade para cuja criação ou custeio o erário haja concorrido ou concorra com mais de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anual, serão punidos na forma desta Lei.

Parágrafo único. Estão também sujeitos às penalidades desta Lei os atos de improbidade praticados contra o patrimônio de entidade que receba subvenção, benefício ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público bem como daquelas para cuja criação ou custeio o erário haja concorrido ou concorra com menos de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anual, limitando-se, nestes casos, a sanção patrimonial à repercussão do ilícito sobre a contribuição dos cofres públicos.

Art. 2º Reputa-se agente público, para os efeitos desta Lei, todo aquele que exerce, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, por eleição, nomeação, designação, contratação ou qualquer outra forma de investidura ou vínculo, mandato, cargo, emprego ou função nas entidades mencionadas no artigo anterior.

Art. 3º As disposições desta Lei são aplicáveis, no que couber, àquele que, mesmo não sendo agente público, induza ou concorra para a prática do ato de improbidade ou dele se beneficie sob qualquer forma direta ou indireta.

Art. 4º Os agentes públicos de qualquer nível ou hierarquia são obrigados a velar pela estrita observância dos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade no trato dos assuntos que lhe são afetos.

Art. 5º Ocorrendo lesão ao patrimônio público por ação ou omissão, dolosa ou culposa, do agente ou de terceiro, dar-se-á o integral ressarcimento do dano.

Art. 6º No caso do enriquecimento ilícito, perderá o agente público ou terceiro beneficiário os bens ou valores acrescidos ao seu patrimônio.

Art. 7º Quando o ato de improbidade causar lesão ao patrimônio público ou ensejar enriquecimento ilícito, caberá à autoridade administrativa responsável pelo inquérito representar ao Ministério Público, para a indisponibilidade dos bens do indiciado.

Parágrafo único. A indisponibilidade a que se refere o *caput* deste artigo recairá sobre bens que assegurem o integral ressarcimento do dano, ou sobre o acréscimo patrimonial resultante do enriquecimento ilícito.

Art. 8º O sucessor daquele que causar lesão ao patrimônio público ou se enriquecer ilicitamente está sujeito às cominações

desta Lei até o limite do valor da herança.

Capítulo II

Dos atos de improbidade administrativa

Seção I

Dos atos de improbidade administrativa que importam enriquecimento ilícito

Art. 9º Constitui ato de improbidade administrativa importando enriquecimento ilícito auferir qualquer tipo de vantagem patrimonial indevida em razão do exercício de cargo, mandato, função, emprego ou atividade nas entidades mencionadas no artigo 1º desta Lei, e notadamente:

I – receber, para si ou para outrem, dinheiro, bem móvel ou imóvel, ou qualquer outra vantagem econômica, direta ou indireta, a título de comissão, percentagem, gratificação ou presente de quem tenha interesse, direto ou indireto, que possa ser atingido ou amparado por ação ou omissão decorrente das atribuições do agente público;

II – perceber vantagem econômica, direta ou indireta, para facilitar a aquisição, permuta ou locação de bem móvel ou imóvel, ou a contratação de serviços pelas entidades referidas no artigo 1º por preço superior ao valor de mercado;

III – perceber vantagem econômica, direta ou indireta, para facilitar a alienação, permuta ou locação de bem público ou o fornecimento de serviço por ente estatal por preço inferior ao valor de mercado;

IV – utilizar, em obra ou serviço particular, veículos, máquinas, equipamentos ou material de qualquer natureza, de propriedade ou à disposição de qualquer das entidades mencionadas no artigo 1º desta Lei, bem como o trabalho de servidores públicos, empregados ou terceiros contratados por essas entidades;

V – receber vantagem econômica de qualquer natureza, direta ou indireta, para tolerar a exploração ou a prática de jogos de azar, de lenocínio, de narcotráfico, de contrabando, de usura ou de qualquer outra atividade ilícita, ou aceitar promessa de tal vantagem;

VI – receber vantagem econômica de qualquer natureza, direta ou indireta, para fazer declaração falsa sobre medição ou avaliação em obras públicas ou qualquer outro serviço, ou sobre quantidade, peso, medida, qualidade ou característica de mercadorias ou bens fornecidos a qualquer das entidades mencionadas no artigo 1º desta Lei;

VII – adquirir, para si ou para outrem, no exercício de mandato, cargo, emprego ou função pública, bens de qualquer natureza cujo valor seja desproporcional à evolução do patrimônio ou à renda do agente público;

VIII – aceitar emprego, comissão ou exercer atividade de consultoria ou assessoramento para pessoa física ou jurídica que tenha interesse suscetível de ser atingido ou amparado por ação ou omissão decorrente das atribuições do agente público, durante a atividade;

IX – perceber vantagem econômica para intermediar a liberação ou aplicação de verba pública de qualquer natureza;

X – receber vantagem econômica de qualquer natureza, direta ou indiretamente, para omitir ato de ofício, providência ou declaração a que esteja obrigado;

XI – incorporar, por qualquer forma, a seu patrimônio bens, rendas, verbas ou valores integrantes do acervo patrimonial das entidades mencionadas no artigo 1º desta Lei;

XII – usar, em proveito próprio, bens, rendas, verbas ou valores integrantes do acervo patrimonial das entidades mencionadas no artigo 1º desta Lei.

Seção II

Dos atos de improbidade administrativa que causam prejuízo ao erário

Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbarateamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no artigo 1º desta Lei, e notadamente:

I – facilitar ou concorrer por qualquer forma para a incorporação ao patrimônio particular, de pessoa física ou jurídica, de bens, rendas, verbas ou valores integrantes do acervo patrimonial das entidades mencionadas no artigo 1º desta Lei;

II – permitir ou concorrer para que pessoa física ou jurídica privada utilize bens, rendas, verbas ou valores integrantes do acervo patrimonial das entidades mencionadas no artigo 1º desta Lei, sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;

III – doar à pessoa física ou jurídica bem como ao ente despersonalizado, ainda que de fins educacionais, bens, rendas, verbas ou valores do patrimônio de qualquer das entidades mencionadas no artigo 1º desta Lei, sem observância das formalidades legais e regulamentares aplicáveis à espécie;

IV – permitir ou facilitar a alienação, permuta ou locação de bens integrante do patrimônio de qualquer das entidades referidas no artigo 1º desta Lei, ou ainda a prestação de serviço por parte delas, por preço inferior ao de mercado;

V – permitir ou facilitar a aquisição, permuta ou locação de bem ou serviço por preço superior ao de mercado;

VI – realizar operação financeira sem observância das normas legais e regulamentares ou aceitar garantia insuficiente ou inidônea;

VII – conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;

VIII – frustrar a licitude de processo licitatório ou dispensá-lo indevidamente;

IX – ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento;

X – agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público;

XI – liberar verba pública sem a estrita observância das normas pertinentes ou influir de qualquer forma para a sua aplicação irregular;

XII – permitir, facilitar ou concorrer para que terceiro se enriqueça ilicitamente;

XIII – permitir que se utilize, em obra ou serviço particular, veículos, máquinas, equipamentos ou material de qualquer natureza, de propriedade ou à disposição de qualquer das entidades mencionadas no artigo 1º desta Lei, bem como o trabalho de servidor público, empregados ou terceiros contratados por essas entidades.

XIV – celebrar contrato ou outro instrumento que tenha por objeto a prestação de serviços por meio da gestão associada sem observar as formalidades previstas em lei (AC pela Lei nº 11.107/05);

XV – celebrar contrato de rateio de consórcio público sem suficiente e prévia dotação orçamentária, ou sem observar as formalidades previstas em lei (AC pela Lei nº 11.107/01).

Seção III

Dos atos de improbidade administrativa que atentam contra os princípios da administração pública

Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente:

I – praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência;

II – retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício;

III – revelar fato ou circunstância de que tem ciência em razão das atribuições e que deva permanecer em segredo;

IV – negar publicidade aos atos oficiais;

V – frustrar a licitude de concurso público;

VI – deixar de prestar contas quando esteja obrigado a fazê-lo;

VII – revelar ou permitir que chegue ao conhecimento de terceiro, antes da respectiva divulgação oficial, teor de medida política ou econômica capaz de afetar o preço de mercadoria, bem ou serviço.

VIII – descumprir as normas relativas à celebração, fiscalização e aprovação de contas de parcerias firmadas pela administração pública com entidades privadas.

IX – deixar de cumprir a exigência de requisitos de acessibilidade previstos na legislação.

Capítulo III

Das penas

Art. 12. Independentemente das sanções penais, civis e administrativas previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações, que podem ser aplicadas isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato: (redação dada pela Lei nº 12.120, de 15-12-2009).

I – na hipótese do artigo 9º, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, ressarcimento integral do dano, quando houver, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de oito a dez anos, pagamento de multa civil até três vezes o valor do acréscimo patrimonial e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de dez anos;⁷¹

II – na hipótese do artigo 10, ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos,

pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos;⁷²

III – na hipótese do artigo 11, ressarcimento integral do dano, se houver, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de três a cinco anos, pagamento de multa civil de até cem vezes o valor da remuneração percebida pelo agente e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de três anos.⁷³

Parágrafo único. Na fixação das penas previstas nesta Lei o juiz levará em conta a extensão do dano causado, assim como o proveito patrimonial obtido pelo agente.

Capítulo IV ***Da declaração de bens***

Art. 13. A posse e o exercício de agente público ficam condicionados à apresentação de declaração dos bens e valores que compõem o seu patrimônio privado, a fim de ser arquivada no Serviço de Pessoal competente.

§ 1º A declaração compreenderá imóveis, móveis, semoventes, dinheiro, títulos, ações, e qualquer outra espécie de bens e valores patrimoniais, localizados no País ou no exterior e, quando for o caso, abrangerá os bens e valores patrimoniais do cônjuge ou companheiro, dos filhos e de outras pessoas que vivam sob a dependência econômica do declarante, excluídos apenas os objetos e utensílios de uso doméstico.

§ 2º A declaração de bens será anualmente atualizada e na data em que o agente público deixar o exercício do mandato, cargo, emprego ou função.

§ 3º Será punido com a pena de demissão, a bem do serviço público, sem prejuízo de outras sanções cabíveis, o agente público que se recusar a prestar declaração dos bens, dentro do prazo determinado, ou que a prestar falsa.

§ 4º O declarante, a seu critério, poderá entregar cópia da declaração anual de bens apresentada à Delegacia da Receita Federal na conformidade da legislação do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza, com as necessárias atualizações, para suprir a exigência contida no *caput* e no § 2º deste artigo.

Capítulo V ***Do procedimento administrativo e do processo judicial***

Art. 14. Qualquer pessoa poderá representar à autoridade administrativa competente para que seja instaurada investigação destinada a apurar a prática de ato de improbidade.

§ 1º A representação, que será escrita ou reduzida a termo e assinada, conterá a qualificação do representante, as informações sobre o fato e sua autoria e a indicação das provas de que tenha conhecimento.

§ 2º A autoridade administrativa rejeitará a representação, em despacho fundamentado, se esta não contiver as formalidades estabelecidas no § 1º deste artigo. A rejeição não impede a representação do Ministério Público, nos termos do artigo 22 desta Lei.

§ 3º Atendidos os requisitos da representação, a autoridade determinará a imediata apuração dos fatos que, em se tratando de servidores federais, será processada na forma prevista nos artigos 148 a 182 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, e, em se tratando de servidor militar, de acordo com os respectivos regulamentos disciplinares.

Art. 15. A comissão processante dará conhecimento ao Ministério Público e ao Tribunal ou Conselho de Contas da existência de procedimento administrativo para apurar a prática de ato de improbidade.

Parágrafo único. O Ministério Público ou Tribunal ou Conselho de Contas poderá, a requerimento, designar representante para acompanhar o procedimento administrativo.

Art. 16. Havendo fundados indícios de responsabilidade, a comissão representará ao Ministério Público ou à Procuradoria do órgão para que requeira ao juízo competente a decretação do sequestro dos bens do agente ou terceiro que tenha enriquecimento ilícitamente ou causado dano ao patrimônio público.

§ 1º O pedido de sequestro será processado de acordo com o disposto nos artigos 822 e 825 do Código de Processo Civil.

§ 2º Quando for o caso, o pedido incluirá a investigação, o exame e o bloqueio de bens, contas bancárias e aplicações financeiras mantidas pelo indiciado no exterior, nos termos da lei e dos tratados internacionais.

Art. 17. A ação principal, que terá o rito ordinário, será proposta pelo Ministério Público ou pela pessoa jurídica interessada, dentro de trinta dias da efetivação da medida cautelar.

§ 1º É vedada a transação, acordo ou conciliação nas ações de que trata o *caput*.⁷⁴

§ 2º A Fazenda Pública, quando for o caso, promoverá as ações necessárias à complementação do ressarcimento do patrimônio público.

§ 3º No caso de a ação principal ter sido proposta pelo Ministério Público aplica-se, no que couber, o disposto no § 3º do art. 6º da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965 (Redação dada pela Lei nº 9.366/66).

§ 4º O Ministério Público, se não intervier no processo como parte, atuará obrigatoriamente, como fiscal da lei, sob pena de nulidade.

§ 5º A propositura da ação previnirá a jurisdição do juízo para todas as ações posteriormente intentadas que possuam a mesma causa de pedir ou o mesmo objeto (AC pela MP nº 2.180-35/01).

§ 6º A ação será instruída com documentos ou justificação que contenham indícios suficientes da existência do ato de improbidade ou com razões fundamentadas da impossibilidade de apresentar de qualquer dessas provas, observada a legislação vigente, inclusive as disposições inseridas nos arts. 16 a 18 do Código de Processo Civil (AC pela MP nº 2.225-45/01).

§ 7º Estando a inicial em devida forma o juiz mandará autuá-la e ordenará a notificação do requerido para apresentar manifestação por escrito, que poderá ser instruída com documentos e justificação, dentro do prazo de quinze dias (AC pela MP nº 2.225-45/01).

§ 8º Recebida a manifestação o juiz, no prazo de trinta dias, em decisão fundamentada, rejeitará a ação, se convencido da inexistência do ato de improbidade, da improcedência da ação ou da inadequação da via eleita (AC pela MP nº 2.225-45/01).

§ 9º Recebida a petição inicial, será o réu citado para apresentar contestação (AC pela MP nº 2.225-45/01).

§ 10. Da decisão que receber a petição inicial, caberá agravo de instrumento (AC pela MP nº 2.225-45/01).

§ 11. Em qualquer fase do processo, reconhecida a inadequação da ação de improbidade, juiz extinguirá o processo sem julgamento de mérito (AC pela MP nº 2.225-45/01).

§ 12. Aplica-se aos depoimentos ou inquirições realizadas nos processos regidos por esta Lei o disposto no art. 221, *caput* e § 1º do Código de Processo Penal (AC pela MP nº 2.225-45/01).⁷⁵

Art. 18. A sentença que julgar procedente ação civil de reparação de dano ou decretar a perda dos bens havidos ilicitamente determinará o pagamento ou a reversão dos bens, conforme o caso, em favor da pessoa jurídica prejudicada pelo ilícito.

Capítulo VI

Das disposições penais

Art. 19. Constitui crime a representação por ato de improbidade contra agente público ou terceiro beneficiário quando o autor da denúncia o sabe inocente.

Pena: detenção de seis a dez meses e multa.

Parágrafo único. Além da sanção penal, o denunciante está sujeito a indenizar o denunciado pelos danos materiais, morais ou à imagem que houver provocado.

Art. 20. A perda da função pública e a suspensão dos direitos políticos só se efetivam com o trânsito em julgado da sentença condenatória.

Parágrafo único. A autoridade judicial ou administrativa competente poderá determinar o afastamento do agente público do exercício do cargo, emprego ou função, sem prejuízo da remuneração, quando a medida se fizer necessária à instrução processual.

Art. 21. A aplicação das sanções previstas nesta Lei independe:

I – da efetiva ocorrência de dano ao patrimônio público, salvo quanto à pena de ressarcimento; (Redação dada pela Lei nº 12.120, de 15-12-2009).⁷⁶

II – da aprovação ou rejeição das contas pelo órgão de controle interno ou pelo Tribunal ou Conselho de Contas.

Art. 22. Para apurar qualquer ilícito previsto nesta Lei, o Ministério Público, de ofício, a requerimento de autoridade administrativa ou mediante representação formulada de acordo com o disposto no artigo 14, poderá requisitar a instauração de inquérito policial ou procedimento administrativo.

Capítulo VII

Da prescrição

Art. 23. As ações destinadas a levar a efeito as sanções previstas nesta Lei podem ser propostas:

I – até cinco anos após o término do exercício de mandato, de cargo em comissão ou de função de confiança;

II – dentro do prazo prescricional previsto em lei específica para faltas disciplinares puníveis com demissão a bem do

serviço público, nos casos do exercício de cargo efetivo ou emprego.

Capítulo VIII ***Das disposições finais***

Art. 24. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 25. Ficam revogadas as Leis nºs 3.164, de 1º de junho de 1957, e 3.502, de 21 de dezembro de 1958, e demais disposições em contrário.

FERNANDO COLLOR
Célio Borja

7.9 RESOLUÇÕES DO SENADO FEDERAL

7.9.1 Resolução nº 40, de 20 de dezembro de 2001

Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal.

O Senado Federal resolve:

Art. 1º Subordina-se às normas estabelecidas nesta Resolução a dívida pública consolidada e a dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 1º Considera-se, para os fins desta Resolução, as seguintes definições:

I – Estado, Distrito Federal e Município: as respectivas administrações diretas, os fundos, as autarquias, as fundações e as empresas estatais dependentes;

II – empresa estatal dependente: empresa controlada pelo Estado, pelo Distrito Federal ou pelo Município, que tenha, no exercício anterior, recebido recursos financeiros de seu controlador, destinados ao pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital, excluídos, neste último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária, e tenha, no exercício corrente, autorização orçamentária para recebimento de recursos financeiros com idêntica finalidade;

III – dívida pública consolidada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos, do Estado, do Distrito Federal ou do Município, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento;

IV – dívida pública mobiliária: dívida pública representada por títulos emitidos pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios; e

V – dívida consolidada líquida: dívida pública consolidada deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros.

§ 2º A dívida consolidada não inclui as obrigações existentes entre as administrações diretas dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios e seus respectivos fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, ou entre estes.

Art. 2º Entende-se por receita corrente líquida, para os efeitos desta Resolução, o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

I – nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

II – nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição Federal.

§ 1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e do Fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os

recursos recebidos da União para atendimento das despesas com pessoal, na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição Federal e do art. 31 da Emenda Constitucional nº 19, de 1998.

§ 3º A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos 11 (onze) meses anteriores, excluídas as duplicidades.

§ 3º com redação dada pela Resolução Senatorial nº 5, de 4-4-2002.

§ 4º (Revogado pela Resolução Senatorial nº 5, de 4-4-2002.)

Art. 3º A dívida consolidada líquida dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ao final do décimo quinto exercício financeiro contado a partir do encerramento do ano de publicação desta Resolução, não poderá exceder, respectivamente, a:

I – no caso dos Estados e do Distrito Federal: 2 (duas) vezes a receita corrente líquida, definida na forma do art. 2º; e

II – no caso dos Municípios: a 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a receita corrente líquida, definida na forma do art. 2º.

Parágrafo único. Após o prazo a que se refere o *caput*, a inobservância dos limites estabelecidos em seus incisos I e II sujeitará os entes da Federação às disposições do art. 31 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

Art. 4º No período compreendido entre a data da publicação desta Resolução e o final do décimo quinto exercício financeiro a que se refere o art. 3º, serão observadas as seguintes condições:

I – o excedente em relação aos limites previstos no art. 3º apurado ao final do exercício do ano da publicação desta Resolução deverá ser reduzido, no mínimo, à proporção de 1/15 (um quinze avos) a cada exercício financeiro;

II – para fins de acompanhamento da trajetória de ajuste dos limites de que trata o art. 3º, a relação entre o montante da dívida consolidada líquida e a receita corrente líquida será apurada a cada quadrimestre civil e consignada no Relatório de Gestão Fiscal a que se refere o art. 54 da Lei Complementar nº 101, de 2000;

III – o limite apurado anualmente após a aplicação da redução de 1/15 (um quinze avos) estabelecido neste artigo será registrado no Relatório de Gestão Fiscal a que se refere o art. 54 da Lei Complementar nº 101, de 2000;

IV – durante o período de ajuste de 15 (quinze) exercícios financeiros a que se refere o *caput*, aplicar-se-ão os limites previstos no art. 3º para o Estado, o Distrito Federal ou o Município que:

a) apresente relação entre o montante da dívida consolidada líquida e a receita corrente líquida inferior a esses limites, no final do exercício de publicação desta Resolução; e

b) atinja o limite previsto no art. 3º antes do final do período de ajuste de 15 (quinze) exercícios financeiros.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios tornarão disponíveis ao Ministério da Fazenda os dados necessários ao cumprimento do disposto neste artigo em até 30 (trinta) dias após a data de referência das apurações.

Art. 5º Durante o período de ajuste, o Estado, o Distrito Federal ou o Município que não cumprir as disposições do art. 4º ficará impedido, enquanto perdurar a irregularidade, de contratar operações de crédito, excetuadas aquelas que, na data da publicação desta Resolução, estejam previstas nos Programas de Ajuste Fiscal dos Estados, estabelecidos nos termos da Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, e, no caso dos Municípios, nos contratos de refinanciamento de suas respectivas dívidas com a União, ou aquelas que, limitadas ao montante global previsto, vierem a substituí-las.

Art. 6º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Senado Federal, em 20 de dezembro de 2001.

SENADOR RAMEZ TEBET

Presidente do Senado Federal

7.9.2 Resolução nº 43, de 21 de dezembro de 2001

(DOU de 26-12-2001)

Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências.

CAPÍTULO I

Das Definições

Art. 1º Subordinam-se às normas estabelecidas nesta Resolução as operações de crédito interno e externo dos Estados, do

Distrito Federal e dos Municípios, inclusive a concessão de garantia.

Art. 2º Consideram-se, para os fins desta Resolução, as seguintes definições:

I – Estado, Distrito Federal e Município: as respectivas administrações diretas, os fundos, as autarquias, as fundações e as empresas estatais dependentes;

II – empresa estatal dependente: empresa controlada pelo Estado, pelo Distrito Federal ou pelo Município, que tenha, no exercício anterior, recebido recursos financeiros de seu controlador, destinados ao pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital, excluídos, neste último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária, e tenha, no exercício corrente, autorização orçamentária para recebimento de recursos financeiros com idêntica finalidade;

III – dívida pública consolidada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos, do Estado, do Distrito Federal ou do Município, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento;

IV – dívida pública mobiliária: dívida pública representada por títulos emitidos pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios; e

V – dívida consolidada líquida: dívida consolidada deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros.

Parágrafo único. A dívida pública consolidada não inclui as obrigações existentes entre as administrações diretas dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios e seus respectivos fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, ou entre estes.

Art. 3º Constitui operação de crédito, para os efeitos desta Resolução, os compromissos assumidos com credores situados no País ou no exterior, em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.

Parágrafo único. Equiparam-se a operações de crédito:

I – recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;

II – assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de títulos de crédito;

III – assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento *a posteriori* de bens e serviços.

Art. 4º Entende-se por receita corrente líquida, para os efeitos desta Resolução, o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

I – nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

II – nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição Federal.

§ 1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e do Fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os recursos recebidos da União para atendimento das despesas com pessoal, na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição Federal e do art. 31 da Emenda Constitucional nº 19, de 1998.

§ 3º A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos 11 (onze) meses anteriores, excluídas as duplicidades.

§ 3º com redação dada pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

§ 4º A análise das propostas de operações de crédito será realizada tomando-se por base a receita corrente líquida de até 2 (dois) meses anteriores ao mês de apresentação do pleito ou da documentação completa, conforme o caso. (NR)

§ 4º com redação dada pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

CAPÍTULO II

Das Vedações

Art. 5º É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;

II – assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de títulos de crédito, não se aplicando esta vedação a empresas estatais dependentes;

III – assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento *a posteriori* de bens e serviços;

IV – realizar operação de crédito que represente violação dos acordos de refinanciamento firmados com a União;

V – conceder qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, incentivos, anistias, remissão, reduções de alíquotas e quaisquer outros benefícios tributários, fiscais ou financeiros, não autorizados na forma de lei específica, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias retroenumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

Inciso V com redação dada pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

VI – em relação aos créditos decorrentes do direito dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de participação governamental obrigatória, nas modalidades de *royalties*, participações especiais e compensações financeiras, no resultado da exploração de petróleo e gás natural, de recursos hídricos para fins de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental ou zona econômica exclusiva:

a) ceder direitos relativos a período posterior ao do mandato do chefe do Poder Executivo, exceto para capitalização de Fundos de Previdência ou para amortização extraordinária de dívidas com a União;

b) dar em garantia ou captar recursos a título de adiantamento ou antecipação, cujas obrigações contratuais respectivas ultrapassem o mandato do chefe do Poder Executivo.

§ 1º Constatando-se infração ao disposto no *caput*, e enquanto não promovido o cancelamento ou amortização total do débito, as dívidas serão consideradas vencidas para efeito do cômputo dos limites dos arts. 6º e 7º e a entidade mutuária ficará impedida de realizar operação sujeita a esta Resolução.

§ 2º Qualquer receita proveniente da antecipação de receitas de *royalties* será exclusiva para capitalização de Fundos de Previdência ou para amortização extraordinária de dívidas com a União.

§ 3º Nas operações a que se refere o inciso VI, serão observadas as normas e competências da Previdência Social relativas à formação de Fundos de Previdência Social.

CAPÍTULO III

Dos Limites e Condições para a Realização de Operações de Crédito

Art. 6º O cumprimento do limite a que se refere o inciso III do art. 167 da Constituição Federal deverá ser comprovado mediante apuração das operações de crédito e das despesas de capital conforme os critérios definidos no art. 32, § 3º, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, verificar-se-ão, separadamente, o exercício anterior e o exercício corrente, tomando-se por base:

I – no exercício anterior, as receitas de operações de crédito nele realizadas e as despesas de capital nele executadas; e

II – no exercício corrente, as receitas de operação de crédito e as despesas de capital constantes da lei orçamentária.

§ 2º Não serão computados como despesas de capital, para os fins deste artigo:

I – o montante referente às despesas realizadas, ou constantes da lei orçamentária, conforme o caso, em cumprimento da devolução a que se refere o art. 33 da Lei Complementar nº 101, de 2000;

II – as despesas realizadas e as previstas que representem empréstimo ou financiamento a contribuinte, com o intuito de promover incentivo fiscal, tendo por base tributo de competência do ente da Federação, se resultar a diminuição, direta ou indireta, do ônus deste; e

III – as despesas realizadas e as previstas que representem inversões financeiras na forma de participação acionária em empresas que não sejam controladas, direta ou indiretamente, pelos entes da Federação ou pela União.

§ 3 O empréstimo ou financiamento a que se refere o inciso II do § 2, se concedido por instituição financeira controlada pelo ente da Federação, terá seu valor deduzido das despesas de capital.

§ 4º As operações de antecipação de receitas orçamentárias não serão computadas para fins deste artigo, desde que liquidadas no mesmo exercício em que forem contratadas.

§ 5º Para efeito do disposto neste artigo, entende-se por operação de crédito realizada em um exercício o montante de liberação contratualmente previsto para o mesmo exercício.

§ 6º Nas operações de crédito com liberação prevista para mais de um exercício financeiro, o limite computado a cada ano levará em consideração apenas a parcela a ser nele liberada.

Art. 7º As operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios observarão, ainda, os seguintes limites:

I – o montante global das operações realizadas em um exercício financeiro não poderá ser superior a 16% (dezesseis por cento) da receita corrente líquida, definida no art. 4º;

II – o comprometimento anual com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada, inclusive relativos a valores a desembolsar de operações de crédito já contratadas e a contratar, não poderá exceder a 11,5% (onze inteiros e cinco décimos por cento) da receita corrente líquida;

III – o montante da dívida consolidada não poderá exceder o teto estabelecido pelo Senado Federal, conforme o disposto pela Resolução que fixa o limite global para o montante da dívida consolidada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 1º O limite de que trata o inciso I, para o caso de operações de crédito com liberação prevista para mais de um exercício, será calculado levando em consideração o cronograma anual de ingresso, projetando-se a receita corrente líquida de acordo com os critérios estabelecidos no § 6º deste artigo.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às operações de concessão de garantias e de antecipação de receita orçamentária, cujos limites são definidos pelos arts. 9º e 10, respectivamente.

§ 3º São excluídas dos limites de que trata o *caput* as operações de crédito contratadas pelos Estados e pelos Municípios, com a União, organismos multilaterais de crédito ou instituições oficiais federais de crédito ou de fomento, com a finalidade de financiar projetos de investimento para a melhoria da administração das receitas e da gestão fiscal, financeira e patrimonial, no âmbito de programa proposto pelo Poder Executivo Federal.

§ 4º O cálculo do comprometimento a que se refere o inciso II do *caput* será feito pela média anual, nos 5 (cinco) exercícios financeiros subsequentes, incluído o da própria apuração, da relação entre o comprometimento previsto e a receita corrente líquida projetada ano a ano.

§ 5º Os entes da Federação que apresentarem a média anual referida no § 6º superior a 10% (dez por cento) deverão apresentar tendência não crescente quanto ao comprometimento de que trata o inciso II do *caput*.

§ 6º Para os efeitos deste artigo, a receita corrente líquida será projetada mediante a aplicação de fator de atualização a ser divulgado pelo Ministério da Fazenda, sobre a receita corrente líquida do período de 12 (doze) meses findos no mês de referência.

§ 7º O disposto neste artigo não se aplica às operações de reestruturação e recomposição do principal de dívidas.

§ 8º O disposto no inciso II do *caput* não se aplica às operações de crédito que, na data da publicação desta Resolução estejam previstas nos Programas de Ajuste dos Estados, estabelecidos nos termos da Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, e, no caso dos Municípios, nos contratos de refinanciamento de suas respectivas dívidas com a União, ou aquelas que, limitadas ao montante global previsto, vierem a substituí-las.

Art. 8º *(Revogado pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.)*

Art. 9º O saldo global das garantias concedidas pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios não poderá exceder a 22% (vinte e dois por cento) da receita corrente líquida, calculada na forma do art. 4º.

Parágrafo único. O limite de que trata o *caput* poderá ser elevado para 32% (trinta e dois por cento) da receita corrente líquida, desde que, cumulativamente, quando aplicável, o garantidor:

Parágrafo único, caput, acrescido pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

I – não tenha sido chamado a honrar, nos últimos 24 (vinte e quatro) meses, a contar do mês da análise, quaisquer garantias anteriormente prestadas;

Inciso I acrescido pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

II – esteja cumprindo o limite da dívida consolidada líquida, definido na Resolução nº 40, de 2001, do Senado Federal;

Inciso II acrescido pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

III – esteja cumprindo os limites de despesa com pessoal previstos na Lei Complementar nº 101, de 2000;

Inciso III acrescido pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

IV – esteja cumprindo o Programa de Ajuste Fiscal acordado com a União, nos termos da Lei nº 9.496, de 1997.

Inciso IV acrescido pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

Art. 10. O saldo devedor das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária não poderá exceder, no exercício em que estiver sendo apurado, a 7% (sete por cento) da receita corrente líquida, definida no art. 4º, observado o disposto nos arts. 14 e 15.

Art. 11. Até 31 de dezembro de 2010, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios somente poderão emitir títulos da dívida pública no montante necessário ao refinanciamento do principal devidamente atualizado de suas obrigações, representadas por essa espécie de títulos.

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 11 será observado o seguinte:

I – é definido o percentual mínimo de 5% (cinco por cento) para o resgate dos títulos da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em seu vencimento, refinanciando-se no máximo 95% (noventa e cinco por cento) do montante vincendo;

II – o Estado, o Distrito Federal ou o Município cujo dispêndio anual, definido no inciso II do art. 7º, seja inferior a 11,5% (onze inteiros e cinco décimos por cento) da receita corrente líquida deve promover resgate adicional aos 5% (cinco por cento), estabelecidos no inciso I, em valor suficiente para que o dispêndio anual atinja 11,5% (onze inteiros e cinco décimos por cento) da receita corrente líquida;

III – em caso excepcional, devidamente justificado, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão pleitear ao Senado Federal, por intermédio do Ministério da Fazenda, autorização para o não cumprimento dos limites fixados nos arts. 6º e 7º, exclusivamente para fins de refinanciamento de títulos da dívida pública.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos títulos da dívida pública emitidos com vistas a atender à liquidação de precatórios judiciais pendentes de pagamento, objeto do parágrafo único do art. 33 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 13. A dívida mobiliária dos Estados e do Distrito Federal, objeto de refinanciamento ao amparo da Lei nº 9.496, de 1997, e a dos Municípios poderá ser paga em até 360 (trezentas e sessenta) prestações mensais e sucessivas, nos termos dos contratos firmados entre a União e a respectiva unidade federada.

Artigo, caput, com redação dada pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

§ 1º A obtenção do refinanciamento de que trata o *caput* para os títulos públicos emitidos para o pagamento de precatórios judiciais é condicionada à comprovação, pelo Estado ou pelo Município emissor, da regularidade da emissão, mediante apresentação de certidão a ser expedida pelo Tribunal de Contas a que esteja jurisdicionado, acompanhada de toda a documentação necessária, comprovando a existência dos precatórios em 5 de outubro de 1988 e seu enquadramento no art. 33 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, bem como a efetiva utilização dos recursos captados em emissões similares, anteriormente autorizadas pelo Senado Federal, no pagamento dos precatórios definidos pelo citado dispositivo constitucional.

§ 2º Os títulos públicos emitidos para pagamento de precatórios judiciais, nos termos do art. 33 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e que não cumprirem o disposto no § 1º, somente poderão ser refinanciados para pagamento em 120 (cento e vinte) parcelas iguais e sucessivas.

§ 3º O refinanciamento de títulos públicos emitidos após 13 de dezembro de 1995, para pagamento de precatórios judiciais, nos termos do art. 33 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, excluídos os não negociados, têm prazo de refinanciamento limitado a até 120 (cento e vinte) parcelas mensais, iguais e sucessivas, nos termos do *caput* deste artigo, desde que os Estados e os Municípios emissores comprovem que tomaram as providências judiciais cabíveis, visando o ressarcimento dos valores referentes a deságios concedidos e “taxas de sucesso” pagas.

§ 3º com redação dada pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

§ 4º Até que haja pronunciamento final da Justiça sobre a validade dos títulos a que se refere o § 3º, a União deverá depositar os valores correspondentes aos seus refinanciamentos em depósito judicial vinculado, a partir da data do respectivo vencimento, em nome do Estado ou do Município emissor.

Art. 14. A operação de crédito por antecipação de receita orçamentária deve cumprir as seguintes condições:

I – realizar-se somente a partir do décimo dia do início do exercício;

II – ser liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia 10 (dez) de dezembro de cada ano;

III – não será autorizada se forem cobrados outros encargos que não a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira, ou à que vier a esta substituir;

IV – será vedada enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada.

Art. 15. É vedada a contratação de operação de crédito nos 180 (cento e oitenta) dias anteriores ao final do mandato do Chefe do Poder Executivo do Estado, do Distrito Federal ou do Município.

Artigo, caput, com redação dada pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

§ 1º Excetua-se da vedação a que se refere o *caput* deste artigo o refinanciamento da dívida mobiliária.

§ 2º No caso de operações por antecipação de receita orçamentária, a contratação é vedada no último ano de exercício do mandato do chefe do Poder Executivo.

Art. 16. É vedada a contratação de operação de crédito por tomador que esteja inadimplente com instituições integrantes do sistema financeiro nacional.

Artigo, caput, com redação dada pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

Parágrafo único. O Ministério da Fazenda não encaminhará ao Senado Federal pedido de autorização para contratação de operação de crédito de tomador que se encontre na situação prevista no *caput*.

Parágrafo único acrescido pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

Art. 17. É vedada a contratação de operação de crédito em que seja prestada garantia ao Estado, ao Distrito Federal ou ao Município por instituição financeira por ele controlada.

Art. 18. A concessão de garantia, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, a operações de crédito interno e externo exigirá:

I – o oferecimento de contragarantias, em valor igual ou superior ao da garantia a ser concedida;

II – a adimplência do tomador relativamente a suas obrigações para com o garantidor e as entidades por ele controladas.

§ 1º Consideram-se inadimplentes os tomadores com dívidas vencidas por prazo igual ou superior a 30 (trinta) dias e não renegociadas.

§ 2º A comprovação do disposto no inciso II será feita por meio de certidão do Tribunal de Contas a que esteja jurisdicionado o garantidor ou, alternativamente, mediante declaração fornecida pelo Estado, Distrito Federal ou Município que estiver concedendo a garantia, diretamente ou por meio do agente financeiro que estiver operacionalizando a concessão da garantia.

§ 2º com redação dada pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

§ 3º Não será exigida contragarantia de órgãos e entidades que integrem o próprio Estado, o Distrito Federal, ou o Município, conforme definido no art. 2º desta Resolução.

§ 4º O Estado, o Distrito Federal ou o Município que tiver dívida honrada pela União ou por Estado, em decorrência de garantia prestada em operação de crédito, não poderá contratar novas operações de crédito até a total liquidação da mencionada dívida.

§ 5º Excetua-se da vedação a que se refere o § 4º, o refinanciamento da dívida mobiliária.

Art. 19. As leis que autorizem os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a emitir títulos da dívida pública deverão conter dispositivos garantindo que:

I – a dívida resultante de títulos vencidos e não resgatados será atualizada pelos mesmos critérios de correção e remuneração dos títulos que a geraram;

II – os títulos guardem equivalência com os títulos federais, tenham poder liberatório para fins de pagamento de tributos, e seus prazos de resgate não sejam inferiores a 6 (seis) meses, contados da data de sua emissão.

Art. 20. Os contratos relativos a operações de crédito externo não podem conter qualquer cláusula:

I – de natureza política;

II – atentatória à soberania nacional e à ordem pública;

III – contrária à Constituição e às leis brasileiras; e

IV – que implique compensação automática de débitos e créditos.

Art. 21. Os Estados, o Distrito Federal, os Municípios encaminharão ao Ministério da Fazenda os pedidos de autorização para a realização das operações de crédito de que trata esta Resolução, acompanhados de proposta da instituição financeira,

instruídos com:

I – pedido do chefe do Poder Executivo, acompanhado de pareceres técnicos e jurídicos, demonstrando a relação custo-benefício, o interesse econômico e social da operação e o cumprimento dos limites e condições estabelecidos por esta Resolução;

II – autorização legislativa para a realização da operação;

III – comprovação da inclusão no orçamento dos recursos provenientes da operação pleiteada, exceto no caso de operações por antecipação de receita orçamentária;

IV – certidão expedida pelo Tribunal de Contas competente atestando:

a) em relação às contas do último exercício analisado, o cumprimento do disposto no § 2º do art. 12; no art. 23; no art. 33; no art. 37; no art. 52; no § 2º do art. 55; e no art. 70, todos da Lei Complementar nº 101, de 2000;

Alínea a com redação dada pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

b) em relação às contas dos exercícios ainda não analisados, e, quando pertinente, do exercício em curso, o cumprimento das exigências estabelecidas no § 2º do art. 12; no art. 23; no art. 52; no § 2º do art. 55; e no art. 70, todos da Lei Complementar nº 101, de 2000, de acordo com as informações constantes nos relatórios resumidos da execução orçamentária e nos de gestão fiscal;

Alínea b com redação dada pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

c) a certidão deverá ser acompanhada de declaração do chefe do Poder Executivo de que as contas ainda não analisadas estão em conformidade com o disposto na alínea a;

V – declaração do chefe do Poder Executivo atestando o atendimento do inciso III do art. 5º;

VI – comprovação da Secretaria do Tesouro Nacional quanto ao adimplemento com a União relativo aos financiamentos e refinanciamentos por ela concedidos, bem como às garantias e operações de crédito, que tenham sido, eventualmente, honradas;

VII – no caso específico de operações de Municípios com garantia de Estados, certidão emitida pela Secretaria responsável pela administração financeira do garantidor, que ateste a adimplência do tomador do crédito perante o Estado e as entidades por ele controladas, bem como a inexistência de débito decorrente de garantia a operação de crédito que tenha sido, eventualmente, honrada;

Inciso VII com redação dada pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

VIII – certidões que atestem a regularidade junto ao Programa de Integração Social (PIS), ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), ao Fundo de Investimento Social (Finsocial), à Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e, quando couber, na forma regulamentada pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, o cumprimento da Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998.

** Inciso VIII com redação dada pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.*

IX – cronogramas de dispêndio com as dívidas interna e externa e com a operação a ser realizada;

X – relação de todas as dívidas, com seus valores atualizados, inclusive daqueles vencidos e não pagos, assinada pelo chefe do Poder Executivo e pelo Secretário de Governo responsável pela administração financeira;

XI – balancetes mensais consolidados, assinados pelo chefe do Poder Executivo e pelo Secretário de Governo responsável pela administração financeira, para fins de cálculo dos limites de que trata esta Resolução;

XII – comprovação do encaminhamento das contas ao Poder Executivo da União, para fins da consolidação de que trata o caput do art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 2000;

XIII – comprovação das publicações a que se referem os arts. 52 e 55, § 2º, da Lei Complementar nº 101, de 2000;

XIV – lei orçamentária do exercício em curso; e

XV – Lei de Diretrizes Orçamentárias do exercício em curso.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica às operações de antecipação de receita orçamentária, que serão reguladas pelo art. 22.

§ 2º Dispensa-se a exigência de apresentação de documento especificado no inciso VIII, quando a operação de crédito se vincular à regularização do referido débito.

§ 3º Os processos relativos às operações de crédito ao amparo das Resoluções nº 47, de 2000, e nº 17, de 2001, ambas do Senado Federal, serão instruídas apenas com os documentos especificados nos incisos II, III, IV e XIII.

§ 3º acrescido pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

§ 4º A apresentação dos documentos especificados nos incisos IX, X e XI poderá ser dispensada, a critério do Ministério da Fazenda, desde que o órgão já disponha das informações contidas naqueles documentos em seus bancos de dados.

§ 4º *acrescido pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.*

CAPÍTULO IV

Dos Pleitos para a Realização de Operações de Crédito

Art. 22. Os pedidos de autorização para a contratação de operações de crédito por antecipação de receita orçamentária pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios serão instruídos com:

I – documentação prevista nos incisos I, II, IV a VIII e XI a XIII do art. 21;

II – solicitação da instituição financeira que tenha apresentado, ao Estado, ao Distrito Federal ou ao Município, proposta firme de operação de crédito, contendo cronograma de reembolso, montante, prazo, juros e garantias; e

III – documento, assinado pelo chefe do Poder Executivo, discriminando as condições da operação proposta pela instituição financeira e contendo declaração de concordância com as mesmas.

Art. 23. Os pedidos de autorização para a realização de operações de crédito interno ou externo de interesse dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que envolvam aval ou garantia da União deverão conter:

I – exposição de motivos do Ministro da Fazenda, da qual conste a classificação da situação financeira do pleiteante, em conformidade com a norma do Ministério da Fazenda que dispõe sobre a capacidade de pagamento dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

II – pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda, em conformidade com os procedimentos estabelecidos pela legislação que regula a matéria; e

III – documentação de que trata o art. 21.

Parágrafo único. No caso de operações de crédito externas, a documentação de que trata o *caput* deverá ser encaminhada ao Senado Federal por meio de mensagem do Presidente da República.

IV – No caso de operações de crédito destinadas ao financiamento de etapas complementares ou subsequentes dos respectivos projetos, o pleiteante deverá apresentar ao Senado Federal o demonstrativo físico-financeiro dos desembolsos ocorridos, comparando-o com o cumprimento das metas apresentadas ao Senado Federal por ocasião da solicitação do financiamento do projeto.

Inciso IV acrescido pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.

Art. 24. A constatação de irregularidades na instrução de processos de autorização regidos por esta Resolução, tanto no âmbito do Ministério da Fazenda quanto no do Senado Federal, implicará a devolução do pleito à origem, sem prejuízo das eventuais cominações legais aos infratores.

§ 1º A devolução de que trata este artigo deverá ser comunicada ao Poder Legislativo local e ao Tribunal de Contas a que estiver jurisdicionado o pleiteante.

§ 2º Caso a irregularidade seja constatada pelo Ministério da Fazenda, este deverá informar, também, ao Senado Federal.

§ 3º A Comissão de Assuntos Econômicos ou o Plenário do Senado Federal poderão realizar diligências junto aos pleiteantes, no sentido de dirimir dúvidas e obter esclarecimentos.

Art. 25. O encaminhamento dos pleitos pelo Ministério da Fazenda ao Senado Federal deve ser feito no prazo máximo de 30 (trinta) dias úteis, contado do recebimento da documentação completa exigida por esta Resolução.

§ 1º Caso o Ministério da Fazenda constate que a documentação recebida não é suficiente para sua análise, solicitará a complementação dos documentos e informações, fluindo igual prazo a partir do cumprimento das exigências.

§ 2º Não atendidas as exigências no prazo de que trata o *caput* deste artigo, o pleito deverá ser indeferido.

Art. 26. Os Estados, o Distrito Federal, os Municípios, caso tenham dívidas referentes a operações de crédito ou parcelamento de débitos relativos às contribuições sociais de que tratam os arts. 195 e 239 da Constituição Federal e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, deverão remeter, quando solicitado, ao Ministério da Fazenda:

I – informações sobre o montante das dívidas flutuante e consolidada, interna e externa;

II – cronogramas de pagamento de amortizações, juros e demais encargos das referidas dívidas, inclusive os parcelamentos de débitos relativos às contribuições sociais de que tratam os arts. 195 e 239 da Constituição Federal e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, com especificação das parcelas vencidas e não pagas; e

III – balancetes mensais e síntese da execução orçamentária.

Parágrafo único. O descumprimento do disposto no *caput* implicará a paralisação da análise de novos pleitos da espécie pelo Ministério da Fazenda.

Art. 27. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão encaminhar ao Ministério da Fazenda, na forma e periodicidade a ser definida em instrução específica daquele Órgão, as informações necessárias para o acompanhamento das operações de crédito aprovadas nos termos desta Resolução e para a constituição do registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa, conforme previsto nos arts. 31 e 32 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

Parágrafo único. O descumprimento do disposto neste artigo implicará a paralisação da análise de novos pleitos da espécie pelo Ministério da Fazenda.

Art. 28. São sujeitas a autorização específica do Senado Federal, as seguintes modalidades de operações:

I – de crédito externo;

II – decorrentes de convênios para aquisição de bens e serviços no exterior;

III – de emissão de títulos da dívida pública;

IV – de emissão de debêntures ou assunção de obrigações por entidades controladas pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios que não exerçam atividade produtiva ou não possuam fonte própria de receitas.

Parágrafo único. O Senado Federal devolverá ao Ministério da Fazenda, para as providências cabíveis, o pedido de autorização para contratação de operação de crédito cuja documentação esteja em desacordo com o disposto nesta Resolução.

Art. 29. Os pleitos referentes a operações de crédito sujeitas a autorização específica do Senado Federal serão encaminhados pelo Ministério da Fazenda ao Senado Federal quando atenderem aos requisitos mínimos definidos no art. 32, acompanhados de parecer técnico que contenha, obrigatoriamente, os seguintes pontos:

I – demonstrativo do cumprimento dos requisitos mínimos definidos no art. 32;

II – análise do mérito da operação de crédito, avaliando sua oportunidade, seus custos e demais condições, e seu impacto sobre as necessidades de financiamento do setor público; e

III – demonstrativo do perfil de endividamento da entidade pública solicitante, antes e depois da realização da operação.

§ 1º O parecer a que se refere o *caput* incluirá, obrigatoriamente, conclusão favorável ou contrária ao mérito do pleito.

§ 2º Nos pleitos relativos a emissão de títulos da dívida pública, o parecer a que se refere o *caput* conterá, também:

I – especificação do valor dos títulos a serem emitidos e do valor do estoque de títulos do mesmo emissor já existentes, com indicação das datas de referência de tais valores;

II – análise do impacto da operação de crédito no mercado mobiliário e do desempenho dos títulos já emitidos nesse mercado; e

III – em se tratando de refinanciamento de títulos vincendos, histórico da evolução dos títulos desde sua emissão, registrando-se sua valorização ao longo do tempo.

Art. 30. Quando não atenderem aos requisitos mínimos definidos no art. 32, os pleitos referentes a operações de crédito sujeitas a autorização específica do Senado Federal não serão encaminhados pelo Ministério da Fazenda ao Senado Federal.

Parágrafo único. O Ministério da Fazenda devolverá os pleitos a que se refere o *caput*, ao Estado, ao Distrito Federal ou ao Município de origem, comunicando o fato ao Senado Federal.

Art. 31. As operações de crédito não sujeitas a autorização específica do Senado Federal serão objeto do seguinte procedimento pelo Ministério da Fazenda:

I – os pleitos que não atenderem aos requisitos mínimos definidos no art. 32 serão indeferidos de imediato;

II – os pleitos que atenderem aos requisitos mínimos, definidos no art. 32, serão autorizados no prazo máximo de 10 (dez) dias úteis.

Art. 32. Considera-se requisito mínimo, para os fins desta Resolução, o cumprimento, quando se aplicar, do disposto nos arts. 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 21, 22 e 23.

Art. 33. Os pedidos de autorização para a realização de operações de crédito de que trata esta Resolução não poderão ser apreciados em regime de urgência, salvo quando proposto pela Comissão de Assuntos Econômicos.

Art. 34. A reunião da Comissão de Assuntos Econômicos que deliberar sobre pedido de autorização para a realização das operações de crédito de que trata esta Resolução deverá contar com a presença de representante do Estado, do Distrito Federal ou do Município, para apresentação do pleito, e de representante do Ministério da Fazenda, para exposição do parecer por ele emitido.

Parágrafo único. O não comparecimento de qualquer desses representantes implicará o adiamento da votação do pleito, que

passará ao primeiro lugar da pauta da reunião seguinte.

Art. 35. A indicação dos relatores dos pedidos de autorização para realização de operações de crédito de que trata esta Resolução será feita mediante a estrita observância da ordem de entrada do pedido na Comissão de Assuntos Econômicos e da relação de membros titulares da mesma Comissão, nos termos do art. 126 do Regimento Interno do Senado Federal.

Parágrafo único. Senador já indicado como relator de pedido de que trata o *caput* não será designado novamente antes que todos os membros titulares da referida Comissão tenham sido designados relatores de pedidos da mesma espécie.

CAPÍTULO V

Das Operações de Antecipação de Receita Orçamentária e Venda de Títulos Públicos

Art. 36. As operações de antecipação de receita orçamentária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão efetuadas mediante abertura de crédito junto à instituição financeira vencedora em processo competitivo eletrônico promovido pelo Banco Central do Brasil.

Parágrafo único. O Banco Central do Brasil baixará normas específicas para regulamentar os procedimentos operacionais do processo de que trata o *caput*.

Art. 37. O Ministério da Fazenda analisará o enquadramento das operações de antecipação de receita orçamentária no disposto nesta Resolução, tomando por base as condições da proposta firme de que trata o inciso II do art. 22.

§ 1º Estando o pleito de realização da operação de antecipação de receita orçamentária enquadrado nas exigências desta Resolução, o Ministério da Fazenda solicitará ao Banco Central do Brasil a realização do processo competitivo eletrônico, que se dará por meio da divulgação da proposta firme a todo o sistema financeiro, em recinto ou meio eletrônico mantido por entidade autorreguladora autorizada pela Comissão de Valores Mobiliários ou em meio eletrônico mantido pelo Banco Central do Brasil, sendo permitido a qualquer instituição financeira, inclusive àquela que encaminhou a proposta firme ao Ministério da Fazenda, oferecer a mesma operação com juros inferiores ao da proposta firme inicial.

§ 2º O resultado do processo competitivo de que trata o § 1º será divulgado pelo Banco Central do Brasil, sempre que possível por meio eletrônico, a todas as instituições financeiras, ao Senado Federal, ao Ministério da Fazenda, ao Poder Legislativo do Estado, do Distrito Federal ou do Município, conforme o caso, e ao Tribunal de Contas competente, com descrição detalhada das ofertas realizadas.

§ 3º Não serão aceitas propostas que cobrem outros encargos que não a taxa de juros da operação, a qual deve ser, obrigatoriamente, prefixada ou indexada à Taxa Básica Financeira – TBF.

§ 4º A proposta firme não poderá apresentar taxa de juros superior a uma vez e meia a TBF vigente no dia do seu encaminhamento.

§ 5º A novação de operações vincendas ou vencidas será submetida ao mesmo rito de análise e processo competitivo das operações novas.

§ 6º Realizado o processo competitivo de que trata o § 1º, a operação de antecipação da receita orçamentária só poderá ser contratada após a entrega, ao Ministério da Fazenda, de declaração da não ocorrência de reciprocidade ou condição especial que represente custo adicional ao expresso pela taxa de juros da operação, assinada por representante da instituição financeira e pelo chefe do Poder Executivo.

Art. 38. Os pedidos de autorização para o lançamento, oferta pública ou colocação no mercado de títulos da dívida pública, destinados a refinanciar títulos vincendos, devem ser encaminhados pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios ao Ministério da Fazenda, com antecedência mínima de 60 (sessenta) dias úteis do primeiro vencimento dos títulos a serem refinanciados.

§ 1º O descumprimento do disposto no *caput* implicará a alteração das datas-base de todos os títulos a serem emitidos, que serão postergadas por período equivalente ao número de dias úteis de atraso, sem que haja a correspondente correção do valor nominal dos títulos a serem emitidos.

§ 2º Estando incompleta a documentação encaminhada pelo Estado, pelo Distrito Federal ou pelo Município, o Ministério da Fazenda solicitará a complementação dos documentos e informações, considerando-se, para efeito do disposto no § 1º, a data de entrega da documentação completa.

Art. 39. A venda de títulos da dívida pública por seus emissores será efetuada, obrigatoriamente, em leilões públicos eletrônicos realizados pelo Banco Central do Brasil ou por entidade autorreguladora autorizada pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

§ 1º O Banco Central do Brasil baixará normas específicas para regulamentar os procedimentos operacionais dos leilões de que trata este artigo.

§ 2º É obrigatória a publicação de edital do leilão a que se refere o *caput* com antecedência mínima de 3 (três) dias úteis da data prevista para sua realização.

§ 3º Após a realização do leilão eletrônico, o Banco Central do Brasil encaminhará as informações relevantes sobre os mesmos, sempre que possível por meio eletrônico, às instituições financeiras, ao Ministério da Fazenda, ao Senado Federal, ao Poder Legislativo do Estado, do Distrito Federal ou Município, conforme o caso, e ao Tribunal de Contas competente.

§ 4º A recolocação, no mercado, de títulos da dívida dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, mantidos em suas respectivas tesourarias ou fundos das dívidas, será feita, obrigatoriamente, por meio de leilões eletrônicos, na forma definida neste artigo.

Art. 40. O Senado Federal solicitará ao Banco Central do Brasil, quando julgar necessário, a fiscalização de operação de crédito específica junto à instituição financeira credora.

Art. 41. O Ministério da Fazenda informará mensalmente ao Senado Federal:

I – a posição de endividamento dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas respectivas autarquias e fundações;

II – cada uma das operações de crédito autorizadas e não autorizadas no período, fornecendo dados sobre:

a) entidade mutuária;

b) prazo da operação;

c) condições de contratação, tais como valor, garantias e taxas de juros;

III – número de instituições financeiras participantes das operações de crédito autorizadas no período, classificadas por tipo de operação;

IV – número de instituições financeiras que apresentaram propostas para realização de operações de antecipação de receita orçamentária, no processo competitivo definido pelo art. 36; e

V – outras informações pertinentes.

§ 1º O Ministério da Fazenda efetuará o registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa, garantindo o acesso público às informações, nos termos do art. 32 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

§ 2º Os nomes das instituições financeiras autorizadas a realizar as operações de antecipação de receita orçamentária serão informados exclusivamente ao Senado Federal.

Art. 42. O Ministério da Fazenda encaminhará, trimestralmente, à Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, relatório analítico das operações de compra e venda de títulos públicos de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios realizadas no período, com especificação, para cada resolução autorizativa do Senado Federal, da modalidade da operação, dos valores e quantidades negociadas, de seus custos e deságios e da relação dos participantes da cadeia de compra e venda.

Parágrafo único. O Banco Central do Brasil, sempre que solicitado, encaminhará ao Senado Federal relação dos participantes da cadeia de compra e venda a que se refere o *caput* deste artigo.

CAPÍTULO VI

Das Disposições Finais e Transitórias

Art. 43. (*Revogado pela Resolução do Senado Federal nº 3, de 2-4-2002.*)

Art. 44. As resoluções do Senado Federal que autorizarem as operações de crédito objeto desta Resolução incluirão, ao menos, as seguintes informações:

I – valor da operação e moeda em que será realizada, bem como o critério de atualização monetária;

II – objetivo da operação e órgão executor;

III – condições financeiras básicas da operação, inclusive cronograma de liberação de recursos; e

IV – prazo para o exercício da autorização, que será de, no mínimo, 180 (cento e oitenta) dias e, no máximo, 540 (quinhentos e quarenta) dias para as operações de dívidas fundadas externas, e de, no mínimo, 90 (noventa) dias e, no máximo, 270 (duzentos e setenta) dias, para as demais operações de crédito.

§ 1º Nas operações de crédito autorizadas em conformidade com o inciso III do art. 12, a condição de excepcionalidade será expressamente mencionada no ato de autorização.

§ 2º Nas operações de crédito externo com garantia da União, a concessão da garantia será expressamente mencionada no ato de autorização.

Art. 45. A fiscalização quanto à correta utilização dos recursos arrecadados com a venda dos títulos vinculados ao disposto no art. 33 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias compete aos Tribunais de Contas a que estão jurisdicionadas as entidades emissoras.

Parágrafo único. A Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal poderá, havendo evidências de irregularidade, realizar diligências nos termos do § 3º do art. 24 ou solicitar ao respectivo Tribunal de Contas que realize auditoria na aplicação dos recursos obtidos por meio da colocação dos títulos de que trata o *caput*.

Art. 46. O valor atualizado dos recursos obtidos através da emissão de títulos vinculados ao disposto no parágrafo único do art. 33 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, utilizados para finalidades distintas, passa a ser considerado dívida vencida, para efeito do cálculo dos limites definidos nos arts. 6º e 7º desta Resolução, até que haja o resgate de títulos em valor atualizado equivalente ao desvio de finalidade incorrido.

Art. 47. É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, *b*, e II, da Constituição Federal, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e suas autarquias e fundações.

Art. 48. Para efeito do disposto no art. 2º da Lei nº 8.727, de 5 de novembro de 1993, é fixado o limite de 11% (onze por cento) da receita líquida real, conforme definida no parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.496, de 1997.

§ 1º O valor resultante da aplicação do limite definido no *caput* será utilizado no pagamento de amortizações, juros e demais encargos da dívida externa contratada até 30 de setembro de 1991, do refinanciamento de dívidas junto ao FGTS e das dívidas resultantes de renegociações realizadas com base na Lei nº 7.976, de 27 de dezembro de 1989, no art. 58 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993, da comissão de serviços das operações amparadas pela Lei nº 8.727, de 1993, das dívidas relativas a financiamentos imobiliários firmados pelas entidades vinculadas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, por eles assumidas mediante aditivo, e das dívidas resultantes de renegociações realizadas com base na Lei nº 8.727, de 1993, nessa ordem.

§ 2º A diferença entre o somatório dos pagamentos ocorridos na forma do § 1º e o valor equivalente ao limite definido no *caput* será utilizada no resgate da dívida mobiliária.

§ 3º O percentual definido no *caput* será aplicado sobre um duodécimo da receita líquida real.

§ 4º Para efeito de apuração do valor de cada uma das prestações mensais de que trata o art. 2º da Lei nº 8.727, de 1993, serão deduzidos os dispêndios com as amortizações, juros e demais encargos das dívidas ali mencionadas, efetuados no mês anterior ao do pagamento da referida prestação.

Art. 49. Aos contratos firmados pelos Estados e pelo Distrito Federal com a União, no âmbito do Programa de Incentivo à Redução do Setor Público Estadual na Atividade Bancária (PROES) aplica-se o disposto no art. 45.

Parágrafo único. Os pleitos de que trata este artigo são dispensados do cumprimento do disposto no art. 15.

Art. 50. O disposto nesta Resolução não se aplica às atuais autarquias financeiras.

Art. 51. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 52. Revogam-se as Resoluções nºs 78 e 93, de 1998; 19, 22, 28, 40 e 74, de 1999; e 58, 62, 63, 64 e 65, de 2000, todas do Senado Federal.

7.9.3 *Resolução nº 23, de 11 de abril de 1996*

Dispõe sobre as operações externas de natureza financeira de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a que se refere o art. 52, V, da Constituição Federal, de caráter não reembolsável.

O Senado Federal resolve:

Art. 1º São autorizadas, de forma global e nos termos desta Resolução, as operações de crédito externas de natureza financeira de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a que se refere o art. 52, V, da Constituição Federal, de caráter não reembolsável, assim caracterizadas as doações internacionais e outras da espécie.

Art. 2º A autorização concedida por esta Resolução deverá ser exercida pelos contratantes mediante a apresentação, para registro no Banco Central do Brasil, dos documentos previstos no art. 4º, § 3º, alíneas *b*, *e*, *f*, *h* e *i*, da Resolução nº 96, de 1989, no caso da União, ou dos documentos previstos no art. 13, incisos I, II, III, VI e VII, e dos pareceres previstos no art. 15 da Resolução nº 69, de 1995, ambas do Senado Federal, dispensada a apreciação específica do Senado Federal.

Art. 3º O Banco Central do Brasil informará ao Senado Federal, trimestralmente, as operações a que se refere o art. 1º desta

Resolução, contratadas durante o trimestre imediatamente findo.

Art. 4º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Senado Federal, em 11 de abril de 1996

SENADOR JOSÉ SARNEY
Presidente do Senado Federal

7.10 LEI COMPLEMENTAR NO 101, DE 4 DE MAIO DE 2000

*Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*⁷⁷

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

Capítulo I *Disposições preliminares*

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas,⁷⁸ mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita,⁷⁹ geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

§ 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

§ 3º Nas referências:

I – à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:

a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;⁸⁰

b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;

II – a Estados entende-se considerado o Distrito Federal;

III – a Tribunais de Contas estão incluídos: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.

Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

I – ente da Federação: a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município;

II – empresa controlada:⁸¹ sociedade cuja maioria do capital social com direito a voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação;

III – empresa estatal dependente: empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com o pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária;

IV – receita corrente⁸² líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional⁸³ ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a⁸⁴ do inciso I e no Inciso II⁸⁵ do art. 195, e no art. 239⁸⁶ da Constituição;

b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;⁸⁷

c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.

§ 1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996,⁸⁸ e do fundo previsto pelo art. 60⁸⁹ do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19.

§ 3º A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.

Capítulo II *Do planejamento*

Seção I Do plano plurianual⁹⁰

Art. 3º (Vetado).

Seção II Da lei de diretrizes orçamentárias⁹¹

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I – disporá também sobre:

- a) equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea *b* do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;
- c) (Vetado);
- d) (Vetado);
- e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- f) demais condições e exigências para a transferência de recursos a entidades públicas e privadas;

II – (Vetado);

III – (Vetado).

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

- I – avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- II – demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;
- III – evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- IV – avaliação da situação financeira e atuarial:
 - a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;
 - b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;
- V – demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

§ 4º A mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente.

Seção III Da lei orçamentária anual⁹²

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias, e com as normas desta Lei Complementar:

I – conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

II – será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

III – conterá reserva de contingência,⁹³ cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:

a) (Vetado);

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

§ 1º Todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual.

§ 2º O refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional.

§ 3º A atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada não poderá superar a variação do índice de preços previsto na lei de diretrizes orçamentárias, ou em legislação específica.

§ 4º É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa⁹⁴ ou com dotação ilimitada.

§ 5º A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior ao exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no § 1º do art. 167 da Constituição.

§ 6º Integrarão as despesas da União, e serão incluídas na lei orçamentária, as do Banco Central do Brasil relativas a pessoal e encargos sociais, custeio administrativo, inclusive os destinados a benefícios e assistência aos servidores, e a investimentos.

§ 7º (Vetado).⁹⁵

Art. 6º (Vetado).⁹⁶

Art. 7º O resultado do Banco Central do Brasil, apurado após a constituição ou reversão de reservas, constitui receita do Tesouro Nacional, será transferido até o décimo dia útil do subsequente à aprovação dos balanços semestrais.

§ 1º O resultado negativo constituirá obrigação do Tesouro para com o Banco Central do Brasil e será consignado em dotação específica no orçamento.

§ 2º O impacto e o custo fiscal das operações realizadas pelo Banco Central do Brasil serão demonstrados trimestralmente, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias da União.

§ 3º Os Balanços trimestrais do Banco Central do Brasil conterão notas explicativas sobre os custos da remuneração das disponibilidades do Tesouro Nacional e da manutenção das reservas cambiais e a rentabilidade de sua carteira de títulos, destacando os de emissão da União.

Seção IV

Da execução orçamentária e do cumprimento das metas

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.⁹⁷

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender o objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal⁹⁸ estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.⁹⁹

§ 1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivas.

§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no *caput*, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.¹⁰⁰

§ 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestral, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.

§ 5º No prazo de noventa dias após o encerramento de cada semestre, o Banco Central do Brasil apresentará, em reunião conjunta das comissões temáticas pertinentes do Congresso Nacional, avaliação do cumprimento dos objetivos e metas das políticas monetária, creditícia e cambial, evidenciando o impacto e o custo fiscal de suas operações e os resultados demonstrados nos balanços.

Art. 10. A execução orçamentária e financeira identificará os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira, para fins de observância da ordem cronológica determinada no art. 100 da Constituição.¹⁰¹

Capítulo III

Da receita pública

Seção I

Da previsão e da arrecadação

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição,¹⁰² previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.¹⁰³

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.¹⁰⁴

§ 1º Reestimativa de receita por parte do Poder Legislativo só será admitida se comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal.

§ 2º O montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária.¹⁰⁵

§ 3º O Poder Executivo de cada ente colocará à disposição dos demais Poderes e do Ministério Público,¹⁰⁶ no mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo.

Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.¹⁰⁷

Seção II

Da renúncia de receita

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo¹⁰⁸ ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita¹⁰⁹ deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou condições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.¹¹⁰

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Capítulo IV ***Da despesa pública***

Seção I Da geração da despesa

Art. 15. Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17.¹¹¹

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I – estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

II – declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I – adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

II – compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

§ 2º A estimativa de que trata o inciso I do *caput* será acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas.

§ 3º Ressalva-se do disposto neste artigo a despesa considerada irrelevante, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.¹¹²

§ 4º As normas do *caput* constituem condição prévia para:

I – empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras;

II – desapropriação de imóveis urbanos a que se refere o § 3º do art. 182 da Constituição.¹¹³

Subseção I Da despesa obrigatória de caráter continuado

Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.¹¹⁴

§ 1º Os atos que criarem ou aumentarem despesa de que trata o *caput* deverão ser instruídos com a estimativa prevista no inciso I do art. 16 e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio.¹¹⁵

§ 2º Para efeito do atendimento do § 1º, o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo referido no § 1º do art. 4º, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa.

§ 3º Para efeito do § 2º, considera-se aumento permanente de receita o proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 4º A comprovação referida no § 2º, apresentada pelo proponente, conterà as premissas e metodologia de cálculo utilizadas, sem prejuízo do exame de compatibilidade da despesa com as demais normas do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias.

§ 5º A despesa de que trata este artigo não será executada antes da implementação das medidas referidas no § 2º, as quais integrarão o instrumento que a criar ou aumentar.

§ 6º O disposto no § 1º não se aplica às despesas destinadas ao serviço da dívida nem ao reajustamento de remuneração de pessoal de que trata o inciso X do art. 37 da Constituição.

§ 7º Considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado.

Seção II

Das despesas com pessoal

Subseção I Definições e limites

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.¹¹⁶

§ 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal”.¹¹⁷

§ 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.¹¹⁸

Art. 19. Para os fins do disposto no *caput* do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:¹¹⁹

I – União: 50% (cinquenta por cento);

II – Estados: 60% (sessenta por cento);

III – Municípios: 60% (sessenta por cento).¹²⁰

§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

I – de indenização por demissão de servidores ou empregados;

II – relativas a incentivos à demissão voluntária;

III – derivadas da aplicação do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição;

IV – decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18;¹²¹

V – com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional nº 19;

VI – com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:

a) da arrecadação de contribuições dos segurados;

b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;

c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

§ 2º Observado o disposto no inciso IV do § 1º, as despesas com pessoal decorrentes de sentenças judiciais serão incluídas no limite do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.¹²²

Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:¹²³

I – na esfera federal:

a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União;

b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;

c) 40,9% (quarenta inteiros e nove décimos por cento)¹²⁴ para o Executivo, destacando-se 3% (três por cento) para as despesas com pessoal decorrentes do que dispõe os incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e o art. 31 da Emenda Constitucional nº 19, repartidos de forma proporcional à medida das despesas relativas a cada um destes dispositivos, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar;

d) 0,6% (seis décimos por cento) para o Ministério Público da União;

II – na esfera estadual:

a) 3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado;

b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;

c) 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo;

d) 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados;

III – na esfera municipal:

a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;¹²⁵

b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

§ 1º Nos Poderes Legislativo e Judiciário de cada esfera, os limites serão repartidos entre seus órgãos de forma proporcional à média das despesas com pessoal, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar.

§ 2º Para efeito deste artigo entende-se como órgão:

I – o Ministério Público;

II – no Poder Legislativo:

a) Federal, as respectivas Casas e o Tribunal de Contas da União;¹²⁶

b) Estadual, a Assembleia Legislativa e os Tribunais de Contas;

c) do Distrito Federal, a Câmara Legislativa e o Tribunal de Contas do Distrito Federal;

d) Municipal, a Câmara de Vereadores e o Tribunal de Contas do Município, quando houver;

III – no Poder Judiciário:

a) Federal, os tribunais referidos no art. 92 da Constituição;

b) Estadual, o Tribunal de Justiça e outros, quando houver.

§ 3º Os limites para as despesas com pessoal do Poder Judiciário, a cargo da União por força do inciso XIII do art. 21 da Constituição, serão estabelecidos mediante aplicação da regra do § 1º.

§ 4º Nos Estados em que houver Tribunal de Contas dos Municípios,¹²⁷ os percentuais definidos nas alíneas *a* e *c* do inciso II do *caput* serão, respectivamente, acrescidos e reduzidos em 0,4% (quatro décimos por cento).

§ 5º Para os fins previstos no art. 168 da Constituição, a entrega dos recursos financeiros correspondentes à despesa total com pessoal por Poder e órgão será a resultante da aplicação dos percentuais definidos neste artigo, ou aqueles fixados na lei de diretrizes orçamentárias.

§ 6º (Vetado).

Subseção II

Do controle da despesa total com pessoal

Art. 21. É nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda:

I – as exigências dos arts. 16 e 17 desta Lei Complementar, e o disposto no inciso XIII do art. 37 e no § 1º¹²⁸ do art. 169 da Constituição;

II – o limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo.

Parágrafo único. Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder¹²⁹ ou órgão referido no art. 20.

Art. 22. A verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 será realizada ao final de cada quadrimestre.¹³⁰

Parágrafo único. Se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:¹³¹

I – concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;

II – criação de cargo, emprego ou função;¹³²

III – alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV – provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;

V – contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II¹³³ do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências dos §§ 3º¹³⁴ e 4º¹³⁵ do art. 169 da Constituição.

§ 1º No caso do inciso I do § 3º do art. 169 da Constituição, o objetivo poderá ser alcançado tanto pela extinção de cargos e funções quanto pela redução dos valores a eles atribuídos.¹³⁶

§ 2º É facultada a redução temporária da jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária.¹³⁷

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:¹³⁸

I – receber transferências voluntárias;¹³⁹

II – obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;

III – contratar operações de crédito,¹⁴⁰ ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

§ 4º As restrições do § 3º aplicam-se imediatamente se a despesa com o pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão referidos no art. 20.¹⁴¹

Seção III

Das despesas com a seguridade social

Art. 24. Nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio total, nos termos do § 5º do art. 195 da Constituição,¹⁴² atendidas ainda as exigências do art. 17.

§ 1º É dispensada da compensação referida no art. 17 o aumento de despesa decorrente de:

I – concessão de benefício a quem satisfaça as condições de habilitação prevista na legislação pertinente;

II – expansão quantitativa do atendimento e dos serviços prestados;

III – reajustamento de valor do benefício ou serviço, a fim de preservar o seu valor real.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se a benefício ou serviço de saúde, previdência e assistência social, inclusive os destinados aos servidores públicos e militares, ativos e inativos, e aos pensionistas.

Capítulo V

Das transferências voluntárias

Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária¹⁴³ a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional,¹⁴⁴ legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

§ 1º São exigências para a realização de transferência voluntária, além das estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias:

I – existência de dotação específica;

II – (Vetado);

III – observância do disposto no inciso X do art. 167 da Constituição;¹⁴⁵

IV – comprovação, por parte do beneficiário, de:

a) que se acha em dia quanto ao pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, bem como quanto à prestação de contas de recursos anteriormente dele recebidos;

b) cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde;¹⁴⁶

c) observância dos limites das dívidas consolidada e mobiliária, de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, de inscrição em Restos a Pagar e de despesa total com pessoal;

d) previsão orçamentária de contrapartida.

§ 2º É vedada a utilização de recursos transferidos em finalidade diversa da pactuada.

§ 3º Para fins da aplicação das sanções de suspensão de transferências voluntárias constantes desta Lei Complementar, excetuam-se aquelas relativas a ações de educação, saúde e assistência social.

Capítulo VI

Da destinação de recursos públicos para o setor privado

Art. 26. A destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou *déficits* de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.¹⁴⁷

§ 1º O disposto no *caput* aplica-se a toda a administração indireta, inclusive fundações públicas e empresas estatais, exceto, no exercício de suas atribuições precípua, as instituições financeiras e o Banco Central do Brasil.

§ 2º Compreende-se incluída a concessão de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive as respectivas prorrogações e a composição de dívidas, a concessão de subvenção e a participação em constituição ou aumento de capital.

Art. 27. Na concessão de crédito por ente da Federação¹⁴⁸ a pessoa física, ou jurídica que não esteja sob seu controle direto ou indireto, os encargos financeiros, comissões e despesas congêneres não serão inferiores aos definidos em lei ou ao custo de captação.

Parágrafo único. Dependem de autorização em lei específica as prorrogações e composições de dívidas decorrentes de operações de crédito, bem como a concessão de empréstimos ou financiamentos em desacordo com o *caput*, sendo o subsídio correspondente consignado na lei orçamentária.¹⁴⁹

Art. 28. Salvo mediante lei específica,¹⁵⁰ não poderão ser utilizados recursos públicos, inclusive de operações de crédito, para socorrer instituições do Sistema Financeiro Nacional, ainda que mediante a concessão de empréstimos de recuperação ou financiamentos para a mudança de controle acionário.

§ 1º A prevenção de insolvência e outros riscos ficará a cargo de fundos, e outros mecanismos, constituídos pelas instituições do Sistema Financeiro Nacional, na forma da lei.

§ 2º O disposto no *caput* não proíbe o Banco Central do Brasil de conceder às instituições financeiras operações de redesconto e de empréstimos de prazo inferior a trezentos e sessenta dias.

Capítulo VII

Da dívida e do endividamento

Seção I

Definições básicas

Art. 29. Para os efeitos desta Lei Complementar, são adotadas as seguintes definições:

I – dívida pública consolidada ou fundada:¹⁵¹ montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses;

II – dívida pública mobiliária: dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios;¹⁵²

III – operação de crédito:¹⁵³ compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros;

IV – concessão e garantia: compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada;

V – refinanciamento da dívida mobiliária:¹⁵⁴ emissão de títulos para pagamento do principal acrescido da atualização monetária.

§ 1º Equipara-se a operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências dos arts. 15 e 16.

§ 2º Será incluída na dívida consolidada da União a relativa à emissão de títulos de responsabilidade do Banco Central do Brasil.

§ 3º Também integram a dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento.

§ 4º O refinanciamento do principal da dívida mobiliária não excederá, ao término de cada exercício financeiro, o montante do final do exercício anterior, somado ao das operações de crédito autorizadas no orçamento para este efeito e efetivamente realizadas, acrescido de atualização monetária.

Seção II

Dos limites da dívida pública e das operações de crédito

Art. 30. No prazo de noventa dias após a publicação desta Lei Complementar, o Presidente da República submeterá ao:

I – Senado Federal: proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, Estados e Municípios, cumprindo o que estabelece o inciso VI do art. 52 da Constituição, bem como de limites e condições relativos aos incisos VII, VIII e IX do mesmo artigo;¹⁵⁵

II – Congresso Nacional: projeto de lei que estabeleça limites para o montante da dívida mobiliária federal a que se refere o

inciso XIV do art. 48 da Constituição, acompanhado da demonstração de sua adequação aos limites fixados para a dívida consolidada da União, atendido o disposto no inciso I do § 1º deste artigo.

§ 1º As propostas referidas nos incisos I e II do *caput* e suas alterações conterão:

I – demonstração de que os limites e condições guardam coerência com as normas estabelecidas nesta Lei complementar e com os objetivos da política fiscal;

II – estimativas do impacto da ampliação dos limites a cada uma das três esferas de governo;

III – razões de eventual proposição de limites diferenciados por esfera de governo;

IV – metodologia de apuração dos resultados primário e nominal.

§ 2º As propostas mencionadas nos incisos I e II do *caput* também poderão ser apresentadas em termos de dívida líquida, evidenciando a forma e a metodologia de sua apuração.

§ 3º Os limites de que tratam os incisos I e II do *caput* serão fixados em percentual da receita corrente líquida para cada esfera de governo e aplicados igualmente a todos os entes da Federação que a integrem, constituindo, para cada um deles, limites máximos.

§ 4º Para fins de verificação do atendimento do limite, a apuração do montante da dívida consolidada será efetuada ao final de cada quadrimestre.

§ 5º No prazo previsto no art. 5º, o Presidente da República enviará ao Senado Federal ou ao Congresso Nacional, conforme o caso, proposta de manutenção ou alteração dos limites e condições previstos nos incisos I e II do *caput*.

§ 6º Sempre que alterados os fundamentos das propostas de que trata este artigo, em razão de instabilidade econômica ou alterações nas políticas monetária ou cambial, o Presidente da República poderá encaminhar ao Senado Federal ou ao Congresso Nacional solicitação de revisão dos limites.¹⁵⁶

§ 7º Os precatórios judiciais não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos integram a dívida consolidada, para fins de aplicação dos limites.¹⁵⁷

Seção III

Da recondução da dívida aos limites

Art. 31. Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subsequentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.¹⁵⁸

§ 1º Enquanto perdurar o excesso, o ente que nele houver incorrido:

I – estará proibido de realizar operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária;

II – obterá resultado primário necessário à redução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º.¹⁵⁹

§ 2º Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará também impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado.

§ 3º As restrições do § 1º aplicam-se imediatamente se o montante da dívida exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo.

§ 4º O Ministério da Fazenda divulgará, mensalmente, a relação dos entes que tenham ultrapassado os limites das dívidas consolidada e mobiliária.¹⁶⁰

§ 5º As normas deste artigo serão observadas nos casos de descumprimento dos limites da dívida mobiliária e das operações de crédito internas e externas.

Seção IV

Das operações de crédito

Subseção I

Da contratação

Art. 32. O Ministério da Fazenda verificará o cumprimento dos limites e condições relativos à realização de operações de crédito de cada ente da Federação, inclusive das empresas por eles controladas, direta ou indiretamente.¹⁶¹

§ 1º O ente interessado formalizará seu pleito fundamentando-o em parecer de seus órgãos técnicos e jurídicos,

demonstrando a relação custo-benefício, o interesse econômico e social da operação e o atendimento das seguintes condições:

I – existência de prévia e expressa autorização para a contratação, no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica;

II – inclusão no orçamento ou em créditos adicionais dos recursos provenientes da operação, exceto no caso de operações por antecipação de receita;

III – observância dos limites e condições fixados pelo Senado Federal;

IV – autorização específica do Senado Federal, quando se tratar de operação de crédito externo;

V – atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição;

VI – observância das demais restrições estabelecidas nesta Lei Complementar.

§ 2º As operações relativas à dívida mobiliária federal autorizadas, no texto da lei orçamentária ou de créditos adicionais, serão objeto de processo simplificado que atenda às suas especificidades.¹⁶²

§ 3º Para fins do disposto no inciso V do § 1º, considerar-se-á, em cada exercício financeiro, o total dos recursos de operações de crédito nele ingressados e o das despesas de capital executadas, observado o seguinte:

I – não serão computadas nas despesas de capital as realizadas sob a forma de empréstimo ou financiamento a contribuinte, com o intuito de promover incentivo fiscal, tendo por base tributo de competência do ente da Federação, se resultar a diminuição, direta ou indireta, do ônus deste;

II – se o empréstimo ou financiamento a que se refere o inciso I for concedido por instituição financeira controlada pelo ente da Federação, o valor da operação será deduzido das despesas de capital;

III – (Vetado).

§ 4º Sem prejuízo das atribuições do Senado Federal e do Banco Central do Brasil, o Ministério da Fazenda efetuará o registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa, garantido o acesso público às informações, que incluirão:¹⁶³

I – encargos e condições de contratação;

II – saldos atualizados e limites relativos às dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito e concessão de garantias.

§ 5º Os contratos de operação de crédito externo não conterão cláusula que importe na compensação automática de débitos e créditos.

Art. 33. A instituição financeira que contratar operação de crédito com ente da Federação, exceto quando relativa à dívida mobiliária ou à externa, deverá exigir comprovação de que a operação atende às condições e limites estabelecidos.¹⁶⁴

§ 1º A operação realizada com a infração do disposto nesta Lei Complementar será considerada nula, procedendo-se ao seu cancelamento, mediante a devolução do principal, vedados o pagamento de juros e demais encargos financeiros.

§ 2º Se a devolução não for efetuada no exercício de ingresso dos recursos, será consignada reserva específica na lei orçamentária para o exercício seguinte.

§ 3º Enquanto não efetuado o cancelamento, a amortização, ou constituída a reserva, aplicam-se as sanções previstas nos incisos do § 3º do art. 23.

§ 4º Também se constituirá reserva, no montante equivalente ao excesso, se não atendido o disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, consideradas as disposições do § 3º do art. 32.

Subseção II Das vedações

Art. 34. O Banco Central do Brasil não emitirá títulos da dívida pública a partir de dois anos após a publicação desta Lei Complementar.¹⁶⁵

Art. 35. É vedada a realização de operação de crédito entre um ente da Federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal dependente, e outro, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente.¹⁶⁶

§ 1º Excetuam-se da vedação a que se refere o *caput* as operações entre instituição financeira estatal e outro ente da Federação, inclusive suas entidades de administração indireta, que não se destinem a:

I – financiar, direta ou indiretamente, despesas correntes;

II – refinanciar dívidas não contraídas junto à própria instituição concedente.

§ 2º O disposto no *caput* não impede Estados e Municípios de comprar títulos da dívida da União como aplicação de suas

disponibilidades.

Art. 36. É proibida a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo.¹⁶⁷

Parágrafo único. O disposto no *caput* não proíbe instituição financeira controlada de adquirir, no mercado, títulos da dívida pública para atender investimentos de seus clientes, ou títulos da dívida de emissão da União para aplicação de recursos próprios.

Art. 37. Equiparam-se a operações de crédito e estão vedados:¹⁶⁸

I – captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, sem prejuízo do disposto no § 7º do art. 150 da Constituição;

II – recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;

III – assunção direta do compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de título de crédito, não se aplicando esta vedação a empresas estatais dependentes;

IV – assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento *a posteriori* de bens e serviços.

Subseção III

Das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária

Art. 38. A operação de crédito por antecipação de receita destina-se a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro e cumprirá as exigências mencionadas no art. 32¹⁶⁹ e mais as seguintes:

I – realizar-se-á somente a partir do décimo dia do início do exercício;

II – deverá ser liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano;¹⁷⁰

III – não será autorizada se forem cobrados outros encargos que não a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira, ou à que vier a esta substituir;

IV – estará proibida:

a) enquanto existir anterior da mesma natureza não integralmente resgatada;

b) no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal.¹⁷¹

§ 1º As operações de que trata este artigo não serão computadas para efeito do que dispõe o inciso III do art. 167 da Constituição, desde que liquidadas no prazo definido no inciso II do *caput*.

§ 2º As operações de crédito por antecipação de receita realizadas por Estados ou Municípios serão efetuadas mediante abertura de crédito junto à instituição financeira vencedora em processo competitivo eletrônico promovido pelo Banco Central do Brasil.

§ 3º O Banco Central do Brasil manterá sistema de acompanhamento e controle do saldo de crédito aberto e, no caso de inobservância dos limites, aplicará as sanções cabíveis à instituição credora.

Subseção IV

Das operações com o Banco Central do Brasil

Art. 39. Nas suas relações com ente da Federação, o Banco Central do Brasil está sujeito às vedações constantes do art. 35 mais às seguintes:

I – compra de título da dívida, na data de sua colocação no mercado, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo;¹⁷²

II – permuta, ainda que temporária, por intermédio de instituição financeira ou não, de título da dívida de ente da Federação por título da dívida pública federal, bem como a operação de compra e venda, a termo, daquele título, cujo efeito final seja semelhante à permuta;

III – concessão de garantia.

§ 1º O disposto no inciso II, *in fine*, não se aplica ao estoque de Letras do Banco Central do Brasil, Série Especial, existente na carteira das instituições financeiras, que pode ser refinanciado mediante novas operações de venda a termo.

§ 2º O Banco Central do Brasil só poderá comprar diretamente títulos emitidos pela União para refinanciar a dívida mobiliária federal que estiver vencendo na sua carteira.

§ 3º A operação mencionada no § 2º deverá ser realizada à taxa média e condições alcançadas no dia, em leilão público.

§ 4º É vedado ao Tesouro Nacional adquirir títulos da dívida pública federal existentes na carteira do Banco Central do Brasil, ainda que com cláusula de reversão, salvo para reduzir a dívida imobiliária.

Seção V

Da garantia e da contragarantia

Art. 40. Os entes poderão conceder garantia em operações de crédito internas ou externas, observado o disposto neste artigo, as normas do art. 32 e, no caso da União, também os limites e as condições estabelecidos pelo Senado Federal.

§ 1º A garantia estará condicionada ao oferecimento de contragarantia, em valor igual ou superior ao da garantia concedida, e à adimplência da entidade que pleitear relativamente as suas obrigações junto ao garantidor e às entidades por este controladas, observado o seguinte:

I – não será exigida contragarantia de órgãos e entidades do próprio ente;

II – a contragarantia exigida pela União a Estado ou Município, ou pelos Estados aos Municípios, poderá consistir na vinculação de receitas tributárias diretamente arrecadadas e provenientes de transferências constitucionais, com outorga de poderes ao garantidor para retê-las e empregar o respectivo valor da liquidação da dívida vencida.¹⁷³

§ 2º No caso de operação de crédito junto a organismo financeiro internacional, ou a instituição federal de crédito e fomento para o repasse de recursos externos, a União só prestará garantia a ente que atenda, além do disposto no § 1º, as exigências legais do recebimento de transferências voluntárias.

§ 3º (Vetado).

§ 4º (Vetado).

§ 5º É nula a garantia concedida acima dos limites fixados pelo Senado Federal.

§ 6º É vedado, às entidades da administração indireta, inclusive suas empresas controladas e subsidiárias, conceder garantia, ainda que com recursos de fundos.

§ 7º O disposto no § 6º não se aplica à concessão de garantia por:

I – empresa controlada a subsidiária ou controlada sua, nem à prestação de contragarantia nas mesmas condições;

II – instituição financeira a empresa nacional, nos termos da lei.

§ 8º Excetua-se do disposto neste artigo a garantia prestada:

I – por instituições financeiras estatais, que se submeterão às normas aplicáveis às instituições financeiras privadas, de acordo com a legislação pertinente;

II – pela União, na forma da lei federal, a empresa de natureza financeira por ela controlada, direta e indiretamente, quanto às operações de seguro de crédito à exportação.

§ 9º Quando honrarem dívida de outro ente, em razão de garantia prestada, a União e os Estados poderão condicionar as transferências constitucionais ao ressarcimento daquele pagamento.¹⁷⁴

§ 10. O ente da Federação cuja dívida tiver sido honrada pela União ou por Estado, em decorrência de garantia prestada em operação de crédito, terá suspenso o acesso a novos créditos ou financiamentos até a total liquidação da mencionada dívida.

Seção VI

Dos restos a pagar

Art. 41. (Vetado).

Art. 42. É vedado ao titular do Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenham parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este feito.¹⁷⁵

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Capítulo VIII

Da gestão patrimonial

Seção I

Das disponibilidades de caixa

Art. 43. As disponibilidades de caixa dos entes da Federação serão depositadas conforme estabelece o § 3º do art. 164 da

Constituição.¹⁷⁶

§ 1º As disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, ainda que vinculadas a fundos específicos a que se referem os arts. 249 e 250 da Constituição, ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicadas nas condições de mercado, com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira.

§ 2º É vedada a aplicação das disponibilidades de que trata o § 1º em:

I – títulos da dívida pública estadual e municipal, bem como em ações e outros papéis relativos às empresas controladas pelo respectivo ente da Federação;

II – empréstimos, de qualquer natureza, aos segurados e ao Poder Público, inclusive a suas empresas controladas.

Seção II

Da preservação do patrimônio público

Art. 44. É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.¹⁷⁷

Art. 45. Observado o disposto no § 5º do art. 5º, a lei orçamentária e as de créditos adicionais só incluirão novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.¹⁷⁸

Parágrafo único. O Poder Executivo de cada ente encaminhará ao Legislativo, até a data do envio do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, relatório com as informações necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo, ao qual será dada ampla divulgação.

Art. 46. É nulo de pleno direito ato de desapropriação de imóvel urbano expedido sem o atendimento do disposto no § 3º do art. 182 da Constituição, ou prévio depósito judicial do valor da indenização.¹⁷⁹

Seção III

Das empresas controladas pelo setor público

Art. 47. A empresa controlada que firmar contrato de gestão em que se estabeleçam objetivos e metas de desempenho, na forma da lei, disporá de autonomia gerencial, orçamentária e financeira, sem prejuízo do disposto no inciso II do § 5º do art. 165 da Constituição.¹⁸⁰

Parágrafo único. A empresa controlada incluirá em seus balanços trimestrais nota explicativa em que informará:

I – fornecimento de bens e serviços ao controlador, com respectivos preços e condições, comparando-os com os praticados no mercado;

II – recursos recebidos do controlador, a qualquer título, especificando valor, fonte e destinação;

III – venda de bens, prestação de serviços ou concessão de empréstimos e financiamentos com preços, taxas, prazos ou condições diferentes dos vigentes no mercado.

Capítulo IX

Da transparência, controle e fiscalização

Seção I

Da transparência da gestão fiscal

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.¹⁸¹

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade

estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A (Redação dada pela Lei Complementar nº 131, de 27-5-2009).

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.¹⁸²

Parágrafo único. A prestação de contas da União conterá demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluído o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício.

Seção II

Da escrituração e consolidação das contas

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas observará as seguintes:¹⁸³

I – a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

II – a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

III – as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV – as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V – as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI – a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

§ 1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central da contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.¹⁸⁴

§ 1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:

I – Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril;

II – Estados, até trinta e um de maio.

§ 2º O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.¹⁸⁵

Seção III

Do relatório resumido da execução orçamentária

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de:¹⁸⁶

I – balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

- a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
- b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;

II – demonstrativos da execução da(s):

- a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;
- b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhadas e liquidadas, no bimestre e no exercício;
- c) despesa por função e subfunção.

§ 1º Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária constarão destacadamente nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida.

§ 2º O descumprimento do prazo previsto neste artigo sujeita o ente às sanções previstas no § 2º do art. 51.

Art. 53. Acompanharão o Relatório demonstrativos relativos a:

I – apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;¹⁸⁷

II – receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;

III – resultados nominal e primário;

IV – despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º;

V – Restos a pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

§ 1º O relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos:

I – do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, conforme o parágrafo 3º do art. 32;

II – das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;

III – da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

§ 2º Quando for o caso, serão apresentadas justificativas:

I – da limitação de empenho;

II – da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

Seção IV

Do relatório de gestão fiscal

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado por:¹⁸⁸

I – Chefe do Poder Executivo;

II – Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III – Presidente do Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV – Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

Art. 55. O relatório conterá:

I – comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:

- a) despesa total com o pessoal, distinguindo-a com inativos e pensionistas;
- b) dívidas consolidada e mobiliária;
- c) concessão de garantias;

d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;

e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º.

II – indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;

III – demonstrativos, no último quadrimestre:

a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;

b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:

1) liquidadas;

2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;¹⁸⁹

3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;

4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;

c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea *b* do inciso IV do art. 38.

§ 1º O relatório dos titulares dos órgãos mencionados nos incisos II, III e IV do art. 54 conterá apenas as informações relativas à alínea *a* do inciso I, e os documentos referidos nos incisos II e III.

§ 2º O relatório será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso público, inclusive por meio eletrônico.

§ 3º O descumprimento do prazo a que se refere o § 2º sujeita o ente à sanção prevista no § 2º do art. 51.

§ 4º Os relatórios referidos nos arts. 52 e 54 deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo conselho de que trata o art. 67.

Seção V

Das prestações de contas

Art. 56. As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos Órgãos dos Poderes Legislativos e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas.¹⁹⁰

§ 1º As contas do Poder Judiciário serão apresentadas no âmbito:

I – da União, pelos Presidentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores, consolidando as dos respectivos tribunais;

II – dos Estados, pelos Presidentes dos Tribunais da Justiça, consolidando as dos demais tribunais.

§ 2º O parecer sobre as contas dos Tribunais de Contas será proferido no prazo previsto no art. 57 pela comissão mista permanente referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente das Casas Legislativas estaduais e municipais.

§ 3º Será dada ampla divulgação dos resultados da apreciação das contas, julgadas ou tomadas.

Art. 57. Os Tribunais de Contas emitirão parecer prévio conclusivo sobre as contas no prazo de sessenta dias do recebimento, se outro não estiver estabelecido nas constituições estaduais ou nas leis orgânicas municipais.¹⁹¹

§ 1º No caso de Municípios que não sejam capitais e que tenham menos de duzentos mil habitantes o prazo será de cento e oitenta dias.

§ 2º Os Tribunais de Contas não entrarão em recesso enquanto existirem contas de Poder, ou órgão referido no art. 20, pendentes de parecer prévio.

Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão,¹⁹² destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

Seção VI

Da fiscalização da gestão fiscal

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:¹⁹³

I – atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II – limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

- III – medidas adotadas para retorno da despesa total com o pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV – providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidadas e mobiliária aos respectivos limites;
- V – destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI – cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.
- § 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constarem:
- I – a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;
- II – que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;
- III – que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e de concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;
- IV – que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;
- V – fatos que comprometem os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.
- § 2º Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com o pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20.
- § 3º O Tribunal de Contas da União acompanhará o cumprimento do disposto nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 39.

Capítulo X

Disposições finais e transitórias

Art. 60. Lei estadual ou municipal poderá fixar limites inferiores àqueles previstos nesta Lei Complementar para as dívidas consolidadas e mobiliária, operações de crédito e concessão de garantias.¹⁹⁴

Art. 61. Os títulos da dívida pública, desde que devidamente escrituradas em sistema centralizado de liquidação e custódia, poderão ser oferecidos em caução para garantia de empréstimos, ou em outras transações previstas em lei, pelo seu valor econômico, conforme definido pelo Ministério da Fazenda.¹⁹⁵

Art. 62. Os Municípios só contribuirão para o custeio de despesas de competência de outros entes da Federação se houver.¹⁹⁶

I – autorização na lei de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária anual;

II – convênio, acordo, ajuste ou congênere, conforme sua legislação.

Art. 63 É facultado aos Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes optar por:¹⁹⁷

I – aplicar o disposto no art. 22 e no § 4º do art. 30 ao final do semestre;

II – divulgar semestralmente:

a) (Vetado);

b) o Relatório de Gestão Fiscal;

c) os demonstrativos de que trata o art. 53;

III – elaborar o Anexo de Política Fiscal do plano plurianual, o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais da lei de diretrizes orçamentárias e o anexo de que trata o inciso I do art. 5º a partir do quinto exercício seguinte ao da publicação desta Lei Complementar.

§ 1º A divulgação dos relatórios e demonstrativos deverá ser realizada em até trinta dias após o encerramento do semestre.

§ 2º Se ultrapassados os limites relativos à despesa total com pessoal ou à dívida consolidada, enquanto perdurar esta situação, o Município ficará sujeito aos mesmos prazos de verificação e de retorno ao limite definidos para os demais entes.

Art. 64. A União prestará assistência técnica e cooperação financeira aos Municípios para a modernização das respectivas administrações tributária, financeira, patrimonial e previdenciária, com vistas ao cumprimento das normas desta Lei Complementar.¹⁹⁸

§ 1º A assistência técnica consistirá no treinamento e desenvolvimento de recursos humanos e na transferência de tecnologia, bem como no apoio à divulgação dos instrumentos de que trata o art. 48 em meio eletrônico de amplo acesso público.

§ 2º A cooperação financeira compreenderá a doação de bens e valores, o financiamento por intermédio das instituições financeiras federais e o repasse oriundos de operações externas.

Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas

Assembleias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação:¹⁹⁹

I – serão suspensas a contagem dos prazos e as disposições estabelecidas nos arts. 23, 31 e 70;

II – serão dispensados o atingimento dos resultados fiscais e a limitação de empenho prevista no art. 9º.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no *caput* no caso de estado de defesa ou de sítio, decretado na forma da Constituição.

Art. 66. Os prazos estabelecidos nos arts. 23, 31 e 70 serão duplicados no caso de crescimento real baixo ou negativo do Produto Interno Bruto (PIB) nacional, regional ou estadual por período igual ou superior a quatro trimestres.²⁰⁰

§ 1º Entende-se por baixo crescimento a taxa de variação real acumulada do Produto Interno Bruto inferior a 1% (um por cento), no período correspondente aos quatro últimos trimestres.

§ 2º A taxa de variação será aquela apurada pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística ou outro órgão que vier a substituí-la, adotada a mesma metodologia para apuração dos PIB nacional, estadual e regional.

§ 3º Na hipótese do *caput*, continuarão a ser adotadas as medidas previstas no art. 22.

§ 4º Na hipótese de se verificarem mudanças drásticas na condução das políticas monetária e cambial, reconhecidas pelo Senado Federal, o prazo referido no *caput* do art. 31 poderá ser ampliado em até quatro quadrimestres.²⁰¹

Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade de gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal,²⁰² constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:

I – harmonização e coordenação entre os entes da Federação;

II – disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;

III – adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social;

IV – divulgação de análises, estudos e diagnósticos.

§ 1º O conselho a que se refere o *caput* instituirá formas de premiação e reconhecimento público aos titulares de Poder que alcançarem resultados meritórios em suas políticas de desenvolvimento social, conjugados com a prática de uma gestão fiscal pelas normas desta Lei Complementar.

§ 2º Lei disporá sobre a composição e a forma de funcionamento do conselho.

Art. 68. Na forma do art. 250 da Constituição, é criado o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social, com a finalidade de prover recursos para o pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social.²⁰³

§ 1º O Fundo será constituído de:

I – bens móveis e imóveis, valores e rendas do Instituto Nacional do Seguro Social não utilizados na operacionalidade deste;

II – bens e direitos que, a qualquer título, lhe sejam adjudicados ou que lhe vierem a ser vinculados por força de lei;

III – receita das contribuições sociais para a seguridade social, previstas na alínea *a* do inciso I e no inciso II do art. 195 da Constituição;

IV – produto da liquidação de bens e ativos de pessoa física ou jurídica em débito com a Previdência Social;

V – resultado da aplicação financeira de seus ativos;

VI – recursos provenientes do orçamento da União.

§ 2º O fundo será gerido pelo Instituto Nacional do Seguro Social, na forma da lei.

Art. 69. O ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio de previdência social para seus servidores conferir-lhe-á caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuária que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial.²⁰⁴

Art. 70. O Poder ou órgão referido no art. 20 cuja despesa total com pessoal no exercício anterior ao da publicação desta Lei Complementar estiver acima dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 deverá enquadrar-se no respectivo limite até dois exercícios, eliminando o excesso, gradualmente, à razão de, pelo menos, 50% a.a. (cinquenta por cento ao ano), mediante a adoção, entre outras, das medidas previstas nos arts. 22 e 23.²⁰⁵

Parágrafo único. A inobservância do disposto no *caput*, no prazo fixado, sujeita o ente às sanções previstas no § 3º do art. 23.

Art. 71. Ressalvada a hipótese do inciso X do art. 37 da Constituição, até o término do terceiro exercício financeiro seguinte

à entrada em vigor desta Lei Complementar, a despesa total com pessoal dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 não ultrapassará, em percentual da receita corrente líquida, a despesa verificada no exercício imediatamente anterior, acrescida de até 10% (dez por cento), se esta for inferior ao limite definido na forma do art. 20.²⁰⁶

Art. 72. A despesa com serviços de terceiros dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 não poderá exceder, em percentual da receita corrente líquida, a do exercício anterior à entrada em vigor desta Lei Complementar, até o término do terceiro exercício seguinte.²⁰⁷

Art. 73. As infrações dos dispositivos desta Lei Complementar serão punidas segundo o Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950; o Decreto-lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967; a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992; e demais normas da legislação pertinente.²⁰⁸

Art. 73-A. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas nesta Lei Complementar.

Art. 73-B. Ficam estabelecidos os seguintes prazos para o cumprimento das determinações dispostas nos incisos II e III do parágrafo único do art. 48 e do art. 48-A:

I – 1 (um) ano para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios com mais de 100.000 (cem mil) habitantes;

II – 2 (dois) anos para os Municípios que tenham entre 50.000 (cinquenta mil) e 100.000 (cem mil) habitantes;

III – 4 (quatro) anos para os Municípios que tenham até 50.000 (cinquenta mil) habitantes.

Parágrafo único. Os prazos estabelecidos neste artigo serão contados a partir da data de publicação da lei complementar que introduziu os dispositivos referidos no *caput* deste artigo.

Art. 73-C. O não atendimento, até o encerramento dos prazos previstos no art. 73-B, das determinações contidas nos incisos II e III do parágrafo único do art. 48 e no art. 48-A sujeita o ente à sanção prevista no inciso I do § 3º do art. 23.

Art. 74. Esta Lei Complementar entra em vigor na data da sua publicação.

Art. 75. Revoga-se a Lei Complementar nº 96, de 31 de maio de 1999.

Brasília, 4 de maio de 2000; 179ª da Independência e 112ª da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

7.11 LEI Nº 10.028, DE 19 DE OUTUBRO DE 2000

Altera o Decreto-lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967.

O Presidente da República

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte lei:

Art. 1º O art. 339 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 339. Dar causa à instauração de investigação policial, de processo judicial, instauração de investigação administrativa, inquérito civil ou ação de improbidade administrativa contra alguém, imputando-lhe crime de que o sabe inocente.”

“Pena –”

“§ 1º”

“§ 2º”

Art. 2º O Título XI do Decreto-lei nº 2.848, de 1940, passa a vigorar acrescido do seguinte capítulo e artigos:

“Capítulo IV

Dos crimes contra as finanças públicas”

“Contratação de operação de crédito”

“Art. 359-A – Ordenar, autorizar ou realizar operação de crédito, interno ou externo, sem prévia autorização legislativa.”

“Pena – reclusão, de 1 (um) a 2 (dois) anos.”

“Parágrafo único – Incide na mesma pena quem ordena, autoriza ou realiza operação de crédito interno ou externo.”

“I – com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei ou resolução do Senado Federal;”

“II – quando o montante da dívida consolidada ultrapassa o limite máximo autorizado por lei.”

“Inscrição de despesas não empenhadas em restos a pagar”

“Art. 359-B – Ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei:”

“Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.”

“Assunção de obrigação no último ano do mandato ou legislatura.”

“Art. 359-C – Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa:”

“Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.”

“Ordenação de despesa não autorizada”

“Art. 359-D – Ordenar despesa não autorizada por lei:”

“Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.”

“Prestação de garantia graciosa”

“Art. 359-E – Prestar garantia em operação de crédito sem que tenha sido constituída contra-garantia em valor igual ou superior ao valor da garantia prestada, na forma da lei:”

“Pena – detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano.”

“Não cancelamento de restos a pagar”

“Art. 359-F – Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei:”

“Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.”

“Aumento de despesa total com pessoal no último ano do mandato ou legislatura”

“Art. 359-G – Ordenar, autorizar ou executar ato que acarrete aumento de despesa total com pessoal, nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato ou da legislatura:”

“Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.”

“Oferta pública ou colocação de títulos no mercado.”

“Art. 359-H – Ordenar, autorizar ou promover a oferta pública ou a colocação no mercado financeiro de títulos da dívida pública sem que tenham sido criados por lei ou sem que estejam registrados em sistema centralizado de liquidação e de custódia:”

“Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.”

¹ O referido Fundo foi instituído originalmente pela Emenda de Revisão nº 1/94 com o nome de Fundo Social de Emergência Social, para vigorar nos exercícios de 1994 e 1995. Foi prorrogado pela EC nº 10/96 com o nome de Fundo de Estabilização Fiscal, sendo sucessivamente prorrogado pelas Emendas Constitucionais nºs 17/07, 27/00, 42/03 e 56/07, para vigorar até 31 de dezembro de 2011. A partir da EC nº 27/00 o citado Fundo perdeu a denominação, passando a ser conhecido pela sigla DRU (Desvinculação de Receitas da União), porque tornou-se difícil sustentar a continuidade de situações emergenciais.

² A Emenda Constitucional nº 17, de 22-11-1997, a pretexto de alterar a redação do art. 71 do ADCT, prorrogou esse Fundo até 31-12-1999. Esse Fundo vem sendo prorrogado sucessivamente pelas Emendas nº 27/2000 (até 31 de dezembro de 2003) e nº 42/2003 (para os exercícios de 2003 a 2007), passando a ser conhecido simplesmente como DRU – Desvinculação de Receitas da União. A partir da EC nº 27/2000 os recursos integrantes do Fundo passaram a não ser deduzidos da base de cálculo das transferências de receitas de impostos e contribuições da União para os Estados, Distrito Federal, Municípios e para as Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, previstas na Constituição Federal. A EC nº 56, de 20-12-2007 prorrogou a DRU até 31 de dezembro de 2011.

³ A EC nº 42/2003 estendeu a aplicação da noventena aos impostos e contribuições sociais, com as exceções previstas no § 1º do art. 150 da CF.

⁴ A Lei Complementar nº 111, de 6-6-2001, regulamentou o funcionamento desse Fundo, definindo suas receitas, o direcionamento de seus recursos, bem como instituindo o Conselho Consultivo e o Conselho de Acompanhamento do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza com atribuição de opinar sobre as políticas, diretrizes e prioridades do Fundo e fiscalizar a aplicação de seus recursos, respectivamente.

⁵ Ver art. 165, § 9º, da CF.

⁶ Corresponde ao § 9º do art. 165 da CF de 1988, que comete à lei complementar da União a edição de normas gerais em matéria financeira. No mais, compete concorrentemente à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios legislar sobre direito financeiro.

⁷ Ver art. 165, § 5º, I, da CF.

⁸ Pelo § 8º do art. 165 da CF o resultado das operações de crédito por antecipação de receita deve figurar como receita na lei orçamentária, pelo que a aludida expressão não foi recepcionada pela ordem constitucional vigente.

⁹ É o princípio da universalidade do orçamento.

¹⁰ Maioria das leis orçamentárias é aprovada com a delegação relativamente à matéria prevista no item I, de sorte a conceder maior flexibilidade ao Executivo na suplementação de dotações orçamentárias.

¹¹ Ver art. 165, § 8º, da CF.

¹² Ver art. 165, § 8º, da CF.

¹³ O inciso II do § 2º da LRF obriga a inclusão no orçamento ou em créditos adicionais dos recursos provenientes de operação de crédito objeto de pleito junto ao Ministério da Fazenda, salvo quando se tratar de operação por antecipação de receita. Entretanto, os recursos provenientes desta última operação, ao teor do § 8º do art. 165 da CF, também, devem ser incluídos.

¹⁴ Ver conceito de tributo no art. 3º do CTN.

¹⁵ Ver art. 5º da LRF, que acrescenta alguns dados à elaboração do projeto de lei orçamentária anual.

¹⁶ Ver art. 165, § 6º, e art. 166, § 6º, da CF.

¹⁷ Pela aplicação do princípio da simetria, na hipótese de o Poder Legislativo não devolver o projeto de lei orçamentária anual, até o dia 31 de dezembro, cabe ao Chefe do Executivo promulgá-lo, visto que não é possível governar sem orçamento.

¹⁸ Ver §§ 2º e 3º do art. 166 da CF.

¹⁹ Na verdade, trata-se de ano-calendário que começa no dia 1º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro. O ano civil, segundo a definição dada pelo art. 1º da Lei nº 810, de 6-9-1949, é o período de doze meses contados do dia do início ao dia e mês correspondentes do ano seguinte.

²⁰ Verifica-se dos incisos I e II que foi adotado o regime de caixa no que se refere à receita, e o regime da competência no que pertine às despesas.

²¹ Despesas processadas são aquelas liquidadas, cujo pagamento não se realizou por insuficiência de caixa; despesas não processadas correspondem àquelas não liquidadas, isto é, aquelas para as quais não existe, ainda, o direito líquido e certo do credor. O art. 41 da LRF, que traçava regras para a inscrição dos *Restos a Pagar*, foi vetado pelo Executivo, sob o fundamento de que a faculdade de inscrever despesas, sem disponibilidade financeira, concorre para o crescimento da dívida pública.

²² *Caput* e os parágrafos com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.735, de 20-12-79.

²³ Os empréstimos compulsórios têm natureza tributária na opinião unânime da doutrina atual.

Ver art. 167, II, da CF.

²⁵ Ver art. 167, §§ 2º e 3º, da CF.

²⁶ Ver art. 167, II e VI, da CF.

²⁷ Essas cotas trimestrais, na maioria das vezes, ficam congeladas, devendo cada unidade providenciar junto ao órgão central sua liberação, na medida das necessidades. O art. 8º da LRF alterou para programação financeira mensal a ser elaborada até 30 dias após a publicação da LOA.

²⁸ Nessa programação, deverão ser incluídos os repasses de recursos correspondentes às dotações de outros Poderes e do Ministério Público a serem efetivados, até o dia 20 de cada mês, conforme art. 168 da CF.

²⁹ A partir da CF de 1967 o princípio da prévia inclusão orçamentária deixou de figurar, sendo certo que a Emenda Constitucional nº 7, de 22-5-1964, já o havia suspenso até 31 de dezembro de 1964, vindo a ser revogado definitivamente pela Emenda nº 18/65.

³⁰ Ver art. 66 da Lei nº 8.383/91 e art. 170 do CTN.

³¹ Os recursos vinculados a um fundo especial não se submetem ao princípio de unidade de tesouraria, pois constituem dinheiros “marcados” ou “carimbados” para uso específico.

³² É preciso deixar claro que não é o empenho que cria a obrigação. Esta é sempre preexistente. O empenho, mesmo depois de efetuado, pode ser cancelado unilateralmente pela unidade orçamentária competente.

³³ Ver art. 167, II da CF. Os parágrafos foram acrescentados pela Lei nº 6.397, de 10-12-1976.

³⁴ O art. 42 da LRF prescreve que, a partir do dia 1º de maio do último ano de mandato, os Poderes Executivo, Judiciário e Legislativo e seus órgãos respectivos, bem como o Ministério Público não poderão contrair despesa que tenha parcela a ser paga no exercício seguinte, a menos que seja providenciada a disponibilidade de caixa para a cobertura dessa parcela.

³⁵ Ver nota anterior.

³⁶ Ver art. 100 e parágrafos da CF.

³⁷ Ver arts. 165, § 9º, inciso II, e 167, incisos IV e IX, da CF e parágrafo único do art. 8º da LRF. Recursos vinculados a um fundo especial constituem exceção ao princípio da unidade de tesouraria previsto no art. 56, pois implica separação de dinheiro, cuja aplicação fica vinculada à consecução do objetivo que deu causa à criação do fundo.

³⁸ Ver arts. 71, 74 e seu § 2º da CF, que instituem, respectivamente, o controle externo, o controle interno e o controle privado. Ver arts. 48 ss da LRF, que cuidam da transparência, do controle e da fiscalização da gestão fiscal.

³⁹ Ver art. 70 da CF.

⁴⁰ Ver art. 74 da CF.

⁴¹ Na Constituição Federal de 1946 havia previsão de controle externo prévio, conforme art. 77, §§ 1º e 2º. Na CF/88 não subsiste o controle externo prévio.

⁴² Ver art. 70 da CF.

⁴³ Ver art. 71, I, e art. 84, XXIV, da CF.

⁴⁴ Ver art. 165, § 3º, da CF.

⁴⁵ O controle patrimonial, na forma dos arts. 94 a 97, ganha suma importância ante o disposto no art. 44 da LRF, que veda a aplicação da receita de capital, oriunda de venda de bens e direitos integrantes do patrimônio público, para financiamento de despesa corrente, ressalvada a destinação legal para os regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos. Com isso, o resultado financeiro das *privatizações* não pode mais financiar a folha e nem ser utilizado no serviço da dívida.

⁴⁶ O § 3º do art. 29 da LRF inclui na categoria de dívida fundada ou consolidada as operações de crédito de prazo inferior a 12 meses, cujas receitas tenham constado no orçamento.

⁴⁷ Redação dada pela Lei nº 4.489, de 19-11-1964.

⁴⁸ Ver art. 85, inciso V, da CF.

⁴⁹ Ver inciso XXIV do art. 84 da CF.

⁵⁰ Ver art. 85, inciso VI, da CF.

⁵¹ Ver inciso XXIII do art. 84 e § 6º do art. 166 da CF. Ver, também, art. 22 da Lei nº 4.320/64.

⁵² Ver inciso VI do art. 167 da CF.

⁵³ AC = acrescentado pela Lei nº 10.028, de 19-10-2000.

⁵⁴ Ver inciso I do art. 167 da CF.

⁵⁵ Ver inciso V do art. 167 da CF.

⁵⁶ Ver inciso VII do art. 167 da CF.

⁵⁷ “Ministro de Estado; Processo Penal. Ao STF compete processar e julgar ministros de Estado, à vista de queixa-crime ou de denúncia do Procurador-Geral da República. Queda ressalvada unicamente a hipótese de crime de responsabilidade conexo com crime de igual natureza imputado ao Presidente da República (CF, arts. 42, I e 119, I, *a e b*, que correspondem aos arts. 52, I e 102, I, *b e c* da CF/88). Legítima é a conduta do Presidente da Câmara dos Deputados quando, em caso não compreendido pela ressalva, desacolhe a denúncia com que certo parlamentar pretende ver instaurado o procedimento conducente ao *impeachment*. Denegação do mandado de segurança” (MS nº 20.442-7-DF, STF, Trib. Pleno, in *RT* 489/408). No mesmo sentido, *RT* 608/403.

⁵⁸ Ver art. 86 e §§ da CF.

⁵⁹ Derogado pelo inciso II, do § 1º, do art. 86 da CF.

⁶⁰ Ver art. 86 *caput* da CF. Ver, também, art. 102, I, *b* e art. 52, I e parágrafo único da CF.

⁶¹ Ver art. 86 e §§ da CF.

⁶² AC = acrescentado pela Lei nº 10.028, de 19-10-2000.

⁶³ A Constituição Federal de 1988 trouxe inovações sobre a matéria. O art. 29, não só remeteu a disciplina da matéria à Lei Orgânica do Município, como também, fixou a competência do Tribunal de Justiça para o julgamento do Prefeito (inciso X). Segundo o art. 72 da LOMSP, o Prefeito e o Vice-Prefeito serão julgados pelo Tribunal de Justiça nos crimes comuns e nos de responsabilidade, nos termos da legislação federal aplicável. Serão julgados pela Câmara Municipal nas infrações político-administrativas nos termos da lei, assegurados, entre outros requisitos de validade, o contraditório, a publicidade, ampla defesa, com os meios e os recursos a ela inerentes, e a decisão motivada que limitará a decretar a cassação do mandato. Breves reflexões sobre a responsabilidade dos prefeitos municipais, por Alice Gonzales Borges (*Boletim de Direito Municipal*, NDJ, v. 9/94, p. 9).

⁶⁴ Segundo a jurisprudência dominante de nossos tribunais esse crime não pode ser imputado a ex-Prefeito: *RT* 537/300; *RTJ* 86/433; *RTJ* 71/16; *RTJ* 99/127; *RTJ* 110/110; *RTJ* 120/1149; *RTJ* 123/518; *RTJ* 130/1128. Entretanto, o STF em acórdão proferido, em 13 de abril de 1994, pela sua Sessão Plenária, nos autos do HC impetrado por Macário Oliveira, alterou seu entendimento firmando a tese que as figuras tipificadas no art. 1º constituem crimes comuns, podendo ser promovida ação penal contra ex-Prefeito, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores. Restou decidido, também, que aquilo que a doutrina tradicional denomina de crimes de responsabilidade, na verdade, são infrações político-administrativas dos Prefeitos, previstas no art. 4º, passíveis de julgamento pela Câmara dos Vereadores e sancionadas com cassação de mandato (HC nº 70.671-PI – Paciente – Joaquim Narciso de Oliveira Castro Filho; coator – Tribunal de Justiça do Estado de Piauí; Rel. Min. Carlos Velloso, *Boletim de Direito Municipal*, NDJ, v. 10/95, p. 531). A mudança de posicionamento do STF vem colocar um ponto final no regime de impunidade em que se encontravam os ex-Prefeitos, fato que vinha causando espécie aos estudiosos da matéria. Súmula 703 do STF: “A extinção do mandato do Prefeito não impede a instauração de processo pela prática dos crimes previstos no art. 1º do DL 201/67.”

⁶⁵ AC = acrescentado pela Lei nº 10.028, de 19-10-2000.

⁶⁶ A 6ª Turma do STJ decidiu, por unanimidade, que o Prefeito condenado a pena de dois anos de reclusão pode continuar no exercício do mandato, se a sentença condenatória não declarou expressamente a perda do cargo, em razão da necessidade de harmonizar o § 2º do DL nº 201/67 com o art. 92, I e parágrafo único do CP c/c o art. 12 desse mesmo Código (Resp nº 42.268-0-MT, Rel. Min. Adhemar Maciel, in *Boletim de Direito Municipal*, NDJ, v. 4/95, p. 214).

⁶⁷ Esse dispositivo acha-se derogado pelo art. 29, inciso X, da CF/88, que fixou a competência do Tribunal de Justiça para julgamento do Prefeito. Súmula 702 do STF: “A competência do Tribunal de Justiça para julgar Prefeitos restringe-se aos crimes de competência da Justiça comum estadual; nos demais casos, a competência originária caberá ao respectivo tribunal de segundo grau.”

⁶⁸ Esse dispositivo não foi recepcionado pela Carta Política de 1988 por força do disposto no já citado art. 29. Realmente, não se cuidando de crimes em sentido específico falece à União competência para legislar sobre o assunto. Sendo infrações de natureza político-administrativa cabe à Lei Orgânica de cada Município dispor sobre a matéria. Como se verifica do inciso II, do art. 72 e parágrafos da LOMSP que rege o processo da apuração das infrações político-administrativos do prefeito, a exemplo do Decreto-lei nº 201/67, não há a figura do *impeachment*, assim entendido o afastamento preventivo do acusado, conforme sustentado por Tito Costa que cita idêntico posicionamento de Hely Lopes Meirelles (Cf, *Responsabilidade de prefeitos e vereadores*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 55). A LOMSP enumera os casos tipificadores dessas infrações, sancionados com a perda do mandato (art. 73), os quais, coincidem mais ou menos com as hipóteses elencadas no art. 4º do DL 201/67. O art. 74 prevê, ainda, as hipóteses de perda do mandato, por extinção, declarada pela Mesa da Câmara Municipal.

⁶⁹ Esse dispositivo, também, não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. O processo de cassação do mandato do Prefeito por infrações político-administrativas acha-se disciplinado pelo art. 72, II e parágrafos da LOMSP. Entretanto, o § 9º prescreve que “a lei definirá os procedimentos a serem observados desde o acolhimento da denúncia”, o que pode ensejar o entendimento de que a instauração do processo de cassação depende de edição de lei ordinária municipal regulando a matéria. É de suma importância que cada Município discipline o assunto com urgência, para evitar empecilhos de ordem legal na apuração das infrações político-administrativas praticadas

por Prefeitos.

⁷⁰ O STF, por maioria de votos indeferiu a medida cautelar na ADI 2182 MC/DF proposta pelo PTN em que se pleiteava o reconhecimento da inconstitucionalidade formal da lei por vício do processo legislativo (*DJ* de 19-3-2004). Em julgamento realizado no dia 12-5-2010, o Plenário da Corte Suprema, por maioria de votos julgou improcedente a referida ADI.

⁷¹ A cominação da pena de multa e a proibição de contratar com o Poder Público ou de receber incentivos fiscais e creditícios extravasam os limites de sanções, previamente, definidas no § 4º do art. 37 da CF. A Carta Política, nesse particular, não deu carta branca ao legislador ordinário para estipular sanções a seu talante. A nova redação conferida ao *caput* do art. 12 pela Lei nº 12.120/2009 veio possibilitar ao juiz a aplicação das penas, isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato. Outrossim, o aspecto material da Lei nº 8.429/92 está sendo novamente questionada na ADI nº 4295 proposta pelo PMN, ainda, sem julgamento.

⁷² Ver nota anterior.

⁷³ Ver nota anterior.

⁷⁴ A Medida Provisória nº 703, de 18 de dezembro de 2015, revogou esse parágrafo com possível intuito de possibilitar a aplicação do acordo de leniência de que trata a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. Ocorre que no âmbito do direito público não basta revogar o dispositivo que proíbe a transação, acordo ou conciliação à vista do princípio da estrita legalidade que impõe a existência de norma expressa, facultando a celebração do acordo de leniência. Entretanto, essa medida provisória teve a sua vigência encerrada em 29 de maio de 2016, conforme Ato Declaratório nº 27/16 do Presidente do Congresso Nacional.

⁷⁵ Os acréscimos de parágrafos ao art. 17 feitos pela MP nº 2.225-45/01 comprometem a celeridade processual tornando difícil de combater a escalada da improbidade administrativa. Se o § 7º abriu a oportunidade de notificação do réu para apresentar defesa prévia não faz sentido algum a faculdade de apresentar agravo de instrumento contra o despacho que receber a inicial, como está prescrito no § 10. Isso é inédito em matéria processual e contraria o princípio da razoabilidade que é um limite imposto à ação do legislador. O § 11 também é criticável, pois as condições da ação (art. 267, VI, do CPC) e os pressupostos processuais (arts. 276, 282 e 283 do CPC) devem estar presentes na petição inicial que cabe ao juiz examinar antes do despacho citatório.

⁷⁶ O acréscimo da parte final do inciso I era desnecessário, pois a prova do dano para o ressarcimento está prevista no inciso I, do art. 12. Aliás, não há como possa indenizar um dano inexistente.

⁷⁷ Apesar de fundamentar-se no capítulo II do título VI da CF, essa lei cuidou de disciplinar apenas os dispostos nos incisos I, II, III e IV do art. 163, no § 9º do art. 165 e no 169 da CF. Apenas parte do inciso II do § 9º, do art. 165 foi regulamentada. Omitiu-se na disciplinação daquela parte mais importante, que diz respeito a *condições para instituição e funcionamento de fundos*. Por isso, continuam abertos os ralos por onde escoam uma parcela ponderável das receitas públicas, praticamente imunes aos mecanismos de fiscalização e controle da execução orçamentária. Também não cuidou de incorporar, atualizadamente, os textos da Lei nº 4.320/64, que continuam em vigor, embora algumas matérias por ela reguladas tivessem sido disciplinadas diferentemente pela nova lei. Certamente, esse fato irá ensejar dúvidas ao aplicador. Não se sabe por que razão o Projeto de Lei Complementar nº 135/96, que disciplinava toda a matéria contida no § 9º do art. 165 da CF, perdeu-se nos escaninhos do Congresso Nacional, dando ensejo à aprovação de outro projeto convertido na Lei de Responsabilidade Fiscal. Apesar da insuficiência para esgotar toda a matéria concernente ao capítulo II, a lei sob comento não se limitou às normas gerais sobre finanças públicas. Adentrou em detalhes tais que ferem os artigos 1º e 18 da CF. Os Municípios de menor expressão financeira deverão contratar técnicos altamente especializados para cumprir toda a parafernália de exigências burocráticas, obrigando-os, ironicamente, a superar limites de despesas com pessoal estabelecidos na LRF. Em matéria de competência legislativa concorrente, como é o caso das finanças públicas, a União deve-se limitar à edição de normas gerais, salvo expressa previsão constitucional em contrário. Sobre o assunto, ver item 2.2 deste livro. Essa lei complementar veio à luz, de um lado para servir de instrumento à consolidação do Programa de Estabilização Fiscal reclamada por organismos internacionais e, de outro lado, como uma resposta do governo à indignação da opinião pública, divulgada pela mídia, ante os atos de improbidade que tomaram conta do País. Daí a celeridade com que foi votada e sua consequente imperfeição. Mas, é um passo inicial para conferir maior seriedade aos agentes públicos na gestão de finanças públicas. Se bem aplicadas as suas normas e se houver vontade política dos agentes públicos envolvidos na elaboração e na aplicação da lei orçamentária, o orçamento anual passará a ser, efetivamente, um instrumento de exercício da cidadania, traduzindo, fielmente, a vontade média da população no direcionamento de gastos públicos. Advirta-se, por fim, que em razão do princípio da anualidade orçamentária (arts. 48, II, 165, II e § 5º, e 166 da CF) a LRF não poderia entrar em vigor na data de sua publicação, 5 de maio de 2000, mas apenas a partir de 1º de janeiro de 2001.

⁷⁸ O princípio do equilíbrio orçamentário, que há muito deixou de ser a cláusula de ouro das finanças públicas, desde sua abolição pela Emenda 1/69, deixou de figurar no Texto Magno. O importante é saber em que e por que está gastando. O equilíbrio orçamentário deve ser entendido como instrumento do desenvolvimento nacional e não como um fim em si mesmo.

⁷⁹ A maioria das renúncias tributárias é inconstitucional quer por ferir os princípios da universalidade e da generalidade da tributação, quer por contrariar o preceito programático do art. 151 da CF, que confere aos incentivos fiscais um caráter regulatório para promover o equilíbrio e o desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

⁸⁰ Os Poderes Legislativo e Judiciário, bem como o Órgão Ministerial no desempenho de suas funções atípicas, exercem funções próprias do Executivo, tanto é que são dotados de autonomia orçamentária (art. 168 da CF). Os Tribunais de Contas não são órgãos integrantes do

Poder Legislativo, como decorre da deficiente redação dada. São órgãos independentes e autônomos, com dotação orçamentária própria e com atribuições específicas definidas pela Carta Política, em seu art. 71, entre as quais a de auxiliar o Poder Legislativo no controle externo da execução orçamentária. Como se depreende do art. 73 da CF, os Tribunais de Contas exercem, também, “*no que couber, as atribuições previstas no art. 96*”, que define a competência privativa dos tribunais integrantes do Poder Judiciário.

⁸¹ Rompe com a clássica distinção entre empresa pública e sociedade de economia mista que, para os efeitos desta lei, passam a ser espécies do gênero de empresa controlada.

⁸² As receitas correntes são aquelas especificadas no § 4º do art. 11 da Lei nº 4.320/64, que prevê também as receitas de capital.

⁸³ Ver art. 159 da CF.

⁸⁴ Contribuição social sobre rendimentos do trabalho.

⁸⁵ Contribuição social do trabalhador.

⁸⁶ Contribuições para PIS/Pasep.

⁸⁷ Ver art. 158 da CF.

⁸⁸ Para compensar as exonerações do ICMS nas operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados ou serviços, o art. 31 da citada lei determinou que a União transfira, mensalmente, até o exercício de 2002, recursos financeiros aos Estados e respectivos Municípios com base no produto da arrecadação desse imposto no período de julho de 1995 a junho de 1996.

⁸⁹ Esse dispositivo prescreveu que nos primeiros 10 anos, a contar da Emenda nº 14, de 12-9-96, que o introduziu, os Estados, DF e Municípios deverão aplicar 60% dos recursos a que alude o art. 212 da CF (25% da receita de impostos) na manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental, com objetivo de assegurar a universalização de seu atendimento e remuneração condigna do magistério.

⁹⁰ Sobre o assunto, ver seção 5.7.1.

⁹¹ Ver seção 5.7.2 sobre o assunto. Apesar dos vetos apostos, o art. 4º continua extrapolando os limites fixados pela Carta Política.

⁹² Ver seção 5.7.3. Altera o art. 22 da Lei nº 4.320/64, que prescreve o conteúdo do projeto de lei orçamentária anual, introduzindo alguns acréscimos sem, contudo, exaurir a matéria, o que dificulta a missão do intérprete.

⁹³ Velha prática, agora incorporada ao texto legal, representa contrariedade ao princípio constitucional da fixação de despesas (§ 8º do art. 165 da CF). Para realização de despesas imprevistas, o Executivo deve solicitar abertura de crédito adicional especial, sendo vedada a concessão ou utilização de créditos ilimitados (art. 167, V e VII da CF).

⁹⁴ É o caso típico da reserva de contingência que, estranhamente, passa a ser obrigatória, por força do inciso III.

⁹⁵ O parágrafo vetado uniformizava o prazo de envio do projeto de lei orçamentária anual até o dia 15 de agosto de cada ano para todas as entidades políticas. Permanece a respeito o disposto no art. 22 da Lei nº 4.320/64.

⁹⁶ O dispositivo vetado permitia a execução de até o limite de dois doze avos do total de cada dotação, na hipótese de não devolução, para sanção, do projeto de lei orçamentária anual até o final do exercício. Nesse caso, não sendo possível governar sem orçamento, em nosso entender, cabe ao chefe do Poder Executivo promulgar o projeto de lei tal qual enviado ao Parlamento. Se o art. 32 da Lei nº 4.320/64 prescreve que seja considerada como proposta a lei do orçamento vigente, na hipótese de o Executivo não enviar o respectivo projeto de lei, no prazo legal, tem-se que na omissão do Legislativo cabe ao Executivo promulgar a proposta legislativa, por aplicação do princípio de simetria.

⁹⁷ A pressa na votação desta lei resultou na inócua referência à letra *c* do inciso I, do art. 4º, que foi vetada. No entanto, o que o dispositivo pretende é a implementação do princípio da programação de despesas, por meio da fixação de cotas trimestrais de despesas que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

⁹⁸ Resultado primário significa a diferença entre o total da receita e o total da despesa, sem considerar aquela decorrente do pagamento de juros da dívida pública.

⁹⁹ Se o exame do quadro demonstrar que as metas do resultado primário não serão atingidas, cabe aos Poderes e ao órgão ministerial limitar as despesas, mediante contingenciamento que, no entanto, não poderá abranger as despesas legais e constitucionais do ente político.

¹⁰⁰ A competência conferida ao Executivo para limitar os recursos financeiros de outros Poderes e do Ministério Público nas condições aí previstas, em conflito com o princípio federativo, fundamentou-se no fato de que incumbe ao Executivo promover a realização das receitas públicas, previstas na lei de meios a efetuar o repasse dos recursos financeiros a outros Poderes e ao Ministério Público. Por isso, somente o Executivo poderia deter o controle de todo o orçamento. Entretanto, o art. 168 da CF determina que os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público, sejam entregues até o dia 20 de cada mês, *na forma da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º*. Ora, prever forma de proceder a entrega de recursos não pode implicar limitação do repasse desses recursos, asseguradores da independência político-administrativa dos

órgãos contemplados pela Carta Magna. O que se pode exigir como condição para a liberação desses recursos, em duodécimos, no dia 20 de cada mês, como determina o art. 168 da CF, é a prévia programação de despesas, que é impositiva para os três Poderes. Por isso, o STF já se pronunciou no sentido da incompatibilidade desse § 3º com o princípio da separação dos Poderes, concedendo a liminar na Adin impetrada pelo PC do B, PT e PSB.

¹⁰¹ Não tem aplicação relativamente aos pagamentos de obrigações definidas em lei como de pequeno valor que a Fazenda Pública deva fazer em virtude de condenação judicial, conforme § 3º do art. 100 da CF. O § 4º permite à lei ordinária fixar valores diferentes para o efeito do § 3º, segundo as variações de capacidade financeira das entidades políticas devedoras.

¹⁰² O exercício da competência tributária não é compulsório. A entidade política contemplada pode instituir ou não o tributo, segundo sua política fiscal adotada. A União até hoje não instituiu o imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, da CF). A compulsoriedade diz respeito à fiscalização e à arrecadação de tributos, legal e constitucionalmente instituídos.

¹⁰³ Nada tem a ver com as transferências determinadas no art. 159 da CF e muito menos com a entrega de recursos financeiros correspondentes a impostos de receitas bipartidas de que cuida o dispositivo constitucional antecedente.

¹⁰⁴ Repete com outras palavras o que já está nos arts. 29 e 30 da Lei nº 4.320/64.

¹⁰⁵ Esse dispositivo foi declarado inconstitucional pelo STF (Adin nº 2.238-DF, Rel. Min. Ilmar Galvão).

¹⁰⁶ É consequência da autonomia orçamentária conferida pela Carta Política de 1988 ao Poder Judiciário e ao Órgão do Ministério Público.

¹⁰⁷ A norma é salutar, pois visa melhorar o desempenho da máquina arrecadadora e prevenir a prescrição de crédito tributário.

¹⁰⁸ Os incentivos fiscais só podem ser concedidos para o fim previsto no art. 151 da CF.

¹⁰⁹ A renúncia de receitas sob diferentes formas – isenção especial, remissão, redução da base de cálculo ou da alíquota, alíquota zero, concessão de crédito fiscal presumido etc. – configura um atentado aos princípios da generalidade e da universalidade da tributação. Por isso, o art. 70 da CF prescreve que a fiscalização contábil, financeira e orçamentária mediante controles interno e externo abrange o exame do aspecto da renúncia de receitas.

¹¹⁰ Com o fito de preservar as metas previstas na LDO, seu § 2º condiciona a vigência do privilégio fiscal à implementação das medidas de compensação, mediante o aumento de alíquota ou a ampliação da base de cálculo de tributos em vigor, ou de instituição de novo tributo, exacerbando injustamente a carga tributária das pessoas excluídas do benefício fiscal. Isso significa que, na prática, a concessão ou a ampliação de incentivo fica subordinada ao princípio da anterioridade.

¹¹¹ Ver art. 167, I e II e § 1º da CF. Qualquer atividade ou projeto que implique aumento de despesa deverá ser acompanhado de estimativas de custo no triênio, bem como sujeitar-se à prévia verificação da existência de dotação para tanto.

¹¹² A LDO da União, para o exercício de 2001, considerou como despesas irrelevantes aquelas cujo valor não ultrapasse, para bens e serviços, os limites dos incisos I e II do art. 24 da Lei nº 8.666/93 (art. 73 da Lei nº 9.995/2000).

¹¹³ Trata-se de vã tentativa legislativa de frear as desapropriações indiscriminadas de imóveis, pois estes poderão ser considerados por seu valor venal, com o que ficará dentro dos limites da verba orçamentária respectiva. O remédio para acabar com as desapropriações em massa está na revogação do § 1º do art. 15 do Decreto-lei nº 3.365/41, que permite a imissão prévia sem o depósito do valor provisório arbitrado pelo juiz. Por ser eficaz demais, o remédio vem sendo ignorado ao longo das décadas.

¹¹⁴ A norma é salutar à medida que impede a descontinuidade de serviços públicos motivada por falta de recursos financeiros, ou por mudança de política governamental decorrente de sucessão na chefia do Executivo.

¹¹⁵ Estão dispensadas dessa obrigação as despesas relacionadas com o pagamento de juros da dívida pública e com o reajustamento de remuneração de pessoal a que alude o inciso X do art. 37 da CF, conforme expressa prescrição do § 6º. A única dificuldade é que o texto constitucional refere-se à *revisão geral anual*. Impõe-se interpretação sistemática. *Revisão geral anual* nem sempre implica aumento de remuneração. Logo, é espécie de que é gênero, o *reajustamento*. Tanto é assim que, se a despesa total com pessoal ultrapassar os 95% dos limites fixados nos arts. 19 e 20, fica vedada aos três Poderes, bem como ao Ministério Público, “a concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição”, conforme norma expressa no parágrafo único, inciso I, do art. 22. No art. 71, ao tratar da limitação de despesa total com pessoal, nos anos de 2001 a 2003, novamente ressalvou-se a hipótese do inciso X do art. 37 da CF. Positivamente, despesa decorrente de revisão geral anual não está submetida à obrigação prevista no § 1º sob comento, mas somente a decorrente de reajustes salariais de cargos ou funções de carreiras específicas.

¹¹⁶ O amplo conceito de *despesa total com pessoal*, que abarca até os valores dos contratos de terceirização de mão de obra (§ 1º) e que só exclui as despesas de natureza indenizatória, tem por objetivo fixar um referencial para possibilitar a análise das despesas de pessoal em confronto com outras despesas. Serve também de parâmetro na fixação dos limites de despesas de pessoal por esferas políticas e por Poder de que cuidam os arts. 19 e 20.

¹¹⁷ A norma visa coibir a burla ao princípio limitador das despesas com o pessoal, por meio do expediente da terceirização, à medida que os valores dos contratos a esse título não podem mais ser contabilizados na rubrica “Serviços de Terceiros” como vinham fazendo as

Administrações das três esferas políticas. Dentro desse espírito, só se incluem na rubrica “Outras Despesas de Pessoal” as realizadas com a contratação de serviços que deveriam ou poderiam ser executados pelo quadro permanente de servidores, o que exclui os serviços técnicos profissionais especializados referidos no art. 13 da Lei nº 8.666/93.

¹¹⁸ Regime de competência significa aquele em que todas as receitas e despesas são atribuídas aos exercícios de conformidade com a data da ocorrência do fato gerador, independentemente da data do efetivo recebimento ou do pagamento. Daí por que, encerrado o período de vigência do orçamento, as despesas empenhadas e não pagas, bem como as receitas lançadas e não arrecadadas passam a constituir resídulos passivos e ativos, respectivamente. Os resídulos passivos deverão ser pagos em exercícios posteriores como *restos a pagar*, ao passo que os resídulos ativos devem ser cobrados nos exercícios posteriores na conta de *receita a arrecadar*.

¹¹⁹ Esse dispositivo, fundado no art. 169 da CF, mantém os mesmos percentuais fixados pela Lei Complementar nº 96/99, que restou revogada; porém, flexibilizou esses limites como se depreende das exclusões do § 1º. Outrossim, a expressão *em cada período de apuração* deve ser entendida em consonância com o regime de competência referido no § 2º do art. 18. Receita corrente líquida quer dizer aquela disponível. Quanto ao conceito de receita corrente, ver § 1º, do art. 11, da Lei nº 4.320/64. Finalmente, não concordamos com o posicionamento doutrinário no sentido de sua inconstitucionalidade em relação aos limites fixados para os Estados e Municípios. Ante a clareza do texto do art. 169 da CF, este só pode ser entendido como uma exceção à regra do § 1º do art. 24 da CF, que limita a edição de normas gerais por parte da União no exercício de competência legislativa concorrente. Afinal, não podem existir dois dispositivos constitucionais antagônicos entre si. Aliás, a lei é de caráter nacional, submetendo todas as entidades políticas a um tratamento mais ou menos uniforme no que tange às despesas com pessoal.

¹²⁰ No âmbito do Município de São Paulo, desde a década de 80, existe um limite de despesas com o funcionalismo para efeito de reajuste salarial. Esse limite, que era de 58% da receita corrente, passou para 40% a partir do advento da Lei nº 11.722, de 13-2-95.

¹²¹ As despesas decorrentes de condenação judicial do período de competência são incluídas nos limites conforme prescreve o § 2º.

¹²² O que este parágrafo determina é a inclusão, no limite do respectivo Poder ou órgão ministerial, das despesas com pessoal decorrentes de sentenças judiciais anteriores ao período de apuração a que alude o § 2º do art. 18, isto é, anteriores ao período de competência, já que as abrangidas neste período estão excluídas.

¹²³ É um dos dispositivos mais polêmicos da LRF. Alega-se afronta ao princípio da não vinculação de receitas tributárias, bem como contrariedade ao princípio da separação dos Poderes. A primeira objeção não procede à medida que a norma em questão apenas fixa limites de despesas, não promovendo qualquer vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, o que é vedado pelo inciso IV do art. 167 da CF. A segunda objeção é bem mais séria. Aparentemente, a imposição de limites de despesas de pessoal para todos os Poderes, tendo em vista a autonomia orçamentária deles, conflitaria com o princípio federativo inserto no art. 2º da CF. Impõe-se interpretação conjugada com o art. 19. Se questionado esse art. 20, teríamos que questionar, necessariamente, o artigo antecedente, que tem expresso fundamento no art. 169 da Carta Política. De fato, como exigir que a União limite suas despesas de pessoal ativo e inativo a 50% da receita corrente líquida, sem estabelecer percentuais para cada Poder? De nada adiantaria o Executivo ater-se a seu percentual se outros Poderes não tiverem limites, implicando superação do limite global da União, que é de 50% (soma dos percentuais atribuídos aos três Poderes e ao Ministério Público). Outrossim, o orçamento fiscal da União compreende as dotações referentes aos três Poderes (§ 5º do art. 165 da CF), de sorte que, se há um limite global para a União, este deve ser repartido proporcionalmente entre os Poderes, considerando o percentual de participação de cada um deles e do órgão ministerial no bolo da receita pública. O grande mal dessa Lei de Responsabilidade Fiscal é que, na fixação de limites de despesas por Poder, não se consideraram as peculiaridades regionais e locais metendo a todos uma camisa de força, moldada não se sabe por que critérios. O certo seria a fixação desse limite, na órbita federal, por meio de uma lei de iniciativa dos Presidentes da República, do Senado, da Câmara e do Supremo Tribunal Federal. Nos âmbitos estadual e municipal, leis respectivas fixariam os limites por Poder, observado o mesmo princípio de iniciativa dos Chefes de Poderes. Claro que não será fácil a viabilização desses procedimentos legislativos, haja vista o exemplo do teto salarial introduzido pela EC nº 19/98, até hoje sem implementação. Contudo, é a única forma de compatibilizar as reais necessidades de cada Poder, nas três esferas políticas, com o limite global de despesas de pessoal para cada entidade política, fixado pela lei complementar, na forma do art. 169 da CF. Alguns estudiosos acenam com a possibilidade de a LDO estabelecer um limite diferente, desde que respeitado o limite global por entidade política, como previsto no § 6º, vetado pelo Executivo. Seria um mal menor à medida que descolaria para os âmbitos regionais e locais a competência para fixação desses limites. Entretanto, isso não resolveria o problema, porque essa lei é de iniciativa exclusiva do Chefe do Poder Executivo (art. 165, II, da CF). A dificuldade existe porque a Federação Brasileira é atípica. Resultou de um movimento centrífugo, e não centrípeto, como ocorreu nos Estados Unidos da América, o que explica o centralismo acentuado. Por outro lado, existem contradições derivadas da Carta Política de 1988. A Constituição foi elaborada para agasalhar o regime parlamentar, mas acabou prevalecendo, no último instante, o regime presidencialista. Daí o fortalecimento do Parlamento em detrimento das atribuições do Presidente da República. Como se isso não bastasse, há uma tendência de o princípio da independência e harmonia dos Poderes evoluir para o de independência e autonomia, aumentando o exercício de funções atípicas desses Poderes. Se essa tendência continuar, poderemos ter três Estados dentro do Estado Federal Brasileiro. Para o Executivo firmar-se como tal, só falta instituir o contencioso administrativo, pois já detém o poder ilimitado de legislar por meio de Medidas Provisórias. Outros Poderes, também, estão exercitando, com relativa intensidade, as atribuições típicas do Executivo. Gerir recursos financeiros não se harmoniza com a missão de legislar, nem com a de julgar, pois é próprio do Executivo. E mais, os Chefes dos três Poderes podem convocar as Forças Armadas para garantia dos

poderes constitucionais, da lei e da ordem, como prescreve o art. 142 da CF, apesar de a Carta Política atribuir ao Presidente da República seu comando supremo (art. 84, inciso XIII). No confronto entre os Poderes, pergunta-se, a convocação de qual deles deve atender às Forças Armadas? Todas essas peculiaridades dificultam o controle concentrado da gestão financeira da Administração Pública em geral, mediante uma lei de vocação nacional, e constituem óbices que comprometem a governabilidade. Caberá ao STF, como guardião da Carta Magna, dar a última palavra sobre a constitucionalidade ou não do dispositivo sob comento, sendo certo que em sede de liminar na ação direta de inconstitucionalidade foi negado o pedido de suspensão dos efeitos do citado art. 20 por seis votos a cinco (Adin nº 2.238-5, Rel. Min. Ilmar Galvão; Requerentes: Partido Comunista do Brasil e outros, j. 11-10-2000). Parece-nos fora de dúvida, contudo, que o exercício de funções típicas do Executivo por qualquer dos Poderes submete-o à observância das mesmas normas que o Executivo deve cumprir.

¹²⁴ Na verdade, o limite do Executivo federal é de 37,9%, pois 3% referem-se às despesas com pessoal ativo e inativo do Distrito Federal e de ex-territórios do Amapá e Roraima, conforme disposições aí referidas.

¹²⁵ O Legislativo municipal, ainda, deve sujeitar-se aos seguintes limites constitucionais: (a) o total das despesas com vereadores não pode ultrapassar o montante de 5% da receita municipal (art. 29, VII, da CF); (b) o total das despesas do Poder Legislativo, incluídos os subsídios dos vereadores e excluídos os gastos com inativos, não poderá ultrapassar os percentuais que variam de 8% a 5% conforme o número de habitantes do Município, relativos ao total da receita municipal, efetivamente realizada no exercício anterior (art. 29-A da CF); (c) finalmente, a Câmara Municipal não poderá gastar mais que 70% de sua receita (dotação consignada na LOA) com folha de pagamento, incluído o gasto com subsídio de seus vereadores (§ 1º do art. 29-A da CF). Esses limites foram introduzidos pela EC nº 1/92 e pela EC nº 25/2000, ante os abusos verificados. Só para citar, cada vereador de São Paulo podia gastar, discricionariamente, até R\$ 93.000,00 por mês para remunerar 21 assessores de confiança, o que dá em média R\$ 4.428,00 por assessor, pouco menos que a própria remuneração do vereador. Curiosamente, em relação aos Municípios o limite fixado pela LRF, na hipótese de sua eventual superação, não poderá ser aplicado se estiver dentro do limite conferido pela CF, representando um verdadeiro *tiro no pé*. Não houve uniformidade de orientação política entre o legislador constituinte e o legislador ordinário. Outrossim, não há, também, uniformidade de linguagem. Enquanto a CF refere-se a *receita do município*, a LRF refere-se a *receita corrente líquida*, o que exclui de pronto a receita de capital. Para complicar, o § 1º do art. 29-A, acrescido pela EC nº 25/2000, proíbe a Câmara Municipal de gastar mais do que *setenta por cento de sua receita com folha de pagamento*. O texto só poderia estar-se referindo ao total da dotação consignada na LOA, pois a Câmara não tem receita própria. Outrossim, a expressão *folha de pagamento* não corresponde à *despesa total com pessoal* a que se refere a LRF, a qual inclui os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que, a toda evidência, não entram na folha de pagamento da Câmara Municipal.

¹²⁶ O TCU, bem como os Tribunais de Contas dos Estados ou dos Municípios, não são órgãos do Poder Legislativo. Apenas têm como uma de suas funções a de auxiliar o Legislativo no controle externo da execução orçamentária.

¹²⁷ O Estado-membro pode criar Tribunal de Contas do Município, pois a proibição constitucional (§ 4º do art. 31) refere-se aos Municípios. Nessa hipótese, o limite de despesa do Legislativo fica acrescido de 0,4%, seguido de igual redução no limite de despesas do Executivo.

¹²⁸ O STF firmou entendimento de que a “ausência de autorização específica, na lei de diretrizes orçamentárias, de despesa alusiva a nova vantagem funcional, não acarreta a inconstitucionalidade da lei que a instituiu, face à norma do art. 169, parágrafo único, inc. II, da CF, impedindo tão somente a sua aplicação” (Adin nº 1.292-4-MT, Rel. Min. Ilmar Galvão; Lex – Jurisprudência do STF – 205/91). Contudo, a LRF veio prescrever, expressamente, a nulidade absoluta nas hipóteses elencadas, entre as quais aquela decidida pela Corte Suprema. A norma referida pelo STF refere-se à vedação original do parágrafo único, hoje correspondente ao § 1º.

¹²⁹ A norma visa colocar um ponto final no festival de *benesses* com que eram contempladas determinadas categorias de servidores públicos, no final de governo, com o objetivo de deixar uma boa lembrança e, às vezes, criar embaraços ao sucessor opositor. A autoridade que ordenar a despesa nas condições previstas no dispositivo examinado infringe o art. 359-G do Código Penal, acrescentado pela Lei nº 10.028/2000, sujeitando-se à pena de 1 a 4 anos de reclusão.

¹³⁰ Essa verificação obrigatória faz-se pelos mecanismos de controle interno e de controle externo.

¹³¹ O dispositivo flexibiliza os limites por Poder. Só no caso de a despesa com pessoal, no final de cada quadrimestre, ultrapassar 95% do limite previsto é que o órgão ou Poder que incorreu nesse excesso sujeitar-se-á às restrições previstas nos incisos I a V, sem prejuízo de sua eliminação nos dois quadrimestres subsequentes, conforme prescreve o artigo seguinte. Ao ultrapassar 90% do limite, os órgãos ministeriais e os Poderes deverão ser advertidos pelos Tribunais de Contas competentes (art. 59, § 1º, II).

¹³² Na verdade, o que se veda é a nomeação para cargos, funções ou empregos. Sua criação, por si só, não implica aumento de despesas.

¹³³ As despesas com pagamento de horas extras, decorrentes de convocação extraordinária do Congresso Nacional, ficam fora da proibição legal. É uma forma de manifestação do privilégio de quem tem o poder de legislar.

¹³⁴ Redução de pelo menos 20% das despesas com cargos em comissão e funções de confiança e exoneração de servidores não estáveis.

¹³⁵ Exoneração de servidor estável na hipótese de insuficiência das providências mencionadas na nota anterior.

¹³⁶ A parte final desse dispositivo foi declarada inconstitucional pelo STF (Adin nº 2.238-DF, Rel. Min. Ilmar Galvão).

¹³⁷ Esse dispositivo foi declarado inconstitucional pelo STF (Adin nº 2.238-DF, Rel. Min. Ilmar Galvão).

¹³⁸ Ultrapassados os limites de despesas fixados no art. 20, por qualquer Poder ou órgão do Ministério Público, a entidade política correspondente fica sujeita às restrições aí apontadas, como que sofrendo uma punição indireta. Ver também art. 33, § 3º.

¹³⁹ Ver art. 25.

¹⁴⁰ Essa restrição não pode ser oposta em relação a Estados e Municípios que estejam dentro dos respectivos limites globais de endividamento fixados por Resolução do Senado Federal, com fundamento no art. 52, inciso VII da CF. As operações de crédito por antecipação de receitas – AROs – têm expressa previsão no art. 165, § 8º, da CF, constituindo-se em um dos instrumentos de independência político-administrativa dos entes regionais e locais, não podendo submeter-se às exigências casuísticas da lei federal. A única restrição válida é a do inciso X do art. 167 da CF.

¹⁴¹ É fruto de preocupação do legislador com o tradicional festival de gastança no último ano de governo, que coincide com período eleitoral. Em época de eleição, existe uma natural tendência não só de criar *cargos em comissão* ou *funções de confiança*, como também de beneficiar todo o funcionalismo, se bem que a possibilidade de postular e obter reeleição desestimula o governante a aumentar a conta de *restos a pagar*. Daí as restrições desse § 4º e do parágrafo único do art. 21, a par das limitações estabelecidas pela legislação eleitoral.

¹⁴² Ver seção 9.2.2.5.2. Limites e condições para as despesas com a previdência social dos servidores públicos estão estabelecidos na Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998.

¹⁴³ Essa transferência voluntária, bem como o repasse de receitas tributárias do art. 159 da CF, excluído do âmbito de aplicação dessa norma, é resultado de uma Federação atípica em que a União fica com a maior fatia do bolo tributário contrastando com os dispostos nos arts. 1º e 18 da CF. Por isso, a ameaça de interrupção de transferências voluntárias serve de poderoso instrumento de persuasão para conter os gastos públicos, principalmente, dos Municípios de menor expressão financeira, sempre dependentes do Poder Central. Entretanto, esse tipo de receita pública não garante a autonomia político-administrativa dos entes regionais e locais, porque normalmente já ingressa com destinação certa, a exemplo do que prescreve o § 2º.

¹⁴⁴ A CF prescreveu nos arts. 157, 158 e 159 três modalidades diferentes de participação dos Estados, DF e Municípios na receita tributária da União e dos Estados. Os recursos financeiros correspondentes a essas participações devem ser transferidos, por entidades políticas tributantes, aos entes políticos contemplados pela Carta Magna, pois o simples fato de instituir e arrecadar não faz delas donas desses tributos por inteiro. Sobre o assunto, remetemos o leitor ao item 4.2.2.5.

¹⁴⁵ Proibição de financiamento das despesas com pessoal ativo, inativo e pensionistas dos Estados, DF e Municípios.

¹⁴⁶ O art. 212 da CF determina que a União aplique o mínimo de 18%, e os Estados, DF e Municípios, o mínimo de 25% da receita de impostos, compreendida aquela proveniente de transferências, na manutenção e no desenvolvimento do ensino. No que tange à saúde, o art. 55 do ADCT determina a destinação de 30% do orçamento da seguridade social, excluído o seguro-desemprego, até que seja aprovada a lei de diretrizes orçamentárias. Esses percentuais mínimos representam exceção ao princípio da liberdade do governante de direcionar as despesas públicas de acordo com seu plano de governo, pelo que não podem ser alterados pelas Constituições Estaduais ou Municipais. É inconstitucional o art. 208 da Lomsp, que fixou em 30% o percentual mínimo para educação. Disposição semelhante da Lei Orgânica do Município de Tatuf foi declarada inconstitucional pelo Plenário do Tribunal de Justiça de São Paulo (Adin nº 12.240-0, RT 667/79).

¹⁴⁷ Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado (União, Estado-membro ou Município) pode estimular determinados setores da economia, por meio de incentivos financeiros, observadas as condições aí previstas. Cumpre ressaltar que a inclusão de verba na lei orçamentária anual ou a abertura de crédito adicional, por si só, não gera direito subjetivo à entidade contemplada, pois dotações orçamentárias representam meras autorizações de despesas. Nesse sentido, a jurisprudência do STF: RT 282/859; RDP 28/187.

¹⁴⁸ Na verdade, o dispositivo é endereçado às instituições financeiras oficiais das entidades Federadas.

¹⁴⁹ O valor do subsídio, nos costumeiros empréstimos concedidos pelo Banco do Brasil, pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico etc., a diversos setores da atividade econômica, deve ter previsão na lei de meios para evitar o desequilíbrio orçamentário.

¹⁵⁰ É o caso do Proer implantado pela Lei nº 9.710, de 19-11-98. Sobre o assunto, ver final da seção 6.9.

¹⁵¹ Ao equiparar a dívida consolidada à dívida fundada, o legislador rompeu com a doutrina tradicional, que classifica as dívidas em fluante (curto prazo) e fundada (longo prazo). O fator tempo é levado em conta pelo art. 92 da Lei nº 4.320/64, que enumera as dívidas fluantes. A LRF inova ao incluir, no conceito de dívida consolidada ou fundada, operações de crédito de prazo inferior a 12 meses, referidas no § 3º.

¹⁵² Os títulos da dívida pública são das mais variadas espécies (nominativos ou ao portador, ou, ainda, transmissíveis por endosso) e são lançados no mercado financeiro sob as mais variadas denominações, tais como apólices, bônus, certificados, letras etc.

¹⁵³ São contratos de mútuo em que figura como tomador o poder público.

¹⁵⁴ Na prática, representa mero alongamento da dívida pública, mediante troca dos títulos antigos por novos, geralmente com taxas de juros maiores.

- ¹⁵⁵ Todas essas matérias acham-se reguladas pelas Resoluções nºs 262/96, 40/01 e 43/01 do Senado Federal, reproduzidas na seção 7.9.
- ¹⁵⁶ Nas hipóteses de alterações da situação econômica e das políticas monetária e cambial do país, ditadas por fatores conjunturais externos ou internos, os limites de endividamento das entidades políticas poderão ser alterados por proposta do Presidente da República.
- ¹⁵⁷ Inovou-se, para esse efeito, o conceito de dívida consolidada, prevista no inciso I do art. 29.
- ¹⁵⁸ É um dispositivo drástico que, sob pena de sanções institucionais, confere eficácia ao dispositivo anterior. O prazo aí referido é suspenso na hipótese do inciso I, do art. 65, e duplicado na hipótese do art. 66.
- ¹⁵⁹ A interpretação literal dessa parte final poderá conduzir ao entendimento de que a lei está determinando *calote* da dívida pública, pois não poderá haver pagamento de despesa sem prévio empenho (art. 60 da Lei nº 4.320/64). O que é proibido, na verdade, é a assunção de obrigações novas, enquanto perdurar o excesso.
- ¹⁶⁰ Tem o propósito de dar maior transparência, propiciando oportunidades maiores ao exercício do controle privado na execução orçamentária (§ 2º do art. 74 da CF).
- ¹⁶¹ Esse dispositivo atribui ao Ministério da Fazenda o controle do cumprimento dos limites e condições relativos às operações de créditos das entidades políticas componentes da Federação e de suas estatais. O Ministério da Fazenda passa a exercer um controle interno *sui generis* que extrapola do âmbito da Administração Federal. Passa a desempenhar um papel de superórgão nacional, destinado a exercer o controle externo, invadindo esferas próprias dos Legislativos estaduais e municipais e de seus respectivos Tribunais de Contas. Tal faculdade não tem matriz constitucional; pelo contrário, agride os arts. 1º e 18 da CF. Fere também o art. 24, § 1º da CF, pois no campo de legislação concorrente compete à União apenas estabelecer normas gerais. Cabe à Casa Legislativa de cada entidade política examinar o requisito do indispensável interesse público na contratação de operações creditícias, dentro dos limites e condições fixados pelo Senado Federal, no exercício de sua atribuição constitucional (art. 54, VII). Norma semelhante à do § 1º só poderia ter validade para a hipótese em que a União figurasse como parte da operação de crédito, direta ou indiretamente.
- ¹⁶² Exatamente onde o legislador da União poderia ter criado procedimentos burocráticos complicados e complexos, sem que ninguém pudesse reclamar, por se tratar de disciplinação de matéria que apenas a ela diz respeito (dívida mobiliária **federal**), houve abrandamento das rígidas formalidades impostas a outros entes da Federação.
- ¹⁶³ O registro eletrônico centralizado das informações sobre as dívidas públicas, incluindo os dados referidos nos incisos I e II (encargos e condições de contratação, saldos atualizados etc.), trará maior transparência na gestão fiscal, possibilitando o conhecimento da vida financeira de cada ente político pelos administrados, propiciando-lhes melhores condições para o exercício do controle privado. Talvez, esse fato justifique a intermediação do Ministério da Fazenda, prevista no § 1º.
- ¹⁶⁴ Esse polêmico dispositivo atribui às instituições financeiras em geral a responsabilidade pelo exame da regularidade das operações no que tange ao cumprimento, pelas entidades políticas, dos limites e condições legais, exceto quando se tratar de dívida mobiliária ou de dívida externa. Operação realizada fora dos limites da LRF será considerada nula com o retorno das partes ao *status quo ante*, com devolução das importâncias recebidas, mas sem juros e demais encargos financeiros (§ 1º). O fato de o funcionamento de instituição financeira depender de autorização governamental específica não pode, em nosso entender, implicar sua transformação em órgão auxiliar de controle e fiscalização da execução orçamentária, a demandar elevação de custos operacionais com contratação de pessoal especializado. A atividade bancária insere-se no exercício dos atos comerciais em geral, onde a finalidade lucrativa se constitui em elemento essencial no desenvolvimento de sua atividade.
- ¹⁶⁵ A legislação do Plano Real continha dispositivo semelhante que limitava a emissão de papel-moeda, que nunca foi cumprido. Não se sabe com que objetivo foi editada essa norma, que proíbe o Banco Central de exercer uma competência que não tem e nunca teve. O que a Constituição faculta é o Banco Central comprar e vender os títulos de emissão do Tesouro Nacional, com o objetivo de regular a oferta de moeda ou a taxa de juros (art. 164, § 2º).
- ¹⁶⁶ As entidades componentes da Federação, em matéria de operações de crédito, não podem sujeitar-se a restrições outras que não sejam as impostas pelo Senado Federal (art. 52, incisos IV a IX da CF). Qualquer dispositivo infraconstitucional que interfira na liberdade de contratação de operações creditícias por parte dos Estados e Municípios, como o faz a norma sob comento, fere o princípio federativo, que é cláusula pétrea. A prevalecer tais restrições, apesar das exceções previstas em seus parágrafos, a União não poderia renegociar a dívida externa brasileira nos moldes da reestruturação feita em 1994, quando ela assumiu as dívidas dos Estados e Municípios. E mais, a faculdade prevista no parágrafo único do art. 160 da CF, no sentido de a União e Estados condicionarem a entrega de recursos financeiros provenientes da repartição de receitas tributárias ao prévio pagamento de seus créditos, está a demonstrar exatamente a possibilidade constitucional de uma entidade política ser credora de outra entidade política, inclusive por força de operações de crédito realizadas entre elas. Conferir tratamento jurídico a um fenômeno essencialmente político não é e nem pode ser uma boa solução, pois poderá resultar em um impasse político-institucional. O dispositivo em questão seria viável se houvesse uma divisão equitativa do bolo tributário entre as entidades componentes da Federação.
- ¹⁶⁷ A finalidade da norma é a de evitar que os bancos estatais se transformem em fontes regulares de abastecimento do Tesouro da entidade política controladora. Vai de encontro aos princípios que regem a Administração Pública (art. 37 da CF).
- ¹⁶⁸ Tudo indica que esse dispositivo foi inserido por um jejuno em direito, pois equipara à operação de crédito, para fins de vedação,

aquilo que já é, como a hipótese do inciso I que, ironicamente, ressalva exatamente a possibilidade de gasto por antecipação, por meio do emprego de mecanismo ilegítimo e espúrio (cobrança de imposto ou contribuição antes do surgimento da obrigação tributária). Por isso, esse inciso está em confronto com o art. 38 da lei e afronta o § 8º do art. 165 da CF. O que é pior, a “infração” do aludido inciso I configura crime de responsabilidade, conforme inciso X, do art. 10 da Lei nº 1.079/50 e inciso XXI, do art. 1º do DL nº 201/67, com as redações conferidas pela Lei nº 10.028/2000.

¹⁶⁹ A submissão da operação de crédito das entidades políticas ao exame do Ministério da Fazenda fere o princípio federativo.

¹⁷⁰ *Deixar de promover ou ordenar a liquidação integral* de operação por antecipação de receitas até o final do exercício importa crime de responsabilidade segundo o inciso 8, do art. 10 da Lei nº 1.079/50 e inciso XIX, do art. 1º do DL nº 201/67 nas redações conferidas pela Lei nº 10.028/2000. Para os não familiarizados com o direito financeiro, sempre será possível a interpretação de que o governante poderá ordenar a liquidação (pagamento) até o final do exercício, independentemente de recursos financeiros disponíveis, e até mesmo sem verba orçamentária.

¹⁷¹ A Resolução nº 33/06 do Senado Federal permite burla a esse dispositivo, abrindo possibilidade de o governante transferir o serviço de cobrança da dívida ativa às instituições financeiras mediante endosso-mandato, recebendo, no ato, a antecipação da receita até o valor de face dos créditos, respeitados os limites das Resoluções nºs 40 e 43 do Senado Federal.

¹⁷² As restrições impostas aos entes federados, em sua maioria, ressalvam os casos que envolvem interesses da União, fato que revela a falta de imparcialidade do legislador nacional, usando e abusando do privilégio de legislar.

¹⁷³ A garantia pode ser real ou pessoal. O inciso legal sob comento preconiza garantia real representada pela vinculação de receitas tributárias a título de contragarantia exigida pelo § 1º. Prestar garantia sem exigir contragarantia constitui crime do art. 359-E do CP, acrescido pela Lei nº 10.028/2000, punível com pena de três meses a um ano de detenção. Cabe indagar quanto à possibilidade jurídica ou não de dar em garantia o crédito tributário, bem público inalienável, intransmissível, irrenunciável e imodificável por vontade de seu titular, porque destinado ao cumprimento das missões cometidas ao ente político pela Magna Carta. Todas as receitas tributárias, sob pena de responsabilidade política do agente público, devem ingressar no Tesouro, daí saindo apenas em forma de pagamento de despesas legalmente autorizadas. Sobre a matéria, remetemos o leitor à seção 6.3.6 desta obra.

¹⁷⁴ A norma encontra guarida no parágrafo único do art. 160 da CF.

¹⁷⁵ Trata-se de uma vedação moralizadora para coibir os costumeiros abusos, principalmente no âmbito do Poder Executivo, cujos governantes deixavam *heranças* indesejáveis para sucessores, até mesmo por razões puramente políticas. A vedação não alcança, contudo, as obrigações contraídas antes de 1º de maio, cujas despesas poderão ser inscritas como *restos a pagar*. E também não proíbe a assunção, a qualquer tempo, de obrigação, cuja despesa tenha parcela a ser paga no exercício seguinte, desde que haja disponibilidade de caixa suficiente para suprir a referida parcela. A infração do dispositivo sob comento configura crime definido no art. 359-C do CP, com a redação dada pela Lei nº 10.028/2000.

¹⁷⁶ “As disponibilidades de caixa da União serão depositadas no Banco Central; as dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e dos órgãos ou entidades do Poder Público e das empresas por ele controladas, em instituições financeiras oficiais, ressaltados os casos previstos em lei.” A lei referida no texto constitucional é a da entidade política depositante.

¹⁷⁷ O dispositivo é salutar, pois à diminuição do ativo deve corresponder igual diminuição do passivo, o que não ocorreria se o produto das privatizações, por exemplo, fosse aplicado nas despesas correntes. Excepcionam-se as despesas com os regimes de previdência social, desde que legalmente autorizadas. Tendo em vista a finalidade do dispositivo de evitar o desequilíbrio fiscal, permite-se, em nosso entender, a utilização da receita de capital para pagamento de juros da dívida pública, que segundo o art. 13 da Lei nº 4.320/64 entra na categoria de despesas correntes.

¹⁷⁸ O objetivo da norma é o de preservar o patrimônio público e evitar solução de continuidade dos projetos em execução. Para assegurar efetividade a esse dispositivo, seu parágrafo único determina o envio ao Legislativo de um relatório sobre projetos em andamento, no prazo aí assinalado.

¹⁷⁹ Não só a desapropriação, como também qualquer ato que desatenda à prescrição constitucional é nulo. Para resolver os problemas decorrentes de desapropriações em massa, sem recursos financeiros suficientes, bastaria a simples revogação do parágrafo único do art. 15 do DL nº 3.365/41, que permite a imissão provisória mediante depósito do valor venal, antecedendo a efetiva desapropriação.

¹⁸⁰ Empresa controlada é aquela cujo capital com direito a voto pertença direta ou indiretamente ao ente político. A da União é contemplada com orçamento de investimento, inserido na lei orçamentária anual (art. 165, § 5º, II, da CF), fato que lhe confere maior autonomia administrativa.

¹⁸¹ Sobre o princípio da transparência orçamentária, ver seção 5.6.8. Aqui, cuidamos de dar absoluta transparência ao controle e fiscalização da execução orçamentária (controles privado, interno e externo) articulado com o princípio da publicidade. É de fundamental importância para o exercício da cidadania, por exemplo, a divulgação do parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas acerca das contas do Chefe do Executivo, cuja aprovação ou rejeição é de competência exclusiva do Legislativo, que costuma utilizar-se de critério meramente político para decidir. O Decreto nº 5.482, de 30-6-2005, instituiu o Portal da Transparência do Poder Executivo Federal, um sítio eletrônico da Internet, com a finalidade de divulgar dados concernentes à execução orçamentária.

¹⁸² Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato poderá denunciar irregularidades ou ilegalidades ao Tribunal de Contas competente (art. 74, § 2º da CF).

¹⁸³ A contabilidade pública é o maior instrumento de controle da atividade financeira do Estado, à medida que revela as situações dos agentes públicos ligados à arrecadação de receitas, à realização de despesas, à gerência do patrimônio e à obtenção de receitas creditícias, já incorporadas na rotina de receitas públicas. Por isso, a fiscalização orçamentária tanto pelo mecanismo de controle interno, como pelo mecanismo de controle externo implica exame sob aspecto contábil. As normas sobre a contabilidade pública estão nos arts. 83 a 100 da Lei nº 4.320/64.

¹⁸⁴ A consolidação nacional de contas dos entes da Federação, relativas ao exercício anterior e sua divulgação, inclusive por meio eletrônico, constitui-se em importante instrumento do exercício de cidadania, além de propiciar aos agentes políticos em geral a visão global das contas do país. Para tanto, Estados e Municípios devem enviar suas contas ao Executivo da União nos prazos assinalados no § 1º, sob pena de sanções do § 2º.

¹⁸⁵ A vedação de contratar operações de crédito interfere na autonomia político-administrativa das entidades locais e regionais.

¹⁸⁶ O relatório bimestral da execução orçamentária, que antes era obrigação apenas do Executivo (§ 3º do art. 165 da CF), foi estendido aos demais Poderes e ao Ministério Público, com a determinação de sua publicação, incluindo os elementos previstos em seus incisos I e II. Esse dispositivo corrige a assimetria que existia entre os Poderes contemplados com a autonomia orçamentária. A inclusão do órgão ministerial, também, é decorrência de sua autonomia orçamentária (a CF refere-se à autonomia financeira).

¹⁸⁷ O dispositivo é salutar à medida que previne a negligência na criação, fiscalização e arrecadação de tributos de competência de cada ente político.

¹⁸⁸ O relatório quadrimestral de Gestão Fiscal, que é específico para cada Poder e para o órgão ministerial, firmado pelos agentes públicos mencionados nos incisos I a IV, visa revelar e divulgar a realização de despesas sujeitas a limites (despesas de pessoal, dívida consolidada e mobiliária, antecipação de receita etc.) como se depreende do art. 55 e parágrafos. O Relatório Resumido da Execução Orçamentária de que cuida o art. 52 contém dados englobados relativos às receitas e despesas de todos os Poderes e do Ministério Público. O exame de ambos os Relatórios permitirá um diagnóstico completo da vida financeira do ente político, para melhor desempenho dos mecanismos de controle e fiscalização da execução orçamentária.

¹⁸⁹ O art. 41, com seus incisos e parágrafos, foi vetado pelo Executivo sob o fundamento de que feria o princípio do equilíbrio fiscal à medida que permitia a transferência de despesas de um exercício para outro (restos a pagar) sem a disponibilidade de caixa.

¹⁹⁰ Há impropriedade redacional que conflita com o princípio do art. 2º da CF. Não há como possa o Chefe do Poder Executivo incluir em sua prestação de contas aquelas prestadas por Chefes de outros Poderes e do Ministério Público. Na verdade, o objetivo do legislador foi o de, com base no princípio da simetria, estender a todos os Chefes de Poderes e dos Órgãos Ministeriais a prerrogativa do Chefe do Executivo Federal de ver apreciadas suas contas anuais pelo Tribunal de Contas da União, antes de seu julgamento pelo Congresso Nacional (inciso I do art. 71 da CF), ao passo que as contas dos demais administradores serão diretamente julgadas pelo mesmo Tribunal (inciso II, do art. 71 da CF). O exame das contas apresentadas pelos Chefes de Poderes insere-se no âmbito do controle, privativo do Parlamento com o auxílio do Tribunal de Contas competente. Sobre o assunto, ver subseção 5.8.1.2.

¹⁹¹ O parecer prévio do Tribunal de Contas acerca das contas apresentadas deverá abranger os aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicações das subvenções e renúncia de receitas, de sorte a municiar o Poder Legislativo com dados suficientes para decisão livre e independente. Na prática, tem prevalecido a decisão política. Somente em relação às contas dos demais administradores ou responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, o Tribunal de Contas as julga diretamente (art. 71, II, da CF).

¹⁹² Às vezes, o desequilíbrio orçamentário já nasce com a Lei Orçamentária Anual por conta de superestimação de receitas, com o fito de justificar apresentação de emendas criando ou aumentando despesas, por motivos políticos que, nem sempre, representam prioridades da Administração Pública. As tradicionais estatísticas sobre o índice de sonegação não levam em conta esse vício legislativo.

¹⁹³ A fiscalização da gestão fiscal é realizada por controle interno de cada Poder e pelo controle externo com auxílio do Tribunal de Contas. O art. 74 da CF determina que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário mantenham, de forma integrada, um sistema de controle interno com vista no atingimento das finalidades previstas em seus incisos, que correspondem aos objetivos visados pelo dispositivo sob comento. Sobre o controle interno, ver subseção 5.8.1.1.

¹⁹⁴ Os limites fixados na LRF representam normas gerais de direito financeiro, de competência legislativa da União e de abrangência nacional. Por se tratar de matéria de competência legislativa concorrente, nada impede que cada ente político regional ou local fixe limites menores, de acordo com os critérios de oportunidade e conveniência.

¹⁹⁵ Os títulos da dívida pública da União e dos Estados figuram em terceiro lugar na ordem de nomeação de bens à penhora (art. 655 do CPC), antecedendo os títulos de crédito em geral. Na Lei de Execução Fiscal, os títulos da dívida pública figuram em segundo lugar na ordem de preferência para penhora ou arresto de bens do devedor (art. 11, II), o que revela o elevado grau de confiabilidade desses títulos.

¹⁹⁶ O dispositivo visa preservar o equilíbrio da equação *atribuições/receitas*. Entretanto, a omissão de outros entes políticos competentes para cumprimento de determinada missão pode criar dificuldades ou desconforto para a população local, hipótese em que o Município poderá aplicar suas receitas com a observância dos requisitos dos incisos I e II.

¹⁹⁷ A composição heterogênea dos 5.559 Municípios (até final de 2000), em termos de recursos financeiros e pessoais, levou o legislador nacional a flexibilizar a aplicação das normas de Responsabilidade Fiscal.

¹⁹⁸ A heterogeneidade de milhares de Municípios de diversos portes levou o legislador nacional a preconizar a assistência técnica e a cooperação financeira da União, nos termos dos §§ 1º e 2º.

¹⁹⁹ Calamidade pública é evento da natureza (terremoto, tufão etc.) ou fato do homem (greve, guerra etc.), cujos efeitos não era possível evitar ou impedir, os quais transtornam a vida normal de uma comunidade, obrigando o Poder Público a adotar medidas asseguratórias de segurança pública para proteção dos atingidos. Reconhecida essa situação pelo Poder Legislativo competente, bem como nas hipóteses de estado de defesa e de estado de sítio (parágrafo único) decretados na forma dos arts. 136 e 137 da CF, respectivamente, os prazos ficam suspensos, e as metas não precisam ser cumpridas. Assemelha-se às hipóteses de caso fortuito ou de força maior, em que o devedor deixa de responder por prejuízos, salvo nos casos de mora.

²⁰⁰ Na hipótese de crescimento do PIB inferior a 1% no período correspondente a quatro trimestres, os prazos para recondução das despesas com o pessoal por Poder e para recondução da dívida consolidada aos limites fixados nesta lei serão computados em dobro. PIB significa o conjunto de bens e serviços produzidos no país no período de um ano, coincidindo, normalmente, com o ano-calendário.

²⁰¹ Nessa hipótese casuística, o prazo de recondução da dívida consolidada ao respectivo limite, que é de 12 meses, poderá ser prorrogado para até 16 meses.

²⁰² Teoricamente, a heterogênea composição do Conselho de Gestão Fiscal com as atribuições aí previstas poderá ensejar maior harmonia na aplicação dos polêmicos dispositivos desta lei, à medida que propiciará trocas de informações e de experiências entre representantes dos Poderes das esferas políticas, do Ministério Público e da sociedade civil. O difícil é a efetiva implementação e funcionamento de um órgão colegiado do porte como aquele projetado. Na prática, o órgão de contabilidade pública da União acabará desempenhando o papel desse Conselho, à sombra do disposto no § 2º, do art. 50.

²⁰³ O art. 250 da CF, acrescentado pela Emenda nº 20/98, é uma exceção à regra permanente do art. 165, § 9º, inciso II, *in fine*, da CF, que submete a criação de fundos à prévia disciplinação, por lei complementar, quanto às condições para sua instituição e funcionamento. Só que a faculdade excepcional conferida pelo dispositivo enxertado está a exigir instituição por lei específica que disponha sobre a natureza e administração desse fundo. O dispositivo sob comento caminha exatamente na direção oposta àquela apontada pelo legislador constituinte, que inseriu a regra retroapontada e, ao mesmo tempo, pelo art. 36 do ADCT, extinguiu, com as ressalvas aí feitas, todos os fundos até então existentes. É muito estranho que no bojo de uma lei que visa fiscalizar o gasto público crie um órgão ou um serviço que esvazie o mecanismo de controle e fiscalização da execução orçamentária. E mais, a finalidade do órgão previdenciário é exatamente a de promover o pagamento dos benefícios previdenciários de caráter contributivo. Com tantos fundos proliferando em vários setores da Administração, o orçamento anual acabará parando no fundo do poço. A respeito de instituição de fundos, ver seção 5.7.5.

²⁰⁴ Esse dispositivo dá execução ao disposto no art. 40 da CF, que, a exemplo do setor privado (art. 201 da CF), confere caráter contributivo ao regime previdenciário público. Esse sistema permitirá a manutenção do equilíbrio atuarial, que o antigo sistema de contagem do tempo de serviço não permitia.

²⁰⁵ Trata-se de inserção de regra de reajuste gradual aos termos desta lei, para evitar solução de continuidade administrativa.

²⁰⁶ Esse dispositivo, ao acomodar as diversas situações fáticas vigorantes, no que tange ao comprometimento das receitas com as despesas de pessoal por poder e órgãos referidos no art. 20, prevê a elevação gradual dessas despesas no decorrer de três exercícios seguintes ao da vigência desta lei, com nítido propósito de evitar que aqueles poderes ou órgãos que estavam gastando aquém do limite estabelecido pela LRF promovam reajustes de imediato, isto é, procura impedir o *tiro no pé*.

²⁰⁷ É pertinente o comentário da nota anterior.

²⁰⁸ Ao lado das sanções civis, administrativas e políticas, foram introduzidas as sanções penais mediante inserção, pela Lei nº 10.028/2000, do capítulo IV, no título XI do Código Penal, definindo os *crimes contra as finanças públicas* (arts. 359-A a 359-H). A falta de sensibilidade política do legislador conduziu à criminalização de todas ou quase todas as infrações político-administrativas. Sob pena de severas sanções penais (detenção e reclusão de seis meses a quatro anos), o governante deve comportar-se como um autômato operando uma máquina de gastar, segundo um rígido roteiro preestabelecido em termos de direcionamento e quantidade de recursos financeiros. Eventual superação do limite de endividamento fixado pelo Senado Federal para atender despesa de notório interesse público, em razão de fatos supervenientes, por exemplo, não poderia implicar prisão do governante pelo prazo de um a dois anos como prescrito no art. 359-A. Outrossim, há que se distinguir desvio de dinheiro público para proveito próprio do administrador com o desvio de verba, ditado pela imperiosidade no atendimento de determinado interesse público emergente. O desvio de finalidade, no caso, não estaria acarretando prejuízo ao erário público nem enriquecimento ilícito do administrador, mas mera irregularidade administrativa que, no entender do STF, não constituiria crime (RT 617/396). A aplicação indiscriminada dos dispositivos que definiram os *crimes financeiros* poderá ensejar crises político-institucionais a todo momento, tirando a paz social indispensável ao desenvolvimento e ao progresso da sociedade.

Parte II

DIREITO TRIBUTÁRIO

8

INTRODUÇÃO

Sumário: 8.1 Evolução do fenômeno da tributação. 8.2 Conceito de Direito Tributário. 8.3 Autonomia do Direito Tributário. 8.4 Relações do Direito Tributário com outros ramos do Direito. 8.5 Fontes do Direito Tributário. 8.5.1 Fontes materiais. 8.5.2 Fontes formais. 8.5.2.1 Normas constitucionais e emendas constitucionais. 8.5.2.2 Leis complementares. 8.5.2.3 Leis ordinárias. 8.5.2.4 Leis delegadas. 8.5.2.5 Medidas provisórias. 8.5.2.6 Decretos legislativos. 8.5.2.7 Resoluções. 8.5.2.8 Tratados e convenções internacionais. 8.5.2.9 Decretos. 8.5.2.10 Fontes formais secundárias.



8.1 EVOLUÇÃO DO FENÔMENO DA TRIBUTAÇÃO

Antigamente, o Estado, para fazer face às despesas necessárias ao cumprimento de suas finalidades, valia-se de vários meios universalmente conhecidos, tais como guerras de conquistas, extorsões de outros povos, doações voluntárias, fabricação de moedas metálicas ou de papel, exigência de empréstimos, rendas produzidas por seus bens e suas empresas, imposição de penalidades etc.

Vários desses processos de obtenção da receita pública eram tidos como tributos.

Com a gradativa evolução das despesas públicas, para atender às mais diversas necessidades coletivas, tornou-se imprescindível ao Estado lançar mão de uma fonte regular e permanente de recursos financeiros. Assim, assentou-se sua força coercitiva para a retirada parcial das riquezas dos particulares, sem qualquer contraprestação. Dessa forma, o tributo passou a ser a principal fonte dos ingressos públicos, necessários ao financiamento das atividades estatais.

A exacerbação do fenômeno tributário acabou por provocar a luta dos povos contra a tributação não consentida. São conhecidos os movimentos nesse sentido nas três grandes civilizações. Na Espanha, as Cortes de Leão, de 1188, estabeleceram o princípio de que os impostos deveriam ser votados pelos delegados dos contribuintes. Portugal convocava as Cortes de Lamengo, em 1413, para obter os impostos necessários. Na França, representantes da nobreza, clero e povo reuniam-se em **États Généraux** e nos “Estados Provinciais” quase sempre para obtenção de tributos, desde o início do século XVI, até que os monarcas absolutistas (Francisco I, Henrique IV e Luís XIV) prescindiram dessas assembleias. Na Inglaterra, a luta dos barões contra “João sem Terra” culminou com o advento da Carta Magna de 1215, na qual ficou consignado o princípio de que nenhum tributo ou *Scutage*¹ poderia ser cobrado sem o consentimento do conselho do reino, salvo os de costume, para resgate do rei, elevação de seu filho mais velho a cavaleiro ou dote da filha mais velha.

O estudo histórico não deixa dúvida de que a tributação foi a causa direta ou indireta de grandes revoluções ou grandes transformações sociais, como a Revolução Francesa, a Independência das Colônias Americanas e, entre nós, a Inconfidência Mineira, o mais genuíno e idealista dos movimentos de afirmação da nacionalidade, que teve como fundamental motivação a sangria econômica provocada pela metrópole por meio do aumento da derrama, como esclarece Paulo Roberto Cabral Nogueira.²

Hoje, o princípio de que a receita tributária deve ser previamente aprovada pelos representantes do povo acha-se inscrito nas Cartas Políticas de quase todos os países. Entre nós, o princípio da legalidade tributária vem sendo consignado desde a primeira Constituição Republicana de 1891 (art. 72, § 3º). A própria Carta outorgada de 1824, em seu art. 36, § 1º, prescrevia a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados em matéria de impostos.

Disso resulta que, atualmente, o fenômeno tributário encontra-se juridicizado, isto é, o tributo passou a constituir-se em uma categoria jurídica disciplinada pelo Direito. Só pode ser exigido através de uma relação jurídica entre o Estado e o súdito-contribuinte, a qual, resulta exclusivamente da lei.

8.2 CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Como já assinalamos anteriormente, tanto a Ciência das Finanças, como o Direito Financeiro têm como objeto a atividade financeira do Estado, que se desdobra em despesa, receita, orçamento e crédito público. Enquanto a primeira estuda esse objeto através de um prisma estritamente especulativo, o segundo estuda esse mesmo objeto sob o enfoque jurídico, por isso mesmo conhecido como a disciplina jurídica da atividade financeira do Estado. Já vimos, também, que a receita subdivide-se em receitas originárias e receitas derivadas. Estas últimas correspondem àquelas que o Estado faz “derivar” para seus cofres parcelas de riquezas de seus súditos. São as caracterizadas por constrangimento legal para sua arrecadação. São os tributos que o Estado decreta com base no princípio de autoridade, no exercício da soberania, e que se constituem no objeto do Direito Tributário.

A relação jurídica que se instaura entre o Estado, que tem o poder de exigir o tributo, e a pessoa sob sua jurisdição, que tem o dever de pagar esse tributo, é submetida a uma série de normas jurídicas que vão compor a disciplina do Direito Tributário.

Direito Tributário é, por assim dizer, o direito que disciplina o processo de retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riquezas de seus súditos, mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito. É a disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte.

Em uma conceituação sintética e didática, como diz seu formulador, Ruy Barbosa Nogueira, o “Direito Tributário é a disciplina da relação entre fisco e contribuinte, resultante da imposição, arrecadação e fiscalização dos impostos, taxas e contribuições”.³ As espécies tributárias aí referidas poderiam ser substituídas pela palavra “tributos”, expressando o gênero, já que as espécies têm variado no tempo e no espaço, algumas delas suscitando vivos debates em torno de sua natureza jurídica.

8.3 AUTONOMIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário disciplina um dos objetos do Direito Financeiro, qual seja, a receita pública, e nesta apenas aquela concernente à derivada, isto é, a receita tributária. Daí porque os autores costumam dizer que o Direito Tributário é capítulo do Direito Financeiro, o qual constitui a disciplina jurídica de toda a atividade financeira do Estado. Como decorre de seu conceito, o Direito Tributário limita-se a regular as relações jurídicas entre o fisco e o contribuinte, isto é, limita-se a disciplinar as relações jurídicas ativas e passivas que dimanam do fenômeno tributário.

A elaboração jurídico-sistemática da matéria tributária, como assinala Ruy Barbosa Nogueira, coube sobretudo aos escritores alemães, tendo sido importante, também, a instituição da Corte Fiscal do Império (*Reichsfinanzhof*) que contribuiu com a produção de trabalho jurisprudencial. A promulgação na Alemanha do Código Tributário (*Reichsabgabenordnung*) igualmente teria contribuído para a formação do Direito Tributário. Em 1976, nova codificação foi promulgada na República Federal da Alemanha, que entrou em vigor a partir de janeiro de 1977, sob a denominação de *Abgabenordnung*.⁴

Hoje, existem nos mais diferentes países inúmeras obras em matéria de Direito Tributário, inclusive obras de Direito Comparado. No Brasil existem, atualmente, sólida doutrina que cuida do fenômeno tributário, cadeira de Direito Tributário nas Faculdades de Direito, jurisprudência especializada, tudo contribuindo para a autonomia desse ramo de direito.

Porém, o que realmente caracteriza a autonomia do Direito Tributário é o fato de existir princípios jurídicos próprios, não aplicáveis aos demais ramos da ciência jurídica, tais como o da imunidade recíproca, imunidade genérica, da capacidade contributiva, da discriminação de rendas tributárias, da vedação de efeitos confiscatórios etc.

8.4 RELAÇÕES DO DIREITO TRIBUTÁRIO COM OUTROS RAMOS DO DIREITO

Como esclarecido linhas atrás, o Direito Tributário não é uma ciência autônoma, mas apenas um ramo independente da Ciência Jurídica, por ter princípios jurídicos próprios, inaplicáveis aos demais ramos do Direito. Assim, submete-se aos princípios gerais de Direito, bem como relaciona-se com os demais campos do Direito que é uno e indivisível não comportando divisões estanques.

Desse modo, tem relação direta com o Direito Constitucional por representar este o tronco da Árvore Jurídica donde se originam todos os ramos jurídicos. Tem relação estreita com o Direito Financeiro donde se destacou para o estudo específico da receita pública que diz respeito à relação jurídica entre o fisco e o contribuinte. Tem ligação com o Direito Administrativo que lhe dá embasamento para os diversos procedimentos tributários. Relaciona-se com o Direito Penal no que tange não só à interpretação dos chamados crimes tributários, como também à interpretação e aplicação das infrações fiscais que capitulam penas pecuniárias. O Direito Tributário tem conexões com o Direito Civil onde foi buscar várias de suas categorias jurídicas, muitas vezes, vinculando a estrutura privada desses conceitos à estrutura do direito público.

8.5 FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A palavra *fonte* significa origem, causa, a nascente de água. Assim como a água brota da fonte o Direito Tributário também tem suas fontes materiais e formais.

8.5.1 Fontes materiais

As fontes materiais ou fontes reais do Direito Tributário são os pressupostos fáticos da tributação. São as riquezas ou os bens em geral, utilizados pelo legislador como veículos de incidência tributária, como o patrimônio, a renda e os serviços. Esses bens, por servirem de suporte fático do fenômeno tributário, são conhecidos como fatos imponíveis. Esses fatos, em geral, exteriorizadores de riquezas, uma vez emprestados efeitos jurídicos, tornam-se fatos jurídicos. Um acontecimento que ocorre no mundo fenomênico, enquanto não juridicizado, é irrelevante juridicamente. Entretanto, no momento em que a lei passar a conferir-lhe eficácia jurídica, tem-se que ele foi juridicizado, tornando-o passível de gerar direitos e obrigações.

Fonte real, portanto, é o pressuposto de fato que compõe a norma jurídica definidora do fato gerador da obrigação tributária. É, como diz o art. 114 do CTN, a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência. A situação é sempre um fato, descrito de forma abstrata e genérica na norma legal, que, uma vez ocorrido em concreto opera-se o fenômeno da subsunção do fato à hipótese legal prevista, isto é, gera a obrigação de pagar tributo.

8.5.2 Fontes formais

Fontes formais são os atos normativos ou conjunto de normas que dão nascimento ao Direito Tributário. As normas jurídicas que disciplinam as relações fáticas que compõem a formulação da hipótese de incidência tributária, as normas jurídicas que regulam o procedimento administrativo e as normas jurídicas que dispõem sobre a tutela jurisdicional em matéria tributária constituem, respectivamente, as fontes formais do Direito Tributário Material, do Direito Administrativo Tributário e do Direito Tributário Processual.

As fontes formais são constituídas pelas normas constitucionais e pelos atos normativos referidos no art. 59 da CF, quais sejam: emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções. Incluem-se, também, os tratados e as convenções internacionais, além dos decretos.

8.5.2.1 Normas constitucionais e emendas constitucionais

Em matéria de fonte formal do Direito Tributário, as mais importantes são as normas constitucionais, quer pela posição hierárquica que ocupam, quer pela quantidade de princípios tributários por elas expressas. Essas normas regulam o exercício do poder tributário por meio de princípios limitadores; preveem as diversas espécies tributárias; procedem à discriminação de rendas tributárias nominando os impostos cabentes a cada entidade política etc.

As emendas são propostas e discutidas segundo o processo legislativo previsto no art. 60 da CF e, uma vez aprovadas, incorporam-se à Constituição tendo, portanto, a mesma natureza desta, muito embora sejam frutos do poder constituinte

derivado e não do poder constituinte originário. O § 4º do art. 60 proíbe a deliberação de propostas de emendas aí especificadas.

8.5.2.2 *Leis complementares*

As leis complementares apareceram no Brasil com o advento da Emenda nº 18/65 e vêm sendo mantidas até os dias atuais. A ideia que norteou sua criação foi a necessidade de uma lei que extravasasse do âmbito de interesses da União, abrangendo os interesses nacionais. Para sua aprovação, exige qualificado previsto no art. 69 da CF, ou seja, a maioria absoluta dos membros de cada uma das Casas do Congresso Nacional. As leis complementares não formam uma categoria legislativa unitária. Algumas delas atuam no campo privativo da União (arts. 148, 153, VII, 154, I e 195, § 4º) e outras no âmbito nacional (arts. 146, I a III, 155, § 2º XII, 156, III e § 3º) funcionando como leis sobre leis de tributação. Não são hierarquicamente superiores às leis ordinárias, que extraem sua validade diretamente da Constituição Federal com total prescindência das leis complementares. A Constituição enumera as matérias que devem ser reguladas por lei complementar⁵ e, por exclusão, as demais matérias cabentes ao legislador ordinário.

8.5.2.3 *Leis ordinárias*

As leis ordinárias são aqueles atos normativos que prescindem da maioria absoluta para sua aprovação e que, de forma geral, correspondem às normas que criam e majoram os tributos. Constituem fontes por excelência não só do Direito Tributário, como também do próprio Direito como Ciência Jurídica. Como se sabe, a Constituição não cria tributos, apenas outorga competência impositiva. As leis ordinárias de cada entidade tributante é que instituem os tributos. Excepcionalmente, a Constituição impõe a criação de tributos por meio de lei complementar, como é o caso do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII), daquele imposto decretado, pela União, no exercício de sua competência residual (art. 154, I), do empréstimo compulsório (art. 148) e das contribuições sociais previstas no § 4º, do art. 195.

8.5.2.4 *Leis delegadas*

As leis delegadas só diferem das ordinárias por seu processo legislativo. São elaboradas pelo Presidente da República após obtida a delegação do Congresso Nacional, na forma do art. 68 da CF. Ocupam a mesma posição hierárquica das leis ordinárias. O Congresso Nacional, ao autorizar o Chefe do Executivo a baixar uma lei, deverá, por meio de Resolução, especificar seu conteúdo e as condições de seu exercício (§ 2º, do art. 68). As matérias arroladas no § 1º, do art. 68, não comportam delegação.

8.5.2.5 *Medidas provisórias*

As medidas provisórias surgiram na Carta Política de 1988 (art. 62 e seu parágrafo único) como sucedâneo à extinção do antigo decreto-lei, previsto para as hipóteses do art. 55 da Emenda nº 1/69. Elas são editadas pelo Presidente da República, com força de lei, “em caso de relevância e urgência,” expressão que, por si só, está a exigir um acontecimento no mundo fenomênico de um fato anormal superveniente a exigir imediata regulamentação normativa, incompatível com o processo legislativo normal.

Em vez de abolir esse instrumento normativo, desestabilizador da ordem jurídica, a Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, deu-lhe nova feição mediante a alteração do art. 62 da CF e introdução de 12 novos parágrafos. Para aplacar o clamor popular contra o uso indiscriminado da Medida Provisória, o § 1º enumerou os casos que não podem ser objetos de disciplinação por meio dela, elencando as matérias, como as previstas nos incisos III e IV que, pela sua própria natureza, já estão fora do seu alcance. Mediante sutil alteração da redação do art. 246 da CF, que proibia o uso da Medida Provisória para regulamentação de dispositivo constitucional alterado por emenda promulgada a partir de 1995, alargou-se o campo de atuação desse singular instrumento legislativo. Agora, os dispositivos da Carta Magna que vierem a ser alterados por emendas promulgadas a partir de 12 de setembro de 2001 poderão ser regulamentados por meio de Medidas Provisórias. Em outras palavras, anulou-se a conquista representada pela Emenda nº 6, de 15-8-95, que introduziu a proibição ora revogada.

Pelas novas regras, as Medidas Provisórias perderão eficácia *ex tunc* se não forem convertidas em lei, no prazo de 60 dias, prorrogável uma única vez, por idêntico prazo, desde que ainda não tenha encerrado sua votação nas duas Casas do Congresso Nacional (§§ 3º e 7º). Se a medida provisória não for apreciada em até 45 dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequentemente, trancando-se a pauta do Congresso Nacional, conforme prescreve o § 6º.⁶ Não cabe reedição, na mesma sessão legislativa, de Medida Provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de tempo (§ 10). Na hipótese de perda de eficácia ou rejeição das Medidas Provisórias cabe ao Congresso Nacional, no prazo de 60 dias,

disciplinar, por meio de decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes, sob pena de conservação dos efeitos até então produzidos (§§ 3º e 11). Na hipótese de aprovação do projeto de lei de conversão, alterando o texto original da Medida Provisória, esta continuará integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto (§ 12). Finalmente, nas hipóteses de instituição ou majoração de impostos, a Medida Provisória só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada, ressalvados os impostos, que, por expressa previsão constitucional, não se submetem ao princípio da anterioridade (§ 2º).

No nosso entender, a Medida Provisória não pode ser veiculada em matéria tributária. Não preenche o requisito indispensável do princípio constitucional da legalidade tributária. Esse princípio pressupõe prévio consentimento da sociedade no *quantum* da tributação, através do órgão de representação popular, o que inexistirá no caso de instituição de tributo por Medida Provisória. Incogitável, outrossim, a hipótese de o tributo, depois de criado ou majorado, sujeitar-se ao desaparecimento com efeito *ex tunc* ao cabo de 60 ou 120 dias, se rejeitada ou cessada a eficácia da Medida Provisória que instituiu ou majorou o tributo. O que é pior, a omissão do Congresso Nacional em disciplinar, no prazo de 60 dias, as relações jurídicas decorrentes da Medida Provisória rejeitada ou caducada beneficiará o Poder Executivo que a editou, pois, nesse caso, os efeitos já produzidos serão conservados, isto é, não dará ensejo à repetição de indébito, fato que poderá levar o Executivo a cometer abusos. E mais, relativamente aos impostos sujeitos ao princípio da anterioridade a Medida Provisória só poderá surtir efeitos a partir do exercício seguinte, se convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (§ 2º do art. 62). Ora, isso esvazia o conteúdo do requisito constitucional da urgência para sua edição. Não teria sentido algum lançar mão de Medida Provisória, por exemplo, em janeiro de 2002, sob alegação de urgência, para vigorar a partir de janeiro de 2003, se convertida em lei até 31 de dezembro de 2002. Como se vê, a nova versão da Medida Provisória agrava a sua incompatibilidade no trato com a matéria tributária. A jurisprudência do TRF da 3ª Região é no sentido de que a Medida Provisória não pode legislar sobre criação ou aumento de tributos, sobre matéria penal e sobre processo civil, entendimento esse firmado antes da Emenda nº 32/01.⁷

Finalmente, o art. 2º da EC nº 32, de 11 de setembro de 2001, dispôs que “as medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional”. Na prática, equivale a perenizar as medidas provisórias pendentes na data da promulgação da EC nº 32/01, pois o Parlamento não vem deliberando acerca delas.

8.5.2.6 *Decretos legislativos*

São instrumentos normativos de igual hierarquia de lei ordinária, editados privativamente pelo Congresso Nacional para aprovação de tratados e convenções internacionais (art. 49, I, da CF). São instrumentos idôneos, também, para sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitam do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa. Servem, outrossim, para fixar, a cada exercício financeiro, a remuneração do Presidente e do Vice-Presidente da República e dos Ministros de Estado. Para o Direito Tributário interessa mais de perto os decretos legislativos aprovando convenções internacionais para evitar dupla tributação do imposto sobre a renda, ou para estatuir isenções recíprocas de impostos federais, estaduais e municipais em determinadas circunstâncias.

8.5.2.7 *Resoluções*

As resoluções são atos normativos de competência exclusiva do Congresso Nacional, bem como de cada uma de suas Casas.

Interessa de perto ao Direito Tributário as Resoluções do Senado da República que detêm a competência para: fixação de alíquotas de ICMS nas operações e prestações interestaduais e de exportação, nos termos do inciso IV, do § 2º do art. 155 da CF, sendo-lhe facultada, também, a fixação de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas, nas condições estabelecidas nas letras *a* e *b* do inciso V do citado parágrafo; fixação de alíquota máxima do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (art. 155, § 1º, IV, da CF).

As Resoluções do Senado, ainda, servem para suspender a vigência de lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e para delegar atividade legislativa ao Presidente da República. Outrossim, é instrumento hábil para aprovar o Regimento Interno de cada uma das Casas do Congresso Nacional, bem como o regimento do próprio Congresso. Finalmente, existem as Resoluções do Banco Central e do Conselho Monetário Nacional sob cuja natureza não há unanimidade na doutrina. Entendemos que têm força de lei, representando essas Resoluções verdadeiras normas de leis em branco, para compatibilizar o dinamismo da evolução dos fatos, no mercado financeiro, com a pronta providência legislativa para a indispensável adequação desses fatos novos à legislação positiva.

Vê-se que as Resoluções não formam uma categoria legislativa unitária incidindo, porém, predominantemente sobre as matérias de caráter concreto.

8.5.2.8 *Tratados e convenções internacionais*

Os tratados e as convenções internacionais têm grande importância no Direito Tributário Interno, tendo em vista sua posição hierárquica; eles situam-se acima das leis ordinárias, bem como são decorrência da gradativa internacionalização das economias que exigem normas tributárias cada vez mais uniformes.

Prescreve o art. 98 do Código Tributário Nacional que “*os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha*”.

Só não estão acima das normas constitucionais. Um tratado firmado pelo Presidente da República que fira qualquer preceito da Constituição Federal não deve merecer a aprovação pelo Congresso Nacional. Entretanto, se o tratado internacional tiver sido firmado validamente e vier a se tornar incompatível com a ordem constitucional superveniente, em nosso modo de entender, deve continuar sendo respeitado até que seja revogado segundo as regras do direito das gentes.⁸

O art. 98 do CTN retrocitado foi recepcionado pela Constituição Federal vigente que em seu art. 4º dispõe:

“*A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:*

I – independência nacional; ... e

IX – cooperação entre os povos para o progresso da humanidade.”

O parágrafo único desse artigo, ainda, dispõe que “*a República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.*”

Por sua vez, o § 2º do art. 5º da CF prescreve que os direitos e as garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes “*dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte*”.

Logo, os direitos do contribuinte, assegurados por tratado ou convenção internacional, passam à categoria de direito subjetivo material em nível constitucional. Nenhuma legislação infraconstitucional poderá arredá-los. Pode, no entanto, o Estado Federal Brasileiro denunciar, se quiser, o tratado no uso de sua soberania (art. 4º, I, da CF).

Segue-se que, sendo o Brasil signatário de tratados internacionais no âmbito do GATT e do Mercosul, as tarifas negociadas por meio desses tratados incorporaram-se ao direito interno, não sendo passíveis de modificação pelo Executivo, com suposto amparo no § 1º do art. 153 da CF, que cuida da matéria diversa.⁹

Esses tratados e convenções, firmados pelo Presidente da República como Chefe de Estado (art. 84, VII, da CF), depois de aprovados pelo Congresso Nacional (art. 49, I, da CF), através de Decreto Legislativo (art. 59, VI, da CF), passam a obrigar os Estados signatários produzindo seus efeitos no âmbito interno após sua promulgação por Decreto do Presidente da República.¹⁰

Inúmeros são os tratados e Convenções firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação do imposto sobre a renda.¹¹ Outros, são firmados para isentar de impostos federais, estaduais e municipais, por exemplo, a Convenção de Viena sobre as relações consulares.¹²

A EC nº 45/2004 inseriu o § 3º ao art. 5º da CF prescrevendo que “*os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais*”.

Essa disposição acrescida, se interpretada literalmente, poderá conduzir à equivocada conclusão de que tratados e convenções que cuidam de outras matérias têm o *status* de lei ordinária geral, e que a norma do art. 98 do CTN não foi recepcionada pela Carta Política de 1988. Uma interpretação que leva a tal conclusão estaria negando a própria função harmonizadora dos tratados e convenções.

Entretanto, o § 3º acrescido pela EC nº 45/04 tem a virtude de afastar a incidência da parte final do inciso LXVII, do art. 5º da CF, que ressalva a prisão por inadimplemento da obrigação alimentícia e por violação do encargo de fiel depositário, após o advento do Pacto de San José da Costa Rica aprovado pelo Decreto Legislativo nº 27, de 26 de maio de 1992, e promulgado pelo Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992. De fato, o STF já decidiu que é ilícita a prisão civil de depositário infiel em face da insubsistência da previsão constitucional e das normas subalternas em face da interpretação do art. 5º, LXVII e §§ 1º, 2º e 3º, da CF à luz do art. 7º, § 7º, da Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica).¹³

8.5.2.9 *Decretos*

Decretos são atos normativos a serem editados exclusivamente pelo Chefe do Poder Executivo. Visam regulamentar a lei

para seu fiel cumprimento. Não podem inovar o texto legal, quer ampliando, quer restringindo seu alcance e conteúdo. Têm por limite a lei.

O chamado decreto regulamentador tem suma importância em matéria de Direito Tributário não só porque algumas leis tributárias somente entram em vigor na data de sua regulamentação, como também porque, na prática, são os textos mais consultados por já conter os detalhamentos necessários à aplicação da lei, sempre no pressuposto, obviamente, de que as disposições regulamentares estão nos limites legais e constitucionais. Texto regulamentar que extravasa dos limites legais pode ser objeto de sustação, através de Decreto Legislativo a ser expedido pelo Legislativo, o que se conforma com a doutrina que não admite a figura do regulamento autônomo.

Em matéria tributária, apesar do disposto no art. 99¹⁴ do CTN, é possível sustentar que o Decreto pode instituir obrigações acessórias, conforme adiante apontado. De fato, nos termos do art. 115 do CTN o “fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da *legislação* aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. E nos termos do art. 96 do mesmo Código “a expressão *legislação tributária* compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os *decretos* e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. A finalidade desse art. 96 é a de afastar o significado da expressão “legislação tributária” como um conjunto de leis tributárias em sentido estrito. À medida que as obrigações tributárias acessórias decorrem de legislação tributária, conforme dispõe o art. 113, § 2º do CTN, pode o Decreto, *fundado em delegação legislativa*, estabelecer essas obrigações. Por exemplo: prazos de entrega de GIAS, de DCTF; alterações do modelo de livros fiscais; prazos de escrituração dos livros etc. Esclareça-se, por oportuno que é frequente a jurisprudência validar o prazo de recolhimento de determinado tributo por normas do Executivo. É preciso examinar cada caso concreto para verificar se a lei de regência do tributo contém ou não tal delegação legislativa, sob pena de afrontar o princípio genérico da legalidade estatuído no art. 5º, II da CF.

8.5.2.10 Fontes formais secundárias

Além dos instrumentos normativos supra-analisados, o Código Tributário Nacional enumera, em seu art. 100, as fontes tidas como complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos. São os fatos e atos administrativos cuja observância pelo sujeito passivo implica a exclusão de penalidades e da incidência de juros moratórios representando, portanto, uma garantia a mais para os contribuintes. São os instrumentos normativos de hierarquia inferior ao Decreto, as decisões administrativas de órgãos singulares ou colegiados, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios que entre si celebrem as entidades políticas tributantes.

¹ Resgate em dinheiro da obrigação do serviço militar.

² *Do imposto sobre produtos industrializados*. São Paulo: Saraiva, 1981. p. 7-8.

³ *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 30.

⁴ Op. cit. p. 31.

⁵ Sobre o assunto consultar BORGES, José Souto Maior. . São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

⁶ Está em tramitação a PEC nº 511/06, já aprovada na Câmara dos Deputados, que suprime o trancamento da pauta do Congresso Nacional flexibilizando o atual § 6º do art. 62 da CF para harmonizar-se com o princípio da separação dos Poderes.

⁷ MS no 37.658 – Rel. Lúcia Figueiredo, in *Boletim AASP* no 1.694, p. 147. O STF, entretanto, vem reconhecendo a validade das majorações de alíquotas de contribuição social por Medidas Provisórias, conforme se depreende do RE 184.184/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* 17-10-1997, p. 52535, e ADIMC no 1.610/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, *DJ* 21-11-1997, p. 60585. No RE no 239286-PR, o Min. Relator Celso de Mello externou opinião contrária ao uso de medida provisória para criar ou majorar tributos; *DJ* de 18-11-1999, Ata no 174.

⁸ Sobre o assunto ver nosso *Sistema tributário na constituição de 1988 – tributação progressiva*. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 141.

⁹ O respeito às normas do tratado internacional nada tem a ver com a questão da constitucionalidade da alteração de alíquotas do imposto de importação, sem obediência aos princípios da legalidade e da anterioridade (§ 1º do art. 153 da CF), como vem sendo decidida pelos nossos tribunais.

¹⁰ Curioso acordo de cooperação em matéria tributária foi firmado, em 20-3-2008, entre o Brasil e os Estados Unidos da América, representados pelo Secretário da Receita Federal do Brasil e pelo Embaixador dos EUA, respectivamente. Ele em nada difere dos demais acordos firmados com as pequenas Repúblicas como as Ilhas Bermudas, Ilhas Cayman, Ilhas Virgens Britânicas, comunidades das Bahamas etc. Não só padece de vício formal, como também, de vício material por implicar afronta à soberania nacional ao permitir delegação aos agentes do fisco estrangeiro o exercício de atividade que a Constituição Federal consagra como sendo essencial ao funcionamento do Estado (art. 37, XXII).

¹¹ O Brasil firmou tratados, dentre outros, com os seguintes países: (a) Alemanha Ocidental (Decreto Legislativo nº 92/75 – Decreto nº 76.988/76); (b) Argentina (Decreto Legislativo nº 74/81 – Decreto nº 87.976/82); (c) Canadá (Decreto Legislativo nº 28/85 – Decreto nº 92.318/86); (d) Espanha (Decreto Legislativo nº 62/75 – Decreto nº 76.975/76); (e) França (Decreto Legislativo nº 87/71 – Decreto nº 70.506/72); (f) Japão (Decretos Legislativos nos 43/67 e 69/76 – Decretos nos 61.899/67 e 81.194/78) etc.

¹² A referida Convenção foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 6/67 e promulgada pelo Decreto nº 61.078/67. Prescreve em seu art. 32 que “os locais consulares e a residência do Chefe da repartição consular de carreira de que for proprietário o Estado que envia ou pessoa que atue em seu nome estarão isentos de quaisquer impostos e taxas, nacionais, regionais e municipais, excetuadas as taxas cobradas em pagamento de serviços específicos prestados”.

¹³ RE nº 466343/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, *DJe* de 5-6-2009.

¹⁴ Art. 99: “O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.”

9

SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO

Sumário: 9.1 Generalidades. 9.2 Tributos. 9.2.1 Definição de tributos. Sua natureza jurídica. 9.2.2 Espécies de tributos. 9.2.2.1 Impostos. 9.2.2.2 Taxas. 9.2.2.3 Contribuição de melhoria. 9.2.2.4 Empréstimos compulsórios. 9.2.2.5 Contribuições sociais. 9.2.2.5.1 Contribuições sociais do art. 149 da CF. 9.2.2.5.2 Contribuições sociais do art. 195 da CF. 9.2.2.5.3 Emendas Constitucionais nºs 20/98, 45/04 e 47/05. 9.2.2.5.4 Contribuição social dos servidores públicos. 9.2.2.5.5 Contribuição social do salário-educação. 9.2.2.5.6 Contribuição para o seguro de acidentes do trabalho. 9.2.2.5.7 Contribuições sociais sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). 9.3 Competência tributária. 9.3.1 Discriminação de rendas tributárias. 9.3.2 Limitações constitucionais do poder de tributar. 9.3.2.1 Princípio da legalidade tributária. 9.3.2.2 Princípio da anterioridade e princípio da nonagesimidade. 9.3.2.3 Princípio da isonomia tributária. 9.3.2.4 Princípio da capacidade contributiva. 9.3.2.5 Princípio da vedação de efeitos confiscatórios. 9.3.2.6 Princípio da imunidade recíproca. 9.3.2.7 Princípio da imunidade genérica e específica. 9.3.2.8 Princípio da imunidade de tráfego interestadual e intermunicipal. 9.3.2.9 Princípio da uniformidade de tributo federal em todo o território nacional. 9.3.2.10 Princípio da uniformidade de tributo estadual ou municipal quanto à procedência ou destino de bens e serviços de qualquer natureza. 9.3.2.11 Princípio da igualdade de tratamento dos títulos da dívida pública federal, estadual ou municipal e dos vencimentos pagos pelas três entidades políticas. 9.3.2.12 Princípio da imunidade do imposto sobre a renda relativamente a proventos de aposentadoria e pensão percebidos por pessoas com idade superior a 65 anos. 9.3.2.13 Princípio da vedação de a União decretar isenção de impostos das entidades periféricas. 9.3.2.14 Princípio da imunidade de pequenas glebas rurais. 9.3.2.15 Princípio da transparência tributária. 9.3.2.16 Princípios implícitos. 9.4. Impostos da União. 9.4.1 Imposto de importação e imposto de exportação. 9.4.2 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. 9.4.3 Imposto sobre produtos industrializados. 9.4.4 Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários. 9.4.5 Imposto sobre a propriedade territorial rural. 9.4.6 Imposto sobre grandes fortunas. 9.4.7 Impostos extraordinários. 9.4.8 Impostos inominados. 9.4.9 Imposto provisório sobre movimentação financeira. 9.5 Impostos estaduais. 9.5.1 Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos. 9.5.2 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. 9.5.3 Imposto sobre a propriedade de veículos automotores. 9.5.4 Adicional do imposto sobre a renda. 9.6 Impostos municipais. 9.6.1 Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. 9.6.2 Imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis. 9.6.3 Imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel. 9.6.4 Imposto sobre serviços de qualquer natureza. 9.6.4.1 Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. 9.7 Regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte.



9.1 GENERALIDADES

A Constituição Federal, em seu Título VI, Capítulo I, dedica 18 artigos (arts. 145 a 162) sob a denominação de Sistema Tributário Nacional. Assinale-se, desde logo, que a seção VI – Da repartição de receitas tributárias – ficaria mais bem situada no Capítulo II, que cuida das Finanças Públicas.

Sistema pressupõe um conjunto de elementos, organizados de forma harmônica, formando um todo uniforme através de princípios que presidem o agrupamento desses elementos.

Assim, Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

O que existe, portanto, é um sistema parcial (sistema constitucional tributário) dentro de um sistema global (sistema constitucional).

Por isso, Geraldo Ataliba nega a existência de um Sistema Tributário Nacional, pois feriria o princípio federativo, as autonomias dos Estados e dos Municípios, que elaboram os respectivos Sistemas Tributários, ainda que com base nos princípios constitucionais comuns.¹

Exatamente porque existem princípios tributários, limitadores do exercício da competência impositiva, portanto, aplicáveis às entidades políticas tributantes é que cabe falar em Sistema Tributário Nacional. De qualquer forma, pode-se denominar Sistema Tributário Nacional o conjunto de tributos federais, estaduais e municipais existentes entre nós, como admite Amílcar de Araújo Falcão.²

9.2 TRIBUTOS

O conceito de tributo não é uniforme. Contudo, a doutrina em geral inclui em seu conceito o traço característico da coercitividade. Assim, os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder de império. Na verdade, a conceituação doutrinária não tem mais interesse prático à medida que a definição de tributo se acha normatizada no Código Tributário Nacional.

9.2.1 *Definição de tributos. Sua natureza jurídica*

Pela definição dada pelo art. 3º do CTN “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Examinemos, analiticamente, a disposição do Código:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória” – significa prestação em dinheiro, representando obrigação de dar.

“... em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” – a forma usual de satisfazer o tributo é em moeda corrente; porém, nada impede que possa o pagamento do tributo ser feito por algo equivalente à moeda, desde que a legislação ordinária de cada entidade tributante assim o determine, como faculta o Código Tributário Nacional. Alguns autores incluem aí até o trabalho humano, fato que tem causado controvérsia quanto à natureza tributária do serviço militar, que é obrigatório e é instituído em lei.

“Que não constitua sanção de ato ilícito” – essa expressão serve para distinguir o tributo da multa, que sempre representa uma sanção pecuniária pela prática de ato ilícito. É claro que o descumprimento de normas tributárias, também, gera imposição de penalidade pecuniária. A expressão não significa, necessariamente, que o tributo sempre pressupõe a licitude de ato que o gerou, como sustentado por alguns autores, mesmo porque os atos ilícitos são passíveis de tributação, sob pena de violação do princípio constitucional de isonomia. O que a expressão significa é que a cobrança de tributo não representa imposição de penalidade.

“Instituída em lei” – tributo é obrigação *ex lege* contrapondo-se à obrigação *ex voluntate*. Tributo só pode nascer da lei. As obrigações contratuais não podem ser opostas às obrigações tributárias.

A natureza *ex lege* do tributo tem matriz no art. 150, I, da CF, segundo o qual *é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*. O princípio da legalidade tributária, por configurar um direito fundamental do contribuinte, é protegido pela cláusula pétrea, pelo que não é passível de supressão por emendas (art. 60, § 4º, IV, da CF). Contudo, o que parece óbvio nem sempre é percebido pela jurisprudência, que vem se inclinando pela tese da impossibilidade de discutir perante o Judiciário o débito tributário resultante da confissão decorrente do pedido de parcelamento.³ Esse posicionamento, além de infringir o princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF),⁴ implica, *ipso facto*, a rejeição da tão proclamada natureza *ex lege* do tributo. Em termos de direito tributário não se pode emprestar à confissão o mesmo sentido que tem no âmbito do direito privado. Aliás, toda legislação sobre o parcelamento de débito tributário contém disposição versando sobre a confissão irretratável do débito e desistência ou renúncia de procedimentos administrativos ou judiciais, como condição para deferimento do pedido. Lei tributária, viciada ou não, enquanto não expurgada do mundo jurídico por decisão judicial transitada em julgado, carrega consigo a ameaça de sanção. Daí porque, na ação de repetição de indébito tributário, dispensa-se a prova do erro no pagamento. Uma confissão de “tributo” legalmente inexistente vale tanto quanto uma confissão de um “crime” não definido em lei. Neste particular, direito tributário e direito penal têm um ponto em comum: tributo e crime só podem derivar de lei válida e em sentido estrito.

“E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” – significa que a cobrança de tributo só se processa por meio de atos administrativos vinculados, isto é, sem qualquer margem de discricionariedade do agente público, que deverá portar-se fielmente como prescrito no mandamento legal para a edição do ato do “lançamento”, que é a constituição do crédito tributário, como veremos mais adiante. Contrapõem-se aos atos discricionários que podem ser editados por um prisma da oportunidade e da conveniência.

Como o tributo comporta várias espécies enumeradas em seu art. 5º⁵ prescreve o CTN no seu art. 4º:

“A natureza jurídica específica de cada tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

Com a preceituação citada, o Código trouxe maior segurança aos contribuintes, à medida em que invalidou as costumeiras tentativas do poder público de criar exações fiscais baseadas em rotulagens e com vinculação do produto de suas arrecadações a determinados órgãos, fundos ou serviços. Antes do advento do CTN, verdadeiros impostos inominados eram instituídos e cobrados com o nome de taxas das mais diferentes denominações, como taxas de eletrificação rural, taxas de bombeiros, taxas de reaparelhamento de instalações portuárias etc. Como taxa é um tributo vinculado à atuação estatal, inexistente esta não se pode cogitar de taxa, mas de imposto, que é uma exação fiscal desvinculada de qualquer atuação estatal. É o exame do fato gerador da obrigação tributária que vai constatar a existência ou não da atuação do poder público tributante, permitindo desmascarar certos impostos denominados de taxas, para fugir da rígida discriminação constitucional de impostos. Observe-se, por fim, que a partir do advento da Constituição Federal de 1988 pacificou-se, na doutrina e na jurisprudência, a tese da natureza tributária da contribuição social, em que o produto da arrecadação é vinculado à despesa que fundamentou sua instituição. À época do advento da Lei nº 5.172, de 25-10-1966, hoje, Código Tributário Nacional, as contribuições sociais não eram consideradas como tributos. Daí a inserção do inciso II do art. 4º que, no nosso entender, está derogado.

9.2.2 Espécies de tributos

Sabe-se que o tributo é gênero de que são espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. É a clássica divisão tripartite dos tributos. Alguns autores negam o caráter de tributo ao empréstimo compulsório; outros excluem as contribuições sociais do elenco tributário denominando-as de contribuições parafiscais.

Entendemos que a matéria deve ser examinada à luz do Sistema Tributário Nacional vigente e estudada em conformidade

com os princípios constitucionais tributários, o que amplia o campo de análise, extrapolando o Capítulo I do Título VI da CF (arts. 145 a 162), visto que, aqueles princípios se acham espalhados por toda a Constituição.

Em termos de direito positivo brasileiro, temos as seguintes espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições sociais do art. 149 da CF e contribuições sociais do art. 195 da CF.

9.2.2.1 *Impostos*

Impostos (art. 145, I, da CF) são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste.

A doutrina costuma classificar os impostos em diretos e indiretos. Imposto direto seria aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, isto é, aquela pessoa que praticou o fato tipificado na lei suporta o respectivo ônus fiscal. O imposto indireto seria aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica.

Outra classificação lembrada pelos estudiosos é a que divide os impostos em pessoais e reais. Os primeiros levam em conta as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo. Os impostos reais⁶ – os de natureza real seria a expressão mais adequada – são aqueles decretados sob a consideração única da matéria tributável, com total abstração das condições individuais de cada contribuinte.

Como já assinalamos, após o advento da Súmula 539⁷ do STF, desencadeou-se um movimento de paulatina personalização do imposto de natureza real, acabando por eliminar a nitidez da divisão dos impostos em pessoais e reais.⁸ Não mais é possível classificá-los *a priori*, impondo-se o exame do fato gerador de cada imposto, concretamente. Entretanto, o STF, certamente louvado em doutrina tradicional, firmou a tese de que o IPTU não comporta progressividade fiscal (graduação segundo a capacidade contributiva) por ser imposto de caráter real.⁹

Finalmente, os impostos podem ser fixos, proporcionais ou progressivos. O imposto fixo, também conhecido como imposto de alíquota fixa, é aquele em que o montante a pagar é representado por uma quantia predeterminada, normalmente quantidade certa de UFM, UFESP ou UFIR. É o caso, por exemplo, do ISS devido pelo prestador de serviço sob forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, em que o preço do serviço prestado deixa de ser a base de cálculo do imposto. O proporcional é aquele que mantém a mesma alíquota, qualquer que seja o valor tributável. Imposto progressivo é aquele que exige uma alíquota maior à medida que o valor tributável vai aumentando. Diz-se que a progressão é simples quando cada alíquota maior se aplica por inteiro a toda matéria tributável. Já a progressividade graduada é aquela em que cada alíquota maior é calculada, tão somente, sobre a parcela do valor compreendida entre o limite inferior e o superior, de sorte a exigir a aplicação de tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor para, afinal, serem somados todos os valores parciais, obtendo-se o montante do imposto a pagar. É o caso, por exemplo, do imposto sobre a renda devido por pessoas físicas, cuja legislação adotou uma tabela prática de progressividade para facilitar os cálculos.

9.2.2.2 *Taxas*

Taxas de polícia e de serviços (art. 145, II, da CF) são tributos vinculados à atuação estatal: exercício do poder de polícia ou prestação de serviço público específico e divisível. Basta que o serviço público esteja à disposição do contribuinte para o surgimento da obrigação tributária, por ser compulsória sua utilização. A Constituição Federal veda que se utilize para a taxa a base de cálculo própria de impostos (§ 2º do art. 145).

Podemos conceituar a taxa como um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente, da de qualquer imposto. Ainda que, no plano pré-jurídico, quando o legislador está para criar a taxa, a ideia de contraprestação tenha motivado sua instituição legal, tal noção deve desaparecer assim que introduzida no ordenamento jurídico positivo. O móvel da atuação do Estado não é o recebimento da remuneração, mas a prestação do serviço público ou o exercício do poder de polícia, impondo restrições ao exercício dos direitos individuais e de propriedade, na defesa do bem comum.

O STF reconheceu em caráter de repercussão geral, por maioria de votos, a inconstitucionalidade da taxa de expediente, consistente na emissão de carnês para recolhimento de tributos.¹⁰ De fato, no caso, não há prestação de serviço público específico e divisível, nem exercício do poder de polícia. Poder-se-ia na hipótese cobrar uma tarifa, uma receita originária do

Estado, nunca uma taxa, uma receita derivada. Mas é preciso não generalizar a tese. Às vezes, a prestação de um serviço público específico e divisível é cobrada sob a denominação de taxa de expediente, como, por exemplo, o serviço público de expedição de um alvará de edificação, de julgamento de processo administrativo etc. No âmbito estadual, temos a taxa judiciária, nunca posta em dúvida quanto a sua constitucionalidade, salvo quanto ao aspecto quantitativo que, às vezes, assume as características de um verdadeiro imposto inominado.

Finalmente, pedra de toque em matéria de taxas é o exame da sua base de cálculo, que permite desmascarar *n* impostos inominados burlando a rígida discriminação constitucional de rendas tributárias. A inclusão na base de cálculo de elementos estranhos que nada têm a ver com a relação custo/benefício descaracteriza a exação como taxa. Por isso, o STF declarou a inconstitucionalidade, por afronta ao § 2º do art. 145 da CF, dos artigos 87, incisos I e II, e 94 da Lei nº 6.989/66 do Município de São Paulo, que incluem na base de cálculo das taxas de limpeza pública e de conservação de vias e logradouros públicos a área de imóvel e a extensão deste no seu limite com o logradouro público, respectivamente (RE nº 204.827/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ*, de 25-4-97, p. 15213).¹¹ De fato, aqueles elementos constituem fatores componentes da base de cálculo do IPTU. Em consequência, o legislador municipal, em vez de proceder à adequação da base de cálculo dessas taxas, preferiu revogar os arts. 86 a 95 da Lei nº 6.989/66, que disciplinavam as taxas de limpeza pública e de conservação de vias e logradouros públicos, bem como a Lei nº 8.822/78, que havia instituído a taxa de combate a sinistros. Essas revogações foram feitas pela Lei nº 12.782, de 30-12-98 que majorou o IPTU para o exercício de 1999. O STF vem entendendo que é constitucional a cobrança de taxa de coleta de lixo domiciliar, desde que não vinculada a prestação de outros serviços de caráter universal e indivisível como a limpeza de logradouros públicos, varrição de vias públicas, limpeza de bueiros, de bocas-de-lobo e de galerias de águas fluviais, capina periódica e outros (RREE nºs 245.539-RJ e 361.437-MG).

Finalmente, registre-se que a generalidade das legislações estaduais que instituem a taxa judiciária introduz base de cálculo incompatível com essa espécie tributária. De fato, fazer incidir um percentual fixo sobre o valor atribuído à causa, sem imposição de limite, como vem acontecendo, não guarda qualquer relação com o custo do serviço público específico e divisível prestado ao usuário da justiça. Afinal, pergunta-se, a movimentação da máquina judiciária envolvendo causa de valor elevado custa mais ao Estado do que a sua movimentação em torno de uma causa de menor valor? Claro que não! Se o Estado pretende cobrar mais de quem pode mais, evidentemente, o tributo pretendido deixa de ser taxa para qualificar-se como imposto e como tal é absolutamente inconstitucional, porque o Estado-membro não detém a competência impositiva residual nessa matéria.

Embora incontestável que o móvel da atuação jurisdicional do Estado não seja o recebimento da taxa, o legislador, no plano pré-jurídico, ao elaborar a lei instituindo a sua cobrança, desenvolve a ideia de contraprestação do ponto de vista econômico, para possibilitar a fixação de seu *quantum*, dentro de bases razoáveis. Nem a Constituição, nem o CTN exigem perfeito equilíbrio na equação custo-benefício, exatamente porque a taxa não tem, **juridicamente**, natureza contraprestacional. Prevalece certa dose de arbítrio do legislador na fixação do valor da taxa, porém, nunca ao ponto de **inverter a relação custo-benefício ou violentar o seu conceito**, transformando-a em instrumento de retirada compulsória da parcela da riqueza produzida pelo particular, como se de imposto tratasse. Legislações existem em que a exacerbação da imposição tributária é de tal ordem – incidência de alíquota fixa sobre o valor da causa, **sem fixação de teto** e incidindo sobre **variados momentos processuais** –, que acabam violando os princípios da capacidade contributiva e de livre acesso ao Judiciário, insertos, respectivamente, nos arts. 145, § 1º e 5º, XXXV, da CF. É por essas razões que o STF editou a Súmula 667 nos seguintes termos: “Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa.”

O § 2º¹² do art. 98 da CF, acrescido pela EC nº 45/2004, ratifica o nosso entendimento retro.

9.2.2.3 Contribuição de melhoria

Contribuição de melhoria (art. 145, III, da CF) é espécie tributária que tem por fato gerador a atuação estatal mediamente referida ao contribuinte. Entre a atividade estatal e a obrigação do sujeito passivo existe um elemento intermediário que é a valorização do imóvel. O texto da Constituição Federal de 1988 não faz referência à *valorização de imóveis* como o fazia a Constituição de 1967-69 (art. 18, II). A Emenda Constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983, substituiu aquela expressão por *imóveis beneficiados*. Sem embargo das opiniões em contrário entendemos irrelevante essas alterações redacionais, pois a valorização diretamente decorrente de obra pública é requisito ínsito dessa espécie tributária, consoante pacífica jurisprudência do STF.¹³

A sua cobrança é legitimada sempre que da execução de obra pública decorrer valorização imobiliária, fundada no princípio da equidade. De fato, não é justo que toda comunidade arque com o custo de uma obra pública que traz benefício direto e específico a certas pessoas. A Constituição de 1988, ao contrário das anteriores, não mais prevê o limite global da arrecadação, restrito ao custo total da obra. Nada impede, pois, de o legislador ordinário estabelecer como limite individual da contribuição de melhoria o acréscimo que da obra pública resultar para cada imóvel beneficiado, sem se importar se o somatório desses

acréscimos irá ou não ultrapassar o custo total da obra. Somente assim compensaria sua instituição e cobrança que é das mais difíceis e onerosas, conforme se depreende dos requisitos previstos no art. 82 do CTN.

A maior dificuldade na cobrança dessa espécie tributária está na delimitação da zona de influência benéfica da obra pública. Sabemos que existem obras que acarretam valorização longitudinal, ao longo da obra; outras que ocasionam valorização radial, ao redor da obra; outras, ainda, como o conhecido “minhocão” (Elevado Costa e Silva) motivam valorização nos pontos extremos. Daí a dificuldade na detecção de imóveis passíveis de valorização em decorrência de obra pública. Isso explica a razão pela qual a maioria das municipalidades vêm cobrando a contribuição de melhoria somente em relação à execução de obras de pavimentação de vias e logradouros públicos, hipótese em que é fácil a delimitação da zona de influência benéfica. Alguns Municípios vêm instituindo taxa de asfaltamento com o fito de facilitar sua cobrança.¹⁴

Finalmente, resta examinar o alcance e o conteúdo das normas do Decreto-lei nº 195, de 24-2-1967. Editado na vigência da Constituição de 1967, a maioria de seus dispositivos tem aplicação apenas no âmbito da União, a começar pelos arts. 2º e 3º, este último, dependente de regulamentação pelo Executivo, no prazo de noventa dias, segundo previsão de seu art. 20.¹⁵ No que pertine às normas gerais nenhum conflito há com os dispositivos do CTN. A jurisprudência de nossos tribunais é no sentido da recepção pela Constituição Federal de 1988 tanto das normas do CTN, como, também, das do Decreto-lei nº 195/67, pois, tem aplicado, indiferentemente, esses dois instrumentos normativos.¹⁶

9.2.2.4 *Empréstimos compulsórios*

Empréstimos compulsórios (art. 148, I e II, da CF) são decretados privativamente pela União. E só podem ser instituídos por lei complementar para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, hipótese em que deverá ser obedecido o princípio da anterioridade. A aplicação dos recursos arrecadados a título de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição, cujas hipóteses se encontram taxativamente enumeradas na Carta Política. Na ordem constitucional antecedente, as hipóteses de instituição do empréstimo compulsório eram definidas em lei complementar (art. 15¹⁷ do CTN), parcialmente recepcionadas pela Constituição de 1988.¹⁸ Contudo, desde a Constituição anterior, o Supremo Tribunal Federal já vinha firmando o caráter tributário dessa exação, afastando a incidência de sua Súmula nº 418, editada antes do advento do art. 21, § 2º, II, da Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/69.¹⁹ Citado preceito determinou que se aplicasse aos empréstimos compulsórios as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário.

9.2.2.5 *Contribuições sociais*

Muita controvérsia doutrinária existe acerca da natureza jurídica das contribuições sociais. Para alguns autores, elas teriam a natureza de imposto ou de taxa; para outros, seriam meros impostos com destinação específica; para outros, ainda, elas não teriam natureza tributária, apesar de sua compulsoriedade. Estes últimos classificam as exações compulsórias em tributárias e não tributárias.

Entendemos que a contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação **indireta** do Estado. Tem como fato gerador uma atuação **indireta** do Poder Público **mediatamente** referida ao sujeito passivo da obrigação tributária. A contribuição social caracteriza-se pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes). Tem seu fundamento na maior despesa provocada pelo contribuinte e na particular vantagem a ele proporcionada pelo Estado.

Entre nós as contribuições sociais subdividem-se em duas subespécies: as previstas no art. 149 da CF e as mencionadas no art. 195 da CF.

Essas contribuições são submetidas à disciplina do art. 146, III, da CF (normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies), com a observância, ainda, dos princípios da legalidade e da isonomia tributária, previstos, respectivamente, nos incisos I e II do art. 150 da CF. Assim, hoje, já não pode haver dúvida quanto a sua natureza tributária. O que ensejou a confusão foi a Emenda Constitucional nº 8/77, de 14 de abril de 1977, que criou contribuições sociais no elenco do processo legislativo (art. 43, X), reduzindo ao mesmo tempo o elenco enunciado no § 2º, I, do art. 21 da Emenda 1/69.

O § 1º, do art. 149 da CF/88 prescreveu que “Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota

não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.”

Entretanto, mesmo no regime constitucional de 1988 a controvérsia perdura. Certos setores da doutrina continuam sustentando o caráter não tributário dessas contribuições, bem como as do art. 195. Pinçando, *data venia*, algumas palavras ou expressões, dispersas aqui e acolá no texto constitucional,²⁰ sustentam que o legislador constituinte instituiu as exações²¹ como gênero de que seriam espécies os tributos e as exações não tributárias. Argumentam que se contribuição fosse tributo não teria sentido a Lei Maior referir-se a tributo **ou** contribuição. O que ocorreu, na verdade, é que o legislador constituinte, que não é um sacerdote do Direito, mas um homem comum do povo, cometeu imprecisões técnicas, estabelecendo, inadvertidamente, dicotomias conceituais. Cabe ao jurista promover a correta interpretação das expressões, não de forma literal, mas de forma lógica e sistemática de sorte a extrair dessas expressões ou palavras a inteligência que se harmonize com o sistema jurídico-constitucional. Não importa que o legislador constituinte tenha, sem o querer, distinguido tributo da contribuição numa ou noutra passagem, da mesma forma que confundiu a imunidade com isenção, por exemplo, no § 7º²² do art. 195 da CF. Cumpre esclarecer que o § 6º do art. 150 da CF, em sua parte inicial, refere-se claramente à “contribuição” como espécie tributária, somente estabelecendo a inadvertida dicotomia “tributo **ou** contribuição”, em sua parte final. Já o § 7º do mesmo artigo, ao referir-se a “imposto ou contribuição”, está designando, corretamente, duas espécies tributárias.

Outra objeção que se tem feito é a de que, se contribuições fossem tributos, a remissão feita aos arts. 146, III, e 150, I e III pelo art. 149 da CF seria inútil, pois, se tributos fossem as contribuições, não teria sentido determinar a aplicação do regime tributário às mesmas. Ora, o que caracteriza a natureza tributária de uma exação não é o *nomen juris*, mas exatamente sua submissão ao regime tributário. Assim, *ad argumentandum tantum*, se a exação imaginada pelo legislador constituinte não era de natureza tributária, aquela exação passou a ser tributo no momento em que prescreveu a observância dos princípios constitucionais tributários. Não há negar, em face da Constituição vigente, a natureza tributária das contribuições dos artigos 149 e 195. Aliás, o Supremo Tribunal Federal, em pelo menos duas oportunidades, já deixou assentada a tese da natureza tributária.²³

Essa discussão não é meramente acadêmica. A correta definição da natureza jurídica das chamadas contribuições sociais tem grande alcance prático em face do disposto no § 3º²⁴ do art. 155 da CF. Se as contribuições sociais são tributos, segue-se que tanto PIS como Cofins não podem incidir sobre as operações e serviços mencionados no citado § 3º. (O XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário sob coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, realizado em São Paulo, no dia 17-10-98, concluiu, por expressiva maioria, que a limitação constitucional prevista no § 3º do art. 155 da CF aplica-se às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento (ver *Pesquisas tributárias – nova série – 4*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, coedição Centro de Extensão Universitária). Em sentido contrário decidiu o STF que firmou a tese de que apenas *outros impostos* estão excluídos, sendo legítima a incidência de contribuição social sob a égide da Constituição Federal de 1988, art. 153, § 3º.²⁵ A EC nº 33, de 11-12-2001, deu nova redação ao § 3º do art. 155 da CF para consignar a expressão “outro imposto” em lugar de “outro tributo”.

Importante observar que a Carta Política de 1988, inovando a tradição, estabeleceu imunidade para as *entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei*, relativamente às contribuições para a seguridade social (§ 7º do art. 195 da CF). O art. 55 da Lei nº 8.212, de 24-7-91, outorgou a isenção dessas contribuições, estabelecendo vários requisitos cumulativos, entre os quais o reconhecimento de utilidade pública federal, estadual, distrital ou municipal e o *Certificado* ou o *Registro de Entidade de Fins Filantrópicos*, fornecido pelo Conselho Nacional do Serviço Social, em nome da entidade beneficiada. Ocorre que a Lei nº 9.732, de 11-12-98, por seu art. 1º, alterou o inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/91, introduzindo o requisito da gratuidade na assistência social, e acrescentou os §§ 3º, 4º e 5º, restringindo o gozo da imunidade pelas entidades beneficentes de assistência social. O art. 4º, por sua vez, restringe o alcance da imunidade em relação às entidades educacionais sem fins lucrativos. Seu art. 5º determina a aplicação do novo texto legal a partir da competência abril de 1999, ao passo que seu art. 7º prescreve o cancelamento, a partir de 1º de abril de 1999, das isenções antes concedidas que não estejam de conformidade com as modificações introduzidas pelos dispositivos retrocitados. No entender do STF, esses dispositivos da Lei nº 9.732/98 são inconstitucionais, porque implicam modificação do conceito constitucional de entidades beneficentes de assistência social, imunizadas pelo § 7º do art. 195 da CF, que abrange, também, as entidades beneficentes de saúde e educação, considerando-se que toda entidade destinada a assegurar os meios de vida aos carentes caracteriza-se como entidade beneficente de assistência social.²⁶ Em nosso entender, por se tratar de imunidade, não obstante a equivocada denominação de isenção dada pelo legislador constituinte, a matéria só poderia ser regulada por lei complementar, a teor do art. 146, II, da CF.

9.2.2.5.1 Contribuições sociais do art. 149 da CF

São privativas da União as contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Elas submetem-se integralmente à disciplina do art. 146, III, da CF, bem como devem obediência aos princípios

da legalidade, da isonomia, da anterioridade e da nonagesimidade, nos exatos termos do art. 149 da CF, que assim prescreve:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União (§ 1º com redação dada pela EC nº 41, de 19-12-2003).

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços (redação dada pela EC nº 42/03);

III – poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.”

(Os §§ 2º, 3º e 4º foram acrescentados pela Emenda Constitucional nº 33, de 11-12-2001.)

Interessante notar que o art. 149, além de sujeitar essas contribuições sociais ao princípio da anterioridade em relação ao exercício financeiro da cobrança (art. 146, III, da CF), determinou a observância do princípio da nonagesimidade, próprio das contribuições sociais da seguridade social, previsto no § 6º do art. 195 da CF. Trata-se de requisitos cumulativos, isto é, as contribuições em tela só poderão ser exigidas no exercício seguinte ao de sua instituição ou **majoração**, se decorridos mais de 90 dias a contar de sua instituição ou **modificação**.²⁷

I – Contribuições sociais de intervenção no domínio econômico

Como se verifica do *caput* do art. 149 da CF, a contribuição de intervenção no domínio econômico representa instrumento de atuação da União na área econômica, de sorte a não permitir sua utilização com finalidade arrecadatória. E mais, essa atuação ordinatória não pode implicar atentado ao princípio da livre iniciativa (art. 1º, IV, da CF), que pressupõe prevalência da propriedade privada na qual se assenta a liberdade de empresa, a liberdade de contratação e a liberdade de lucro, sem prejuízo da função social da propriedade, elemento estrutural da própria propriedade (art. 170, II e III, da CF). Nos próprios termos da matriz constitucional do intervencionismo econômico (art. 174 da CF), o planejamento econômico, que não se confunde com a planificação econômica do passado, só é impositivo para o setor público, tendo mero caráter de recomendação para o setor privado. Por isso, essa contribuição ordinatória só pode ser instituída em caráter excepcional, quando e enquanto persistir a desorganização de determinado seguimento da economia, acarretando o desequilíbrio de mercado, sob pena de provocar intervenção atabalhoada, que mais desorganiza do que organiza a atividade econômica, assentada no regime de livre concorrência.

O § 2º estabelece hipóteses de imunidade, de incidência sobre importação de petróleo e gás natural, e seus derivados, bem como sobre o álcool combustível e fixação de alíquotas. O § 3º dispõe sobre a equiparação à pessoa jurídica da pessoa física destinatária das operações de importação. E o § 4º dispõe sobre definição, por lei, de hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

São as seguintes as principais contribuições de intervenção no domínio econômico:

a) Taxa de Marinha Mercante (TMM), hoje, Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM). Essa exação, apesar da denominação dada, constitui contribuição social destinada à obtenção de recursos financeiros para custear a intervenção da União nas atividades de apoio ao desenvolvimento da marinha mercante, bem como ao desenvolvimento de nossa indústria de construção e reparação naval. Esse adicional é cobrado mediante incidência de alíquotas diversificadas sobre o frete, por ocasião da entrada da embarcação no porto de descarga.²⁸

O diploma legal básico que rege essa contribuição social é o Decreto-lei nº 2.404, de 23-12-87, sucessivamente modificado

pelo Decreto-lei nº 2.414, de 12-2-88 e pelas Leis nºs 7.742, de 20-5-89 e 8.032, de 12-4-90. Novas alterações foram introduzidas pela MP nº 1.109, de 29-8-95, convertida na Lei nº 10.206, de 23-3-2001. A Lei nº 10.893, de 13-7-2004, alterou as disposições do Decreto-lei nº 2.404/87, revogando seus arts. 2º a 6º e 8º a 33, bem como todos os diplomas legais que haviam introduzido modificações naquele diploma legal básico. O art. 22 da Lei nº 12.431, de 24-6-2011, fruto de conversão da MP nº 517/2010, concede isenção condicional do AFRMM aos empreendimentos que se implantarem, modernizarem, ampliarem ou diversificarem no Nordeste e na Amazônia.

b) Adicional de Tarifa Portuária (ATP), irmão gêmeo do AFRMM, foi instituído pela Lei nº 7.700, de 21-12-1988, incidindo sobre as tabelas das tarifas portuárias na base de 50%. Destina-se à formação de recursos da Empresa de Portos do Brasil S.A. – Portobras. Por maioria de votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal considerou-o constitucional classificando-o como contribuição de intervenção no domínio econômico (RE nº 209365/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* de 7-12-2000, p. 873).

c) Contribuição ao Instituto do Açúcar e do Alcool (IAA). Essa contribuição, que tem fundamento nos Decretos-leis nºs 308/67, 1.712/79 e 1.952, de 16-7-82, é devida pelos produtores de açúcar e do álcool para o custeio da atividade intervencionista da União na economia canavieira nacional.

Reina controvérsia doutrinária e jurisprudencial acerca de sua constitucionalidade. O TRF da 3ª Região entendeu como não recepcionados pela Constituição Federal de 1988 os Decretos-leis retrorreferidos (Ap. Civ. nº 203.725-SP, Rel. juíza Lúcia Figueiredo, *DJU*, de 17-10-95, p. 71.013); em sentido contrário decidiu o TRF da 5ª Região (Ap. Civ. nº 8.078-PE, Rel. juiz José Maria Lucena, *JSTF* e *TRF-53/587*). O STJ, por sua vez, entendeu que essa contribuição ao IAA não se afigura incompatível com o novo sistema tributário instituído pela Constituição de 1988, após esclarecer que não houve alteração de alíquota a partir do advento da Carta Magna vigente (Resp. nº 23.750-0-AL, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, *DJU* de 5-9-94, p. 23.037).

d) Contribuição ao Instituto Brasileiro do Café – IBC. Essa contribuição foi instituída originariamente pela Instrução nº 205, de 12-5-61 da antiga Sumoc (Superintendência da Moeda e do Crédito), hoje, restabelecida pelo Decreto-lei nº 2.295, de 21-11-86. Ela é devida pelos exportadores de café, em valor fixado em dólar, relativamente a cada saca de 60 (sessenta) quilos. Essa contribuição ficou conhecida como *confisco cambial*, por representar retenção da parcela do valor das cambiais, obtido pela venda do café no exterior.

Como o Decreto-lei nº 2.295/86 delegou ao Presidente da República a fixação de alíquota, a doutrina vem entendendo que essa contribuição é inconstitucional. De fato, a Carta Magna vigente não permite esse tipo de delegação. Ao contrário, prescreve o art. 25 do ADCT: “*Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a: I – ação normativa; II – alocação ou...*”

Considerando que a contribuição social deve obediência ao regime tributário, e que a Carta Política vigente não permite, em relação a essa espécie tributária, a delegação ao Chefe do Poder Executivo para a fixação de alíquotas, parece indubitável que o Decreto-lei nº 2.295/86 não foi recepcionado sendo, portanto, indevida aquela contribuição social ao extinto IBC. Nesse sentido é a jurisprudência do STF, que considerou inconstitucionais em face da Constituição Federal de 1988 os arts. 2º e 4º do Decreto-lei nº 2.295/86, que reinstituiu a referida cota de contribuição e delegou ao presidente do IBC a fixação de seu valor, respectivamente, conforme RE nº 408.830, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 15-4-2004. Ficou assentada, outrossim, a tese de que essa contribuição já era inconstitucional no regime da Carta Política de 1967 e no da Emenda nº 1/69, porque a delegação ao Executivo era para alterar as alíquotas ou as bases de cálculo nas condições e nos limites estabelecidos em lei, nunca para fixar a alíquota originalmente, como aconteceu. No mesmo sentido os RREE nºs 191.044, 191.203, 191.227, 191.246 e 191.554, todos relatados pelo Min. Carlos Velloso.

e) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a Importação e a Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e seus Derivados e Alcool Etílico Combustível (Cide). Essa contribuição foi instituída pela Lei nº 10.336, de 19-12-2001, com fundamento no art. 149 e no § 4º do art. 177 da CF, acrescentado pela EC nº 33, de 11-12-2001. Esse § 4º acrescido já prescreveu sobre a diferenciação de alíquota por produto ou uso, bem como sobre **sua redução e restabelecimento** pelo Poder Executivo,²⁹ sem observância do princípio da anterioridade.³⁰ Estabeleceu, ainda, que o produto de sua arrecadação destina-se: (a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo; (b) ao financiamento de projetos ambientais ligados à indústria de petróleo e de gás; (c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Essa contribuição social tem nítido caráter interventivo na atividade econômica, especificamente voltada para o setor de importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. Tem como fatos geradores as **operações de importação e de comercialização no mercado interno** de gasolinas e suas correntes; *diesel* e suas correntes; querosene de aviação e outros querosenes; óleos combustíveis; gás liquefeito de petróleo, inclusive derivado de gás

natural e de nafta; e álcool etílico combustível. São seus contribuintes o produtor, o formulador e o importador.

Por força das alterações introduzidas pela EC nº 42/03, a União deverá transferir aos Estados-membros 25%³¹ do produto de arrecadação da CIDE, na forma da lei, ficando, entretanto, a utilização dos recursos financeiros recebidos vinculada ao financiamento de projetos de infraestrutura de transportes (art. 159, III, da CF). Os Estados-membros, por sua vez, devem repassar a seus Municípios 25% dos recursos da CIDE que receberem da União. Entende-se que os Municípios devem preservar a mesma destinação dos recursos que lhes são repassados pelos Estados-membros, sob pena de desvio de finalidade dessa contribuição de natureza interventiva. É estranha a ressalva introduzida pelo art. 93 do ADCT, acrescido pela EC nº 42/03, dispondo sobre o início da vigência do inciso III do art. 159 da CF, pois a CIDE já havia sido instituída pela Lei nº 10.336/01.

Como toda contribuição social, a Cide é um tributo vinculado à atuação do Estado. Daí porque o produto de sua arrecadação fica destinado ao atendimento das três finalidades que determinaram sua instituição (inciso II, do § 4º do art. 177 da CF), sob pena de incidir em inconstitucionalidade. O desvio de recursos já ensejou a propositura de duas Adins. Na primeira ação, proposta pela Confederação Nacional dos Transportes, julgada parcialmente procedente, por maioria de votos, foi determinada interpretação conforme a Constituição ao inciso II, do § 4º do art. 177 da CF no sentido de que a abertura de crédito suplementar deve ser destinada às três finalidades aí previstas.³² A segunda foi proposta pelo Procurador-Geral da República, em 2-10-2007, baseado no fato de que, por via de interpretação ampla, o Executivo vinha utilizando os recursos da Cide para custeio de despesas correntes vinculadas às atividades fins de infraestrutura e geração de superávit financeiro-orçamentário do balanço de pagamentos.³³

f) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o apoio à Inovação.

Essa contribuição social instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 29-12-2000, tem por objetivo alocar recursos ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT) utilizados para atender ao Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação que foi criado pelo art. 1º dessa lei.

O contribuinte dessa contribuição social é a pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como a signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior (art. 2º). Os contratos de transferência de tecnologia são aqueles relativos à exploração de patentes ou de uso de marca e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica (§ 1º do art. 2º). A partir do exercício de 2002, essa contribuição passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas e signatárias de contratos que tenham por objetos serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes e domiciliados no exterior (§ 2º do art. 2º na redação dada pela Lei nº 10.332, de 19-12-2001). Não incide a contribuição sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computadores, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia (§ 1º-A, acrescido pela Lei nº 11.452/2007). Também não incide a contribuição quando o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional das entidades políticas, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situada no exterior, para oferecimento de curso ou atividade de treinamento ou qualificação profissional a serviços civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade (§ 6º, do art. 2º, acrescido pela MP nº 510, de 28-10-2010).

A base de cálculo dessa contribuição social é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido a cada mês, a residente ou domiciliado no exterior a título de remuneração decorrente de obrigações que caracterizam o seu fato gerador (§ 3º do art. 2º). A alíquota é de 10% incidente sobre a base de cálculo (§ 4º do art. 2º).

II – Contribuições sociais de interesse de categorias profissionais ou econômicas

São as seguintes as principais contribuições sociais dessa subespécie:

a) Contribuição sindical prevista no art. 578 e seguintes da CLT, nova denominação dada ao antigo imposto sindical (art. 217, I, do CTN). Tem fundamento no art. 8º, IV (*in fine*) c/c art. 149 da CF. Indiscutível sua natureza tributária. Consequentemente, ela só pode ser instituída por lei sendo compulsório seu pagamento. No âmbito rural existe a contribuição sindical disciplinada pelo Decreto-lei nº 1.166, de 15 de abril de 1971, que cabe ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA – proceder ao seu lançamento e cobrança (art. 4º e § 1º), devendo ela ser paga juntamente com o imposto territorial rural do imóvel a que se referir (art. 5º). O art. 1º da Lei nº 8.022, de 12 de abril de 1990 transferiu a competência impositiva e arrecadatória dessa contribuição sindical para a Secretaria da Receita Federal, encarregando a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para sua apuração, inscrição e cobrança da respectiva dívida ativa. Entretanto, essa competência cessou, a partir de 31 de dezembro de 1996, por expressa disposição do art. 24, I, da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro

de 1994. A lei deixou de indicar o órgão público a quem teria sido transferida essa competência. A Confederação Nacional da Agricultura – CNA – que seria a **destinatária** da Contribuição Sindical Rural Patronal, vem se arvorando em sujeito ativo do tributo em questão, promovendo inúmeras ações de cobrança pelo rito ordinário. Ora, se cessou a competência impositiva e arrecadatória da Secretaria da Receita Federal, sem que houvesse eleição de seu substituto, essa contribuição social deixou de ter existência jurídica, quer pela ausência de sujeito ativo, elemento integrante do fato gerador da obrigação tributária, quer porque entidade particular não pode ser sujeito ativo de tributo, por força do princípio da indelegabilidade da competência impositiva expresso no art. 7º do CTN e implícito na Constituição Federal. Aliás, delegação, ainda que possível fosse, não se presume; há de ser expressa.

Cumpra lembrar, finalmente, que a contribuição sindical, que tem base legal, não se confunde com a contribuição confederativa, prevista no art. 8º, IV (1ª parte) da CF, de natureza não tributária e que só pode ser cobrada de sindicalizados. Segundo uma corrente, essa contribuição dependeria de legislação infraconstitucional em face do disposto no parágrafo único do art. 8º do Texto Magno. Segundo outra corrente, o texto constitucional seria autoaplicável, bastando a assembleia-geral para fixação dessa contribuição. Há julgados em ambos os sentidos.³⁴ **Registre-se que o STF editou a Súmula 666 nos seguintes termos:** “A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo.”

b) Contribuições sociais arrecadadas para a manutenção do SENAI, do SENAC, do SESC, do Sesi, da OAB etc. Essas entidades, a exceção da OAB, que é uma autarquia federal, são pessoas jurídicas de direito privado e, como tais, não poderiam ser sujeitos ativos de tributos. Logo, não teriam essas contribuições a natureza tributária. De outro modo, posto que o produto de sua arrecadação não integra o orçamento fiscal da União, nem o orçamento de seguridade social (art. 165, § 5º, incisos I e III, da CF), essas exações não poderiam, também, à luz do critério da destinação da verba arrecadada, ser classificadas como contribuições sociais. Por isso, essas exações constituem as chamadas contribuições paraфисcais. A paraфiscalidade nada mais é do que a atribuição de tributos para pessoas jurídicas diferentes das que compõem a Federação para cumprimento de suas finalidades de interesse público. Normalmente, o sujeito ativo do tributo designado pela lei tributária recai sobre uma entidade de direito privado, mas pode recair sobre uma autarquia, como é o caso da OAB, ou até mesmo sobre uma pessoa física, como são os casos de notários e registradores, exercentes de atividades delegadas que percebem os emolumentos fixados em lei, os quais correspondem à espécie taxa, conforme entendimento do STF.³⁵ **Contribuições paraфисcais representam ingressos coativos que em nada se diferenciam dos tributos em geral, a não ser pela atribuição de sujeito ativo diferente da pessoa jurídica de direito público interno.**

Grassa controvérsia acerca da constitucionalidade dessas exações. Há quem sustente que essas contribuições só poderiam ser exigidas mediante lei complementar. Na verdade, não se trata de contribuições para a expansão da seguridade social a reclamar edição de lei complementar (art. 195, § 4º, da CF). Outrossim, não é o caso de pretender a aplicação do disposto no art. 146, III, *a*, da CF para exigir a definição dessas contribuições paraфисcais como espécie tributária, previamente e em nível de lei complementar. Se elas foram criadas na vigência da Constituição de 1946 (as do SENAI e as do Sesi foram criadas pelo Decreto-lei nº 4.042/42) e na conformidade das normas constitucionais então vigentes, e se a atual Carta Política fez expressa referência a elas em seu art. 240 ressaltando-as do disposto no art. 195, parece claro que houve recepção da legislação anterior ao advento da nova ordem constitucional. Afinal o Excelso Pretório Nacional de há muito assentou a tese de que as normas da legislação ordinária anterior só perdem eficácia se conflitantes com as normas da nova Constituição.

As contribuições do Sistema S – SENAI-Sesi e SENAC-SESC – bem como as contribuições criadas na vigência da Constituição de 1988 – SEST e SENAT (Serviço Social do Transporte e Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte –, criadas pela Lei nº 8.706, de 14-9-1993) têm matriz constitucional no art. 149, que assim prescreve:

“Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

Assim, somente à União compete instituí-las ou majorá-las por meio de lei em sentido estrito. Entretanto, em relação à contribuição social ao SEBRAE, criada pela Lei nº 8.029, de 12-4-1990, entendemos que não tem a mesma natureza das demais contribuições, aproximando-se mais da característica de uma contribuição de natureza interventiva no domínio econômico a exemplo daquela prevista no § 4º, do art. 177 da CF. Foi o que decidiu o Plenário da Corte Suprema que excluiu a contribuição do SEBRAE do rol do art. 240 da CF, conforme ementa a seguir transcrita:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei

10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º. I. – As contribuições do art. 149, C.F. – contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas – posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, C.F., decorrente de ‘outras fontes’, é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, *ex vi* do disposto no art. 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: C.F., art. 146, III, *a*. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, *RTJ* 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, *RTJ* 143/684. II. – A contribuição do SEBRAE – Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 – é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2.318/86, Sesi, Senai, Sesc, Senac. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, C.F. III. – Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º, do art. 8º, da Lei 8.029/90, com a redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003. IV. – R.E. conhecido, mas improvido. (RE nº 396266, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 26-11-2003, *DJ* 27-02-2004).

Como contribuições sociais de interesse das categorias econômicas ou profissionais as contribuições do Sistema S submetem-se integralmente aos princípios tributários prescritos na Constituição Federal e às normas gerais de tributação previstas no Código Tributário Nacional. Assim, elas têm como sujeito ativo a União, devendo ser fiscalizadas e cobradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB – obedecido o prazo quinquenal de decadência e prescrição, aplicando-se a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal. A partir da criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil e extinção da Secretaria da Previdência Social, o que se deu com o advento da Lei nº 11.457, de 16-3-2007, a competência para constituir e cobrar essas contribuições sociais passou a ser da SRFB, sendo que os processos em curso perante a extinta Secretaria da Previdência Social foram transferidos para a SRFB. A execução fiscal deverá ser proposta perante a Justiça Federal, não se aplicando ao caso o disposto na Súmula 516 do STF: “O Sesi está sujeito à jurisdição da Justiça Estadual”. Entendemos que essa Súmula não tem aplicação em matéria tributária.

Apesar da natureza tributária dessas contribuições do sistema S, o produto de sua arrecadação não integra o orçamento fiscal da União (art. 165, § 5º, I, II e III da CF). É que o total arrecadado é destinado às entidades paraestatais que são pessoas jurídicas de direito privado que não integram a Administração Pública, embora prestem colaboração ao poder público. Por isso, no entender do STF, os recursos financeiros quando ingressam nessas entidades paraestatais perdem o caráter de recurso público (ACO AgR/ES nº 1953, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, de *DJe* 19-2-2014), mas se sujeitam ao controle finalístico pelo Tribunal de Contas, quanto à aplicação dos recursos recebidos (RE 789874/DF, Rel. Min. Teori Zavascki, de *DJe* 19-11-2014).

III – Contribuição para custeio do serviço de iluminação pública

A Emenda Constitucional nº 39, de 19-12-2002, acrescentou o art. 149-A à Constituição Federal, conferindo aos Municípios e ao Distrito Federal a faculdade de instituir contribuição para custeio do serviço de iluminação pública. A proposta inicial, Pec nº 222-A, previa a taxa de iluminação pública, a qual foi abandonada, quer por inexistir serviço público específico e divisível, quer pela vedação constitucional de adoção da mesma base de cálculo do IPTU (§ 2º do art. 145 da CF). A convalidação da taxa em contribuição não elimina o vício, pois o serviço de iluminação pública é *ut universi*, inexistindo a particular vantagem a ser usufruída pelo contribuinte. Falta o pressuposto básico da contribuição, que é exatamente o benefício diferenciado dos demais (não contribuintes). A iluminação pública, quando implantada em determinado local, pode constituir-se em fato gerador da contribuição de melhoria, jamais de contribuição social. Do contrário, o Sistema Tributário Nacional, estruturado pela Carta Política, poderia ser minado por meio de diferentes impostos disfarçados de contribuição social, a exemplo do que ocorreu com a CPMF, que de contribuição só tem o nome. Amanhã poderão vir à luz as contribuições para custeio dos serviços de saúde pública, de segurança pública, de defesa do meio ambiente, de combate à pobreza etc. Entretanto, o Plenário do STF, por maioria de votos, considerou constitucional a cobrança da Cosip afastando a alegação de ofensa ao princípio da isonomia, porque não é possível identificar todos os beneficiários da iluminação pública, bem como repelindo a alegação de ofensa ao princípio da capacidade contributiva porque a progressividade resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica. Outrossim, afastou a natureza de taxa e de imposto, considerando a Cosip como um tributo *sui generis* que se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.³⁶

9.2.2.5.2 Contribuições sociais do art. 195³⁷ da CF

Cumpra assinalar preliminarmente que existem as contribuições sociais gerais que não se confundem com as contribuições para a seguridade social. São exemplos delas, a contribuição social do salário-educação, prevista no art. 212, § 5º da CF e a

contribuição ao FGTS a que se refere o art. 7º, III, da CF.

A Constituição Federal define a seguridade social como *um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social* (art. 194). Os arts. 196, 201 e 203 delinham os direitos concernentes à saúde, à previdência social e à assistência social, respectivamente. Basta o simples exame ocular dessas disposições para constatar que o campo de abrangência da seguridade social é bem maior que o da previdência social. Pode-se dizer que, no Brasil, a previdência social evoluiu ou tende a evoluir para a seguridade social, ainda que, mantendo parte da sua fonte de custeio nas contribuições,³⁸ mas deixando consignado a diversidade da base de seu financiamento (inciso VI, do parágrafo único do art. 194 da CF).

Assim, nos termos do art. 195³⁹ da CF, a seguridade social é financiada por toda a sociedade, de forma indireta, através de recursos orçamentários da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, vale dizer, por meio de impostos em geral e, de forma direta, através das seguintes contribuições sociais:

- I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre:
 - a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
 - b) a receita ou faturamento;
 - c) o lucro;
- II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidos pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;
- III – sobre a receita de concursos de prognósticos;
- IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (acrescentado pela EC nº 42/03).

O § 4º do art. 195 faculta instituição de outras fontes para garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, desde que obedecido o disposto no art. 154, I, da CF, ou seja, pode a União utilizar-se do mecanismo da competência residual com a observância dos requisitos constitucionais exigidos a esse título, inclusive a obrigatoriedade de entregar aos Estados e ao DF 25% do produto de sua arrecadação (art. 157, II, da CF).

As contribuições sociais para financiamento da seguridade social não se submetem ao princípio da anterioridade, mas ao da trimestralidade (art. 195, § 6º da CF). Porém, tal fato não tem a menor relevância jurídica para negar seu caráter tributário, pois os impostos federais, com exceção do imposto sobre a renda e do imposto territorial rural, não se submetem ao referido princípio tributário (§ 1º, do art. 150 da CF). Aliás, se não tivessem natureza tributária, nem precisaria a Carta Política excepcionar a aplicação de um princípio tributário.

A verdade é que essas contribuições são compulsórias e se enquadram perfeitamente na definição de tributo dada pelo art. 3º do CTN. Sua natureza jurídica específica resulta do fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, assim como, a destinação legal do produto de sua arrecadação (art. 4º do CTN).

Finalmente, cumpre examinar a questão da arrecadação da contribuição social pelo órgão da Administração direta da União que, no entender de alguns doutrinadores de peso, descaracterizaria a exação como tal, porque a vinculação de sua receita a um determinado órgão para atendimento de uma finalidade específica é da essência da contribuição social.⁴⁰

No nosso entender, o que importa não é quem arrecada, mas a destinação do produto de sua arrecadação. Nem se argumente com a autonomia do orçamento da seguridade social. O orçamento de seguridade social, juntamente com o orçamento de investimento das estatais e o orçamento fiscal da União integra o orçamento anual (art. 165, § 5º, da CF), que é regido pelo princípio da unidade, de sorte que, esses três orçamentos se estruturam uniformemente sob a mesma orientação política, ajustando-se a um método único de formulação e articulando-se com o princípio da programação orçamentária. O fato de o art. 73 da Constituição Federal de 1946, que se referia à unidade documental do orçamento, não ter sido reproduzido pela Carta Política vigente, porque inviável atualmente a elaboração de um documento único englobando os três orçamentos, não quer dizer que desapareceu o princípio da unidade orçamentária. Daí porque não se pode extrair a conclusão de que não cabe à União (Secretaria da Receita Federal) arrecadar as contribuições de seguridade social para ulterior repasse das mesmas, sob pena de inconstitucionalidade. Nada impede o aproveitamento da infraestrutura do órgão da Administração direta para fiscalizar e arrecadar a contribuição social, pois essas atividades podem ser delegadas consoante previsão do art. 7º do CTN, inspirado no princípio de economia dos custos administrativos. Aliás, outro não é o entendimento do STF.⁴¹ De fato, a arrecadação da contribuição social pela União, por si só, não implica presunção *jure et de jure* de tredestinação do produto arrecadado. De qualquer maneira, no caso de haver desvio, a afronta ao texto constitucional surgiria como consequência da omissão da autoridade competente, que estaria incidindo no crime de responsabilidade política previsto no art. 85, VI, da CF. Por

consequente, descabe, também, a argumentação de certos setores doutrinários de que a atribuição da função arrecadatória à União convola a contribuição em imposto de finalidade específica, tornando-a inconstitucional. No imposto de receita vinculada a órgão, fundo ou despesas (art. 167, IV, da CF) o próprio titular da competência impositiva promove a respectiva despesa específica, formal e materialmente, ao passo que, na arrecadação por delegação quem arrecada o que não lhe pertence limita-se a transferir o produto dessa arrecadação ao legítimo titular. Haverá, no caso, despesa apenas em seu aspecto formal segundo o princípio de que tudo que ingressa aos cofres públicos só pode sair em forma de despesa legalmente autorizada. O importante é que a lei destine o produto de arrecadação às atividades próprias da seguridade social. Do ponto de vista estritamente jurídico, essa delegação fiscalizatória e arrecadatória não pode ser questionada. É certo que a União, como sabemos, vem se comportando como uma devedora contumaz da Previdência Social, mas isso é matéria que se insere no campo metajurídico. Ademais, a tredestinação, se houver, só irá acontecer depois de arrecadada a contribuição social, isto é, após a extinção da relação jurídico-tributária.

Vejamos, agora, quais são as contribuições sociais para a seguridade social. Conforme previsão do art. 195, I, da CF, os empregadores pagam três contribuições, uma das razões que levam o nosso País a apresentar uma das mais caras mão de obra do mundo.

Em face da expressa e inequívoca indicação constitucional, não há dúvida de que o sujeito passivo das contribuições sociais, mencionadas no inciso I do art. 195 da CF, é o empregador, independentemente de prévia definição por lei complementar (art. 146, III, *a*, da CF). Assim, a Carta Política de 1988 recepcionou o conceito de empregador que está no art. 2º da CLT, ou seja, *empresa, individual ou coletiva que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço*.

a) Contribuições sobre a folha de salários⁴²

O que significa folha de salários? Salário, na verdade, é espécie do gênero remuneração que está referida no art. 457 da CLT, a qual abrange as gorjetas recebidas. Salário é retribuição pecuniária a que faz jus o empregado pelos serviços prestados. Integra não apenas a importância fixa, mas também, as comissões, porcentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e os abonos pagos pelo empregador. Atualmente, o próprio texto constitucional utiliza a palavra remuneração em lugar da palavra salário (ver os diversos incisos do art. 7º da CF). Logo, *folha de salários* significa relação contendo o valor total de pagamentos remuneratórios de trabalhos, feitos pelo empregador, em um determinado período de tempo.

Fácil de compreender, portanto, que a contribuição social só pode incidir sobre as remunerações pagas pelo empregador aos seus empregados. Os pagamentos feitos a autônomos ou a administradores (*pro labore*), por não decorrerem da relação de emprego, não se sujeitam à contribuição social. Foi o que decidiu o STF.⁴³ Para contornar essa orientação jurisprudencial fixada pela Corte Suprema foi editada a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, instituindo a contribuição social de 15% incidente *sobre o total da remuneração ou retribuições pagas ou creditadas pelas empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, pelos serviços prestados sem vínculo empregatício, por segurados empresários, trabalhadores autônomos e equiparados, avulsos e demais pessoas físicas*. Essa lei complementar foi regulamentada pelo Decreto nº 1.826, de 29 de fevereiro de 1996.

Apesar do ingente esforço do legislador infraconstitucional, no nosso entender, nada mudou. É que a lei complementar não poderia inovar a expressa previsão constitucional – contribuição dos empregadores incidente sobre a **folha de salários** – para atingir pagamentos ou créditos decorrentes da relação de trabalho, mas não de emprego. Implicou, na verdade, criação de outra exação e como tal dependente de observância de **todos** os requisitos do art. 154, I, não bastando a formalidade da lei complementar. Somente uma **modificação constitucional**, como a que sobreveio com a Reforma da Previdência, e que será mais adiante examinada, poderia alterar o quadro de inconstitucionalidade. Entretanto, o STF, por maioria de votos, já decidiu pela constitucionalidade da contribuição social incidente sobre os pagamentos feitos pelas empresas a autônomos, trabalhadores avulsos e a seus administradores à luz da Lei Complementar nº 84/96.⁴⁴

Conforme dispõe o art. 22 da Lei nº 8.212/91, essa contribuição social a cargo da empresa incide à razão de:

“I – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título,⁴⁵ durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho,⁴⁶ qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa” (Redação dada pela Lei nº 9.876/1999). A contribuição do empregador doméstico é de 12% do salário-de-contribuição do empregado doméstico a seu serviço (art. 24 da Lei nº 8.212/91).

Por força do disposto no seu § 1º, em relação às instituições financeiras e outras pessoas jurídicas aí mencionadas, é devida a contribuição adicional de 2,5% incidente sobre o total das remunerações pagas.

Em relação ao empregador doméstico, a alíquota é de 12% incidente sobre o salário de contribuição do empregado doméstico, conforme prescrição do art. 24 da lei.

O fato gerador dessa contribuição social é o total dessas remunerações pagas, devidas ou creditadas durante o mês à *pessoa física*.

Ocorre que a Lei nº 9.876, de 26-11-1999, veio acrescentar o inciso IV ao referido art. 22 nos seguintes termos:

IV – quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Esse inciso torna a empresa tomadora de serviços contribuinte de contribuição social incidente sobre o valor da fatura de prestação de serviços, paga às cooperativas de trabalho, o que caracteriza inconstitucionalidade. Realmente, o fato gerador dessa contribuição é a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à **pessoa física** que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (art. 195, I, *a*, da CF e art. 22 da Lei nº 8.212/91). Não há qualquer correlação entre o valor da fatura paga às cooperativas de trabalho (pessoas jurídicas) e a remuneração mensal paga pela empresa a empregados, autônomos e trabalhadores avulsos (pessoas físicas) para retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma. A exigência acrescida pela Lei nº 9.876/99 implica, necessariamente, alteração da base de cálculo da contribuição previdenciária para alcançar valores que nada têm a ver com o total da remuneração paga pelas empresas às **pessoas físicas** em decorrência de vínculo laboral. O pagamento da fatura de serviços à cooperativa de trabalho constitui, isto sim, base de cálculo da contribuição sobre a receita ou o faturamento (art. 195, I, *b*, da CF) devida pela prestadora de serviços, e não contribuição sobre folha de salários e demais rendimentos do trabalho (art. 195, I, *a*, da CF) a cargo da tomadora de serviços, como pretendido pelo indigitado inciso. Inconfundível a relação jurídica existente entre cooperado e cooperativa,⁴⁷ de um lado, e aquela existente entre cooperativa e empresa tomadora de serviços, de outro lado. No primeiro caso, caracteriza-se ato cooperativo, insuscetível de tributação;⁴⁸ no segundo caso, instaura-se relação jurídica entre duas pessoas jurídicas, não ensejando incidência de contribuição previdenciária que, por definição constitucional, reclama a presença de pessoa física como beneficiária do pagamento a título de retribuição do trabalho. Inexiste vínculo entre o cooperado e a empresa contratante dos serviços da cooperativa. A contratada será sempre a cooperativa e não qualquer de seus cooperados.

A Lei nº 9.876/99, ao acrescentar o inciso IV ao art. 22 da Lei nº 8.212/91, alargou a incidência da contribuição previdenciária, alterando a sua base de cálculo fora dos limites traçados pela Carta Política, incorrendo em vício de inconstitucionalidade.⁴⁹

Cumpramos examinar, por fim, o art. 31 da Lei nº 8.212/91, sucessivamente alterado pela Lei nº 9.711, de 20-11-98, e pela Lei nº 11.941, de 27-5-09, estabelecendo o regime de recolhimento antecipado mediante retenção na fonte que implica substituição passiva tributária para frente ao arripio das normas constitucionais e do Código Tributário Nacional. Transcrevemos seu texto para melhor exame:

“Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.933/09)

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente de mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados. (Redação dada pela Lei nº 11.941/09)

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711/98)

§ 3º Para os fins desta lei, entende-se como cessão de mão de obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 11.941/09)

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

I – limpeza, conservação e zeladoria;

II – vigilância e segurança;

III – empreitada de mão de obra;

IV – contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

§ 5º O cedente da mão de obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante.

(Parágrafos 4º e 5º com a redação conferida pela Lei nº 9.711/98)

§ 6º Em se tratando de retenção e recolhimento realizados na forma do caput deste artigo, em nome de consórcio, de que tratam os arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, aplica-se o disposto em todo este artigo, observada a participação de cada uma das empresas consorciadas, na forma do respectivo ato constitutivo.” (Parágrafo acrescido pela Lei nº 11.941/09).

Como se vê, a substituição tributária do sujeito passivo natural (prestadora de serviço) foi feita ao arrepio das normas legais e constitucionais pertinentes. Nos termos do CTN só pode ser contribuinte quem tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, I), e responsável tributário, a terceira pessoa **vinculada** ao fato gerador da respectiva obrigação, expressa e legalmente designada como tal (art. 121, II, c/c art. 128). Pergunta-se, onde a vinculação da empresa contratante (tomadora de serviços) com a situação que constitua fato gerador da obrigação tributária da empresa prestadora de serviços? O fato gerador dessa contribuição é o pagamento da folha de salários e demais rendimentos do trabalho à **pessoa física**, por expressa definição legal e constitucional. Indaga-se, o que isso tem a ver com o pagamento do **preço do serviço** contratado? Onde a correlação entre o **preço** pago a uma **empresa**, por conta do serviço avençado, e a **remuneração** paga à **pessoa física**? Por isso essa substituição tributária não tem amparo no § 7º do art. 150 da CF, que faculta a tributação por fato gerador presumido, assegurada a restituição preferencial e imediata na hipótese de sua inocorrência. Realmente, o indigitado art. 31 implica alteração da base de cálculo – total da folha de remunerações e demais rendimentos do trabalho – para o total do preço dos serviços contratados, como se tratasse de contribuição sobre a receita ou o faturamento. Altera, pois, o fato gerador dessa exação fiscal. E mais, implica tratamento diferenciado dos prestadores de serviços vulnerando o art. 150, II, da CF. Essa agressão ao princípio da isonomia é agravada com a delegação contida no § 4º do art. 31, afrontando o princípio da reserva legal (art. 97 do CTN). Daí a absoluta inconstitucionalidade⁵¹ desse art. 31 e parágrafos, bem como da Ordem de Serviço do INSS nº 203, de 2-2-99, que regulamenta a matéria, posteriormente substituída pela OS nº 209, de 20-5-99.

Nova inconstitucionalidade veio a ser perpetrada, desta vez, pelo Decreto nº 4.729, de 9-6-03, que ampliou, sem amparo legal, a redação do inciso II do § 5º do art. 201 do Decreto nº 3.048, de 6-5-99, que instituiu o Regulamento Geral da Previdência Social. Com essa ampliação, passou a incidir contribuição social de 20% sobre os lucros distribuídos aos sócios, antes do final do exercício, pela sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas. Criou-se, pois, nova casta de contribuintes (quotista destinatário de lucros distribuídos, independentemente, da percepção de *pró-labore*), assim como nova fonte de custeio da seguridade social, a exigir formalidade de lei complementar, nos precisos termos do § 4º do art. 195 da CF. Na forma da letra *a* do inciso I do art. 195 da CF, a contribuição social aí referida somente poderá incidir sobre rendimentos do **trabalho**, e **não do capital**. Logo, seu fato gerador só poderia ser aquele previsto na Lei nº 8.212/91 (art. 22, I e III). O vínculo laboral, por expressa determinação constitucional, deve integrar a definição do fato gerador dessa contribuição social. Nem lei ordinária poderia alterar esse aspecto; muito menos um simples decreto, em frontal violação ao art. 99 do CTN, que restringe o conteúdo e o alcance dos decretos aos das leis em função das quais sejam expedidos. Por um vício bem menor do que o aqui apontado, o STF declarou a inconstitucionalidade da contribuição social incidente sobre a remuneração paga a parlamentares das três esferas políticas, instituída pela Lei nº 9.506/97. Por entender que os parlamentares não são trabalhadores referidos no art. 195, II, da CF, implicando nova contribuição incidente sobre os subsídios percebidos pelos legisladores a demandar necessidade de lei complementar de conformidade com o § 4º do art. 195, c.c. o art. 154, I, da CF.⁵²

Entretanto, com relação à retenção de 11% sobre o faturamento, a título de antecipação da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, o Plenário do STF, por maioria de votos, vencido o Min. Marco Aurélio, pacificou a divergência reinante, considerando constitucional a exigência contida no art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação conferida pela Lei nº 9.711/98, entendendo ser mera antecipação do que for devido em cada período de apuração, passível de imediata restituição na eventualidade de excesso de arrecadação.⁵³

Relativamente às contribuições retidas na fonte, o art. 95, alínea *d* da Lei nº 8.212/91, que considerava como crime *deixar de recolher, na época própria, contribuição ou importância devida à seguridade social e arrecadada dos segurados ou do público* foi revogado pela Lei nº 9.983, de 14-7-2000. Essa lei acrescentou ao Código Penal o art. 168-A com a seguinte redação:

“Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma

legal ou convencional;

Pena – reclusão, de 2 (dois) anos a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1º – Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II –

§ 2º – É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 3º – É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios, ou

II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.”

Grassa séria controvérsia jurisprudencial quanto à caracterização de crime pelo não recolhimento de tributo retido na fonte, tendo em vista o princípio disposto no inciso LXVII, do art. 5º da CF, que veda a prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento de obrigação alimentícia e a do depositário infiel. Entendemos que, se punível for a conduta descrita no art. 168-A do Código Penal, deve ser aplicado o inciso II, do art. 2º da Lei nº 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária e que comina a pena de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos de reclusão, em virtude do princípio da especialidade. De qualquer forma, na hipótese de conflito de normas penais, impõe-se a aplicação da *lex mitior*, conforme pacífica jurisprudência de nossos tribunais (RT 491/311; *Lex Jurisprudência* do STJ e TRF, v. 42, p. 501 e v. 59, p. 515).

Substituição da contribuição social patronal pela contribuição sobre a receita bruta

Finalmente, cumpre tecer algumas considerações sobre a substituição gradual da contribuição social patronal pela contribuição social incidente sobre a receita bruta, na forma prevista no § 13 do art. 195 da CF. O art. 7º da Lei nº 12.546, de 14-12-2011, fruto de conversão da Medida Provisória nº 540/11, que institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras, pelo seu art. 7º, na redação dada pela Lei nº 12.715, de 17-9-2012, substituiu, até o dia 31 de dezembro de 2014, as contribuições previstas nos incisos I e III, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, pela incidência de 2% sobre a receita bruta relativamente a empresas:

I – que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º, do art. 14, da Lei nº 11.774/08 (Serviços da Tecnologia da Informação – TI – e Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC);

II – que operam no setor hoteleiro enquadradas na subclasse 5510-8/01 da CNAE 2.0;

III – que operam no transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0.

Essa substituição, contudo, não se aplica a empresas que exerçam as atividades de representante, distribuidor ou revendedor de programas de computador, cuja receita bruta decorrente dessas atividades seja igual ou superior a 95% da receita bruta total (§ 2º, do art. 7º, na redação dada pela Lei nº 12.715/12). Outrossim, nos termos do § 6º introduzido por essa Lei de nº 12.715/12, a contratação de empresas para a execução dos serviços referidos no *caput*, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31, da Lei nº 8.212/91, sujeita a empresa contratante à retenção de 3,5% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

O art. 8º da Lei nº 12.546/11, por sua vez, promoveu a substituição das contribuições sociais antes referidas até 31 de dezembro de 2014, pela incidência de 1% sobre o valor da receita bruta em relação às empresas que fabricam os produtos classificados na TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660/11 nos códigos que menciona.⁵⁴ Porém, esse artigo, também, foi alterado pela MP nº 563/12, já convertida na Lei nº 12.715/12 para alargar o seu campo de abrangência, substituindo os códigos antes enumerados pelos códigos referidos no “Anexo a esta Lei”. E o Anexo em questão contempla um número enorme de códigos de atividades econômicas de forma casuística e com exceções igualmente casuísticas. Alteração introduzida pela Lei nº 12.715/12 dispôs que a substituição somente se aplica em relação aos produtos industrializados pela empresa. Igualmente estabeleceu uma série de exceções à aplicação do regime tributário substitutivo, tornando a legislação complexa e caótica. Nova Medida

Provisória a de nº 582, de 20-9-2012, veio alterar o Anexo referido na lei, acrescentando e subtraindo produtos classificados na TIPI. Certamente, outras medidas provisórias serão editadas para remexer as classificações de produtos ao sabor dos interesses do momento.

Com essas medidas, algumas das empresas enquadradas em um desses códigos poderá ter a carga tributária violentamente aumentada por conta dessa substituição casuística da contribuição previdenciária pela contribuição sobre a receita bruta, opção mais gravosa feita pelo legislador ordinário ante as alternativas oferecidas pelo legislador constituinte derivado. É visível o prejuízo das empresas atingidas que tinham uma folha de pagamento diminuto e uma receita bruta razoável. E para garantir que a substituição do tributo não gere diminuição da receita tributária, o § 3º do art. 9º da lei determina a incidência proporcional da contribuição social do art. 22, da Lei 8.212/91 sobre o décimo-terceiro salário sempre que a empresa tiver parte das atividades não abrangida pelos setores de serviços e de produção objetos de substituição pelo novo regime tributário.

Apesar de aparentemente genérico e abstrato o instrumento normativo em questão, aplicável para todas as empresas que exercem as atividades mencionadas, o art. 8º da Lei nº 12.546/11, na realidade, provoca dano a determinado setor empresarial, gerando efeitos contrários aos almejados pela Emenda Constitucional nº 42, de 19-12-2003, que previu a substituição gradual da contribuição previdenciária patronal. Falta à lei referida o respaldo da legitimidade à medida que ela não atende aos objetivos visados pelo legislador constituinte derivado.

Não permitindo ao contribuinte atingido pela nova lei a opção pelo regime tributário anterior que lhe é favorável, essa Lei nº 12.546/11 assume a feição de uma lei de efeito concreto, passível, em tese, de responsabilização civil do Estado. O fato de a lei ter prefixado o prazo de sua vigência, bem como o casuismo dos setores atingidos pelo novo regime tributário, por si só, já retira o caráter de generalidade e abstração da lei. O fato é que o gravame específico imposto a determinada categoria de contribuinte não se reveste do caráter genérico e abstrato.

Na jurisprudência encontramos dois pronunciamentos sobre a responsabilidade estatal por atos legislativos, referentes às hipóteses de leis inconstitucionais (RE nº 153.464, RDA 189/305-306 e RE nº 158.962, j. em 4-12-1992).

Entendemos que independentemente de a lei ser constitucional ou inconstitucional se ela causar *dano específico e direto* para determinadas pessoas ou determinado segmento da economia, o Estado deverá responder pela indenização respectiva. Basta atentar para as hipóteses de leis de proteção ambiental que sem serem inconstitucionais impõem ônus grave e injusto para determinados proprietários de terras. A responsabilização do Estado pela edição de lei de efeito concreto, nem sempre depende de sua inconstitucionalidade. Nesse sentido é a opinião dos administrativistas, dentre os quais, Toshio Mukai,⁵⁵ Odete Medaur⁵⁶ e Maria Sylvia Zanella Di Pietro.⁵⁷

As sucessivas inclusões de vários setores da atividade econômica no rol de empresas obrigadas a alterar o seu regime tributário pela contribuição incidente sobre a receita bruta vêm aumentando de forma brutal a carga tributária das empresas que, em função de suas atividades específicas, conseguem obter um faturamento elevado com o emprego mínimo de mão de obra. O princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da CF) e o princípio da capacidade tributária (§ 1º, do art. 145, da CF) impedem o agravamento tributário de alguns dos setores da economia em benefício dos demais setores. Outrossim, atenta contra o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade o fato de uma lei, que visa beneficiar o setor empresarial, causar prejuízos de monta àquelas empresas que se dedicam às atividades que dispensam o uso intensivo de mão de obra. Impõe-se a concessão ao contribuinte da faculdade de opção, mediante inserção do § 8º ao art. 7º da Lei nº 12.546/11, a ser exercida dentro de um prazo determinado.

Com o advento da Medida Provisória nº 669, de 26-2-2015, mediante alteração dos dispositivos da Lei nº 12.546/11, o regime substitutivo tornou-se facultativo para o contribuinte. Em compensação, a contribuição social sobre a receita bruta, que era de 2%, passou para 4,5%. E para as empresas fabricantes de produtos classificados na TIPI aprovada pelo Decreto nº 7.660/11,⁵⁸ nos Códigos referidos no seu Anexo I, a alíquota de 1% passou para 2,5%. Mas isso é o de menos. O importante é que o contribuinte poderá efetuar legitimamente o planejamento tributário para adotar o regime tributário que lhe for menos oneroso. A diferença será sempre para menos, nunca para mais.

b) Contribuições sociais sobre o faturamento

Os dicionários jurídicos conceituam a fatura como peça escrita em que se relacionam mercadorias vendidas, remetidas ou entregues ao comprador com designação de espécies, quantidade, marca, peso ou medida, preço e despesas feitas até o momento da expedição. A sua emissão está regulada na Lei nº 5.474, de 18 de junho de 1968, constituindo-se em papel de crédito, sempre que representativa de venda. Faturamento é o ato de faturar podendo, significar, também, o somatório de diversas faturas, conforme ficou consagrado na prática comercial, quando se diz que o faturamento mensal de determinada empresa é de tantos reais, expressando o volume de vendas realizadas. É nesse último sentido que deve ser entendida a palavra *faturamento* utilizada pelo texto constitucional.

Como modalidades dessa subespécie de contribuição social temos o Finsocial e o PIS.

Finsocial – Foi instituído pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a alíquota inicial de 0,5% destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo a pequeno agricultor. Para as empresas prestadoras de serviço, a contribuição era de 5% incidindo sobre o imposto de renda devido, ou como se devido fosse. O STF caracterizou essas duas exações, respectivamente, como imposto inominado, abrangido pela competência residual da União, e como adicional do imposto sobre a renda.⁵⁹ Com a promulgação da Constituição de 1988, o Finsocial foi recepcionado em caráter transitório como contribuição destinada a seguridade social, conforme art. 56 do ADCT. O art. 9º da Lei nº 7.689/88, que manteve essa contribuição com fundamento no art. 195, I, da CF, bem como os arts. 7º da Lei nº 7.787/89, 1º da Lei nº 7.894/89 e 1º da Lei nº 8.147/90, que promoveram a elevação sucessiva de alíquotas, foram declarados inconstitucionais pelo Plenário do STF.⁶⁰ Outrossim, decidiu, na mesma oportunidade que as empresas prestadoras de serviços deveriam calcular a contribuição à razão de 0,5% sobre a receita bruta.⁶¹ Essa orientação jurisprudencial que prevaleceu por um longo período veio a ser, estranhamente, modificada pelo Plenário do STF, o qual, passou a entender que em relação às empresas prestadoras de serviços são constitucionais os arts. 7º da Lei nº 7.787/89, 1º da Lei nº 7.894/89 e 1º da Lei nº 8.147/90 que majoraram a alíquota do Finsocial.⁶² Tributar as empresas prestadoras de serviços com 2% e demais empresas com 0,5% afronta, *data venia*, o princípio constitucional da isonomia. Tal diferenciação só poderia subsistir em face da expressa faculdade prevista na própria Constituição, como ocorre com o IPI (art. 153, IV, § 3º, I) e com o ICMS (art. 155, § 2º, incisos III, IV e V). Em matéria de contribuição social, a Carta Política não deixou essa margem de discricão ao legislador ordinário para fazer distinção de alíquotas em função da atividade da empresa contribuinte. E o legislador ordinário, acertadamente, não fez essa discriminação inconstitucional; o julgado da Corte Suprema é que conduz a ela. Somente após a promulgação da Emenda da Reforma Previdenciária, Emenda nº 20/98, que acrescentou o § 9º do art. 195, é que se tornou possível a diferenciação de alíquotas ou das bases de cálculo “*em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra*”.

Cofins – Foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, em substituição ao extinto Finsocial, sem prejuízo do PIS/Pasep incidindo, à alíquota de 2%, sobre o faturamento mensal, assim considerada **a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços**. Esse fato propiciou na doutrina a tese de inconstitucionalidade por bitributação. Ora, se a entidade tributante é a mesma, não há que se falar em bitributação (jurídica); o que existe, na realidade, é o *bis in idem*, isto é, incidência dupla sobre o mesmo fato econômico (faturamento mensal), o que não é inconstitucional porque a Carta Política não fixou um determinado teto de tributação, limitando-se a proibir o efeito confiscatório. Tanto faz tributar-se com alíquota de 4% com o nome de Cofins, ou, tributar-se com alíquota de 2% com o nome de Cofins e outros 2% com nome de PIS. De qualquer maneira, o STF já declarou a constitucionalidade dessa contribuição social em sede de ação declaratória de constitucionalidade,⁶³ cuja decisão produz eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos órgãos do Poder Judiciário (§ 2º do art. 102 da CF). Sua alíquota passou para 3% (três por cento) como consequência do pacote fiscal de outubro/98, aprovado pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (art. 8º). Essa lei veio prescrever que a Cofins será calculada sobre o **faturamento** (art. 2º), entendendo-se como tal a **receita bruta**, abarcando a *totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo da atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas* (art. 3º e § 1º). Logo levantaram-se vozes contra o que se denominou de alargamento conceitual do que seja **faturamento**. A nova Cofins não mais seria aquela referida no art. 195, I, da CF, pelo que estaria a reclamar edição de lei complementar ao teor do § 4º desse dispositivo constitucional. À primeira vista, não vislumbramos o apontado elastecimento do conceito de **faturamento**, equiparado ao de **receita bruta**. No fundo, não refoge da conceituação tradicional, como demonstram os julgados dos tribunais.⁶⁴

Contudo, para quem entende que houve alteração da base de cálculo e consequente instituição de nova contribuição social, o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27-11-1998, seria inconstitucional, e como tal, não poderia ter sido recepcionado pela EC nº 20, de 15-12-1998. Como se sabe, a recepção é um princípio de continuação, ou seja, direito não conflitante com a ordem constitucional antiga continua valendo sob a nova ordem, que o recebe no que não lhe for contrário. Daí a impossibilidade de recepção de dispositivo inconstitucional. Com relação ao aumento da alíquota para 3% operado pelo art. 8º e parágrafos da Lei nº 9.718/98, o STF, por maioria de votos, contra os votos dos Ministros Carlos Velloso e Marco Aurélio, considerou constitucional.⁶⁵

Para aumentar a dúvida, sobreveio a Lei nº 10.147, de 21-12-2000, portanto, posterior à EC nº 20/98, estabelecendo alíquotas diferenciadas do PIS/Pasep e da Cofins para determinados produtos industrializados, adotando-se como base de cálculo a receita bruta decorrente da venda de produtos especificados no art. 1º. Difere, portanto, da receita bruta adotada como base de cálculo pela Lei nº 9.718/98, que é bem mais abrangente.

De certa forma o Plenário do STF já havia sinalizado no sentido da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que alterou a base de cálculo da PIS/Cofins de faturamento para receita bruta, ao decretar a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga aos parlamentares, instituída pela Lei nº 9.506/97, que

introduziu a alínea *h* ao inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91. Entendeu aquela Alta Corte de Justiça que ao criar nova figura de segurados obrigatórios, criou nova fonte de custeio da seguridade social, o que, ao teor do § 4º do art. 195 da CF, só poderia ser objeto de implementação por lei complementar.⁶⁶ Da mesma forma, nova contribuição fundada em receita bruta, não mais em faturamento, implica nova fonte de custeio da seguridade social a exigir a formalidade de lei complementar. Nesse sentido, veio decidir o STF, por maioria de votos (6 × 4), declarando a inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, que alterou a base de cálculo da Cofins, de faturamento para a receita bruta, porque o sistema jurídico brasileiro não comporta a figura da constitucionalidade superveniente.⁶⁷ Essa decisão traz reflexos imediatos em relação às contribuições sociais – PIS-Pasep/Cofins –, ensejando a repetição de indébito, respeitado o prazo prescricional. Note-se que em relação ao PIS-Pasep/Cofins **cumulativo**, ainda, não houve alteração legislativa para adequar a respectiva base de cálculo ao decidido pelo STF.

A Medida Provisória nº 135,⁶⁸ de 30 de outubro de 2003, que instituiu a não cumulatividade da Cofins e elevou sua alíquota para 7,6% é inconstitucional por afronta ao art. 246 da CF, que veda a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição Federal, cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995.

Outra matéria bastante controvertida refere-se à questão de saber se a isenção da Cofins, instituída pelo inciso II do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, a favor de sociedades civis de prestação de serviços profissionais, relativos ao exercício da profissão legalmente regulamentada, está ou não em vigor tendo em vista a sua revogação pelo art. 56 da Lei nº 9.340/96. Para os que entendem que a LC nº 70/91 pode ser alterada por lei ordinária, por se tratar de lei complementar extravagante, a isenção referida não mais existiria. Contudo, a jurisprudência do STJ é no sentido de que a isenção conferida pelo art. 6º da LC nº 70/91 não pode ser revogada pela Lei nº 9.430/96, *porquanto a lei ordinária não ter força para desautorizar dispositivo de lei complementar, em observância ao princípio da hierarquia vertical das leis*.⁶⁹ Em 15-5-2003, o STJ editou a Súmula de nº 276 do seguinte teor:

“As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas de Cofins, irrelevante o regime tributário adotado.”

Entretanto, a maioria dos TRFs firmou jurisprudência em sentido contrário, sustentando a tese de que lei complementar extravagante, como é o caso da LC nº 70/91, pode ser revogada por lei ordinária. Reexaminada a matéria no STJ sob esse enfoque, a Súmula 276 foi mantida por maioria de votos, o que significa que as sociedades de profissionais liberais continuam isentas (Agravo Regimental no Resp nº 382.736, j. em 8-10-03). De fato, se a isenção não mais existisse, não teria sentido a Súmula referir-se à irrelevância do regime jurídico tributário adotado pelo contribuinte para fazer jus à isenção. O STJ agasalhou a tese de que configura uma espécie normativa (art. 59, II, da CF) que a diferencia da lei ordinária apenas pelo ponto de vista formal, isto é, pelo quórum qualificado (art. 69 da CF). Assim, se eleita a via da **lei complementar** para regular determinada matéria, não importa saber se aquela matéria poderia ser regulada ou não por lei ordinária, não podendo sustentar sua revogação ou modificação por lei ordinária. Se é verdade que **lei ordinária** não pode disciplinar matéria inserida na competência da **lei complementar**, sob pena de inconstitucionalidade, por falta de **quórum qualificado**, não é menos verdade que a **lei complementar** pode regular matéria de **lei ordinária**, sem que se possa alegar inconstitucionalidade por **excesso de quórum**, mesmo porque, do ponto de vista político, essa lei teria representatividade maior. Ressalte-se que a LC nº 70/91 não só instituiu a contribuição social, como também criou um regime isencional, pelo que somente uma outra lei complementar poderia revogar essa isenção, sob pena de ferir o princípio da segurança jurídica, que se constitui em cláusula pétrea. Situada a controvérsia no nível infraconstitucional, como já decidiu o STF (Ag. Instr. nº 456.134-SC, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 26-9-03, Ata nº 139), não há como deixar de reconhecer a isenção confirmada e reconfirmada pelo STJ.

A União apresentou várias reclamações ao STF alegando que o STJ, ao sustentar que a LC nº 70/91 só poderia ser revogada ou alterada por outra lei complementar, estaria negando o efeito vinculante da decisão do STF, proferida na ADC nº 1-DF, onde teria assentado a tese de que a LC nº 70/91 teria natureza de lei ordinária, conforme voto então proferido pelo Min. Moreira Alves. Na Reclamação nº 2.475, o eminente Min. Relator, Carlos Velloso, indeferiu a liminar sob o fundamento de que essa afirmativa contida no voto do Min. Moreira Alves configura simples *obiter dictum*, porque naquela ação direta de constitucionalidade limitou-se a declarar a constitucionalidade dos dispositivos apontados na inicial, não tendo firmado a tese no sentido de ser a LC nº 70/91 lei complementar simplesmente formal. No mesmo sentido, a Reclamação nº 2.517, Rel. Min. Joaquim Barbosa. Porém, na Reclamação nº 2.613, o Relator, Min. Marco Aurélio, concedeu a liminar para sustar até final decisão os efeitos do acórdão proferido pelo STJ. A controvérsia restou dirimida pelo STF, que anulou o acórdão do STJ por usurpação de competência determinando que outro seja proferido, adstrito às questões infraconstitucionais.⁷⁰

Finalmente, o Plenário da Corte Suprema, por maioria de votos, decidiu que é devida a Cofins pelas sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentados, a partir do advento do art. 56 da Lei nº 9.430/96.⁷¹ Não se examinou a matéria à luz do princípio da especialidade da isenção inserto no § 6º, do art. 150, da CF, e nem houve qualquer provocação das

partes e demais interessados nesse sentido. Em virtude dessa decisão da Corte Suprema, o STJ modificou seu entendimento anterior e revogou a sua Súmula de nº 276 (AR nº 3.761/PR, DJE de 20-11-2008).

Apesar de ainda pendente de julgamento o pedido de modulação de efeitos, o fisco vem cobrando as contribuições sociais devidas pelas sociedades de profissionais liberais ainda não atingidas pela decadência. Não pode o fisco promover essa cobrança em relação a contribuintes que têm a seu favor coisa julgada exonerando-o do pagamento da Cofins, sob pena de ofensa à garantia fundamental protegida por cláusula pétrea. É o que decidiu a Primeira Seção do Colendo STJ no Recurso Especial escolhido como representativo de controvérsia para os fins do art. 545-C do CPC⁷² no qual restou afastada a aplicação da Súmula 239 do STF segundo a qual “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.” O STJ agiu acertadamente porque a Súmula 239 do STF só tem aplicação no plano do direito formal que regula o lançamento tributário em cada exercício, nunca no plano do direito material que declara a inexistência de relação jurídico-tributária entre o fisco e determinado contribuinte. Tampouco tem aplicação ao caso o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 que cuida da cobrança de tributo declarado constitucional pelo STF ou cessação de cobrança de tributo considerado inconstitucional, em respeito à coisa julgada. A decisão declaratória de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade surte efeito *ex tunc*, porém, sem retroagir para alcançar decisão coberta pela coisa julgada, formada à luz da legislação então vigente, segundo o princípio *tempus regit actum*.⁷³ O que se pode sustentar com razoável juridicidade é que, em tese, pode ser proposta ação rescisória pela Fazenda e ação de repetição pelo sujeito passivo da obrigação tributária observados os requisitos processuais pertinentes, considerando-se o termo inicial da prescrição dessas ações a data do trânsito em julgado da decisão da Corte Suprema.

Outra questão pendente no STF diz respeito à exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, porque sendo o ICMS um imposto ele não poderia estar compreendida no conceito de faturamento, que é a base de cálculo dessa contribuição social. Nesse sentido, seis votos já foram proferidos no RE nº 240.785-MG, Relator Marco Aurélio. O julgamento foi suspenso por 180 dias em razão da liminar concedida por 9 votos contra 2 nos autos da ADECON nº 18-5 impetrada pela União, batendo-se pela constitucionalidade de inclusão do ICMS em base do cálculo da COFINS em operação interna. Vencido o prazo, houve prorrogação por mais 180 dias, também, já superado sem nova prorrogação.⁷⁴ Daí o julgamento dessa questão pelas instâncias ordinárias, inclusive, com o alargamento da tese para excluir igualmente o ISS da base de cálculo do PIS/COFINS pelo mesmo argumento utilizado pelo STF.

A verdade é que nos chamados tributos indiretos (PIS/COFINS, ISS, ICMS, IPI) o valor do tributo integra o custo dos serviços ou das mercadorias, tanto quanto as despesas com a folha ou a margem de lucro do agente econômico. Única forma de viabilizar a exclusão dos valores de tributos indiretos da sua base de cálculo é a de inserir no texto do art. 150 da CF proibição expressa nesse sentido, como preconizado nas sugestões que fizemos na Comissão Especial de Reforma Tributária no Capítulo 19 deste livro,⁷⁵ tendo em vista que o STF considerou constitucional a inclusão do valor do tributo em sua base de cálculo?⁷⁶

A Lei nº 10.833, de 29-11-2003, que instituiu a não cumulatividade dessa contribuição na forma de seu art. 3º,⁷⁷ trouxe várias inovações, dentre elas: hipóteses de exclusão da base de cálculo (§ 3º do art. 1º); majoração de alíquota de 3% para 7,6% (art. 2º), com exceções especificadas no art. 10; hipóteses de retenção na fonte da CSLL, da Cofins e do PIS/Pasep nos pagamentos feitos pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado (art. 30), bem como a retenção dessas contribuições e do IR, quando os pagamentos forem feitos por entidades da administração pública federal (art. 34). A alíquota da Cofins para efeito de retenção será sempre de 3%.

No entender da Corte Suprema, essa Lei de nº 10.833/03, resultante da conversão da MP nº 135, de 30-10-2003, foi recepcionada pelo § 12, do art. 195 da CF introduzido pela EC nº 42/03 que determina a definição de setores da atividade econômica sujeitos ao regime não cumulativo. O critério setorial que pressupõe desoneração tributária daqueles sujeitos à incidência em cascata em função do longo ciclo produtivo, não foi atendido totalmente. De fato, a legislação excluiu do regime não cumulativo determinadas pessoas jurídicas que, apesar de incluídas nos setores eleitos, não fazem jus ao regime não cumulativo em razão de outros fatores como, por exemplo, o fato de a pessoa jurídica ter optado pelo regime de tributação pelo imposto de renda por meio do lucro presumido ou arbitrado, faculdade essa não existente no texto constitucional. Outrossim, o direito a crédito por despesas decorrentes de insumos – despesas necessárias à geração de receitas brutas – ficou limitado pela enumeração das hipóteses ensejadoras do crédito, desconfigurando o regime não cumulativo. Nesse regime, ou se permite a dedução das contribuições cobradas nas operações anteriores, a exemplo do IPI/ICMS, ou se permite a dedução de créditos calculados pela aplicação da alíquota da COFINS sobre os valores de todos os insumos, assim entendidos à totalidade das despesas, diretas ou indiretas, havidas com a geração de receitas brutas, base de cálculo da contribuição social em tela. O conceito de insumo para fins de dedução de créditos da COFINS afasta-se daquele esposado pela legislação do IPI para coincidir com o conceito de custos e despesas operacionais de que tratam, respectivamente, os artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99. O STF manifestou tendência pela natureza taxativa das hipóteses ensejadoras de crédito, mas a definição final somente ocorrerá com o julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo de nº 790.928-PE,

Rel. Min. Luiz Fux, no qual foi reconhecida a existência de Repercussão Geral sobre o tema em discussão, qual seja, o alcance e conteúdo dos insumos para o efeito de geração de créditos.

PIS/Pasep – A contribuição para o Programa de Integração Social foi instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, ao passo que a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público o foi pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970. A partir do advento da Carta Política de 1988 essas duas contribuições passaram a *financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono*⁷⁸ *de que trata o § 3º, deste artigo* (art. 239 da CF).

Originariamente o PIS incidia sobre o faturamento da empresa à alíquota inicial de 0,15% para o exercício de 1971, evoluindo para 0,50% a partir do exercício de 1974, conforme prescrição do art. 3º, *b*, da LC nº 7/70. A sua base de cálculo é o faturamento de seis meses anteriores ao mês da ocorrência do fato gerador. De fato, o art. 6º fixou o recolhimento mensal da contribuição a partir de julho de 1971. Dispôs, ainda, em seu parágrafo único que a contribuição de julho será calculada sobre o faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro e assim sucessivamente. Essa sistemática ficou conhecida como PIS semestral. Posteriormente, o Decreto-lei nº 2.445, de 29-6-88, alterado pelo Decreto-lei nº 2.449, de 21-7-88, prescreveu que, a partir dos fatos geradores ocorridos após 1º-7-88, as empresas devem contribuir para o PIS, mensalmente, com a alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) incidente sobre a **receita bruta operacional**, admitidas apenas algumas deduções (art. 1º, inciso V e § 2º). O art. 2º do Decreto-lei nº 2.445/88, em sua redação original, havia fixado o prazo de recolhimento das contribuições do PIS até o último dia útil do **terceiro mês subsequente** àquele em que forem devidas. Esse prazo foi alterado pelo Decreto-lei nº 2.449/88 para até o dia 10 do **mês subsequente** àquele em que forem devidas as contribuições, porém, com a faculdade de o Conselho Diretor do Fundo de Participação PIS-Pasep ampliar esse prazo, para até três meses (art. 2º e seu parágrafo único). Entretanto, esses Decretos-leis são formalmente inconstitucionais, porque a contribuição sobre a receita bruta operacional para formação do Fundo de Trabalhadores escapa à natureza tributária, impossibilitando, em consequência, o uso do Decreto-lei sob a égide da ordem constitucional antecedente, limitado à matéria de finanças públicas e às normas tributárias (art. 55, II, da CF/69). Por isso, esses diplomas legais foram declarados inconstitucionais pelo Plenário do STF. Vejamos a ementa de um de seus acórdãos:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. ART. 55 – II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE.

I – Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ 120/1.190).

II – Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969).

III – Inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988 que pretenderam alterar a sistemática da contribuição para o PIS.⁷⁹

Segundo a jurisprudência consolidada do STF, sob o regime constitucional pretérito, e desde a EC nº 8/77, as contribuições sociais, como a destinada ao PIS, deixaram de caracterizar tributo; por isso e também porque, a outro título, aquela contribuição social não se compreenderia no âmbito material das finanças públicas, não poderia a sua disciplina legal ter sido alterada por decretos-leis pretensamente fundados no art. 55, II, da Carta de 69: donde, a inconstitucionalidade formal dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, declarada, no julgamento do RE 148.754, pelo plenário do Tribunal, precedente que é de aplicar-se ao caso concreto.”⁸⁰

Como resultado da decisão da Corte Suprema o Senado da República, por meio da Resolução nº 49/1995, suspendeu a execução dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Com a declaração de inconstitucionalidade formal *ex tunc* dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, a contribuição do PIS voltou a ser regulada pelo regime da Lei Complementar nº 7/70. Esse regime vigorou desde a edição da LC nº 7/70 até outubro de 1995, uma vez que, a partir de novembro de 1995, com a publicação da Medida Provisória nº 1.212, de 28-11-95, a base de cálculo do PIS passou a ser o faturamento do mês anterior ao do vencimento, conforme art. 2º, inciso I, *in verbis*:

“A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, **com base no faturamento do mês.**”

O Excelso Pretório Nacional, superando eventual insegurança jurídica que poderia aflorar, fixou o entendimento de que a contribuição do PIS referida na LC nº 7/70 foi recepcionada, sem solução de continuidade, pelo art. 239 da Constituição Federal de 1988 (RE nº 169.091-RJ, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJU de 4-8-95, p. 22.522). Logo, contribuinte que tenha

recolhido as contribuições nos moldes dos Decretos-leis, declarados inconstitucionais, faz jus à restituição ou à compensação da diferença paga a maior e resultante do recolhimento antecipado, devidamente atualizado até a data da efetiva compensação ou repetição. Realmente, pacificou-se a jurisprudência do STJ no sentido de que a base de cálculo do PIS, desde sua criação pelo art. 6º, parágrafo único da LC nº 7/70, permaneceu inalterada até a edição da MP nº 1.212/95. Senão, vejamos:

“TRIBUTÁRIO – PIS – SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO – CORREÇÃO MONETÁRIA.

- 1. O PIS semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra ‘a’ da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal.*
- 2. Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC 07/70.*
- 3. A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.*
- 4. Corrigir-se a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência. Recurso especial conhecido e provido” (Resp. 248893-SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 27-8-2001, p. 220).*

No mesmo sentido, Resp. nº 144.708-RS, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 29-5-2001, e EdResp. nº 311293-DF, Rel. Min. José Delgado, DJ de 21-5-2001, p. 55.

Essa contribuição tem sido objeto de legislação casuística, inclusive, através de Emendas. Por força do inciso V do art. 72 do ADCT, acrescentado pela Emenda Revisional nº 1/94, com a redação dada pela EC nº 10/96, a alíquota dessa contribuição, para os exercícios de 1994 a 1996 e até 30-6-97, ficou estabelecida em 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento) sobre a receita bruta operacional em relação às instituições financeiras em geral, empresas de seguro privadas e de capitalização e entidades de previdência privada. A MP nº 1.674, já em sua 57ª reedição, veio permitir uma série de deduções da receita bruta operacional para o efeito de determinação de sua base de cálculo. Novas alterações casuísticas foram introduzidas pela MP nº 1.676, cuja 38ª reedição foi convertida na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, estabelecendo outras exclusões para determinação da base de cálculo. Modificação importante é a que define o **faturamento** como sendo a **receita bruta** considerada pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações e conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia. O art. 8º dessa lei instituiu as seguintes alíquotas: I – 0,65% sobre o faturamento; II – 1% sobre a folha de salários;⁸¹ III – 1% sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas. A Medida Provisória nº 66, de 29-8-2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30-12-2002, eliminou a incidência em cascata da contribuição do PIS/PASEP,⁸² porém aumentou sua alíquota de 0,65% para 1,65%, prejudicando sensivelmente as empresas do setor de prestação de serviços, onde é pequena a cadeia do ciclo produtivo. Entretanto, permanecem submetidos ao regime da legislação anterior as pessoas jurídicas, receitas e órgãos públicos previstos no art. 8º. Entre as pessoas jurídicas estão excepcionados do novo regime aquelas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido e as optantes pelo Simples. As mesmas considerações feitas em relação à COFINS não cumulativa são cabíveis em relação ao PIS não cumulativo.

c) Contribuição social sobre o lucro

Essa contribuição social foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Seu fato gerador é o lucro das pessoas jurídicas, tendo como base de cálculo o valor do resultado do exercício, antes da provisão do imposto sobre a renda. Parte dos estudiosos logo identificaram-na com o imposto sobre a renda. Entretanto, há de convir que pela legislação do imposto sobre a renda o chamado lucro real tributável abarca o lucro líquido do exercício – assim entendido a soma do lucro operacional, do lucro não operacional, do saldo da correção monetária e das participações nos lucros –, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações legalmente autorizadas. Isso faz que se tribute algo que rigorosamente nem sempre constitui renda a que alude o texto constitucional (art. 153, III). A base de cálculo da contribuição social é o lucro contábil, que nem sempre corresponde ao lucro real para fins de incidência da alíquota do imposto sobre a renda. O art. 8º dessa lei, por violar o princípio da irretroatividade previsto no art. 150, III, *a* da CF, foi declarado inconstitucional pelo STF.⁸³

A exemplo do PIS essa contribuição, também, vem sendo alvo de modificações casuísticas ao sabor dos interesses momentâneos da União. A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, introduziu as seguintes alterações nessa contribuição social: (a) o art. 13 alterou a forma de apuração da base de cálculo proibindo algumas deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30-11-64; (b) o art. 19 fixou a alíquota de 8% para as empresas em geral e de 18% para as instituições financeiras, a partir de 1-1-96; (c) o art. 20 estabeleceu para determinadas atividades, e a partir de 1-1-96, a alíquota de 12%⁸⁴ sobre a receita bruta. Outrossim, o inciso III do art. 72 do ADCT, acrescentado pela Emenda Revisional de nº 1/94,

com a redação dada pela EC n.º 10/96, elevou para 30% (trinta por cento) a alíquota para os exercícios de 1994 a 1996 e até 30-6-97, relativamente aos contribuintes referidos no § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24-7-91 (instituições financeiras em geral, empresas de seguro e de capitalização etc.). Essa Emenda possibilitou, ainda, a alteração dessa alíquota por lei ordinária.

O art. 17 da Medida Provisória n.º 413,⁸⁵ de 3-1-2008, mediante alteração do art. 3.º da Lei n.º 7.689/88, majorou a alíquota de 9% para 15% em relação às instituições financeiras em geral, empresas de seguros privados e de capitalização. Esse dispositivo não distinguiu as hipóteses de opção pelo regime trimestral e regime anual de recolhimento do imposto de renda, de sorte que poderá haver aplicação indiscriminada do aumento em relação a todas as pessoas jurídicas aí referidas, gerando situações que ensejam inconstitucionalidade por violação do princípio da anterioridade.

Mediante nova alteração da Lei n.º 7.689/88 por meio da Lei n.º 13.169, de 6-10-2015, que resultou da conversão da Medida Provisória n.º 675, de 21-5-2015, foi elevada a alíquota da CSLL em relação às pessoas jurídicas de seguro privado e de capitalização na base 20% para o período de 1.º de outubro de 2015 a 31 de dezembro de 2018, passando a incidir a alíquota de 15% a partir de 2019. Para as instituições bancárias; distribuidoras de valores; corretoras de câmbio e valores mobiliários; sociedade de crédito, financiamento e investimentos; associações de poupança e empréstimos; e cooperativas de crédito, a alíquota foi elevada para 17% para o período compreendido entre outubro de 2015 a dezembro de 2018, retornando à alíquota de 15% a partir de janeiro de 2019. Esse aumento casuístico faz parte do pacote de medidas de ajuste fiscal do governo federal.

Outrossim, dirimindo a velha controvérsia, o STF decidiu em nível de repercussão geral que o valor pago a título de contribuição social sobre o lucro líquido não perde a característica de corresponder a parte dos lucros ou da renda do contribuinte, considerando constitucional o art. 1.º e parágrafo único da Lei n.º 9.316/96, que proíbe a dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ.⁸⁶ Da mesma forma, entendeu o STF que a imunidade prevista no inciso I, do § 2.º, do art. 149 da CF não alcança o lucro das empresas exportadoras pelo que sobre ele incide a CSLL.⁸⁷

d) Contribuição dos trabalhadores

Na forma do inciso II do art. 195 da CF, a contribuição do trabalhador não incide sobre a aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social. Alguns autores enxergam nesse dispositivo uma imunidade tributária. Na verdade, trata-se de caso de não incidência pura por ausência de benefício específico correspondente. Nem era preciso constar da Constituição.

Os trabalhadores da ativa que incluem os trabalhadores avulsos e os domésticos pagam a contribuição social por alíquotas progressivas de 8%, 9% e 11% incidindo sobre o salário-de-contribuição mensal (art. 20, da Lei n.º 8.212/91).

e) Contribuição sobre receita de concursos de prognósticos

Entende-se por concurso de prognósticos todos e quaisquer concursos de sorteios de números, loterias, apostas, inclusive as realizadas em reuniões hípias em âmbito nacional.

A renda líquida dos concursos de prognósticos (total da arrecadação menos os valores destinados ao pagamento dos prêmios, de impostos e de despesas administrativas) pertencerá à Seguridade Social (art. 26 e parágrafos da Lei n.º 8.212/91).

f) Contribuição ao PIS/PASEP-importação e COFINS-importação

A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços – PIS/PASEP-importação –, bem como a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo importador de bens estrangeiros ou serviços do exterior – Cofins-importação – têm duplo fundamento constitucional: o inciso II do § 2.º do art. 149, e o inciso IV do art. 195 da CF, ambos os incisos acrescentados pela EC n.º 42/03. Elas têm, portanto, um caráter híbrido, ou seja, servem tanto como instrumento de intervenção estatal na economia, como também de fonte de financiamento da Seguridade Social. Nos termos do § 12 do art. 195 da CF, essas contribuições sociais, bem como as do art. 195, I, *b*, serão não cumulativas para os setores da atividade econômica definidos em lei. Essa não cumulatividade aplicar-se-á, também, em relação à contribuição social que vier suceder aquela incidente sobre a folha de salário e demais rendimentos do trabalho, conforme prescrição do § 13, acrescido pela EC n.º 42/03.

Essas novas contribuições sociais, que foram instituídas pela Medida Provisória n.º 164, de 29 de janeiro de 2004, com fundamento na EC n.º 42/03, diferem daquelas devidas ao PIS/PASEP e à COFINS tradicionais.

A contribuição ao PIS/PASEP-importação e a COFINS-importação têm como fato gerador não a totalidade da receita bruta, porém, a *entrada de bens estrangeiros no território nacional ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação do serviço prestado* (art. 3.º). É contribuinte dessas contribuições não só a pessoa jurídica, mas também a pessoa física que promover a importação ou contratar serviços de

residente ou domiciliado no exterior (art. 5º). A alíquota básica do PIS/PASEP-importação é de 1,65%, e a da COFINS-importação é de 7,6%, porém essas alíquotas são seletivas em função dos produtos importados (art. 8º). A base de cálculo, segundo o art. 7º, será o **valor aduaneiro** que servir ou que deveria servir de base de cálculo do imposto de importação, acrescido do montante **desse imposto (II)**, do **valor do ICMS** e do **valor das próprias contribuições** (PIS/COFINS), no caso de entrada de bens no território nacional. Na hipótese de contratação de serviços do exterior, a base de cálculo será o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do Imposto de Renda, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições. Em outras palavras, as **contribuições do PIS/COFINS** incidem sobre o **valor do II**, sobre o **valor do ICMS**, que incide sobre si próprio e sobre o valor das contribuições, e **sobre o valor das próprias contribuições**, que incidem sobre o ICMS; tanto as contribuições, como o ICMS são calculados por dentro, ensejando um efeito circular de incidências em cascata. Essa maneira perversa e enrustida de calcular o montante de cada tributo faz com que a majoração de ICMS, por exemplo, reflita imediatamente no valor do PIS/COFINS a ser pago e vice-versa. Por isso, a elevação da alíquota da COFINS acarretará imediato aumento do ICMS que, por sua vez, irá aumentar novamente o valor da COFINS a ser pago, porque ela incide, também, sobre o valor do ICMS, além de incidir sobre si próprio. Na hipótese de contribuições devidas pelo pagamento representativo de contraprestação por serviço prestado pelo residente ou domiciliado no exterior, a majoração do valor do ISS implicará *ipso facto* o aumento dessas contribuições.

A Medida Provisória nº 164/04 foi convolada na Lei nº 10.865, de 30-4-2004, com ligeiras alterações. Nova redação conferida ao inciso I do art. 7º excluiu da base de cálculo o imposto de importação, bem como substituiu a expressão “ICMS devido” pela expressão “ICMS incidente no desembaraço aduaneiro”.⁸⁸ Como resultado da declaração de inconstitucionalidade da inclusão na base de cálculo do valor do ICMS e do valor das próprias contribuições, a Lei nº 12.865, de 9-10-2013, conferiu nova redação ao inciso I do art. 7º para consignar que a base de cálculo será “o valor aduaneiro, na hipótese do inciso do *caput* do art. 3º desta Lei”. O art. 8º promoveu: (a) redução de alíquotas de importação de vários produtos farmacêuticos, antissoros, produtos imunológicos modificados etc.; (b) aumento de alíquotas em relação a máquinas, veículos e acessórios especificados; (c) substituição das alíquotas zero por alíquotas de 2,3% (PIS-PASEP) e de 10,8% (COFINS) na importação de autopeças relacionadas nos anexos I e II da Lei nº 10.485/02; (d) transformação das hipóteses de isenção em alíquotas zero; (e) introdução de novas hipóteses de alíquotas zero, bem como a faculdade de o Executivo zerar as alíquotas de outros produtos químicos, farmacêuticos e produtos destinados ao uso em laboratórios. Pelo exame do art. 9º verifica-se que houve ampliação das hipóteses de isenções condicionadas. Difícil saber se essas alterações, introduzidas pelo Congresso Nacional, diminuíram ou aumentaram o peso tributário em relação ao que estava no texto original da Medida Provisória nº 164/04.⁸⁹ O certo é que houve redefinição da política tributária pelo Parlamento em relação a essas contribuições sociais.

g) Funrural

A contribuição social do empregador rural pessoa física, conhecida como Funrural, incide sobre a receita bruta, nos termos do art. 25, da Lei nº 8.212/91:

“Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9-7-2001)

I – 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10-12-2001)

II – 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.” (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10-12-97)

Como se verifica, os incisos I e II, do art. 25 fazem referência à receita bruta⁹⁰ como base de cálculo ao invés do faturamento como prescrevia a ordem constitucional então vigente. Só após a EC nº 20/98 tornou-se possível a adoção da receita bruta como base de cálculo da contribuição social. Como o nosso sistema jurídico não reconhece a figura da constitucionalidade superveniente, a exemplo do que ocorreu em relação à legislação da Cofins,⁹¹ foram declarados inconstitucionais os referidos dispositivos.⁹² Foram igualmente declarados inconstitucionais os incisos V e VII, do art. 12, da Lei nº 8.212/91 que incluíram novas categorias de segurados obrigatórios da Previdência Social sob denominação de contribuinte individual e de segurado especial, respectivamente, implicando criação de nova fonte de Seguridade Social, sem lei complementar como reclamada pelo § 4º, do art. 195, c.c art. 154, I, da CF. Por conseguinte, foi declarado inconstitucional, também, o inciso IV do art. 30, que responsabiliza a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou cooperativa na condição de sub-rogada nas obrigações dos contribuintes.

Foi declarada inconstitucional em sede de repercussão geral, também, a cobrança da contribuição previdenciária do

empregador rural pessoa física sobre a comercialização da produção prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/91 na redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92 por ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla tributação caso o produtor rural seja empregador e também pela necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social (RE nº 596.177/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJe* de 29-8-11). O art. 25 da Lei nº 8.212/91 tinha a seguinte redação dada pela Lei nº 8.540/92:

“Art. 25. A contribuição da pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea *a* do inciso V e no inciso II do art. 12 desta lei, destinada à Seguridade Social, é de:

I – dois por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção:

II – um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho.”

A nova lei manteve, portanto, a base de cálculo da contribuição social como sendo a “receita bruta proveniente da comercialização da sua produção”. Na época, vigia o art. 195, I, da Constituição em sua redação original que prescrevia como base de cálculo o faturamento. A partir da EC nº 20/98 a base de cálculo passou a ser “a receita ou o faturamento” (art. 195, I, *b*, da CF).

Pois bem, instituída a nova contribuição do empregador rural pessoa física⁹³ pela Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2001, de acordo com a EC nº 20/98, a constitucionalidade da cobrança dessa contribuição foi novamente questionada, encontrando-se, atualmente, pendente de julgamento, em sede de repercussão geral, o RE nº 718.874/RS de Relatoria do Min. Ricardo Lewandowski.

9.2.2.5.3 Emendas Constitucionais nºs 20/98, 45/04 e 47/05

A Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, que aprovou a Reforma da Previdência Social, conferiu nova redação ao art. 195 da CF nos seguintes termos:

Art. 195. A Seguridade Social será financiada.....e das seguintes contribuições sociais.....

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) receita ou faturamento;

c) do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidos pelo regime geral da previdência social de que trata o art. 201;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral da previdência social de que trata o art. 201;

.....

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva da mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho (Redação dada pela EC nº 47, de 5-7-2005).

Com a nova redação conferida ao inciso I e letra *a* não haverá mais necessidade de a empresa manter empregados para qualificar-se como sujeito passivo da contribuição; bastará apenas a relação de trabalho, e não relação de emprego, entre a empresa e o beneficiário de qualquer rendimento pago ou creditado.⁹⁴ A Lei Complementar nº 84/96 foi, pois, recepcionada pelo texto dessa Emenda. O STF entendeu constitucional essa lei complementar antes do advento da EC nº 20/98 (RE nº 228.321-RS, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 1º-10-98). A letra *b*, por sua vez, equiparou a receita ao faturamento, mas o STF, como vimos, declarou a inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, que alterou a base de cálculo da Cofins de faturamento para receita bruta, porque o nosso sistema jurídico não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. O inciso II, por sua vez, instituiu uma hipótese de imunidade para os aposentados e pensionistas do setor privado, de sorte que o legislador ordinário não poderá instituir em relação a eles a contribuição social.

Outrossim, o § 9º, inspirado no princípio da isonomia, possibilita ao legislador infraconstitucional variar o aspecto quantitativo das contribuições sociais, quer através da diferenciação das bases de cálculo, quer por meio de distinção de alíquotas, em função da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra. A parte final do referido parágrafo,

introduzida pela EC nº 47/05, visa tornar efetivo o princípio da equidade na forma de participação no custeio da seguridade social (inciso V do parágrafo único do art. 194 da CF), por possibilitar, em tese, à legislação ordinária diminuir a carga tributária das pequenas e microempresas. Outrossim, harmoniza-se esse novo preceito com o do art. 179 da CF, que determina à legislação dos entes políticos a eliminação ou redução das obrigações tributárias e creditícias das microempresas e das empresas de pequeno porte.

Por fim, por ser pertinente, examinemos o texto da EC nº 45, de 8-12-04, que alterou o art. 114 da CF, conferindo à Justiça do Trabalho a competência para “*a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir*” (art. 114, VIII).

Na prática, está havendo extrapolação das atribuições pela Justiça do Trabalho. Consoante decisão plenária do STF, a competência outorgada pelo texto constitucional em referência “*limita-se à execução, de ofício, das contribuições sociais [...] e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças condenatórias em pecúnia que proferir aos valores objeto de acordo homologado que integrem o salário de contribuição, não abrangendo, portanto, a execução de contribuições atinentes ao vínculo de trabalho reconhecido na decisão, mas sem condenação ou acordo quanto ao pagamento das verbas salariais que lhe possa servir como base de cálculo*”.⁹⁵

Portanto, violam o texto constitucional as execuções pela Justiça do Trabalho das contribuições incidentes sobre todo o período de contrato de trabalho, sempre que houver o reconhecimento de serviços prestados, com ou sem vínculo trabalhista, e não apenas quando houver o efetivo pagamento de remunerações. Aliás, se a decisão judicial limitar-se a reconhecer o vínculo empregatício, sem condenação no pagamento de salários, não haverá título executivo no que tange à contribuição previdenciária, substitutivo do lançamento previsto no art. 142 do CTN. O expediente de determinar a intimação do INSS para apresentar o cálculo das contribuições sociais para prosseguir na execução não tem amparo legal, nem constitucional. Quando muito, a Justiça do Trabalho pode determinar a intimação do órgão securitário para promover o lançamento da contribuição social que entender devida e ajuizar, se for o caso, a execução fiscal perante a Justiça Federal.

9.2.2.5.4 Contribuição social dos servidores públicos

a) No regime anterior à Emenda Constitucional nº 41/03

A matriz constitucional dessa contribuição está no art. 40 da CF:

Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, *é assegurado regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo*.⁹⁶

Como se vê, o dispositivo refere-se exclusivamente aos servidores da ativa, porque somente estes são *titulares de cargos efetivos*. O mesmo acontece com o parágrafo único do art. 149, desnecessariamente mantido pela Emenda nº 20/98, que faculta aos Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de *contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social*.

Entretanto, a Lei nº 9.783, de 28 de janeiro de 1999, instituiu a contribuição social, inclusive para os inativos e pensionistas da União, nos seguintes termos:

“*Art. 1º A contribuição social do servidor público civil, ativo e inativo, e dos pensionistas dos três Poderes da União, para a manutenção do regime de previdência social dos seus servidores, será de onze por cento, incidente sobre a totalidade da remuneração de contribuição, do provento ou da pensão.*

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior fica acrescida dos seguintes adicionais:

I – nove pontos percentuais incidentes sobre a parcela da remuneração, do provento ou da pensão que exceder a R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais), até o limite de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais);

II – catorze pontos percentuais incidentes sobre a parcela da remuneração, do provento ou da pensão que exceder a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais).

Parágrafo único. Os adicionais de que trata o caput têm caráter temporário, vigorando até 31 de dezembro de 2002.”

Em relação aos aposentados e pensionistas, a inconstitucionalidade é patente, quer pela ausência de previsão constitucional, quer pela inexistência de particular vantagem a ser auferida por eles. Não se pode perder de vista que as contribuições são tributos vinculados à atuação estatal. Os proventos representam exatamente o benefício diferenciado a ser usufruído pelo

servidor público ao cabo de determinado período de contribuição. Logo, nova contribuição incidente sobre os proventos pressupõe, necessariamente, criação de novo benefício específico aos aposentados. Ainda que se admitisse a tese do STF, segundo a qual os servidores públicos, ao contrário dos trabalhadores da iniciativa privada, preservam um remarcado vínculo de **índole financeira** com a pessoa jurídica para quem haja trabalhado,⁹⁷ estaria faltando o **requisito essencial** da particular vantagem a ser auferida pelos aposentados. Outrossim, a progressividade da alíquota⁹⁸ é inconstitucional, pois ela só é admitida para os impostos (art. 145, § 1º, da CF), que são fundados na capacidade contributiva, por representar instrumento de retirada compulsória da parcela de riqueza produzida pelo particular. Não têm (materialmente) natureza contraprestacional como as taxas e contribuições. O Colendo STF já proclamou a inconstitucionalidade do art. 9º da Lei nº 8.162, de 8 de janeiro de 1991, que previa a aplicação de tabela progressiva no cálculo da contribuição devida pelos servidores.⁹⁹

Na ação direta de inconstitucionalidade, ajuizada pelo Conselho Federal da OAB, o STF deferiu o pedido de medida cautelar, reconhecendo a inconstitucionalidade dessa contribuição em relação aos aposentados e pensionistas, bem como a da progressividade de alíquotas.¹⁰⁰ Esse entendimento veio a ser confirmado por inúmeras outras decisões.¹⁰¹

b) No regime inaugurado pela Emenda Constitucional nº 41/03

A EC nº 41, de 19-12-2003, veio dar embasamento constitucional a essa contribuição social, conferindo ao citado art. 40 da CF a seguinte redação:

“Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e **solidário**, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e **inativos** e dos **pensionistas**, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.”

Três palavrinhas foram enxertadas ao texto original: **solidário**, **inativos** e **pensionistas**. Não têm, contudo, o alcance e o conteúdo imaginado pelo legislador ordinário, que instituiu a contribuição dos inativos por meio da Lei nº 10.887, de 18-6-2004, fruto de conversão da Medida Palaciana nº 167, de 19-2-2004.

A palavra **solidário** foi inserida no bojo do texto constitucional em questão com inversão do valor que ela representa. O sistema previdenciário sempre repousou no **princípio da solidariedade**, no sentido de que a **geração atual**, que mantém um **vínculo laboral**, sustenta a **geração antiga**, já na **inatividade**. Os jovens sustentam os idosos e serão, por sua vez, sustentados por outras gerações, no futuro. Essa é a ordem natural e lógica, fundada no princípio da solidariedade humana. O contrário, representaria um retrocesso.

A ironia dessa alteração constitucional é que ela foi introduzida logo após a promulgação da Lei nº 10.741, de 1º-10-2003, que aprovou o Estatuto do Idoso, no qual este é considerado como sujeito de direitos outorgando-lhe uma série de vantagens, e não como dependente do Estado, da sociedade ou dos familiares como acontece na maioria dos países. E mais, a sempre dúbia posição do legislador fez com que inserisse no art. 40 da CF o § 19, segundo o qual o servidor que permanecer na ativa após ter cumprido os requisitos para a aposentadoria gozará de um **abono de permanência equivalente ao valor da sua contribuição previdenciária até completar as exigências para sua aposentadoria compulsória**. Em direito tributário, isso significa imunidade temporária e condicional. O servidor fica imune de contribuição social se continuar trabalhando além do necessário, mas, se ele cair na aposentadoria compulsória, por **presumível perda de capacidade laborativa**, passa a ser **contribuinte novamente**.

Por outro lado, a inclusão das palavras **inativos** e **pensionistas** não tem o condão de transformá-los em sujeitos passivos dessa contribuição previdenciária.

Realmente, contribuição social é tributo de destinação **intrínseca**, ou seja, tributo **vinculado** à atuação do Estado. Caracteriza-se pelo fato de o Estado, no desenvolvimento de determinada atividade de interesse geral, acarretar **maiores despesas** em prol de **certas pessoas** (contribuintes), que passam a usufruir **benefícios diferenciados** dos demais (não contribuintes). Enfim, assenta-se a contribuição social no princípio da **maior despesa estatal**, provocada pelo **contribuinte** e na **particular vantagem** a ele propiciada pelo **Estado**, conforme retroanalisado. No caso de aposentados e pensionistas, pergunta-se, onde a particular vantagem propiciada pela nova contribuição? A percepção de proventos de aposentadoria, bem como a percepção de pensão, **não representa** benefícios pela **nova contribuição**, mas **retribuição pela contribuição paga ao longo dos 35 anos**. Somente um novo benefício específico para aposentados e pensionistas poderia fundamentar a nova exação, a título de contribuição social dos inativos. A destinação legal do produto de sua arrecadação é **apenas um dos traços marcantes** da contribuição, que, repita-se, tem destinação **intrínseca**, em contraposição a impostos, que têm destinação **extrínseca**. Afinal, está expressa, com lapidar clareza, no § 5º do art. 195 da CF que “**nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser**

criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio global". Interpretando *a contrario sensu*, nenhuma **fonte nova de custeio** da seguridade social poderá ser criada **sem correspondente benefício**.

Faltando o benefício específico, essa nova exação tributária perde a característica de contribuição, para enquadrar-se na espécie tributária desvinculada de atuação estatal, qual seja, imposto, com todas as consequências daí advindas.

Por isso, a chamada **contribuição social dos inativos e pensionistas**, dentro da classificação de tributos em espécie, caracteriza-se como um **imposto**, isto é, tributo desvinculado de qualquer atuação estatal específica referida ao contribuinte, destinado tão somente a retirar parcela de riqueza produzida pelo particular, para consecução da finalidade estatal. Não há contrapartida, nem benefício específico. E, como imposto, subsume-se à hipótese do art. 43 do CTN que assim prescreve:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

Aí está a verdadeira natureza jurídica específica desse novo tributo, que é determinado pelo exame do respectivo fato gerador, conforme determina o art. 4º do CTN, sendo absolutamente irrelevante a **denominação e demais características formais adotadas pela lei**.

O *bis in idem* ou bitributação econômica (não a jurídica), por si só, não é inconstitucional. Nada impede de o fisco federal tributar duas, três, quatro vezes pelo Imposto de Renda, desde que o faça **contra todos**. O que não pode é ofender o princípio da isonomia tributária, esculpido no inciso II do art. 150 da CF, fazendo com que o **duplo imposto de renda** recaia **apenas** sobre os **aposentados e pensionistas**. A inconstitucionalidade dessa "contribuição social" é flagrante.

O legislador constituinte derivado, não satisfeito com a introdução das três palavrinhas mágicas, ainda, por meio de seu art. 4º (da EC nº 41/03), legislou **concreta e retroativamente** removendo situações acobertadas pelo princípio do **ato jurídico perfeito**.

De fato, prescreveu que inativos e pensionistas no gozo de benefícios previdenciários na data da promulgação da Emenda contribuirão para o custeio do regime de que trata o art. 40 da CF, com igual percentual estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos. Seu parágrafo único estabeleceu bases de cálculo diferentes para os inativos dos Estados, Distrito Federal e Municípios, e para os inativos da União. Os primeiros, pagariam sobre os proventos e pensões excedentes a 50% do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social (R\$ 2.508,72); os segundos, só pagariam sobre proventos e pensões que excedessem 60% desse limite. Difícil entender essa diferenciação.

Julgando a ação direta de inconstitucionalidade do **art. 4º da EC nº 41/03**, que **possibilita a instituição** da contribuição dos inativos e pensionistas (Adin nº 3.105 proposta pela Conamp), o STF considerou improcedente a ação quanto ao art. 4º e procedente em relação aos incisos I e II do parágrafo único, que estabeleciam os percentuais de 50% e 60% para efeito de tributação do excedente ao valor do limite do benefício máximo estabelecido para o regime previdenciário geral. A decisão foi tomada por maioria de votos sendo vencidos os Ministros Marco Aurélio, Celso de Mello, Ellen Gracie e Carlos Ayres Britto, que julgavam procedente a ação, porque a Emenda não pode suprimir direitos e garantias assegurados, por força do inciso IV, do § 4º do art. 60 da CF.¹⁰² É importante esclarecer que Constituição ou Emenda não criam tributos, pois sua instituição insere-se no campo da reserva legal (art. 150, I, da CF). E mais, o art. 4º da EC nº 41/03 não explicitou todos os elementos do fato gerador desse novo tributo, sem o que o tributo deixa de existir. Somente lei ordinária de cada ente político poderia criar essa contribuição dos inativos.

A tese central do voto condutor girou em torno da questão do **direito adquirido** que, apesar de invocado na inaugural, não era pertinente ao tema em debate, porque não se discutia nessa Adin as **condições para a aposentadoria de servidores** que ingressaram no serviço público, no regime previdenciário anterior à Emenda nº 41/03. É verdade que se costuma sustentar que o aposentado não tem direito adquirido a não pagar tributos. Mas a confusão é óbvia. Não se trata de direito adquirido de não pagar tributo. Caberia falar-se em imunidade tributária. Porém, os casos de imunidade tributária são apenas aqueles estabelecidos pelo **constituente originário**, em relação aos impostos, no art. 150, inciso VI, e em relação às contribuições para a seguridade social, no art. 195, § 7º,¹⁰³ não passíveis de supressão por via de Emendas, porque a Corte Suprema já decidiu que imunidade constitui garantia individual protegida por cláusula pétrea (Adin nº 939-DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Trib. Pleno, RTJ 151/755).

Certamente, aposentados e pensionistas **não têm imunidade tributária**, tanto é que **sempre** pagaram o **Imposto de Renda na fonte, com as majorações periódicas**, que nunca foram contestadas. E por que sempre pagaram? Porque o fato gerador do

Imposto de Renda é a disponibilidade econômica ou jurídica de rendas ou proventos de qualquer natureza e, com toda certeza, aposentados e pensionistas percebem rendas como outros contribuintes em geral, nada tendo a ver com o regime de previdência pública.

O que não é possível constitucionalmente é a lei instituir uma **contribuição social** a ser cobrada de quem **já está aposentado**, antes da criação desse tributo, ofendendo abertamente **ato jurídico perfeito**. Nos termos do § 1º do art. 6º da LINDB, ato jurídico perfeito é **muito mais do que direito adquirido**, que está definido no § 2º. Senão vejamos:

“Art. 6º A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

§ 1º Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou;

§ 2º Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo ou condição preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.”

O art. 4º da EC nº 41/03 **desfez** uma **situação jurídica consumada** ao tempo da aposentadoria, **refazendo** aquela situação em condições **mais onerosas** para o inativo, ainda que sem solução de continuidade no que diz respeito à percepção dos proventos.

Esse fato não passou despercebido ao sempre arguto Min. Marco Aurélio, que a certa altura da sustentação de seu voto afirmou que a EC nº 41/03 afrontou o § 4º do art. 60 da Constituição Federal, segundo o qual não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e as garantias individuais **porque se cobra a seriedade dos representantes do povo**. Com a habitual sabedoria e solar clareza acrescentou, salvo engano:

“E a esta altura, considerados servidores que estão aposentados há 15 anos ou mais, introduzir quanto a eles, a título de contribuição, um ônus, diminuindo-se os proventos, é algo que conflita frontalmente com a Constituição Federal e implica até mesmo o maltrato à dignidade da pessoa humana.”

Concluindo, salvo melhor juízo, nessa Adin não foram apontados, nem discutidos **todos os vícios** que contaminam a cobrança da contribuição social dos inativos e pensionistas, mesmo porque **não se cogitou do exame da lei tributária material**. A Adin foi dirigida **exclusivamente** contra o art. 4º da EC nº 41/03 que, repita-se, **possibilitou** a criação da contribuição previdenciária dos inativos. Portanto, perfeitamente possível a rediscussão da matéria, atacando os vícios da Lei nº 10.887, de 18-6-2004, que instituiu, no plano federal, a cobrança dessa contribuição de aposentados e pensionistas, sem instituir o benefício específico respectivo, fato que desqualifica a espécie tributária apontada, incidindo em **dupla tributação do Imposto de Renda**, tributação essa **limitada aos inativos e pensionistas**, o que fere o princípio da igualdade. Afinal, o art. 4º da EC nº 41/03, que possibilita a instituição legal da contribuição social dos inativos, **não prescreveu** e nem poderia prescrever que a nova exação tributária **independe de novo benefício**. Esse dispositivo há de ser interpretado em consonância com a regra permanente da Constituição Federal, exteriorizada pelo já citado **§ 5º do art. 195**, segundo o qual novo benefício implica nova fonte de custeio e vice-versa. Uma coisa é certa. A lei ordinária, instituidora da “contribuição dos inativos” só poderá tributar a parcela dos proventos e pensões excedentes a 50% do limite máximo de benefícios estabelecidos para o regime geral de previdência social, que é de R\$ 2.668,15 nesta data (30-10-2005), por força do disposto no § 18 do art. 40 da CF, acrescentado pelo EC nº 41/2003. Novo parágrafo, o de nº 21, acrescido pela EC nº 47/2005, veio reduzir a base de cálculo das contribuições dos aposentados e pensionistas portadores de doença incapacitante, hipótese em que essas contribuições somente incidirão sobre os proventos e pensões que excederem ao dobro do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social.

9.2.2.5.5 Contribuição social do salário-educação

Essa contribuição social, destinada a financiar parcialmente as despesas com o ensino fundamental, tem base no art. 212, § 5º, da CF: *A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação recolhida, pelas empresas, na forma da lei.*¹⁰⁴

Na vigência da Constituição de 1969, essa contribuição, originariamente instituída pela Lei nº 4.440, de 27-10-64, era cobrada com base no Decreto-lei nº 1.422, de 23-10-75, que delegou ao Executivo a competência para fixar a alíquota (art. 1º, § 2º), o qual baixou os Decretos nºs 76.923/75 e 87.043/82 estabelecendo-a em 2,5%. Esse percentual foi confirmado pelo Decreto nº 994/93, portanto, já na vigência da Constituição de 1988. No regime da Constituição de 1988, após ter sido exigida pela MP nº 1.518¹⁰⁵ e suas reedições, desde 19-9-96, a aludida contribuição social vem sendo exigida na forma da Lei nº 9.424, de 24-12-

96, com as alterações introduzidas pela MP de nº 1.565, de 9-1-97, convertida na Lei de nº 9.766, de 18-12-98.

Em nosso entender, são inconstitucionais os Decretos nºs 76.023/75 e 87.043/82, fulcrados que estão em uma delegação legislativa inconstitucional. Efetivamente, aqueles Decretos já nasceram inconstitucionais sob a égide da Constituição de 1969, que permitia o uso do decreto-lei em matéria de finanças públicas, inclusive normas tributárias (art. 55, II), mas não possibilitava delegação nos atos de competência exclusiva do Congresso Nacional (parágrafo único do art. 52). E o art. 43, X, da CF/69 cometia ao Congresso Nacional, com sanção do Presidente da República, a atribuição de dispor sobre a contribuição social do salário-educação, previsto em seu art. 178, *na forma que a lei estabelecer*. Não se trata, portanto, de delegação pura e simples. A lei, no caso, o Decreto-lei nº 1.422/75, deveria estabelecer os limites e condições para o Executivo fixar alíquotas, a exemplo do que estava no art. 21, incisos I, II e V. A delegação ampla e incondicional contida no Decreto-lei nº 1.422/75 não era possível no regime constitucional antecedente. De qualquer forma, com o advento da Constituição de 1988, por força do disposto no art. 25 do ADCT, ficaram sem base legal e, por conseguinte, perderam validade.¹⁰⁶ De fato, o citado art. 25 impede a recepção daqueles Decretos, uma vez que ele revogou, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo à prorrogação por lei,¹⁰⁷ todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem ao Executivo competência cometida ao Congresso Nacional.¹⁰⁸ Assim, com o advento da Carta Política de 1988, o Decreto-lei nº 1.422/75, ainda que não contivesse o vício da inconstitucionalidade, teria sido expurgado da ordem jurídica. Igualmente inválido o Decreto nº 994/93, baixado já na vigência da nova ordem constitucional.

Somente a contar da vigência da Lei nº 9.424, de 24-12-96, é que a contribuição social do salário-educação passou a ter fundamento no princípio constitucional da estrita legalidade tributária. Não há necessidade de lei complementar, apregoada por parcela ponderável da doutrina, quer por se tratar de contribuição prevista na Carta Política, quer porque o produto de sua arrecadação não é destinado à expansão da seguridade social, o que afasta a incidência do § 4º do art. 195 da CF. Outrossim, não se aplica ao caso o princípio da nonagesimidade, previsto para as contribuições de **seguridade social** (§ 6º do art. 195 da CF).

O STF, na Ação Direta de Constitucionalidade, promovida pelo Procurador-Geral da República,¹⁰⁹ por maioria de votos, declarou a constitucionalidade do art. 15, § 1º, I e II, e § 3º da Lei nº 9.424/96, que vinham sendo impugnados por vários procedimentos judiciais, inclusive do ponto de vista formal.¹¹⁰ A Corte Suprema afastou, ainda, a exigência de lei complementar, porque os arts. 146, III, *a*, e 154, I, da CF referem-se a impostos, bem como entendeu inexistir identidade de base de cálculo por se tratar de contribuição com expressa previsão no art. 212, § 5º, da CF. Por força do efeito vinculante, todas as ações judiciais questionando os apontados dispositivos da Lei nº 9.424/96 deverão ser julgadas improcedentes.

Por fim, colocando um termo final às discussões, o STF editou a Súmula 732 nos seguintes termos: “É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição de 1988, e no regime da Lei 9.424/96.”

9.2.2.5.6 Contribuição para o seguro de acidentes do trabalho

Dispõe a Constituição Federal em seu art. 7º, inciso XXVIII, que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais o “seguro contra acidentes do trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa”. E o art. 201, § 10, estatuiu que a “lei disciplinará a cobertura do risco de acidente do trabalho, a ser atendida concorrentemente pelo regime geral de previdência social e pelo setor privado”.

Com fundamento nos dispositivos constitucionais suprarreferidos, a Lei nº 8.212, de 24-7-91, instituiu a contribuição para o seguro de acidentes de trabalho, incidindo sobre o total das remunerações pagas no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, conforme art. 22, II, prescrevendo a alíquota de: (a) 1% para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidente de trabalho seja considerado leve; (b) 2% para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio; (c) 3% para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave. Dispõe o § 3º do citado artigo que

“o Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes”.

Como vemos, é o próprio texto legal, instituidor da contribuição, que não dá condições para sua plena aplicação, por total ausência de definição do que sejam riscos leve, médio e grave para efeito de incidência das alíquotas de 1%, 2% e 3%, respectivamente. A delegação contida no § 3º, além de inconstitucional,¹¹¹ diz respeito à faculdade de alterar o enquadramento das empresas, com base em estatísticas de acidentes do trabalho. Ora, alterar o enquadramento pressupõe a preexistência desse enquadramento. De nenhuma forma, o referido § 3º delega ao órgão do Executivo a incumbência de definir, originariamente, as

empresas que apresentem em sua atividade preponderante riscos leve, médio ou grave.

Como a aplicação dessas alíquotas variáveis depende da definição dos diferentes graus de riscos, segue-se que essa definição integra o aspecto quantitativo do fato gerador da obrigação tributária, o que se constitui em matéria de reserva legal, conforme estatuído no art. 97, III e IV do CTN. A fixação do aspecto quantitativo dessa contribuição não pode ficar à discrição do Executivo, porque não ressalvado no texto constitucional, como ocorre em relação ao IOF, ao IPI etc.

Logo, só podemos considerar regularmente instituída a contribuição para o SAT no que concerne ao grau mínimo de risco. A aplicação das alíquotas de 2% e 3% depende de definição legal do que sejam riscos médios e graves, respectivamente. Do contrário, não haveria como o aplicador da lei aferir, em concreto, os dados e elementos para enquadramento de determinada empresa neste ou naquele grau de risco, para efeito de quantificação do tributo devido, matéria submetida ao princípio da reserva legal. Diferente seria se a norma primária tivesse explicitado em que condições os riscos são considerados médios e graves. Aí, o decreto poderia promover o enquadramento das empresas, bem como alterações nos limites e condições do § 3º do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Alguns julgados de primeira instância chegam a invalidar essa contribuição por inteiro; porém, entendemos aplicável a alíquota mínima de 1% a generalidades das empresas, pois qualquer que venha ser a definição do grau mínimo de risco a alíquota não poderia ser inferior a esse percentual. Superando as incertezas o Plenário do STF decidiu que o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave” não implica ofensa ao princípio da legalidade tributária.¹¹²

O Decreto nº 6.957, de 9-9-2009, que alterou o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, trouxe em seu Anexo V uma relação completa de atividades preponderantes e correspondentes alíquotas, em sua maioria, oneradas por alíquota máxima de 3%, de forma imotivada e sem menor preocupação com os diferentes graus de risco oferecidos por essas atividades. São oneradas com alíquota máxima de 3% (risco grave), por exemplo, as agências de matrimônio; o cultivo de frutas em geral; a criação de bovinos, suínos, frangos; a confecção de roupas íntimas; a remoção de resíduos não perigosos etc. Em contrapartida, são oneradas com alíquota de 2% (risco médio) a remoção de resíduos perigosos; venda de fogos de artifício e artigos pirotécnicos etc. Algumas poucas atividades são oneradas com a alíquota de 1% (risco leve), tais como a manutenção e reparação de equipamentos de irradiação; manutenção de aeronaves na pista; transporte aquaviário para passeios turísticos etc. Houve patente desvio de finalidade. O tributo de natureza regulatória, para prevenir riscos de acidentes do trabalho, passou a ter caráter arrecadatório. Manifesta a ilegalidade e inconstitucionalidade desse Decreto, alvo de diversas liminares concedidas pela Justiça.

9.2.2.5.6.1 Adicional da contribuição de risco de acidente do trabalho

O adicional da Contribuição de Risco de Acidente do Trabalho (RAT), na verdade, adicional do Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), porque recai sobre as alíquotas previstas no inciso II, do art. 22 da Lei nº 8.212/91, tem como fato gerador a efetiva exposição de segurado abrangido pelo regime de aposentadoria especial (15, 20 e 25 anos, conforme a hipótese) a agentes nocivos à sua saúde ou à sua integridade física definidos no art. 68 (Anexo IV) do Decreto nº 3.048, de 6-5-1999 que regulamentou a Previdência Social. É o que se depreende da leitura conjugada do art. 57 e § 6º e 7º do art. 58 da Lei nº 8.213, de 24-7-1991, e do art. 68 (Anexo IV) do Decreto nº 3.048/99, combinados com o art. 22, II, da Lei nº 8.212/91 que fixa as alíquotas do SAT em 1%, 2% e 3%, conforme a atividade desenvolvida pelo segurado. O adicional de 12%, 9% e de 6%, conforme a atividade exercida pelo segurado, incide sobre os percentuais do SAT. O art. 10 da Lei nº 10.666, de 8-5-2003, permitiu a redução em até 50%, ou o aumento em até 100% dos percentuais do SAT/RAT de conformidade com o que dispuser o regulamento, tendo em vista o desempenho da empresa em face da respectiva atividade exercida, levando-se em conta o Fator Acidentário de Prevenção (FAP). O art. 202-A do RGPS, Decreto nº 3.048/99 implementa a referida disposição legal sendo que o seu § 1º define o que seja FAP. Esse assunto está sendo julgado pelo STF onde já foi reconhecida a existência de repercussão geral.¹¹³

A verificação da ocorrência do fato gerador do adicional de RAT é complexa, exigindo o minucioso exame de disposições legais e regulamentares, bem como o assessoramento técnico da Perícia Médica do INSS, com emissão de parecer, tendo em vista que o uso de Equipamentos de Proteção Coletiva (EPCs) e de Equipamentos de Proteção Individual (EPIs) pode ter diminuído a intensidade do agente nocivo a limites tolerados pela legislação. A empresa é obrigada a fornecer esses equipamentos a todos os segurados abrangidos pelo regime de aposentadoria especial, de conformidade com a legislação em vigor.

A complexidade dessa verificação tem ensejado a inversão do ônus da prova pelos agentes fiscais do INSS. Muitas vezes, os agentes têm exigido a prova negativa da ocorrência do fato gerador do adicional em questão, ou seja, a prova de que os EPCs ou os EPIs utilizados são eficazes para neutralizar a ação do agente nocivo.

Ora, isso é afrontar o disposto no art. 142 do CTN e seu parágrafo único, que incumbe ao fisco o dever de verificar a ocorrência do fato gerador no ato do lançamento, que é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional.

Afronta, também, a jurisprudência de nossos tribunais que não permite a inversão do ônus da prova, principalmente para exigir essa prova negativa,¹¹⁴ bem como a jurisprudência do próprio extinto Conselho de Contribuintes.¹¹⁵

9.2.2.5.7 Contribuições sociais sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)

Para fazer face às despesas com a reposição das correções monetárias dos saldos nas contas vinculadas do FGTS,¹¹⁶ sonogados pelos diferentes *Planos Econômicos*, veio à luz a Lei Complementar nº 110, de 29-6-2001, criando duas contribuições sociais sobre o FGTS. Prescrevem os arts. 1º e 2º da citada lei complementar:

“Art. 1º Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de dez por cento sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas.

Art. 2º Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores, à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas as parcelas de que trata o art. 15 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990.”

A contribuição social prevista no art. 1º, a vigorar a partir de 90 dias a contar de 29-6-2001, tem como fato gerador a despedida injusta do empregado, isto é, prática de ato ilegal pelo empregador, sujeito passivo da contribuição social. Pela prática desse ato, o empregador sujeita-se ao pagamento da contribuição social de 10%, incidente sobre o montante atualizado de todos os depósitos devidos, referentes ao FGTS no período de vigência do vínculo empregatício. Tem, portanto, a mesma base de cálculo da multa de 40% que o empregador deverá depositar na conta vinculada do trabalhador no FGTS, na hipótese de despedida sem justa causa, nos termos do § 1º do art. 18 da Lei nº 8.036/90, com a redação dada pelo art. 31 da Lei nº 9.491/97. Coincidentes o elemento nuclear e o aspecto quantitativo do fato gerador de uma e de outra exação, segue-se que a primeira tem a mesma natureza da segunda, ou seja, configura uma multa.

Logo, não passa essa “contribuição social” de mero adicional da multa pela rescisão unilateral do contrato de trabalho, sem justa causa. A única diferença é que, como veremos mais adiante, a receita desses 10% não tem a mesma destinação dos 40% que são depositados diretamente na conta vinculada do **empregado injustamente despedido**.

De qualquer modo, se contribuição social é tributo, conforme pronunciamento unânime da doutrina e da jurisprudência, não poderia ter como fato gerador a prática de infração, pois, na definição do art. 3º do CTN, *tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa, plenamente vinculada*.

Dúvida não pode haver de que a exação do art. 1º tem a natureza de multa. Ela não é nem pode ser contribuição social. Como prescreve o art. 4º do CTN a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la tanto o *nomen iures* dado, como também a destinação legal do produto de sua arrecadação.

O art. 2º dessa Lei Complementar, por sua vez, instituiu a contribuição social a ser paga pelos empregadores, à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas as parcelas do art. 15 da Lei nº 8.036, de 11-5-2001 (gorjetas, comissões, percentagens, gratificações ajustadas, abonos, diárias para viagens e salário *in natura* decorrente de contrato ou costume, tais como habitação, vestuário, alimentação etc.).

É, portanto, um adicional da contribuição social de 8% a cargo do empregador, que passará a contribuir com 8,5% incidente sobre o total da remuneração mensal devida a seu empregado, a partir do primeiro dia do mês seguinte ao nonagésimo dia a contar de 29-6-2001.

A essas exações aplicam-se as disposições da Lei nº 8.036, de 11-5-1990, e da Lei nº 8.844, de 20-1-1994, no que se refere à sujeição passiva, ao prazo de recolhimento, à administração, fiscalização, consulta, cobrança, garantias e ao processo administrativo fiscal (art. 3º). As exações sob comento são recolhidas na rede de arrecadação e transferidas à Caixa Econômica,¹¹⁷ que incorporará as respectivas receitas ao FGTS.

A lei impõe ainda a pesada multa de 75% sobre o valor da contribuição não recolhida (§ 1º do art. 3º), multa essa a ser aplicada em dobro nas hipóteses de reincidência, fraude, simulação, artifício, ardil, resistência e embaraço ou desacato à fiscalização (§ 3º do art. 3º). Em razão da incontestável natureza de multa daquela exação prevista no art. 1º, temos a esdrúxula figura da multa sobre multa, que pode chegar a 150% do valor original.

Conforme prescreve o art. 4º, as receitas provenientes da multa do art. 1º e do adicional da contribuição social, referido no art. 2º, serão apropriadas pela Caixa Econômica Federal e destinadas ao complemento da atualização monetária nas contas vinculadas do FGTS, às expensas do próprio Fundo. Esse complemento é de 16,64% referente ao período de 1º-12-1988 a 28-2-1989 (Plano Verão) e de 44,8% referente ao mês de abril de 1990 (Plano Collor I).

Essa complementação da atualização monetária, sonogada no passado, está na dependência de firmatura do termo de adesão pelo titular da conta vinculada (inciso I do art. 4º). Depende, ainda, até o sexagésimo terceiro mês, a partir de 29-6-2001, da vigência de **ambas** as exações (inciso II do art. 4º) e, a partir do sexagésimo quarto mês, a contar de 29-6-2001, depende da vigência da **multa** a que alude o art. 1º (inciso III do art. 4º).

O adicional da contribuição social vigorará por 60 meses (§ 2º do art. 2º). Em relação à multa do art. 1º, não há prazo prefixado de sua vigência, porém, há indicador de que ela será permanente ou, pelo menos, que vigorará até que sejam completadas as atualizações monetárias artificialmente suprimidas pelos *Planos Econômicos*. Qualquer liminar impedindo a arrecadação da multa e do adicional da contribuição social fará cessar as atualizações complementares, dando origem ao novo círculo vicioso.

Por isso, tanto a multa, como o adicional da contribuição social têm caráter temporário, ou seja, até que se complete a reposição dos índices de inflação, antes suprimidos, nas contas vinculadas no FGTS. Contudo, não é improvável a permanência definitiva dessas exações, a exemplo do que vem acontecendo com a CPMF, por conta da ocorrência de fatores aleatórios como insolvência dos empregadores, interposição de medidas judiciais, agravamento do déficit fiscal etc.

O correto seria o governo repor as atualizações monetárias, sonogadas por meio de *Planos Econômicos* que editou, com as verbas a serem consignadas no orçamento fiscal da União, ou seja, com recursos provenientes de impostos em geral.

CPMF – A respeito da contribuição sobre movimentação financeira, ver o item 9.4.9.

9.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

No Estado Federal Brasileiro, coexistem três entidades políticas autônomas e independentes: a União, os Estados e os Municípios, além do Distrito Federal, que são entidades juridicamente parificadas, que se situam no mesmo plano de igualdade, extraindo as três entidades diretamente da Constituição Federal, seus poderes e suas competências.

Exatamente, a ausência de hierarquia entre elas fez que o Texto Magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu um tratamento específico em atenção à tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, de três governos distintos.

9.3.1 Discriminação de rendas tributárias

A Constituição Federal atribui competência comum às três esferas impositivas no que tange às taxas e contribuições de melhoria, porque se tratam de tributos vinculados à atuação estatal. O Poder Público que promoveu a atuação estatal será o sujeito ativo desses tributos.

Os impostos são tributos desvinculados de qualquer atuação estatal. Daí a necessidade de a Carta Magna promover a outorga de competência tributária entre os poderes tributantes, sob pena de o sujeito passivo ser surpreendido com o mesmo tipo de imposto instituído por duas ou mais entidades políticas.

A essa atribuição de impostos a cada uma das entidades políticas, de forma privativa, estabelecida na Carta Política, denomina-se discriminação constitucional de rendas tributárias.

Esse princípio constitucional, ao mesmo tempo em que atribui o poder tributário a cada entidade política contemplada, inibe o exercício desse poder em relação à outra não contemplada, isto é, veda a invasão de esfera de competência impositiva de outro ente político tributante mesmo na hipótese de sua inércia. Quando duas entidades políticas tributam o mesmo imposto, ocorre a chamada bitributação jurídica,¹¹⁸ que é inconstitucional porque uma das entidades estará, necessariamente, invadindo a esfera de competência impositiva da outra. Claro que não será inconstitucional se a própria Constituição fizer ressalva, como no caso do IVV, em que não exclui a incidência do ICMS sobre a mesma operação (§ 3º, do art. 156 da CF).¹¹⁹



9.3.2 Limitações constitucionais do poder de tributar

O legislador constituinte esculpiu o Sistema Tributário de forma completa, nada deixando à eventual colaboração do legislador ordinário.

Ao mesmo tempo em que procedeu a partilha de competência tributária que, por si só, já é uma limitação ao poder de tributação, na medida em que a outorga de competência privativa a uma entidade política implica, *ipso facto*, a vedação do exercício dessa competência por outra entidade política não contemplada, a Constituição Federal prescreveu inúmeros princípios tributários, visando à preservação do regime político adotado, à saúde da economia, ao respeito aos direitos fundamentais e à proteção de valores espirituais. Na precisa lição de Regina Helena Costa “as limitações às competências tributárias são traduzidas, essencialmente, *na repartição de competências tributárias*, bem como na indicação de *princípios e imunidades*”.¹²⁰

Esses princípios expressos, juntamente com os implícitos, que decorrem dos primeiros, do regime federativo e dos direitos e garantias fundamentais, constituem o escudo de proteção dos contribuintes, atuando como freios que limitam o poder de tributação do Estado. Por isso, esses princípios tributários são conhecidos como limitações constitucionais ao poder de tributar, os quais, serão analisados a seguir.¹²¹

Esses princípios (normas-princípios), que se distinguem das regras (normas-dispositivas), quando expressos na Constituição representam normas munidas do mais alto grau de abstração, situando-se em uma posição acentuada dentro do ordenamento jurídico, pairando acima das normas gerais que têm a função diretiva e unificadora. No dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, “princípio [...] é por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhe o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo”.¹²² Se é certo que uma regra não pode ser interpretada contra um princípio, a verdade é que, não raras vezes, surge um conflito entre os princípios constitucionais. Daí a importância prática de conhecer os princípios de interpretação constitucional para superar eventuais conflitos que venham surgir entre os princípios constitucionais. Examinemos em apertadíssima síntese os principais princípios interpretativos.

O princípio da unidade da Constituição, bastante enfatizado por Canotilho, obriga o intérprete a considerar a Constituição em sua globalidade e procurar harmonizar as normas constitucionais a serem aplicadas.¹²³

O princípio da concordância prática ou da harmonização obriga o intérprete a não extrair a validade e aplicação de um determinado princípio à custa do esvaziamento total ou parcial de outro princípio inserido no mesmo plano normativo.

O princípio da máxima efetividade impõe ao intérprete extrair das normas constitucionais o sentido que empreste maior eficácia, isto é, evitar interpretações que conduzam a projeção de seus efeitos apenas para o futuro, como acontece normalmente na interpretação de normas de eficácia limitada, que não podem ser confundidas com normas de eficácia contida.

O princípio da interpretação conforme à Constituição visa evitar declaração de inconstitucionalidade de lei, senão quando não puder ser declarada em harmonia com a Constituição. A aplicação desse princípio interpretativo normalmente se faz em face de preceitos normativos infraconstitucionais polissêmicos, ensejando diferentes alternativas de interpretação, tanto em desconformidade com os textos constitucionais como em conformidade com os textos da Carta Magna, hipótese em que a segunda alternativa deve prevalecer sobre a primeira delas, evitando-se a declaração de inconstitucionalidade. A interpretação conforme não implica redução do texto interpretado.

Há ainda outros princípios, como o da proporcionalidade, que se desdobra em três aspectos fundamentais: a adequação, concernente ao meio adequado para a consecução do objetivo visado; a necessidade, significando que o meio escolhido não deve ultrapassar os limites indispensáveis à consecução dos fins visados; e a proporcionalidade em sentido estrito, que significa

a obtenção do máximo de eficácia com o mínimo de restrição imposta pelo emprego de meios necessário e adequado.

Sem conhecer os princípios de interpretação constitucional, analisando determinado princípio constitucional de forma isolada, como é bastante comum na seara do direito tributário, o resultado alcançado pelo intérprete será necessariamente falho. E julgados existem que, fundados exclusivamente em um determinado princípio constitucional, alcançaram conclusões que não traduzem a vontade expressa na Constituição como um todo. A título ilustrativo citemos a legislação do IPTU de São Paulo (Lei nº 15.044/09), que instituiu uma peculiar tributação progressiva de natureza fiscal,¹²⁴ mediante aplicação dos fatores de redução e de aumento do imposto em função da faixa de valor venal do imóvel, só que distinguindo os percentuais de redução e de aumento conforme a destinação dos imóveis que se situam na mesma faixa de valor venal, isto é, espelham, objetivamente, a mesma capacidade contributiva. Examinando as três Tabelas de progressão do valor venal (imóvel não edificado, imóvel não residencial e imóvel residencial) para fins de aplicação dos fatores de redução/acréscimo, temos o seguinte: quem for proprietário de um terreno ou de um prédio comercial, cujo valor venal é de R\$ 150.000,00, ou acima de R\$ 1.200.000,00, é contemplado com um desconto de 0,4% e um aumento de 0,4%, respectivamente. Porém, um proprietário de imóvel residencial com idênticos valores venais é contemplado com um desconto menor de 0,3% e um aumento maior de 0,5%. No caso, se examinadas essas três tabelas progressivas isoladamente, atende ao princípio da capacidade contributiva espelhada, objetivamente, pelo valor venal de cada imóvel. Contudo, se examinados de forma global, esses descontos/acréscimos ofendem em bloco os princípios da isonomia, da razoabilidade, da capacidade contributiva e da vedação de efeitos confiscatórios, provocando uma verdadeira corrente de violações de princípios constitucionais. Nem mesmo uma tributação progressiva de natureza extrafiscal permitiria tratamento mais benigno para o proprietário de imóvel não edificado em detrimento do proprietário de imóvel residencial, que deveria merecer tratamento diferenciado. Essa curiosa progressividade fiscal só poderá ser corretamente examinada de acordo com o princípio da unidade de Constituição, de sorte que os diversos princípios tributários se harmonizem e não se conflitem.

Passemos a examinar sinteticamente os princípios constitucionais tributários expressos e implícitos.

9.3.2.1 *Princípio da legalidade tributária*

A origem desse princípio, de natureza nitidamente política, está ligada à luta dos povos contra a tributação não consentida. São conhecidas as resistências dos povos contra a tributação não consentida, desde a Idade Média, conforme mencionamos anteriormente.¹²⁵

Atualmente, esse princípio acha-se inserto nas Constituições de quase todos os países do mundo.

No Brasil, desde a Constituição Republicana de 1891, vem sendo consignado o princípio da prévia instituição legal do imposto (art. 72, § 30). A própria Carta outorgada de 1824, em seu art. 36, § 1º, prescrevia a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados sobre impostos.

A Carta Política de 1988, como se não bastasse o princípio genérico da legalidade expresso no art. 5º, II,¹²⁶ prescreveu em seu art. 150, I:

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Cumprе acrescentar que o princípio da legalidade tributária não se resume, apenas, na vedação de instituição ou majoração¹²⁷ do tributo sem a prévia autorização legislativa. De há muito extrapolou o velho princípio donde se originou – *nullum crimen sine lege* – para passar a reger as mais diferentes situações relacionadas com a tributação, objetivando a formulação de uma ordem jurídico-tributária cada vez mais justa. Hoje, esse princípio preside a política de incentivos fiscais, a concessão e revogação de isenção, de remissão e de anistia. O art. 97 do CTN enumera as matérias inseridas no campo de reserva legal.

Finalmente, outra questão diretamente ligada ao princípio da legalidade, pouco lembrada pelos estudiosos, é a que diz respeito à repetição de indébito. Para nós, o verdadeiro fundamento da repetição de indébito não repousa na parêmia de Pompônio, o princípio do locupletamento indevido, mas no princípio da estrita legalidade que impõe a reposição do *solvens no statu quo ante* sempre que constatado o pagamento sem fundamento na lei. Com esse posicionamento, resolvem-se as dificuldades hoje enfrentadas nesse campo. O sujeito passivo que efetuar pagamento de tributo sem base legal – não praticou o fato típico; a base de cálculo não corresponde à previsão legal; a alíquota aplicada é maior que aquela estatuída em lei etc. – terá direito à repetição independentemente de ter suportado ou não o respectivo encargo financeiro. O problema do consumidor que, de fato, assumiu o ônus financeiro, pelo fenômeno da repercussão, é matéria de natureza privada que não interessa à Fazenda

Pública, a qual não pode nem deve posicionar-se como tutora do contribuinte econômico, principalmente se o direito comum já prevê sua solução.

9.3.2.2 *Princípio da anterioridade e princípio da nonagesimidade*

Disponha o § 34 do art. 141 da Constituição Federal de 1946:

“Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.”

A primeira parte corresponde ao princípio da legalidade, ao passo que a segunda corresponde ao princípio da anualidade, exigindo a inclusão da receita na previsão orçamentária. Assim, se houvesse aumento de determinado tributo, para que esse aumento pudesse ser cobrado deveria constar da estimativa orçamentária.

O requisito da prévia inclusão orçamentária foi suspenso pela Emenda Constitucional nº 7, de 22-5-1964, até o dia 31 de dezembro de 1964, vindo a ser revogado definitivamente pela Emenda nº 18/65. A Constituição de 1988 nada inovou sobre o assunto.

Prescreve a Carta Política vigente:

“Art. 150. ...é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na letra *b* (acrescentada pela EC nº 42/03).

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e art. 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e art. 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I” (redação dada pela EC nº 42/03).

O primeiro é o princípio da irretroatividade tributária, ou da prévia definição legal do fato gerador da obrigação tributária.

Sobre ser defeituoso o texto constitucional, pois se a lei criadora do tributo não estiver em vigor, jamais poderá ocorrer o fato gerador do tributo – do futuro tributo, seria a expressão mais adequada –, ele é absolutamente dispensável, na medida em que o princípio da legalidade, por si só, é suficiente para impedir a cobrança de tributos antes da vigência da lei que os instituiu.

O segundo princípio é o da anterioridade da lei. A cobrança de tributo está vinculada a cada exercício financeiro, que é anual, desde a Carta outorgada de 1824, coincidindo o exercício financeiro com o ano-calendário, isto é, começa no dia 1º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro. Como dito linhas atrás, desde 22 de maio de 1964, não é mais exigido o requisito da inclusão orçamentária, isto é, a estimativa de receita decorrente de tributo criado ou aumentado não mais precisa constar da lei orçamentária anual como condição indispensável para sua cobrança, como era da tradição no sistema constitucional brasileiro. Advirta-se, entretanto, que não se trata de mera anterioridade da lei em relação à cobrança do tributo. Por exemplo, a majoração do imposto sobre a renda através de uma lei que tenha entrado em vigor em junho de determinado ano não poderá ser cobrada em agosto ou em dezembro do mesmo ano. O princípio tem o sentido de anterioridade da lei instituidora ou majoradora do tributo *em relação ao exercício financeiro da cobrança* como, aliás, decorre da leitura da letra *b*, do inciso III, do art. 150 da Carta Política de 1988.

Entretanto, essa anterioridade nada tem a ver com a prévia inclusão orçamentária, que já vem sendo advogada por certos setores da doutrina, com base na lei de diretrizes orçamentárias.¹²⁸

Esse princípio da anterioridade constitui, a nosso ver, uma garantia fundamental, insusceptível de supressão via emenda constitucional.¹²⁹ De fato, o Estado tem a faculdade de criar novos tributos ou majorar os existentes quando quiser, mas sua cobrança fica diferida para o exercício seguinte ao da publicação da lei que os instituiu ou aumentou. Logo, em 31 de dezembro de cada exercício, o Estado esgota seu poder tributário em potencial para criar ou aumentar tributos a serem cobrados a partir do primeiro dia do exercício seguinte. Esse fato possibilitará ao contribuinte planejar sua vida econômica a partir de zero hora do dia 1º de janeiro de cada exercício, sem que se veja surpreendido por exigências tributárias imprevistas. Daí o direito de o sujeito passivo não ser surpreendido, no meio do exercício financeiro, com nova carga tributária não consentida no momento oportuno. Cumpre esclarecer, desde logo, que a exceção que vem sendo aberta em relação a inúmeros impostos de competência

impositiva da União não invalida e nem diminui o sentido desse salutar princípio, que vem de encontro à construção de um verdadeiro Estado Democrático de Direito.

A chamada noventena não chega a ser um princípio tributário; ela se assemelha a um prazo de carência concedido pelas instituições bancárias, para o início de resgate das importâncias mutuadas. A noventena não assegura direito algum à imutabilidade da legislação tributária material, implicando instituição de novo tributo ou sua majoração no decurso do ano do exercício fiscal, pois, em tese, quatro aumentos-surpresas poderão ocorrer. Essa questão foi por nós exaustivamente explicada por ocasião da discussão da fracassada PEC nº 175-A/95, em trabalho coletivo enviado ao Congresso Nacional. Tanto é que a PEC nº 41/03, parcialmente convertida na EC nº 42/03, não previa a noventena em sua redação original, tendo sido incluída, posteriormente, em tumultuadas sessões em que dezenas e dezenas de substitutivos foram apresentados e aprovados de afogadilho, desfigurando por completo a proposta original. Tudo indica que o autor da noventena confundiu a segurança jurídica do contribuinte, que decorre do princípio da anterioridade, com a figura da moratória, que permite ao contribuinte um prazo de carência de noventa dias para pagamento do imposto. Ela não tem aplicação em relação aos tributos não submetidos ao princípio da anterioridade (empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias; impostos sobre importação, exportação e produtos industrializados; imposto sobre operações financeiras; e impostos extraordinários) com exceção do IPI, bem como em relação ao Imposto de Renda e à fixação da base de cálculo do IPVA e do IPTU.

A introdução dessa noventena, sem prejuízo do princípio da anterioridade, representa uma inovação do Texto Constitucional contrariando a tradição das Casas Legislativas, não habituadas a aprovar a legislação tributária com antecedência mínima de noventa dias, em relação ao exercício da cobrança. Pelo contrário, a maioria esmagadora das legislações dos três entes políticos, objetivando o aumento tributário, é sancionada e publicada no último dia do ano, ou seja, no dia 31 de dezembro de cada ano. Isso já faz parte da cultura dos nossos órgãos legislativos.

Por isso, essa noventena há de ser interpretada dentro do sistema jurídico global. Assim, é evidente que essa EC de nº 42/03, aprovada sem maiores discussões e publicada no apagar das luzes de 2003, não poderia implicar a proibição de arrecadar os tributos, a partir de 1º de janeiro de 2004, uma vez atendido o princípio da anterioridade, sob pena de criar um impasse político-administrativo incontornável ao ente político surpreendido na calada da noite. Seria o mesmo que instituir a noventena para início da execução das Leis Orçamentárias Anuais que, sabidamente, são sempre aprovadas com atraso, e na melhor das hipóteses no último dia do prazo constitucional. E mais, na hipótese de vigência simultânea da lei tributária e da EC nº 42/03 (ambas publicadas em 31 de dezembro de 2003), descaberá falar-se em inconstitucionalidade da lei tributária, ou de sua derrogação parcial a impedir o início da arrecadação em 1º de janeiro de 2004.

9.3.2.3 *Princípio da isonomia tributária*

O princípio genérico da igualdade de todos perante a lei está inscrito no art. 5º da CF. O princípio específico da igualdade de todos perante o fisco é uma decorrência natural do princípio genérico, mas os constituintes de vários países julgaram necessária a inserção desse princípio tributário nas Constituições promulgadas após o advento da Revolução Francesa.

A nossa Carta Magna de 1988 prescreve:

“Art. 150. ...é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

Este princípio tributário veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas.

Daí por que desse princípio de igualização dos contribuintes infere-se o princípio da generalidade da tributação, da mesma forma que do princípio *nullum tributum sine lege* infere-se o princípio da legalidade da isenção, isto é, não pode haver isenção sem lei. E não pode haver isenção sem obediência ao princípio da isonomia. A lei isentiva não pode importar no estabelecimento de uma situação de desigualdade jurídica formal, estabelecendo tratamento desigual de pessoas que se encontram sob os mesmos pressupostos fáticos, sob pena de inconstitucionalidade.

Apesar de repetitiva, a norma do art. 150, II, da CF, é salutar, uma vez que, através de seu enunciado detalhado, não permite que seja escamoteado o princípio da isonomia tributária, por meio de rótulos dados aos rendimentos, títulos ou direitos, bem como veda a distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte.

É oportuno ressaltar que, quando o tratamento diferenciado, dispensado pelas normas jurídicas, guardar relação de pertinência lógica com a razão diferencial (motivo do tratamento discriminatório), não há que se falar em afronta ao princípio da isonomia. Da mesma forma, não afronta esse princípio quando a lei elege determinada situação objetivamente considerada para prescrever a inclusão ou exclusão de determinado benefício, ou a imposição de certo gravame.

Por derradeiro, convém não confundir o princípio jurídico da isonomia com a errônea interpretação ou aplicação de texto legal, gerando situação de desigualdade em confronto com as soluções dadas aos vários outros casos concretos sobre o mesmo assunto. Exemplo: dois prédios geminados, idênticos em tudo, tiveram os valores venais fixados diferentemente para efeito de lançamento do IPTU; um deles foi avaliado em R\$ 380.000,00 e o outro, em R\$ 980.000,00, resultando na cobrança de impostos por valores díspares. Não houve, no caso, afronta ao princípio da isonomia, pois, de duas, uma: ou houve subavaliação no primeiro caso, ou ocorreu uma superavaliação no segundo caso, ambas as hipóteses não toleradas por lei.

9.3.2.4 *Princípio da capacidade contributiva*

Na Constituição de 1946, o art. 202 dispunha que “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

Esse princípio tem caráter programático, servindo como norteador da atividade legislativa. Não foi reproduzido na Constituição de 1967 e nem na Emenda nº 1/69. Reapareceu na Constituição de 1988, inscrito no § 1º do art. 145 nos seguintes termos:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

O princípio tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte. Note-se que o texto refere-se corretamente à capacidade econômica *do contribuinte*, que corresponde à capacidade contributiva.

A graduação só se refere a impostos e não a tributos como estava na Constituição Federal de 1946, mesmo porque são a espécie responsável pela maior parte da arrecadação tributária, consistente na retirada da parcela de riquezas dos particulares. Personalizar pressupõe graduar impostos segundo a capacidade contributiva de cada um. Por isso, o texto supratranscrito, que se decompõe em três princípios consociados – pode-se dizer –, abriga o princípio da “personalização dos impostos graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, sempre que possível.

O atual preceito, a exemplo daquele art. 202 da Carta Política de 1946, continua tendo caráter programático, apesar da minúcia com que ele é enunciado. Inexistindo um parâmetro legal de caráter nacional, fixando os contornos dos encargos imponíveis a cada contribuinte, relativamente a cada tipo de imposto, não há como falar-se em observância impositiva do princípio da graduação segundo a capacidade contributiva de cada um. A expressão “facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”, apesar de inegavelmente ligada ao princípio da personalização dos impostos graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, representa mera reprodução em nível constitucional de normas esparsas preexistentes,¹³¹ que atribuem ao fisco o poder de investigar as atividades e bens dos contribuintes. Outrossim, a faculdade outorgada ao fisco pelo citado preceito constitucional visa, também, auxiliar no processo de fiscalização e arrecadação tributária não se esgotando na finalidade de preservar a observância do princípio aí mencionado.

Se, de um lado, o preceito programático não gera direito subjetivo para o contribuinte, que não poderá bater às portas do Judiciário pleiteando que determinado imposto ajuste-se ao seu perfil econômico, de outro, esse preceito produz efeito pelo seu aspecto negativo, à medida que confere ao contribuinte a faculdade de exigir que o poder tributante não pratique atos que o contravenha. Assim, o legislador ordinário está constitucionalmente proibido de instituir uma progressividade na razão inversa da grandeza presumível da renda ou dos bens sobre os quais incide o imposto. Por exemplo, seria inconstitucional a instituição de alíquotas progressivas do IPTU na razão inversa do valor venal dos imóveis: quanto menor o valor venal do imóvel maior a alíquota do imposto.

Para finalizar, não há dúvida de que o § 1º do art. 145, assim como inúmeros outros – arts. 3º, 170, 174, 179, 180, 182, 187, 192, 193, 196, 205, 215, 217, 218, 225, 226 etc. –, representa diretrizes traçadas pelo legislador constituinte que servirão para guiar e orientar a atividade legislativa infraconstitucional. Leis ordinárias ou leis complementares não poderão rebelar-se contra os princípios programáticos estatuídos na Carta Magna, apesar de a omissão do legislador na implementação desses preceitos

não trazer qualquer consequência de natureza jurídica.

9.3.2.5 *Princípio da vedação de efeitos confiscatórios*

Prescreve o art. 150, IV, da CF, que é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”.

A expressão é vaga e imprecisa. Porém, é fora de dúvida que tributo de efeito confiscatório não se confunde com aquele confisco relacionado com a infração¹³² e que é o único admitido pela doutrina e jurisprudência por ter previsão no art. 5º, XLVI, b, da CF.

Alguns autores entendem que haveria efeito confiscatório de impostos sobre a produção e a circulação sempre que a alíquota real do tributo for maior que a margem de lucro com que o contribuinte opera.¹³³ Para Aliomar Baleeiro, tributos confiscatórios são aqueles que absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de uma atividade lícita e moral.¹³⁴ Ruy Barbosa Nogueira ensina que “tanto é confisco tributário a absorção, pelo tributo, da totalidade do valor da situação ou do bem tributário, como qualquer parcela que exceda à medida fixada legalmente”.¹³⁵

O critério que leva em conta apenas o aspecto quantitativo do tributo, como ocorre na Argentina, não serve para detectar o efeito confiscatório, em razão do fenômeno da repercussão econômica, relativamente a impostos indiretos, mesmo porque, como muito bem assinala A. R. Sampaio Dória, “a pressão excessiva é, em síntese, problema exclusivamente político, não jurídico”.¹³⁶ Outrossim, no exame da questão pelo aspecto quantitativo do tributo, impõe-se a distinção entre a riqueza “renovável”, como salários, bens de consumo etc. e a riqueza “não renovável”, como imóveis, por exemplo. Uma coisa é a incidência do IPI sobre o cigarro pela alíquota de 365,63% e outra bem diversa é a incidência do IPTU de 50% sobre a propriedade imobiliária. O critério formal, representado pela superação da alíquota legalmente fixada, por sua vez, só detecta o efeito confiscatório de um tributo no caso de afronta à expressa disposição de lei, hipótese difícil de ocorrer, a não ser por erro, quando o tributo recolhido a maior poderá ser repetido. Um critério que pode projetar luz sobre essa intrincada questão é o da razoabilidade. É certo que não existe um parâmetro legal para aferição do critério da razoabilidade da tributação. Diríamos que o conceito de razoável está mais para o sentir do que para o definir. Ainda que, o que é razoável para uma pessoa possa ser irrazoável para outra, a verdade é que existe um limite que está na consciência média dos indivíduos, o qual estabelece o marco divisor entre uma e outra. Cada um de nós tem a plena consciência, por exemplo, de um comportamento razoável que deve ter no interior de um teatro, de um salão de festas, de uma sala de aula, tanto é que nossos comportamentos variam segundo o ambiente em que nos encontramos. A experiência de vida exerce influência no nível de conscientização do que é razoável, da mesma forma que a experiência impositiva da entidade política ajuda a sinalizar o que é razoável exigir dos contribuintes. O princípio da capacidade contributiva, igualmente, deve ser levado em conta na avaliação do efeito confiscatório de um tributo. Ultrapassado o limite da capacidade econômica do sujeito passivo, estaria caracterizado o confisco. Adere a essa tese Ives Gandra da Silva Martins para quem o confisco “é a forma clássica de desrespeito à capacidade contributiva”.¹³⁷ Ocorre que, inexistindo, também, um parâmetro legal ou constitucional fixando o limite de tributação de cada contribuinte ou de cada categoria de contribuintes, surge a dificuldade em dimensionar a carga tributária compatível com a capacidade contributiva de cada um, ensejando o desencadeamento de um círculo vicioso: é confiscatório o tributo que desrespeite a capacidade contributiva; ela é superada quando o tributo passa a ter efeito confiscatório. Advirta-se, desde logo, que o conceito de capacidade econômica do contribuinte não pode ser considerado em sua concepção teórica, extraída da Ciência das Finanças, mas dentro dos limites das demais garantias constitucionais, sob pena de, por meio de imposição tributária, cometer apropriação da propriedade do contribuinte de elevada capacidade econômica.

Como assevera Gilberto de Ulhoa Canto, inexistente uma “inconstitucionalidade definível e qualificável, que estivesse ao alcance do julgador determinar em cada situação concreta”,¹³⁸ pelo que é impossível ao Judiciário acoimar de confiscatório este ou aquele imposto, sob o fundamento de que é excessivamente oneroso, ou de que ultrapassou o limite razoável da tributação, tornando-o extremamente injusto. Não cabe ao juiz examinar o fenômeno tributário sob o aspecto da conveniência, nem substituir o critério de justiça do legislador por seu próprio critério.¹³⁹ O STF não tem admitido, porém, a multa fiscal que importe em apropriação total ou parcial do patrimônio ou dos rendimentos do contribuinte, balizando o limite da imposição de pena pecuniária ao princípio da razoabilidade e da proporcionalidade.¹⁴⁰

Alguns autores consideram caracterizado, também, o efeito de confisco quando o tributo arrecadado não for destinado à consecução de fins públicos, tese que não agasalhamos porque a execução de despesas públicas é matéria que se insere no âmbito do Direito Financeiro.

Finalizando, para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se analisar o mesmo sob o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, precisa ser examinado em consonância com o princípio da moderação ou da razoabilidade da tributação verificando, ainda, se a eventual onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os demais princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, da liberdade de iniciativa, da função social da propriedade etc.

9.3.2.6 Princípio da imunidade recíproca

Dispõe o art. 150, VI, “a”, da CF:

“Art. 150. ...é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.”

Como resultado da coexistência de três esferas governamentais, próprias do sistema federativo brasileiro, nossas Constituições vêm contemplando o princípio da imunidade recíproca, de sorte que nenhuma entidade política poderá exigir imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços de outra.

A relação jurídico-tributária é a que mais possibilidade de atrito entre as partes encerra. O estudo histórico comprova que a tributação foi a causa direta ou indireta de grandes revoluções ou grandes transformações sociais. No Brasil, o genuíno movimento de afirmação da nacionalidade, a Inconfidência Mineira, teve como fundamental motivação a sangria econômica provocada pela metrópole com o aumento da derrama.¹⁴¹ Por isso, a razão desse princípio está na necessidade de preservação do princípio federativo, a convivência harmônica das entidades políticas componentes do Estado Federal Brasileiro. Entretanto, essa imunidade, que abarca somente os impostos, não exclui a atribuição por lei, às entidades políticas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes cabe reter na fonte e nem as dispensa do cumprimento das obrigações acessórias,¹⁴² conforme preceituado no § 1º do art. 9º do CTN.

A Constituição Federal de 1988 estendeu essa imunidade recíproca às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, porém, só no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados às suas *finalidades essenciais ou às delas decorrentes* (§ 2º do art. 150). Contudo, esse princípio não terá aplicação quando se tratar de exploração, pelos poderes públicos, suas autarquias ou fundações, de atividades econômicas regidas por normas próprias de empreendimentos privados, bem como quando houver contraprestação ou pagamento de tarifas pelo usuário, nem *exonerará o promitente-comprador da obrigação de pagar o imposto relativamente ao bem imóvel* (§ 3º do art. 150). A ressalva final diz respeito à incidência do IPTU. Como se sabe, o contribuinte desse imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título (art. 34 do CTN). Em sendo imune o proprietário (promitente vendedor), o imposto deverá ser pago pelo compromissário-comprador, que é o possuidor a qualquer título.¹⁴³

Merece registro importante decisão tomada pelo STF no RE nº 407.099, reconhecendo a imunidade recíproca do art. 150, VI, *a*, da CF, a favor da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), que é uma empresa pública. Por meio de interpretação sistemática dos textos constitucionais, a Corte Suprema equiparou a referida empresa pública a uma autarquia, para fins do § 2º do art. 150 da CF e afastou, ao mesmo tempo, as restrições de seu § 3º. Afastou, também, as restrições dos §§ 1º e 2º do art. 173 da Carta Política, porque a ECT, enquanto prestadora de serviço público de competência privativa da União (art. 21, X, da CF), não se identifica como empresa privada, mas integra o conceito da fazenda pública. Assim, não caberia falar em quebra do princípio da livre concorrência, motivadora das restrições impostas a empresas estatais. A Ementa do v. acórdão, adiante transcrito é, por si só, bastante esclarecedora:

“**EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, *a*. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO.

I. As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 150, VI, *a*.

II. RE, conhecido em parte e, nessa parte, provido” (RE nº 407.099-RS, 2ª T., Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 6-8-2004, Ata nº 21/2004).¹⁴⁴

A imunidade recíproca, entretanto, no nosso entender, não abrange outros serviços prestados pela ECT fora do regime de monopólio, como os serviços de entrega de livros, jornais e periódicos que são desenvolvidos sob o regime concorrencial, nada tendo a ver com os serviços postais ou de telegramas que são serviços públicos.¹⁴⁵

Outrossim, a partir do acórdão paradigma proferido no RE nº 407.099-RS, que reconheceu corretamente a imunidade recíproca do *serviço público federal de correios e telégrafos*, há tentativa das empresas públicas e de sociedades de economia

mista de obter a declaração de imunidade de propriedades privadas. São os casos de imunidade do IPVA sobre os veículos de propriedade da ECT como demonstram os acórdãos proferidos nas ACOs citadas na nota de nº 142; é o caso, também, da imunidade do IPTU relativamente a imóveis urbanos de propriedade da SABESP,¹⁴⁶ portanto, bens fora do patrimônio público. Essa postura resulta da confusão entre a imunidade objetiva que está no art. 150, VI, *a*, da CF, com a imunidade subjetiva não considerada pelo texto constitucional.

9.3.2.7 *Princípio da imunidade genérica e específica*

Além da imunidade recíproca de impostos existem várias hipóteses de imunidade genérica de impostos e imunidades específicas de contribuições sociais como adiante examinados.

9.3.2.7.1 Imunidade genérica de impostos

São conhecidas como imunidades genéricas as hipóteses previstas nas letras “b”, “c”, “d” e “e” do inciso VI, do art. 150, da CF:

“Art. 150. ...é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

VI – instituir impostos sobre:

.....

b) templos de qualquer culto;

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

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão;

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

O acréscimo da letra “e” pela EC nº 75, de 15 de outubro de 2013, de um lado é resultado de avanços tecnológicos no campo da informática e, de outro lado, representa proteção específica em relação a autores brasileiros e obras musicais ou literomusicais. Essa imunidade específica para autores brasileiros destoa das demais hipóteses de imunidade onde não há qualquer tipo de discriminação. Esse benefício fiscal ficaria mais bem situado no nível infraconstitucional por meio de uma lei isentiva de cada ente político.

Em termos de doutrina tradicional, a imunidade vem conceituada como vedação ao poder fiscal de instituir **impostos**. Daí a generalização da ideia de que a imunidade só se refere a essa espécie tributária. Entretanto, a nossa Carta Política prevê hipóteses de imunidades de outras espécies tributárias. O art. 151, I, conhecido como princípio da uniformidade geográfica, contempla a imunidade do tributo como gênero.

A imunidade dos templos

Essa imunidade visa à proteção dos valores espirituais. A religiosidade do povo brasileiro é um de seus traços característicos. Por isso, em todas as Constituições, nos respectivos preâmbulos, encontram-se referências invocando a proteção de Deus: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte [...] promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte[...]”.

A expressão *templos de qualquer culto* abrange não só o edifício onde se realiza a prática religiosa, como também o próprio culto, sem qualquer distinção de ritos.¹⁴⁷ Aliomar Baleeiro inclui na imunidade o convento, os anexos, inclusive a residência do pároco ou pastor, assim como a embarcação, o avião ou o veículo utilizado como templo móvel exclusivamente para a prática do culto.¹⁴⁸

A interpretação ampla, que se costuma dar ao instituto da imunidade, não pode implicar tolerar os abusos que vêm sendo praticados, tendo em vista a extrema facilidade com que se institui uma seita. A disputa do gordo filão dos dízimos e contribuições vem acirrando a luta entre as seitas e, não raras vezes, entre os próprios membros da mesma seita, numa inequívoca demonstração de ofensa aos princípios éticos e morais, não condizente com a livre manifestação do credo, assegurado pela Carta Magna.

Os atos de mercancia, praticados por algumas seitas, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer rios e montanhas de dinheiro com a inocência de seus fiéis, não podem continuar à margem da tributação, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária. A Constituição Federal de 1988 só coloca sob a proteção da imunidade o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as *finalidades essenciais dos templos* (§ 4º do art. 150). Não estende o benefício às atividades *decorrentes de finalidades essenciais*, como ocorre na hipótese de imunidade recíproca. Isto quer dizer que determinado prédio de propriedade de uma igreja, que não esteja sendo utilizado para fins religiosos, sujeita-se, por exemplo, à incidência do IPTU, não importando saber se o produto do aluguel desse prédio está ou não sendo aplicado na consecução de finalidade religiosa.¹⁴⁹

A imunidade dos partidos políticos e das demais entidades

A imunidade prevista na letra c, do inciso VI, do art. 150 da Constituição de 1988, é mais ampla do que aquela tradicionalmente reconhecida pelas Constituições anteriores, limitada a partidos políticos e a instituições de assistência social e de assistência educacional. Agora, essa imunidade abrange as fundações instituídas pelos partidos políticos e as entidades sindicais dos trabalhadores.

Porém, a Carta Política vigente, a exemplo do que fez em relação aos templos de qualquer culto, restringiu o gozo da imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades (§ 4º do art. 150). Os bens e serviços, não vinculados às finalidades essenciais, ainda que delas decorrentes, não estão protegidos pela imunidade. Assim, os imóveis alugados por entidades assistenciais, como Sesi, Sesc etc. sujeitam-se ao IPTU.¹⁵⁰ Se a renda obtida com a locação desses imóveis for aplicada exclusivamente na consecução dos objetivos estatutários, essa renda ficará a salvo da tributação pelo imposto sobre a renda, porque vinculada à finalidade essencial dessas entidades, como prescreve a Constituição vigente. No caso, a renda do imóvel, e não o imóvel, acha-se vinculada à finalidade essencial. A distinção é sutil, mas ela existe; ignorá-la seria equiparar a imunidade genérica à hipótese de imunidade recíproca, estatuída diferentemente pelo legislador constituinte, que imuniza tanto o patrimônio, as rendas e os serviços, vinculados às finalidades essenciais, como também aqueles delas decorrentes. Entretanto, o STF vem dando interpretação ampla à imunidade prevista na letra c do inciso VI, do art. 150 da CF, não importando “se os imóveis de propriedade da instituição de assistência social são de uso direto ou se são locados”.¹⁵¹ Em decisão monocrática o Min. Dias Toffoli manteve o Acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal que reconheceu a imunidade de imóvel não edificado de propriedade do SESI sob o fundamento de que a “qualquer momento o imóvel desocupado ou não edificado pode passar a integrar os propósitos sociais da entidade.” O DF sustentou no recurso extraordinário a violação do § 4º, do art. 150 da CF, porque “um imóvel não edificado não pode atender as finalidades essenciais de nenhuma entidade”.¹⁵² É que o STF vem dando interpretação ampla ao instituto da imunidade ao contrário da isenção, que deve merecer interpretação restritiva por configurar uma exceção à regra geral de tributação. A imunidade configura supressão de competência impositiva, um direito fundamental protegido por cláusula pétrea. Ademais, o STF tende a reconhecer a imunidade das atividades atípicas, desde que destinadas à obtenção de recursos financeiros para desenvolvimento das atividades típicas. Assim é que tem reconhecido, por exemplo, a imunidade do ICMS sobre vendas esporádicas de mercadorias pelas instituições de assistência social para obtenção de receitas necessárias ao desenvolvimento de atividades filantrópicas.¹⁵³ Outrossim, a jurisprudência está caminhando no sentido de reconhecer a imunidade do ICMS na aquisição de equipamento médico-hospitalar, tanto no mercado internacional como no mercado interno, para compor o ativo fixo da entidade de assistência social, tendo vista o disposto no § 4º, do art. 150, da CF.¹⁵⁴

Em liminar concedida nos autos da Adin nº 1802, o STF suspendeu a aplicação do § 1º, do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10-12-1977 que, a pretexto de regular o disposto no art. 150, VI, c, da CF, excluía da imunidade de impostos os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável pelas instituições de educação e de assistência social.¹⁵⁵ Acertado o entendimento da Corte Suprema, pois essas aplicações são formas de proteger o patrimônio das entidades imunes contra os efeitos da inflação.

Interessante notar que, para imunização de **impostos**, a Constituição Federal refere-se a “*instituições de assistência social*” (art. 15º, VI, c), ao passo que, para o efeito de imunizar a **contribuição social**, a mesma Carta Política utiliza a expressão *entidades beneficentes de assistência social* (art. 195, § 7º). Yoshiaki Ichihara, referindo-se ao setor educacional, após acentuar o caráter polissêmico da expressão *instituições de educação*, citando conceituações dadas por diferentes autores, conclui que a

“diferença fundamental entre estabelecimento de ensino (*particular*) e instituições de educação, não está no conteúdo programático de ensino nem na natureza jurídica de sua constituição, mas na destinação do resultado, isto é, com ou sem fins lucrativos.”¹⁵⁶

De fato, o que caracteriza instituição de assistência social é a ausência de propósito lucrativo. Assim, indiferente as expressões *instituição de assistência social* e *entidade beneficente de assistência social*, que são sinônimas. Apenas

acrescentamos, para evitar confusões com meras **associações** de variadas espécies, que instituição de assistência social ou entidade beneficente de assistência social é aquela que, sem propósito lucrativo, **secunda a ação estatal no campo da assistência social**, assegurada pela Carta Política. A distinção entre associação e instituição reside na **atuação complementar** da entidade, no desempenho de atividade **cabente ao Estado** (atividade assistencial ou atividade educacional).¹⁵⁷

Cumpre lembrar, para finalizar, que para o gozo da imunidade depende de a entidade beneficiada atender “*aos requisitos da lei*” (art. 150, VI, c, da CF) ou “*às exigências estabelecidas em lei*” (art. 195, § 7º, da CF). Que requisitos, ou quais exigências legais seriam? Essas exigências só poderiam ser aquelas tendentes a preservar o objetivo da imunidade, que é o de atrair as instituições ou entidades beneficentes para secundar a ação do Poder Público, sem qualquer intuito lucrativo, isto é, sem desvio de finalidade institucional. Portanto, os requisitos legais ou exigências legais referem-se aos meios adequados para **assegurar a efetiva consecução da finalidade institucional das entidades imunizadas**, a fim de **evitar locupletamento ilícito** de seus membros ou administradores. Por isso, não bastasse a expressa disposição constitucional indicando a lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II, da CF), não temos dúvida em afirmar que os requisitos legais para a fruição da imunidade são os estabelecidos no art. 14¹⁵⁸ do CTN. As exigências contidas nos incisos **II e III do art. 14 do CTN** são mais que **suficientes para coibir o desvio de finalidade institucional de qualquer entidade beneficente**. De fato, se os **recursos** da entidade devem ser **aplicados integralmente**, no país, na **manutenção dos objetivos institucionais** (inciso II), o que se **verifica** pelo **exame da contabilidade**, em que devem estar **escrituradas todas as receitas e despesas em livros revestidos de formalidades legais** (inciso III), **nada mais é necessário**. A exigência contida no inciso I, do art. 14, do CTN, de não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, na verdade, é uma cautela legislativa dispensável, porque abrangida pelo inciso II.

Por isso, Ruy Barbosa Nogueira, fazendo alusão ao § 55 do Código Tributário da República Federal da Alemanha, lembra com muita propriedade que “o primeiro requisito para consideração da FILANTROPIA é precisamente este: 1. Os recursos da entidade só podem ser aplicados nos fins **previstos no estatuto**”.¹⁵⁹

Logo, requisitos outros como aqueles estabelecidos nos incisos I a III do art. 55¹⁶⁰ da Lei nº 8.212/91, além de formalmente inconstitucionais, padecem do vício de inconstitucionalidade material ao instituir meios não só **inadequados** ao fim visado – aplicação integral dos recursos da entidade beneficente na realização da finalidade institucional –, como também, **desnecessários, inúteis e prejudiciais às entidades imunizadas**, por atentarem contra os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Se o legislador já encontrou meios idôneos para atingir o fim colimado, não tem sentido aventar outros mais onerosos, irrazoáveis e desproporcionais.

Na ausência de lei complementar regulando o disposto no § 7º, do art. 195 da CF, o STF entendeu serem aplicáveis os mesmos requisitos do art. 14 do CTN, isto é, aqueles pertinentes à imunidade de impostos, porque os aludidos requisitos são compatíveis com ambas exonerações tributárias concebidas pelo legislador supremo.¹⁶¹

A imunidade, como vedação constitucional do poder de tributar, constitui um direito fundamental do contribuinte protegido em nível de cláusula pétrea, não podendo ser suprimida ou alterada por Emendas.¹⁶² No entendimento do STF, a imunidade é uma norma de supressão de competência impositiva, resultando disso que, uma vez adquirido por determinada entidade o *status* de imune, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor do contribuinte, de sorte que somente mediante prova em contrário da administração tributária competente pode ocorrer o afastamento dessa imunidade.¹⁶³

Finalmente, registre-se que nos termos da Súmula 730 do STF *a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários*.

A IMUNIDADE DE LIVROS

A Carta Magna, ao imunizar os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, teve por objetivo incentivar a cultura em geral e garantir a livre manifestação do pensamento e do direito de crítica.

A imunidade estabelecida é objetiva. Não interessa o conteúdo do livro ou periódico. Já se acha superada a jurisprudência que exigia que o conteúdo dessas publicações se revestisse de caráter jornalístico, literário, artístico, cultural ou científico. Livro, no dizer dos dicionaristas, significa “porção de cadernos manuscritos ou impressos e cosidos ordenadamente”. E periódico significa publicação que aparece em tempos determinados ou em intervalos iguais, contendo informações de caráter geral. Por isso, os catálogos telefônicos encontram-se sob a proteção da imunidade conforme inúmeros pronunciamentos da Corte Suprema.¹⁶⁴

O XXIII Simpósio de Direito Tributário, realizado em São Paulo, no dia 17-10-98, sob coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, por expressiva maioria, entendeu que a imunidade do art. 150, VI, d, da CF é extensiva ao denominado livro eletrônico

(CD-Roms e disquetes). Assim entendeu, porque essa imunidade outorgada de conformidade com os valores da liberdade, da cultura e da educação não comporta interpretação restrita ao livro tradicional, pois, a nova realidade decorrente da ciência da informática possibilita, igualmente, a transmissão de ideias por vias eletrônicas.¹⁶⁵

Apesar de a imunidade do livro ser de natureza objetiva, como reconhece a doutrina, a tendência da jurisprudência é no sentido de sua ampliação, a exemplo do que vem ocorrendo com a imunidade do papel destinado à impressão, considerada como abrangente de qualquer material suscetível de ser assimilado ao papel utilizado no processo de impressão.¹⁶⁶

Entretanto, em recente decisão monocrática, o Ministro Dias Toffoli, baseado em dois precedentes da Corte Suprema,¹⁶⁷ cassou a segurança concedida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, que assegurava a imunidade do livro eletrônico, sob o fundamento de que “*a jurisprudência da Corte é no sentido de que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, da Constituição Federal, conferida a livros, jornais e periódicos, não abrange outros insumos que não os compreendidos na acepção da expressão ‘papel destinado a sua impressão’*” (RE nº 330.817/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 4-3-2010, publicado em 5-3-2010).

É preciso distinguir o CD-ROM, enquanto instrumento de transmissão de ideias e informações, hipótese em que se confunde com o próprio livro, dos insumos utilizados na produção do livro impresso.¹⁶⁸ Nada há na Constituição Federal que condicione a imunidade do livro à sua versão impressa no papel.

Com o avanço da moderna tecnologia na área da informática, o conceito de livro deixou de considerar o aspecto físico, apegando-se ao objeto cultural, ou seja, o livro passou a ser assim entendido pela sua função básica de transmitir e conservar informações. Com a larga visão que lhe era peculiar, já dizia Aliomar Baleeiro que *livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitem aquelas ideias, informações, comentários, narrações, reais ou fictícias, sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos de Braille destinados a cegos*.¹⁶⁹ Não vemos qualquer razão para desprezar a interpretação do texto constitucional à luz de nova realidade, que deixou de considerar o livro como objeto físico, apegando-se a um conceito ultrapassado, vigente à época de sua elaboração.¹⁷⁰ A legitimidade do direito repousa exatamente no seu caráter dinâmico, muitas vezes, exteriorizado por meio de interpretações à luz da realidade vigente. Por simetria à **imunidade do livro** em seu sentido atual, a jurisprudência estendeu a imunidade sobre todo **material destinado à sua impressão**, o que abarca **todos os materiais e insumos necessários à confecção do jornal, inclusive o maquinário utilizado para tanto**.¹⁷¹ O STF, por sua vez, consolidando o entendimento no sentido da ampla interpretação da imunidade do livro e do papel destinado a sua impressão, editou a Súmula 657, que assim expressa: “*A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos*.” No RE nº 595676/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, sob o argumento de que “*na era da informática, salta aos olhos a repercussão geral do tema controvertido*” foi reconhecida a existência de repercussão geral a controvérsia acerca do alcance da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea d, da Carta Política na importação de pequenos componentes eletrônicos que acompanham o material didático utilizado em curso prático de montagem de computadores (DJe de 19-8-2011).

A imunidade do papel tem suscitado algumas dificuldades na prática. Como o papel imune não mais contém “linhas d’água”, visíveis por transparência, o fisco, às vezes, tem exigido do fabricante a prova de que o material vendido foi utilizado na impressão de livro, jornal, revista ou periódico, o que caracteriza um procedimento ilegal e abusivo.¹⁷²

9.3.2.7.2 Imunidade da contribuição social para a seguridade social

Dispõe o § 7º, do art. 195, da CF:

“§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social¹⁷³ que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

Quando a Constituição prescreve a expressão *são isentas, não incidirá* ou qualquer outra expressão que implique exoneração do encargo tributário deve-se entender que o legislador constituinte instituiu hipótese de imunidade, que atua no campo de definição de competência, ao contrário da isenção, que atua no campo do exercício da competência tributária. Assistência social, ao teor do art. 203 da CF, significa qualquer atividade destinada ao atendimento das necessidades básicas de pessoas carentes. O STF já proclamou que toda entidade destinada a assegurar os meios de vida aos carentes caracteriza-se como entidade beneficente de assistência social.¹⁷⁴ Em sentido estrito, entidade beneficente de assistência social é aquela que se dedica exclusivamente a uma das atividades previstas no art. 203 da CF.

A expressão *exigências estabelecidas em lei*, a unanimidade da doutrina especializada, significa requisitos estabelecidos em lei complementar (art. 14, do CTN) por força do disposto no art. 146, II da CF.¹⁷⁵ Entretanto, a questão não está pacificada no STF que, apesar de ter concedido a medida cautelar contra o art. 55 da Lei nº 8.212/91, que enumera as exigências para fruição

da imunidade, na ADI n° 2.028-MC/DF, o mérito ainda não foi julgado. Esse art. 55 foi revogado pela Lei n° 12.101, de 27-11-2009, cujo art. 29 estabeleceu novos requisitos para fruição da isenção, na verdade, imunidade prescrevendo exigências não contidas no art. 14, do CTN.

À ADI n° 2.028 retrorreferida somaram-se as ADIs n°s 2.036, 228 e 2.621 e o RE n° 566.622, em que se reconheceu a repercussão geral que questiona o art. 55 da Lei n° 8.212/91, já revogada pela Lei n° 12.101/09, que passou a reger a matéria. Por essa razão as iniciais foram aditadas para se adequarem ao novo quadro jurídico. Na sessão do dia 4 de junho de 2014, o STF retomou o julgamento dessas ações, no qual foram proferidos quatro votos favoráveis à tese da imunidade. O julgamento foi adiado em virtude do pedido de vista do Min. Teori Zavascki. Difícil prever quando a Corte irá retomar o julgamento. Entretanto, o Plenário da Corte, antecipando-se ao julgamento das ações coletivas, proferiu decisão nos autos do RE n° 636.941, de relatoria do Min. Luiz Fux. Nesta decisão foi conferida repercussão geral à tese sustentada no sentido de que cabe à lei complementar definir os limites objetivos da imunidade, enquanto que incumbe à lei ordinária, tão somente, fixar as normas de constituição e funcionamento das entidades imunes. Indubitável, pois, que a Corte Maior reconheceu a imunidade das entidades beneficentes de assistência social a que se refere o § 7º do art. 195 da CF, que preencham os requisitos do art. 55 da Lei n° 8.212/91 em sua redação original, que são exatamente aqueles mencionados nos arts. 9º, IV e 14 do Código Tributário Nacional.

9.3.2.7.3 Imunidade da contribuição social sobre o lucro líquido

Dispõe o art. 149, § 2º, da CF com a redação conferida pela Emenda Constitucional n° 33, de 11-12-2001:

“Art. 149. Compete exclusivamente...

.....

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”.

O dispositivo é de clareza lapidar. Imunizou **todas** as contribuições sociais para a Seguridade Social previstas no art. 195, I, da CF, bem como a Contribuição Social de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) prevista no § 4º do art. 177 da CF.

A questão resume-se em saber se a CSLL é uma contribuição social. Não bastasse o próprio nome – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido –, ela está expressamente incluída dentre as contribuições sociais para a seguridade social como se depreende do art. 195, I, c, da CF. Se é uma contribuição social, pouco importa o exame de sua subespécie, ou seja, do fato gerador da obrigação tributária: se se trata de incidência sobre faturamento ou receita bruta (alínea b, inciso I, do art. 195 da CF), ou se se trata de incidência sobre o lucro (alínea c, inciso I, do art. 195 da CF).

É que as receitas (fato jurídico tributado), **quando** provenientes de operações de exportação estão imunes de **todas** as contribuições sociais para a seguridade social. Sabemos que existem três subespécies de contribuições sociais: (a) contribuições sociais de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, *caput*, da CF); (b) contribuição social de intervenção no domínio econômico (art. 149, *caput* e § 4º, do art. 177 da CF); e (c) contribuições sociais para Seguridade Social onde se insere a CSLL (art. 195, I, *a, b e c*, da CF).

Segue-se, portanto, à luz da dicção do § 2º, do art. 149, da CF retrotranscrito que apenas as contribuições sociais de interesse das categorias profissionais ou econômicas (SESI, SESC, SENAI, SEBRAE etc.) não foram abrangidas pela imunidade.

Isso significa que as receitas provenientes de exportação devem ser previamente deduzidas para apuração do elemento quantitativo do fato gerador em relação a COFINS, a CSLL e à CIDE. Em outras palavras, as receitas oriundas de exportação, porque vedada a sua tributação, devem ser subtraídas da base de cálculo dessas três contribuições sociais. É o que decorre da interpretação sistemática dos preceitos constitucionais pertinentes. O Plenário do STF em apertada votação (6 × 5) decidiu pela incidência da CSLL sobre receitas decorrentes de exportação por entender que lucro não se confunde com receita.¹⁷⁷ Posto que correta a afirmativa não há, na verdade, pertinência da distinção entre uma coisa e outra no exame da questão.

9.3.2.8 Princípio da imunidade de tráfego interestadual e intermunicipal

Prescreve o art. 150, V, da Constituição Federal:

“Art. 150. ... é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais,

ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.”

O referido princípio é uma decorrência natural da unidade econômica e política do território nacional. Objetiva assegurar a livre circulação de bens e de pessoas ou meios de transportes, que não pode ser limitada ou embaraçada por tributação interestadual ou intermunicipal, ressalvada a cobrança de pedágio¹⁷⁸ pela utilização de vias conservadas pelo poder público. A unidade do território nacional resulta da Federação Brasileira, onde existe a ordem total, a ordem regional e a ordem local. Exatamente, por ser a Federação Brasileira um Estado, ela apresenta um aspecto unitário, que se manifesta no plano internacional como pessoa jurídica de direito internacional público. No plano interno, esse aspecto unitário, também, se manifesta através da existência de um ordenamento jurídico, normas constitucionais ou normas infraconstitucionais (leis complementares e leis ordinárias) aplicáveis no âmbito nacional, isto é, em todo o território brasileiro. É oportuno esclarecer que nem todas as leis complementares têm aplicação no âmbito nacional; algumas delas atuam no âmbito privativo da União, por exemplo, aquela referida no parágrafo único, do art. 79, da CF, destinada a estabelecer as atribuições do Vice-Presidente da República.

9.3.2.9 *Princípio da uniformidade de tributo federal em todo o território nacional*

Dispõe o art. 151, I, da Constituição Federal:

“Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.”

Esse princípio decorre da unidade política do Estado Federal Brasileiro, que faz que o território nacional se apresente como um todo do ponto de vista econômico. Uniformidade de tributo federal não significa que não possa haver discriminações, isto é, que todos devem pagar exatamente igual. O que o referido princípio veda é a discriminação de tributo federal em virtude do lugar da ocorrência do fato gerador. Isto quer dizer, por exemplo, que o imposto sobre a renda, que incide sobre os ganhos de capital, deve ser o mesmo no Estado de São Paulo, no Estado do Paraná e em outros, em termos de base de cálculo e alíquota. Entretanto, a Carta Política de 1988, ao contrário das anteriores, ressalva a outorga de incentivos fiscais destinados a promover o desenvolvimento socioeconômico integrado do território nacional como um todo. Posto que esse princípio já existia nas Constituições anteriores, forçoso é concluir que os incentivos fiscais de natureza regional (Suframa, Sudene,¹⁷⁹ Sudam,¹⁸⁰ Sudeco¹⁸¹ etc.) eram inconstitucionais até o advento da Carta Magna vigente que os recepcionou. A Zona Franca de Manaus, mantida pelo art. 40 do ADCT pelo prazo de 25 anos, a contar da promulgação da Constituição de 1988, teve esse prazo prorrogado por mais dez anos, conforme art. 92 do ADCT, acrescido pela EC nº 42/03.

9.3.2.10 *Princípio da uniformidade de tributo estadual ou municipal quanto à procedência ou destino de bens e serviços de qualquer natureza*

Prescreve o art. 152 da Constituição Federal:

“É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

Esse princípio que decorre do princípio federativo proíbe qualquer tipo de barreira tributária entre os Estados ou Municípios, que, no passado, tomaram longo tempo dos tribunais. Até o advento do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25-10-1966 – sempre existiram problemas com tributações interestaduais, apesar do princípio constitucional expresso. Até recentemente alguns Estados-membros, por exemplo, além de estatuírem pautas fiscais para efeito de operações interestaduais do ICM, hoje ICMS, deixavam de reconhecer o crédito do imposto em relação a certas mercadorias procedentes de determinados Estados da Federação.¹⁸²

Cumpramos esclarecer que não se incluem na proibição o estabelecimento de alíquotas diferenciadas para o ICMS para as operações internas, interestaduais e de exportação. O Senado Federal tem competência para, através de resoluções, fixar alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, bem como para fixar alíquotas mínimas ou máximas para operações internas (art. 155, § 2º, IV e V, *a e b*, da CF). Outrossim, em relação às operações e prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final localizado em outro Estado, aplicar-se-á a alíquota interestadual, quando o

destinatário for contribuinte do imposto, e a alíquota interna quando o destinatário não for contribuinte do ICMS (art. 155, § 2º, VII, *a e b*, da CF).¹⁸³

9.3.2.11 *Princípio da igualdade de tratamento dos títulos da dívida pública federal, estadual ou municipal e dos vencimentos pagos pelas três entidades políticas*

A Constituição Federal prescreve:

“Art. 151. É vedado à União:

.....

II – tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes.”

Esse princípio não permite que a União trate desigualmente suas próprias dívidas e as de outros entes políticos, bem como os vencimentos de seus funcionários e os dos funcionários de outras esferas de governo. Na verdade, o princípio da uniformidade do tributo federal em todo o território nacional, também conhecido como princípio da uniformidade geográfica, de certa forma, já condena a discriminação de tratamento pela legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza na tributação de rendas geradas por títulos das dívidas públicas estaduais e municipais, bem como dos proventos ou vencimentos pagos por entidades regionais e locais.

9.3.2.12 *Princípio da imunidade do imposto sobre a renda relativamente a proventos de aposentadoria e pensão percebidos por pessoas com idade superior a 65 anos*

Dispõe o art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

.....

III – renda e proventos de qualquer natureza;

.....

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

.....

II – não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, à pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.”¹⁸⁴

A legislação do imposto sobre a renda, tradicionalmente, tem dispensado tratamento fiscal privilegiado às pessoas de idade. A Constituição de 1988 colocou essas pessoas com mais de sessenta e cinco anos de idade sob a proteção da imunidade, nos termos e limites fixados por lei, mas condicionando, desde logo, à inexistência de outros rendimentos auferidos pelo beneficiário que não sejam exclusivamente os do trabalho.

A imunidade condicional prevista no inciso II, do § 2º, do art. 153 da CF foi revogada pelo art. 16 da Emenda Constitucional nº 20/98, que aprovou a Reforma Previdenciária com o propósito de manter a simetria com a contribuição previdenciária que os aposentados e pensionistas passaram a pagar. Na verdade, o propósito do legislador constituinte derivado foi o de forçar a interpretação pela validade da Emenda que instituiu a contribuição previdenciária do inativo e do pensionista sem o benefício correspondente, fato que assume a natureza de um imposto.

Entendemos que a imunidade, condicionada ou não, não pode ser revogada por Emenda Constitucional porque ela configura garantia fundamental assegurada por cláusula pétrea. Nesse sentido foi a decisão do Plenário da Corte Suprema quando se julgou o art. 2º da EC nº 3/93 que instituiu o IPMF determinando sua incidência sobre a movimentação financeira dos entes políticos e suspendeu a aplicação do princípio da anterioridade (ADI nº 939-DF, Rel. Min. Sydney Sanches, in *RTJ* 151/755).

Mas, a jurisprudência orientou-se no sentido de que a regra do inciso II, do § 2º, do art. 153 da CF não era autoaplicável, tendo sido revogada antes de sua regulamentação por lei complementar.

Assim vem sendo aplicada a isenção regulada pelo inciso XV, do art. 6 da Lei n 7.713/88. Esse dispositivo isenta os valores da aposentadoria e da pensão das pessoas idosas a partir dos 65 anos de idade até determinado valor, sem prejuízo da parcela isenta prevista na tabela de incidência mensal do imposto. De acordo com a última redação conferida àquele dispositivo legal pela Lei nº 12.469/11, ficam isentos do IR até o valor de R\$ 1.710,78, por mês, para o ano-base de 2013, e até o valor de R\$ 1.787,77, por mês, a partir do ano-calendário de 2014. Existem em curso no Parlamento Nacional diversos projetos legislativos prevendo a isenção total dos proventos e pensões percebidos por idosos a partir de 65 anos.

9.3.2.13 *Princípio da vedação de a União decretar isenção de impostos das entidades periféricas*

Prescreve o art. 151 da CF que “é vedado à União:

.....

III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

A Constituição centralista de 1967 conferia à União a faculdade de, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, isentar impostos federais, estaduais e municipais (art. 20, § 2º). A Emenda nº 1/69 manteve essa regra excepcional, suprimindo, todavia, a referência a impostos federais, por desnecessária (art. 19, § 2º). À sombra desse dispositivo constitucional proliferaram-se as chamadas isenções heterônomas, afetando o princípio federativo.

Sabido e ressabido que o poder de isentar é corolário do poder de tributar. Só pode isentar quem tem o poder de tributar. Por isso, o regime militar teve de inserir regra excepcional na Carta de 1967. Assim, bastaria a remoção da norma extravagante para subtrair a competência excepcional da União. A vedação expressa no texto da Carta Política de 1988 só pode ter o sentido de derrogação daquelas isenções heterônomas, outorgadas pela União, no período de anomalia jurídica, por incompatíveis com o princípio da isonomia das entidades políticas componentes do Estado Federal Brasileiro.

Em nosso entender, também, não mais subsistem as isenções de impostos estaduais e municipais concedidas pelo Decreto-lei Federal de nº 2.281, de 5-6-1940, a favor das empresas de energia elétrica, na vigência da Constituição Federal de 1937, que previa em seu art. 32 a isenção, por lei especial, em atendimento ao interesse comum. Essa isenção subsistiu no regime da Constituição liberal de 1946, em que a doutrina e a jurisprudência reconheceram a existência de princípio implícito da União para estatuir isenções especiais no interesse nacional. Foi a aludida isenção recepcionada tanto na Constituição de 1967, como na Emenda nº 1/69 para ser derogada pela Carta Magna de 1988.

Importante esclarecer que a derrogação das isenções outorgadas pela União nada tem a ver com as resultantes de tratados e convenções internacionais, que continuam em vigor até que sejam revogadas com observância das regras que regem o direito das gentes.

9.3.2.14 *Princípio da imunidade de pequenas glebas rurais*

O § 4º do art. 153 da CF prescreve:

“§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

.....

II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”.

Trata-se de imunidade específica e condicionada do ITR. Três são os requisitos específicos: a) definição legal de pequenas glebas rurais; b) exploração do imóvel pelo proprietário; e c) não possuir o proprietário outro imóvel.

O primeiro requisito constitucional depende de regulamentação legal. Nos termos do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, são consideradas pequenas glebas rurais os imóveis com área igual ou inferior a:

- I – cem hectares, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;
- II – cinquenta hectares, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;
- III – trinta hectares, se localizado em qualquer outro município.

A variação quantitativa das áreas segundo a localização dos imóveis em condições diferenciadas quanto ao seu

aproveitamento não ofende o princípio da isonomia.

O segundo requisito constitucional é que o próprio proprietário explore o imóvel. Não quer isso dizer que o proprietário não possa contar com a ajuda de seus familiares, ou com eventual ajuda de terceiros, quando necessária. O que não pode haver é o arrendamento do imóvel rural.

O terceiro requisito exige que o proprietário favorecido pela imunidade não tenha outro imóvel. Se ele for proprietário de outro imóvel, mesmo que de natureza urbana, não poderá gozar da imunidade. O texto constitucional refere-se a imóvel como gênero.

9.3.2.15 *Princípio da transparência tributária*

Prescreve o § 5º do art. 150 da CF:

“A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.”

Observa-se que o alcance desse princípio ficou limitado a impostos, quando o texto retrotranscrito deveria referir-se ao gênero tributo. Às vezes, o legislador constituinte confunde o gênero com a espécie, assim como utiliza a palavra *isenção*, que atua no plano infraconstitucional, como sinônima de *imunidade*, que atua no plano constitucional, mais precisamente no plano de definição de competência tributária para cada ente político.

A Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012, de iniciativa popular, estabeleceu a obrigatoriedade de “constar dos documentos fiscais ou equivalentes a informação do valor aproximado de tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda” (art. 1º). Esses tributos são os arrolados no § 5º do art. 1º, ou seja: ICMS, ISS, IPI, IOF, PIS/PASEP, COFINS e CIDE. Deverão ser informados, também, os valores do PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO e da COFINS-IMPORTAÇÃO sempre que os “produtos cujos insumos ou componentes sejam oriundos de operações de comércio exterior e representem percentual superior a 20% (vinte por cento) do preço de venda” (§ 6º).

O art. 5º prescrevia que o descumprimento do disposto nesta Lei sujeitará o infrator a sanções previstas no Capítulo VII do Título I da Lei nº 8.078, de 1990. Em razão das notórias dificuldades de calcular e informar os tributos incidentes sobre mercadorias e serviços, sucessivas medidas provisórias foram dilatando o prazo de aplicação das penalidades até que a Medida Provisória nº 649/14 veio a dispor que a fiscalização no que se refere à informação relativa à carga tributária “será exclusivamente orientadora até 31 de dezembro de 2014”.

Ao invés do complicado mecanismo de transparência tributária instituído por essa Lei, que onera ainda mais a obrigação acessória a cargo do contribuinte, a legislação tributária dos três poderes tributantes deveria simplesmente abolir a tributação por dentro que faz com que o tributo incida sobre si próprio, causando uma diferença entre a carga tributária legal e a carga tributária real, que não é percebida pelos consumidores em geral.

9.3.2.16 *Princípios implícitos*

Dispõe a Constituição Federal:

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

.....
.....”

Como se vê, as limitações ao poder de tributar não se esgotam nos princípios expressos até agora examinados. Outras existem que decorrem do regime federativo e dos princípios adotados pela Constituição e das garantias individuais expressa ou implicitamente por ela asseguradas. Assim, estão implícitos os princípios da indelegabilidade da competência tributária, da tipicidade, bem como outros que derivam dos diversos incisos do art. 5º da CF.

Também se encontra implícito o princípio da razoabilidade adiante examinado.

Princípio da razoabilidade

O princípio da razoabilidade, também conhecido como princípio da razoabilidade e proporcionalidade segundo alguns autores, implícito na Constituição Federal e expresso no art. 111 da Constituição do Estado de São Paulo, não é um princípio específico de direito tributário. Entretanto, ele é de capital importância em matéria tributária na medida em que representa um limite à ação do próprio legislador, razão pela qual esse princípio é a seguir exposto de forma sintética.

Uma lei, ainda que tenha obedecido a regra da competência legislativa e tenha respeitado o processo legislativo, ambos prescritos na Constituição, será inconstitucional se ela atentar contra o princípio da razoabilidade, que está intimamente ligado ao princípio do devido processo legal em seu sentido material. Não é razoável, por exemplo, uma lei que concede o direito com a mão direita, enquanto com a mão esquerda retira aquele direito. Da mesma forma não será razoável uma lei que a pretexto de beneficiar um determinado segmento social impõe um sacrifício desmesurado aos demais segmentos da sociedade. Essas leis, por atentatórias ao princípio da razoabilidade, são inconstitucionais. O princípio da razoabilidade exige a proporcionalidade do meio empregado para atingimento de um determinado fim. A força policial, por exemplo, não deve ser empregada com intensidade além do necessário para a manutenção da ordem pública. Deve-se buscar o máximo de eficácia com o mínimo de restrição. A cláusula do *substantive due process of law* permite que o Poder Judiciário controle os atos do Poder Legislativo, bem como a discricionariedade dos atos do Poder Executivo, procedendo-se ao exame da razoabilidade e da proporcionalidade das normas jurídicas, que devem estar submetidas a padrões mínimos de razoabilidade consoante decidiu o STF.¹⁸⁵

Se examinarmos as legislações tributárias no âmbito nacional, veremos que a maioria esmagadora delas fere o princípio da razoabilidade quando cria hipóteses de multas pecuniárias exorbitantes que se distanciam de sua finalidade repressiva. Sabe-se que a multa pecuniária, quando aplicada, converte-se em obrigação principal. Porém, não se pode perder de vista que originariamente a obrigação principal é o tributo propriamente dito, classificado como receita pública derivada destinada à realização, em última análise, do bem comum.

Outrossim, as multas tributárias exageradas desviam-se de sua finalidade repressiva para se afirmar como uma nova fonte de arrecadação tributária. O tributo não pode ser entendido como fonte para geração de rendas de capital. A maioria das legislações estaduais do ICMS, por exemplo, comina multas pecuniárias tão elevadas no que se refere a infrações de natureza acessória que rendem muito mais do que as multas cominadas às hipóteses de não pagamento do imposto. Neste último caso, os percentuais de 15%, 20% ou 50% ou mais incidem sobre o valor do imposto não pago. Na primeira hipótese, aqueles percentuais incidem sobre o valor das operações praticadas com infração de obrigações acessórias. Dependendo do montante das operações realizadas, uma multa de 50% implicará o efeito confiscatório do tributo. Some-se a isso o valor das multas moratórias que crescem em progressões geométricas ao longo do tempo decorrido sem pagamento do imposto e demais encargos tributários. Essas multas poderão conduzir a empresa autuada a uma situação de insolvência. Ao risco empresarial inerente à exploração de atividade econômica soma-se, agora, o risco de natureza fiscal decorrente da nebulosidade das normas tributárias e da excessiva burocratização para o cumprimento das obrigações tributárias, que retiram dos agentes econômicos a necessária segurança jurídica.

O Estado, que já detém o poder de instituir impostos privativos enumerados na Constituição, não pode criar novos impostos disfarçados em multas pecuniárias que rendem mais que a arrecadação do próprio imposto. Não é razoável a instituição de um tributo para gerar receitas de capital, ou fazendo as vezes de uma receita de capital.

Ultimamente, o Supremo Tribunal Federal vem se debruçando sobre a definição do limite de imposição de multas pecuniárias pelo fisco à luz do princípio da razoabilidade.

Elucidativa é a ementa do Acórdão a seguir transcrita:

“Ementa: Recurso Extraordinário – Alegada violação ao preceito inscrito no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal – Caráter supostamente confiscatório da multa tributária cominada em lei – Considerações em torno da proibição constitucional de confiscatoriedade do tributo – Cláusula vedatória que traduz limitação material ao exercício da competência tributária e que também se estende às multas de natureza fiscal – Precedentes – Indeterminação conceitual da noção de efeito confiscatório – Doutrina – Percentual de 25% sobre o valor da operação – Quantum da multa tributária que ultrapassa, no caso, o valor do débito principal – Efeito confiscatório configurado – Ofensa às cláusulas constitucionais que impõem ao poder público o dever de proteção à propriedade privada, de respeito à liberdade econômica e profissional e de observância do critério da razoabilidade – Agravo improvido” (Ag. Reg. no RE nº 754554/GO, Rel. Min. Celso de Mello, DJe de 28-11-2013).

Esse Acórdão representa uma luz no final do túnel para combater as legislações truculentas que transformaram a multa em um imposto novo, que tem como fato gerador a infração de natureza tributária praticada pelo contribuinte. O Acórdão em questão sinaliza que não pode haver multa que equivalha ao próprio valor do imposto, devendo representar apenas um percentual do imposto devido.

Cabe à doutrina e à jurisprudência precisar o percentual razoável incidente sobre o valor do imposto devido. Na nossa opinião, nenhuma multa pecuniária deveria ultrapassar 20% do imposto devido. Mas esse é um tema de difícil precisão, a exemplo do nível de imposição tributária que se insere no âmbito da política tributária. Porém, uma coisa é certa: tanto o nível de imposição tributária, já saturada, como a quantidade de multa pecuniária cominada pelas diferentes legislações devem se conter nos limites do princípio da razoabilidade.

9.4 IMPOSTOS DA UNIÃO

Os impostos de competência privativa da União estão arrolados no art. 153 da CF nos seguintes termos:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III – renda e proventos de qualquer natureza;

IV – produtos industrializados;

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI – propriedade territorial rural;

VII – grandes fortunas, nos termos da lei complementar.”

O art. 154 da CF permite, ainda, à União, instituir impostos inominados e os impostos extraordinários.

Finalmente, a Emenda Constitucional nº 3/93 atribuiu competência à União para instituir, por lei complementar, o imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, desde que respeitados o teto de 0,25% e o prazo de vigência até 31 de dezembro de 1994.

9.4.1 *Imposto de importação e imposto de exportação*

Esses impostos, existentes em todos os países, têm a função de regular o comércio internacional, sempre sujeito às oscilações conjunturais. Por isso, acham-se livres do princípio da anterioridade tributária, a fim de propiciar ao governo da União flexibilidade no exercício do poder ordinatório, através desses impostos. Em quase nada mudaram, com o advento da Carta Política de 1988, esses dois impostos relativos ao comércio exterior. Entretanto, o Executivo não mais pôde alterar a base de cálculo desses impostos, como no sistema constitucional anterior, mas tão somente suas alíquotas, atendidas as condições e os limites fixados em lei (§ 1º do art. 153 da CF).

O imposto de importação tem como fato gerador a entrada do produto estrangeiro no território nacional consoante o art. 19¹⁸⁶ do CTN que foi recepcionado pela Carta Política vigente. Os demais dispositivos do CTN, arts. 20 a 22, também, continuam em vigor, com exceção de parte do art. 21, que compete ao Executivo o poder de alterar a base de cálculo do imposto. Este imposto, de natureza regulatória e ao mesmo tempo arrecadatória, caracteriza-se por sua internacionalização, traduzida em termos de acordos regionais ou gerais, visando à sua uniformização para implementar e facilitar o comércio internacional. São exemplos de acordos tarifários internacionais, a Comunidade Econômica Europeia, a Aladi, antiga Alalc, o Gatt e, mais recentemente, o Nafta e o Mercosul.

Como imposto de caráter regulatório da economia, a faculdade de o Executivo alterar sua alíquota há de fundar-se em motivação que se harmonize com a norma do art. 174 da CF, que confere ao Estado o papel de agente normativo e regulador da atividade econômica. Para tanto, confere-lhe as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, este **determinante** para o setor público e **indicativo** para o setor privado. As frequentes majorações de alíquotas desse imposto por decretos, ao arrepio do princípio da segurança jurídica, com objetivo nitidamente **arrecadatório**, porque divorciadas e até contrárias às diretrizes da política econômica, configuram autêntico **desvio de poder**, que macula de vício insanável os aludidos atos normativos do Executivo.¹⁸⁷ O aumento do imposto de importação com finalidade fiscal submete-se integralmente ao princípio da reserva legal. Outrossim, essas majorações efetuadas pelo Executivo devem respeito integral aos direitos e garantias fundamentais, expressos ou implícitos,¹⁸⁸ bem como àqueles resultantes de tratados e convenções internacionais (§ 2º do art. 5º da CF), cujas normas pairam acima da legislação tributária interna (art. 98 do CTN). Se a própria lei deve submissão a esses direitos e garantias fundamentais, não há como pretender excluir os decretos do âmbito da aplicação das normas que se inserem no campo das cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV da CF).

O imposto de exportação tem como fato gerador a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional, conforme art. 23 do CTN. Os demais artigos, 24 a 28, continuam sendo aplicáveis até o advento na nova lei complementar referida no art. 146, III, da CF, menos aquela parte do art. 26 que faculta ao Executivo a alteração da base de cálculo do imposto. O referido imposto, ao contrário do imposto de importação, tem uma significação diminuta em termos de receita tributária. Autores existem que advogam sua eliminação ou então sua restrição como forma de aumentar a competitividade de produtos nacionais nos mercados internacionais. A fim de viabilizar a conquista do mercado exterior, esse imposto, realmente, deve ser instituído e cobrado com muita cautela. Com esse escopo, a Constituição Federal veda a incidência do IPI sobre os produtos industrializados destinados ao exterior (inciso III, do § 3º, do art. 153). E para evitar que os Estados-membros interfiram, indiretamente, na fixação de política de comércio exterior, ficou vedada a incidência do ICMS sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar (letra *a* do inciso X, do § 2º, do art. 155 da CF).

Um tema que ocupou espaço nas discussões judiciais é aquele pertinente ao crédito-prêmio do IPI instituído pelo Decreto-lei nº 491, de 5-3-69, a favor das exportadoras de manufaturados. Por força de pressões da OMC o Decreto-lei nº 1.658, de 24-1-79 previu sua redução até 30-6-83, seguido do Decreto-lei nº 1.722, de 31-12-79, que estabeleceu a redução gradual até zerar o incentivo em 30-6-83. Portarias ministeriais tentaram em vão prorrogar tal incentivo. O Decreto-lei nº 1.894, de 16-12-81, por sua vez, sem alterar o prazo de vigência do benefício, veio apenas estender o crédito-prêmio às *trading companies*, antes limitado às *exporting factories*. O STJ entendeu vigente o incentivo até 5-10-88 por aplicação do § 1º do art. 41, do ADCT, que considera revogados os incentivos setoriais vigentes se não forem ratificados por lei no prazo de dois anos, a contar da vigência da Constituição. Ocorre que o crédito-prêmio do IPI não é um incentivo setorial. Por isso, entendemos que tal incentivo findou-se em 30-6-83 conforme, aliás, pode-se deduzir de um dos julgados do STF, que invalidou as delegações ao Ministério da Fazenda para “*reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir*” o crédito-prêmio de IPI.¹⁸⁹

9.4.2 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza¹⁹⁰

O fato gerador desse imposto é “a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior” (art. 43 do CTN).

A discussão em torno do que seja renda findou-se com o advento do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25-10-1966. Continuam, porém, intermináveis as controvérsias acerca da expressão *disponibilidade econômica ou jurídica*. Consequência disso é a imprecisão quanto ao momento da ocorrência do fato gerador e quanto ao próprio objeto da tributação. Para grande parte da doutrina, disponibilidade econômica seria a percepção da renda em dinheiro, ao passo que, a jurídica, seria o nascimento do direito à percepção da renda (receita a realizar). Alguns autores invocam a terminologia anglo-americana para explicar esses conceitos: o *cash basis* que seria o regime financeiro de determinação, correspondendo à disponibilidade econômica e o *accrual basis* que seria o regime econômico de determinação, correspondendo à disponibilidade jurídica. Sem embargo das respeitáveis opiniões em contrário, a distinção, a nosso ver, não procede. A aquisição do direito de crédito pode ensejar a incidência do IOF, mas é irrelevante para o IR. Pela própria conceituação constitucional e legal do imposto, o elemento objetivo de seu fato gerador só poderia ser a renda ou proventos no sentido de riquezas novas,¹⁹¹ de acréscimos patrimoniais,¹⁹² que decorrem de algo preexistente: a fonte produtora.¹⁹³ Isso não significa ignorar a disjunção estabelecida em lei entre as duas espécies de disponibilidade. A disponibilidade econômica consiste no acréscimo patrimonial decorrente de uma situação de fato, ocorrendo no instante em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza esse efeito (art. 116, I, do CTN), ao passo que, a disponibilidade jurídica consiste no direito de usar, por qualquer forma, da renda e dos proventos definitivamente constituídos nos termos do direito aplicável (art. 116, II, do CTN).¹⁹⁴ Os atos ou negócios jurídicos condicionais estão regulados pelo art. 117 do CTN: se suspensiva a condição, só com sua verificação é que se considera constituída a situação jurídica; em sendo resolutória a condição, reputa-se perfeito e acabado desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio, exatamente porque o ato vige imediatamente até o advento daquela. As disposições do CTN são inteiramente aplicáveis a este imposto que não sofreu modificação substancial na Constituição de 1988, que se limitou a prescrever a observância dos princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade, além de imunizar os rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão das pessoas com mais de sessenta e cinco anos de idade (§ 2º, I e II, do art. 153).¹⁹⁵

Prescreve a Constituição Federal em seu art. 153, § 2º, inciso I que o imposto sobre a renda “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.

Pelo princípio da generalidade, todas as pessoas físicas ou jurídicas que vierem auferir rendas ou proventos de qualquer natureza deverão ser tributadas. As isenções específicas e casuísticas ofendem tal princípio e por isso mesmo são inconstitucionais. O princípio da universalidade impõe a tributação de todas as rendas e proventos, de sorte que o campo de incidência desse imposto deverá ser o mais amplo possível. Nenhuma renda ou provento deve ficar à margem da tributação. Reforçando esse princípio veio a Constituição, em seu art. 150, inciso I, dispor que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. Essa disposição, que tem muito a ver com o princípio da isonomia fiscal, foi inserida no Texto Magno em razão das conhecidas situações privilegiadas de determinadas categorias de contribuintes. O princípio da progressividade determina que as alíquotas sejam graduadas segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Este imposto é caracterizado pelo dinamismo de sua legislação. Tantas são as modificações introduzidas no decorrer do tempo que, periodicamente, são editados decretos regulamentares consolidando as alterações legais. O atual Regulamento desse imposto foi aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26-3-1999. Esse imposto, que é o de maior arrecadação no âmbito da União, comporta, nitidamente, três repartições: (a) tributação das pessoas físicas (Livro I, arts. 1ª a 145); (b) tributação das pessoas jurídicas (Livro II, arts. 146 a 619); (c) tributação na fonte e sobre operações financeiras (Livro III, arts. 620 a 786). O Regulamento contém, ainda, o Livro IV, que cuida da administração do imposto.

O imposto sobre a renda das pessoas físicas é o protótipo do imposto de natureza pessoal. Chegamos a ter treze faixas de rendas líquidas sobre as quais incidiam as alíquotas progressivas que variavam de 5% até 60% (art. 1ª da Lei nº 7.450/85). Hoje, como resultado do movimento mundial contra a tributação progressiva, acha-se reduzida a três faixas de tributação: 15,0%, 26,6% e 35,0%.¹⁹⁶ E desde o advento da Lei nº 7.713/88 foram abolidas as conhecidas classificações de rendimentos e de ganhos de capital por cédulas, assim como as tradicionais isenções ou exclusões da base de cálculo do imposto e das reduções por investimentos de interesse público, permanecendo, apenas, algumas deduções limitadas a 5% do rendimento bruto.

A Lei nº 9.250, de 26-12-1995, aplicável a partir de 1ª de janeiro de 1996, introduziu várias modificações neste imposto, como as adiante especificadas:

a) expressão em moeda corrente – Os valores expressos em UFIR na legislação tributária ficam convertidos em Reais, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1ª de janeiro de 1996 (art. 2ª),¹⁹⁷

b) as alíquotas progressivas – As alíquotas de 26,6% e de 35% foram suprimidas dando lugar às de 15% e 25%¹⁹⁸ (art. 3ª). A manutenção do mínimo de duas faixas tributáveis é uma imposição constitucional (art. 153, § 2ª, I);

c) deduções – Continuam as deduções mensais tradicionais com ligeiro aumento sobre algumas delas, como a dedução por dependente. As contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País passam a ser dedutíveis. Na declaração anual, além das conhecidas deduções, pode-se deduzir as despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas; as despesas com contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País etc. As deduções possíveis estão elencadas no art. 8ª. As deduções, depois de apurado o imposto, estão previstas no art. 12;¹⁹⁹

d) ganhos de capital – Está isento do imposto o ganho decorrente da alienação de bens e direitos de pequeno valor, cujo preço unitário da alienação, no mês em que esta se realizar, seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (art. 22). Igualmente isento o ganho proveniente de alienação do único imóvel que o titular possua, cuja alienação seja de até R\$ 440.000,00, desde que não tenha promovido outra alienação nos últimos cinco anos (art. 23).

A tributação das pessoas jurídicas está disciplinada nos artigos 146 a 619 do RIR.²⁰⁰ São contribuintes as pessoas jurídicas de direito privado em geral e as chamadas empresas individuais, nestas enquadrando-se as firmas individuais e as pessoas físicas que exploram, com habitualidade, qualquer atividade econômica, com o fito de lucro, bem como aquelas pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos. A base de cálculo é o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado. O lucro real é aquele apurado em balanço regular. A tributação pelo lucro real, nos termos do art. 246 do RIR, é impositiva para as pessoas jurídicas cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de 24 milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses. Esse mesmo regime aplica-se às empresas enumeradas no citado art. 246 do RIR. As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real²⁰¹ poderão apurar esse lucro com base em balanço anual levantado em 31 de dezembro, ou mediante balancetes trimestrais, segundo a Lei nº 9.430, de 27-12-1996. Podem optar pelo lucro presumido as pessoas jurídicas cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a 24 milhões de reais, ou a 2 milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a 12 meses, conforme art. 516 do RIR. Finalmente, o art. 530 do RIR enumera as hipóteses de tributação com base no lucro arbitrado.

A alíquota do imposto para a pessoa jurídica, seja comercial, seja civil seu objeto, é de 15% incidente sobre o lucro real,

presumido ou arbitrado (art. 3º da Lei nº 9.249/95 e 541 do RIR). Incide também o adicional de 10% sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de 20 mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração (art. 3º, § 1º da Lei nº 9.249/95; art. 4º da Lei nº 9.430/96 e art. 542 do RIR).

O imposto sobre a renda das pessoas jurídicas sofreu sensíveis alterações com o advento da Lei nº 9.249, de 26-12-1995. São as seguintes as principais alterações:

a) expressão em moeda corrente – A base de cálculo e o valor dos tributos e contribuições federais serão expressos em Reais, devendo os valores constantes da legislação tributária, expressos em UFIR, serem convertidos em Reais pelo valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996 (arts. 1º e 30);

b) alíquota – A alíquota que era de 25% (art. 550 do RIR)²⁰² foi reduzida para 15% (art. 3º) com a supressão da alíquota privilegiada de 15% aplicável às instituições financeiras e outras mencionadas no art. 552 do RIR.²⁰³ O adicional de 10% foi mantido para hipótese de lucro anual superior a R\$ 240.000,00 (§ 1º do art. 3º), passando a incidir, também, sobre o lucro da pessoa jurídica que tenha por objeto a exploração de atividade rural (§ 3º do art. 3º);

c) correção monetária – Como resultado da política de desindexação, aboliu-se a correção monetária das demonstrações financeiras, inclusive para fins societários (art. 4º e parágrafo único). Enquanto não se tornar realidade irreversível a estabilidade de nossa moeda, sempre haverá possibilidade de se tributar como renda, algo que não o é, acarretando exigência indevida do imposto;

d) deduções – Para efeito de apuração do lucro real, agora, é permitida a dedução de juros pagos ou creditados individualmente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata* dia, de Taxa de Juros do Longo Prazo – TJLP (art. 9º). Em contrapartida, ficaram vedadas várias das deduções, tais como quaisquer provisões com as exceções especificadas; contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados com a produção ou comercialização de bens ou serviços; despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com móveis ou imóveis não relacionados com a atividade do contribuinte; despesas de alimentação de sócios, acionistas e administradores; despesas com brinde etc. (art. 1º). Com isso os chamados *fringe benefits*²⁰⁴ ficam abolidos, o que é salutar;

e) lucros ou dividendos – Os lucros e dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas, não mais se sujeitam à incidência do imposto de renda na fonte, nem integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário (art. 10).

Importante decisão foi proferida pelo STF na Ação direta de inconstitucionalidade versando sobre o regime jurídico de tributação das empresas coligadas com relação aos lucros auferidos por pessoa jurídica controlada ou coligada sediada no exterior, conforme ementa abaixo:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (‘31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO’). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir ‘planejamento tributário’) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas

nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam ‘paraísos fiscais’; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (‘paraísos fiscais’, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada sob o número 4397020. 2 ADI 2588/DF parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.”²⁰⁵

O Livro III do RIR cuida da tributação na fonte (título I, arts. 620 a 726) e da tributação das operações financeiras (título II, arts. 727 a 786).

O título I enumera vários rendimentos, como os decorrentes do trabalho (assalariado ou não), de aluguéis e *royalties* e de outros rendimentos, submetendo-os à tributação na fonte de acordo com a tabela progressiva de 15% e de 25%.²⁰⁶ Regula também a tributação de pessoas jurídicas, prestadoras de serviços, sujeitas a alíquotas específicas de 1% e de 1,5%; a tributação dos rendimentos de participações societárias e a dos rendimentos de residentes ou domiciliados no Exterior. Por força do disposto nos arts. 157, I, e 158, I, da CF, pertencem aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o produto da arrecadação do imposto incidente na fonte, relativamente a pagamentos feitos pelos Estados, Distrito Federal e Municípios e por suas respectivas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem. O título II cuida de tributação das operações financeiras, abrangendo os Mercados de Renda Fixa e de Renda Variável, assim como as operações financeiras realizadas por residentes ou domiciliados no Exterior.

Finalmente, o Livro IV disciplina a administração do imposto desde o lançamento, a fiscalização, a aplicação de penalidades até as hipóteses criminais com remissão a respectivos textos de lei.

Um aspecto que tem suscitado bastante controvérsia doutrinária e jurisprudencial diz respeito à delimitação temporal do fato gerador desse imposto, para saber qual a legislação aplicável, de sorte a preservar o princípio da anterioridade. O imposto sobre a renda é anual e periódico como mensal e periódico é o ICMS. Ninguém duvida que, para apuração do ICMS, a lei a ser observada é aquela vigente no dia 31 de dezembro do ano anterior. No imposto sobre a renda, deve ser a mesma coisa. Sendo anual e periódico (ele é pago após cada ano), pressupõe a prévia existência de lei regendo os fatos ou atos tributáveis que são praticados no período-base, isto é, no decorrer do ano-calendário que vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano. Consequentemente, a lei que irá reger a apuração do imposto só pode ser aquela em vigor em 31 de dezembro do ano anterior. As constantes tentativas do fisco em cobrar o imposto com base nas alterações legislativas, introduzidas ao longo do ano-base, com apoio de certos setores da doutrina e da jurisprudência, a nosso ver, ferem os princípios da anterioridade. O STF chegou a editar a Súmula 584, bastante combatida pela doutrina, com o seguinte teor:

“Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.”

Tudo indica que essa Súmula perdeu a eficácia a partir do advento da Constituição de 1988 que instituiu de forma expressa o princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, *a*, da CF). Realmente o STF passou a adotar posicionamento diferente daquele esposado na Súmula 584 conforme se pode verificar do RE nº 168.457, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 11-11-1994.

Frise-se, por oportuno, que nem mesmo a lei complementar, com fundamento no § 9º do art. 165, da CF, tem o condão de alterar o exercício financeiro que, desde o Brasil-Império é anual, coincidindo com o ano-calendário. É verdade que a Carta Magna não fixa o termo inicial e o final desse período ânuo, mas, por ora, por força da Lei nº 4.320/64, que estabelece as normas gerais de direito financeiro, o exercício financeiro vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro. Qualquer lei complementar que viesse a alterar o exercício financeiro no curso do ano-calendário implicaria a redução do exercício financeiro e, portanto, seria inconstitucional. Se considerarmos que o princípio da anterioridade²⁰⁷ representa uma garantia constitucional do contribuinte, de não se ver surpreendido na calada do ano, nem mesmo a constituinte derivada poderia promover sua alteração, por se constituir em uma cláusula pétrea.

Em julgado de 3 de dezembro de 2015, o STF decidiu pela inconstitucionalidade do art. 1º, inciso I, da Lei nº 7.988/89, por afronta ao princípio da irretroatividade em sede de repercussão geral, conforme ementa abaixo transcrita:

“Ementa:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Reafirmação de jurisprudência. Direito tributário. Operações de exportação incentivadas. Imposto de renda pessoa jurídica. Função extrafiscal. Súmula 584 do STF. Ocorrência do fato gerador em cada operação. Aplicação retroativa. RE 183.130, de Relatoria para acórdão do Ministro Teori Zavascki.

Precedente Vinculante. 1. No RE 183.130, de relatoria para o acórdão do Ministro Teori Zavascki, o Plenário desta Corte assentou que a utilização do Imposto de Renda com conotação extrafiscal afasta a incidência da Súmula 584 do STF. 2. O fato gerador se consolida no momento em que ocorre cada operação de exportação incentivada pela redução da alíquota do imposto de renda, à luz da extrafiscalidade da tributação na espécie. 3. É inconstitucional a aplicação retroativa do art. 1º, I, da Lei 7.988/89, que majorou a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo ano-base. Precedente: RE 183.130, de relatoria para o acórdão do Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJe 14.11.2014. 4. Recurso extraordinário a que se dá provimento, reafirmando a jurisprudência desta Corte, em sede de repercussão geral, para reformar o acórdão recorrido e declarar a inconstitucionalidade, incidental e com os efeitos da repercussão geral, do art. 1º, I, da Lei 7.988/89, uma vez que a majoração de alíquota de 6% para 18% a qual se reflete na base de cálculo do Imposto de Renda pessoa jurídica incidente sobre o lucro das operações incentivadas no ano-base de 1989 ofende os princípios da irretroatividade e da segurança jurídica.” (RE nº 592.396, Rel. Min. Edson Fachin, DJe de 28-03-2016).

Medidas antielisivas e planejamento tributário

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que introduziu as chamadas medidas antielisivas, inseriu disposições adiante mencionadas que têm pertinência com o imposto sobre a renda. Ao art. 43 do CTN foram acrescentados dois parágrafos. O primeiro dispondo que

“a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”.²⁰⁸

O segundo, prescrevendo que na

“hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto”.

No âmbito da legislação ordinária, a Lei nº 9.532, de 10-12-97, já regula essa matéria. Finalmente, foi acrescentado ao art. 116 do CTN o polêmico parágrafo único, conhecido como norma geral antielisão, prescrevendo que

“a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

A intenção do legislador foi a de proibir que o sujeito passivo eleja, legítima e constitucionalmente, o caminho tributário menos oneroso. Aparentemente, o objetivo da norma foi o de obstar a prática do planejamento tributário, que a doutrina batizou como **elisão fiscal**. Não há como conferir tamanha dose de discricionariedade à autoridade fiscal para efetuar o lançamento tributário que é ato vinculado. Dissimular significa encobrir o que é, da mesma forma que simular é aparentar o que não é. Simulação é ato fictício que disfarça a declaração real da vontade. Ato simulado é aquele em que há oposição entre o pretendido e o declarado. Dissimular é o mesmo que encobrir, disfarçar a realidade. No caso, seria o mesmo que encobrir a situação de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, por meio de atos ou negócios jurídicos **simulados**. Se interpretado literalmente, o texto estaria simplesmente proibindo a fraude fiscal, pois encobrir a **ocorrência** do fato gerador é o mesmo que fraudar, nada tendo a ver com a elisão fiscal. No entanto, certamente quis o descuidado legislador, na verdade, vedar o caminho da economia de impostos, no que não foi feliz na redação do texto. Tanto a simulação como a dissimulação só se provam por indícios e presunções, desde que precisos, graves e concordantes, conforme doutrina e jurisprudência. O art. 167 do CC bem distingue a simulação da dissimulação considerando nulo o negócio jurídico simulado, mas considerando válido o negócio jurídico dissimulado se este for válido na substância e na forma. Ora, conferir ao agente do fisco poder para exercitar essa faculdade de decidir quanto ao ato simulado, que exige certa dose de subjetividade, é incompatível com a atividade do lançamento, e maltrata o princípio da segurança jurídica. O certo seria o legislador melhor definir o fato gerador da obrigação tributária, atento à evolução dos negócios, da tecnologia etc., em vez de tentar barrar o caminho legítimo da economia de impostos. Certamente, tomará muito tempo dos doutrinadores, do fisco e dos tribunais até que se assente a poeira levantada por esse malsinado dispositivo. Não é improvável, por exemplo, que o fisco venha desconsiderar a reestruturação societária feita com o objetivo de reduzir custos operacionais e que, ao mesmo tempo, represente uma vantagem fiscal. No caso, o fisco estaria interferindo na livre organização empresarial.

Efetuar planejamento tributário, mediante utilização de institutos ou categorias jurídicas reguladas pelo ordenamento

jurídico, a fim de trilhar o caminho não juridicizado pelo Direito Tributário, configura ato legítimo, legal e constitucional. Ante a exacerbação do nível de tributação, cada vez mais acentuada, nada mais legítimo do que a busca pelo contribuinte de alternativas menos onerosas em termos tributários. Da mesma forma, é legítima a ação do fisco tendente a deflagrar o processo legislativo para suprir as lacunas da lei, barrando o caminho antes utilizado pelo contribuinte. O importante é que, qualquer que seja a técnica de planejamento utilizada a ação ou a omissão do contribuinte se atenha aos limites legais e anteceda à ocorrência do fato gerador do tributo.

A desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte só se legitima quando presentes a sonegação, a fraude ou o conluio definidos, respectivamente, nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, nos seguintes termos:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Como se verifica, nas três hipóteses há conduta dolosa do contribuinte visando à supressão total ou parcial do tributo devido ou à postergação de seu pagamento. Os atos jurídicos praticados pelo contribuinte, com a finalidade de trilhar o caminho menos oneroso, em termos de encargo tributário, são legítimos, legais e constitucionais. Nada têm a ver com as condutas tipificadas nos dispositivos retromencionados.

Atenuando o rigor das medidas antielisivas, veio o art. 129 da Lei nº 11.196, de 21-11-2005, de natureza interpretativa, dispondo, para fins fiscais e previdenciários, que os prestadores de serviços intelectuais em caráter personalíssimo ou não, organizados em forma de sociedade, ficam a salvo de imposições pertinentes às pessoas físicas, ressalvado ao fisco a faculdade de requerer ao juiz a despersonalização da pessoa jurídica em caso de abuso, na forma do art. 50 do Código Civil.

A Medida Provisória nº 685, de 21-7-2015, que institui o Programa de Redução de litígios Tributário – PRORELIT, trouxe matéria estranha em seu bojo ao preconizar medidas antielisivas em seus artigos 7º a 13, que serão sucintamente analisados. O combate à prática do planejamento tributário é legítimo, mas ele pressupõe a existência de normas antiabusivas definindo o que o contribuinte não pode fazer para se livrar do pesado encargo tributário. Tirante a hipótese do polêmico parágrafo único art. 116 do CTN, ainda pendente de regulamentação, nada temos para orientar a ação do contribuinte nesse cipoal de normas que não param de crescer de forma desordenada, sem obediência ao princípio da hierarquia vertical das leis. Transcrevamos os dispositivos pertinentes:

“Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I – os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;

II – a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III – tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.”

[...]

“Art. 9º Na hipótese de a Secretaria da Receita Federal do Brasil não reconhecer, para fins tributários, as operações declaradas nos termos do art. 7º, o sujeito passivo será intimado a recolher ou a parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos acrescidos apenas de juros de mora”.

[...]

“Art. 12. O descumprimento do disposto no art. 7º ou a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 11 caracteriza omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude e os tributos devidos serão cobrados

acrescidos de juros de mora e da multa no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”.

A leitura conjugada dos arts 7º e 9º dão conta da instituição de uma obrigação tributária com vistas à apuração do imposto, invadindo campo reservado à lei complementar, nos estritos termos do art. 146, III, *a*, da CF, incidindo no veto do inciso III, do § 1,º do art. 62 da CF. O art. 12, por sua vez, pune com multa qualificada de 150% o contribuinte que se omitir na declaração de que cuida o art. 7º ou a fizer de forma reputada ineficaz pelo fisco. Ora, a multa qualificada só é cabível nas hipóteses de sonegação, fraude e conluio caracterizadores de crime contra a ordem tributária, hipótese em que é obrigatória a representação fiscal ao Ministério Público para fins penais (art. 16 da Lei nº 8.137/90 c.c. art. 83 da Lei nº 9.430/96). Patente, pois, a violação da letra *b*, do § 1º, do art. 62 da CF, por adentrar no campo do direito penal e do direito processual penal. Outrossim, essa medida provisória não preenche os requisitos da urgência.

Além das três inconstitucionalidades formais retroapontadas, a medida provisória sob comento incorre em inconstitucionalidade material ao criar uma quarta modalidade de lançamento, o lançamento por homologação sob condição. Melhor explicando, a leitura conjugada dos dispositivos antes transcritos conduz à conclusão de que o art. 7º obriga o contribuinte a descrever pormenorizadamente as operações realizadas a título de planejamento tributário no exercício anterior, informando o exato montante do valor que resultou na economia do imposto. Não se trata de mera declaração ou de informação acerca das atividades do contribuinte que a SRF já dispõe de forma até abundante. Diante desses dados, o fisco irá examinar se as atividades desenvolvidas pelo contribuinte, que resultaram na economia do imposto no valor por ele apontado, deve ou não ser desconsideradas ante as três hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 7º. A obrigação de informar o valor do imposto economizado decorre da cobrança desse imposto conforme prescrição do art. 9º, como adiante se verá. Se o valor do imposto não tiver sido declarado pelo contribuinte, o fisco só poderia cobrar o tributo mediante a lavratura do auto de infração seguido de notificação do contribuinte para exercer o contraditório e ampla defesa. Não é o que está no texto normativo.

Se a autoridade administrativa competente entender que as atividades de planejamento tributário informadas pelo contribuinte: (a) não possuem razões extratributárias relevantes; (b) ou que aquelas atividades não observaram a forma usual, contendo cláusulas que desnaturem, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou (c) que aquelas atividades correspondem a atos ou negócios jurídicos especificados em ato da SRF, haverá homologação das atividades exercidas e informadas pelo contribuinte e o imposto será devido na forma do art. 9º, isto é, o contribuinte deverá pagar o montante do imposto informado ou requerer o seu parcelamento no prazo de 30 dias. Isso corresponde ao lançamento por homologação condicional. Por que condicional? Por que se o fisco entender, a seu juízo, que a atividade desenvolvida pelo contribuinte configura uma legítima e lícita economia de imposto no valor informado, não haverá cobrança. Entretanto, se o fisco entender que a atividade descrita pelo contribuinte caracteriza ocorrência de fato gerador de imposto, ele homologa a atividade exercida pelo contribuinte e exige o pagamento do imposto no valor declarado. Não há imposição de penalidade porque o fisco convola aquela atividade de economia de imposto declarada e informada, em lançamento por homologação. E nem há que se falar em contraditório ou ampla defesa porque o fisco limita-se a exigir aquilo que o contribuinte está informando. Trata-se, sem dúvida, de uma modalidade de lançamento por homologação sob condição.

O pior é que todos os incisos do art. 7º sob comento representam normas abertas, cuja interpretação do seu alcance e conteúdo depende apenas da autoridade administrativa tributária competente. Contudo, em direito, isso é usual. O tributo é um dos raros exemplos de conceito determinado. Entretanto, a hipótese do inciso III representa uma norma legal em branco. A qualquer momento, a autoridade administrativa da SRFB poderá acrescentar atos ou negócios jurídicos que descaracterizam a elisão fiscal situando-os no campo da tributação, à medida que tomar conhecimento desses atos praticados pelos contribuintes ao longo do tempo.

Resta patente a inconstitucionalidade da criação, por medida provisória, de nova modalidade de lançamento por homologação, baseada nas informações que os contribuintes estão obrigados a fornecer de forma detalhada acerca das operações praticadas no âmbito do planejamento tributário. Isso fere de morte o princípio da estrita legalidade tributária e da tipicidade cerrada. Não se pode exigir tributo porque, a juízo da Fazenda, a atividade desenvolvida e obrigatoriamente informada pelo sujeito passivo equivale ou se assemelha a esta ou aquela norma de imposição tributária (norma legal que define o fato gerador da obrigação tributária). Se a medida prevista no art. 7º fosse facultativa, ela até poderia significar um avanço em termos de relacionamento fisco-contribuinte. As hipóteses dos incisos I e II poderiam representar normas antiabusivas servindo de alerta aos contribuintes quando forem buscar o caminho tributário menos oneroso. Já a hipótese do inciso III deverá, em qualquer caso, ser eliminada, pois o que o contribuinte pode fazer ou não pode fazer é matéria que se insere no âmbito da legalidade estrita.

A medida provisória sob exame, como está, gera total insegurança jurídica e elevará fatalmente o aumento do nível da demanda judicial, contrariando a sua ementa que diz instituir o Programa de Redução de Litígios Tributários – PRORELIT.

9.4.3 Imposto sobre produtos industrializados

Nada mudou na Constituição de 1988. Entretanto, acentuou-se a tendência de seletização do imposto, através da legislação ordinária. Nos termos do § 3º, do art. 153, da CF, o IPI é seletivo em virtude da essencialidade do produto, é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, cuja cadeia de circulação abrange não só a etapa de produção como a de comercialização, não incidindo sobre os produtos industrializados destinados ao exterior, e terá reduzido seu impacto sobre aquisição de bens de capital pelo contribuinte, na forma da lei. O imposto sobre produtos industrializados tem como fato gerador a operação com produto industrializado. O fato gerador do IPI não é a industrialização como pode parecer à primeira vista, pois ela, por si só, não expressa qualquer signo presuntivo de riqueza ensejador da tributação. O que é relevante juridicamente é a operação que se segue à industrialização promovendo a circulação jurídica do produto industrializado, passível de aferição econômica capaz de acarretar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Esse fato gerador ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento, no desembaraço aduaneiro ou na arrematação em leilão. Por isso, o STJ, pela sua Primeira Seção, unificou o entendimento, decidindo pela não incidência do imposto na operação de revenda de produto importado.²⁰⁹ Nos termos do parágrafo único do art. 46 do CTN, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. O art. 3º da Lei nº 4.502, de 30-4-1964, lei do extinto imposto sobre consumo, que continua vigorando para reger o IPI, melhor explicita o conceito de produto industrializado. A partir da Tabela de IPI aprovada pelo Decreto nº 89.241, de 23-12-1983, iniciou-se a seletização gradual do imposto até chegar na Tabela atualmente em vigor²¹⁰ que contém várias alterações, quer no que tange ao rol dos produtos excluídos da tributação, quer no que se refere à variação de alíquotas. Hoje, as alíquotas vão de zero até 330%, como no caso dos cigarros. Outros produtos mais onerosos são: automóveis, de 7% a 25%; perfumarias em geral, de 12% a 42%; e bebidas alcoólicas que, a partir de 24 de julho de 1989, passaram a ser tributadas por valores fixos por unidades, valores esses atualizáveis mensalmente. A tendência do IPI é restringir-se à tributação de produtos considerados suntuários ou de luxo, com o que o imposto passará, efetivamente, a ter caráter seletivo, contribuindo para a consecução da justiça social, já que indiscutível sua natureza de imposto de consumo.

O aspecto temporal do fato gerador do IPI é a saída do produto do estabelecimento do industrial, ou equiparado a industrial; em se tratando de produto de procedência estrangeira, seu desembaraço aduaneiro. Por isso, irrelevante o roubo ou furto da mercadoria após a saída do estabelecimento industrial. Diferente a hipótese em que a mercadoria destinada à exportação é roubada durante o trajeto para o porto de embarque. Nesse caso, a mercadoria sai do estabelecimento do vendedor sem a incidência do IPI por força da imunidade prevista no inciso III do § 3º do art. 153 da CF. Por tal razão a 2ª Turma do STJ entendeu que, na hipótese, não é devido o IPI (Resp nº 12032336/RJ, Rel. Min. Hermann Benjamin, j. 21-6-2012). Realmente, o roubo da mercadoria não tem o condão de transformar operação imune em operação tributada. A ocorrência do fato gerador pressupõe o vínculo entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, no caso, aquele não imune de imposto, ou seja, aquele que praticou o roubo.

A Carta Magna permite que o Executivo, sob condições e limites estabelecidos em lei,²¹¹ altere as alíquotas do IPI, bem como exclua esse imposto da incidência do princípio da anterioridade (primeira parte do § 1º, do art. 150), porém, mantém a incidência da noventena²¹² (segunda parte do § 1º, do art. 150). É que, como bem assinala Regina Helena Costa, o IPI “a par de seu relevante cunho arrecadatório, também reveste conotação *extrafiscal*, o que se extrai de sua submissão a regime jurídico diferenciado quanto à anterioridade da lei e à possibilidade de alteração de suas alíquotas”.²¹³

Algumas alterações foram introduzidas na Lei nº 4.502/64 pelos artigos 37 a 43 da Lei nº 9.532/97.²¹⁴

Examinemos alguns dos aspectos polêmicos do IPI.

Direito a crédito do imposto na isenção e na hipótese de alíquota zero

Ao contrário do ICMS,²¹⁵ o princípio da não cumulatividade do IPI é pleno,²¹⁶ não comportando flexibilização. Há de ser reconhecido o direito a crédito²¹⁷ na isenção e na hipótese de alíquota zero, como vinha decidindo o STF, por expressiva maioria de votos.²¹⁸ Entretanto, a Corte Suprema mudou de entendimento, considerando constitucional a legislação que veda o direito de crédito na hipótese de alíquota zero.²¹⁹

Por maioria de votos e em regime de repercussão geral o Plenário do STF reconheceu que a aquisição de insumos por alíquota zero, isentos ou não tributados não gera direito à crédito do IPI conforme ementa a seguir:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de

Crédito-prêmio

Inúmeras imprecisões legislativas tomaram muito tempo dos tribunais. Trata-se de um incentivo fiscal instituído pelo Decreto-lei nº 491, de 5-3-69 a favor das empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados, visando ressarcimento de tributos pagos internamente. O art. 1º do Decreto-lei nº 1.724, de 7-12-97, bem como o Decreto-lei nº 1.894, de 16-12-1981, que estendeu o benefício fiscal a *trading companies*, em seu art. 3º, inciso I, delegaram ao Ministro da Fazenda a faculdade de reduzir, suspender ou extinguir esse incentivo fiscal. Inúmeras Portarias Ministeriais foram editadas à sombra desses dispositivos. Além disso, o Decreto-lei nº 1.658, de 24-1-79, promoveu redução gradual desse incentivo, reduzindo-o até 30% de janeiro a dezembro de 1979. Novas reduções foram determinadas pelo Decreto-lei nº 1.722, de 3-12-79, sendo 20% em 1980, 20% em 1981 e 10% em 30-6-83. O STF declarou a inconstitucionalidade das delegações acima referidas e considerou vigente o incentivo até 30-6-83, quando se deu a última redução.²²¹ O STJ entendeu que o incentivo fiscal findou-se em 5-10-1988 pela aplicação do § 1º, do art. 41, do ADCT.²²² Finalmente, o STF, aplicando o mesmo § 1º, do art. 41, do ADCT, chegou à conclusão de que o incentivo em questão terminou em 5-10-1990.²²³ Não concordamos com a tese de que o mencionado incentivo foi ratificado no prazo bienal de que cuida o § 1º, do art. 41, do ADCT, como sustentado por alguns autores, com base no art. 18, da Lei nº 7.739, de 16-3-1989, que conferiu nova redação à letra “b” do § 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 16-12-1981. É que essa alínea “b” refere-se ao crédito do IPI mencionado no **inciso I** do art. 1º do citado Decreto-lei e não ao crédito-prêmio que está referido no **inciso II** do mesmo art. 1º. Contudo, parece que a discussão sobre esse assunto continuará, pois foi inserido no projeto de lei de conversão da MP nº 460, de 30-3-2009, que altera o incentivo fiscal aplicável às incorporações imobiliárias, um dispositivo que reconhece os efeitos da legislação sobre o crédito-prêmio até 31-12-2002, submetendo a solução dos litígios judiciais ou administrativos ao processo de transação de que cuida o art. 171 do CTN.

Industrialização por encomenda

Às vezes há fatos geradores confrontantes dificultando a identificação do imposto incidente. É o caso da industrialização por encomenda, em que há a personalização do produto que passa a ser o único do mesmo gênero: cartão de visitas, *softwares* específicos para uso de determinada empresa etc. Pergunta-se, nesses casos: há incidência do IPI-ICMS ou do ISS? O critério seguro para distinguir um imposto do outro é o da distinção das obrigações de dar e de fazer: (a) o ISS só incide sobre prestação de serviço expressando uma obrigação de fazer, isto é, tem como objeto da prestação a própria atividade; (b) o ICMS incide sobre circulação de bens corpóreos e incorpóreos (energia elétrica) que expressa uma obrigação de dar, cujo objeto da prestação é uma coisa ou direito, algo já existente; (c) o IPI, apesar de a industrialização envolver um “fazer”, só pode ter por fundamento uma obrigação de dar, porque por definição legal é um imposto que incide sobre a venda, a importação e a arrematação.²²⁴ A Secretaria da Receita Federal do Brasil firmou entendimento de que, para fins de apuração do IRPJ e da base de cálculo da CSLL, a industrialização por encomenda caracteriza prestação de serviços.²²⁵ Ver item 9.6.4.1, letra *i* (fatos geradores confrontantes).

Não incidência do IPI sobre produtos importados por pessoa física

Grassa controvérsia doutrinária e jurisprudencial acerca da incidência ou não do IPI sobre produtos importados por pessoa física não contribuinte desse imposto.

Já verificamos que o fato gerador do IPI ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento, no desembaraço aduaneiro ou na arrematação em leilão.

Entretanto, a jurisprudência do STF é francamente favorável à não incidência do IPI na importação de veículo por pessoa que não é contribuinte desse imposto.²²⁶ É que, não sendo contribuinte do imposto, a pessoa física que procedeu à importação do veículo não teria como creditar-se do imposto que é de natureza não cumulativa (art. 153, § 3º, II da CF). Esse é o argumento principal que vem dando sustentação à tese da não incidência do IPI.

Para clareza, transcrevamos uma das ementas de Acórdãos proferidos pela Corte Suprema:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO: PESSOA FÍSICA NÃO COMERCIANTE OU EMPRESÁRIO: PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE: CF, art. 153, § 3º, II. NÃO INCIDÊNCIA DO IPI. I. – Veículo importado por pessoa física que não é comerciante nem empresário, destinado ao uso próprio: não incidência do IPI: aplicabilidade do princípio da não cumulatividade: CF, art. 153, § 3º, II. Precedentes do STF relativamente ao ICMS, anteriormente à EC 33/2001: RE 203.075/DF, Min. Maurício Corrêa, Plenário, *DJ* de 29.10.1999; RE 191.346/RS, Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, *DJ* de 20.11.1998; RE 298.630/SP, Min. Moreira Alves, 1ª Turma, *DJ* de 09.11.2001. II.

– RE conhecido e provido. Agravo não provido” (RE 255682 AgR, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, j. em 29-11-2005, *DJ* 10-02-2006).

O STF havia adotado idêntico entendimento em relação ao ICMS, até que a EC nº 33/01 veio dispor expressamente sobre a incidência “na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”.²²⁷

Parece-nos, contudo, que o fato gerador do IPI ou a materialidade do IPI não se confunde com o princípio da não cumulatividade do imposto que, no caso, não comporta ressalvas, como acontece em relação ao ICMS, onde é possível à legislação ordinária prescrever a anulação do crédito nas hipóteses de isenção e não incidência legalmente qualificadas.

É certo, também, que o STF considera a não cumulatividade como mera técnica de tributação e não como um princípio constitucional.

Realmente, ocorrido o fato gerador, surge *ipso facto* a obrigação tributária.

No caso de importação de produto ou mercadoria do exterior, o importador deve pagar o IPI no desembaraço aduaneiro, como vimos. O importador na hipótese (pessoa física ou jurídica) atua como substituto tributário do exportador situado no estrangeiro, onde a lei brasileira não pode alcançá-lo, salvo tratado ou convenção internacional em contrário, que não existe.

A questão da não cumulatividade não interfere na situação configuradora do fato gerador. A não cumulatividade existe para evitar a tributação em cascata e aliviar o peso da imposição na circulação de produtos e mercadorias em suas diferentes etapas até chegar ao consumidor final que, em última análise, arca com o ônus da tributação.

Assim, onde não houver operação subsequente passível de tributação, por óbvio, não cabe cogitar de compensação do montante cobrado na operação anterior. É o caso de produto importado pelo consumidor final não contribuinte do imposto. Na revenda pura e simples de produto industrializado importado do exterior, também, não há incidência do imposto por inoportunidade o fato gerador. Quando se diz que o IPI incide na saída do produto industrializado do estabelecimento, refere-se à saída que se segue à industrialização do produto. O produto industrializado sai de um estabelecimento comercial tantas vezes quantos forem o número de vendas do referido produto. Só é relevante para deflagrar o fato gerador da obrigação tributária aquela saída que se segue à sua industrialização, sem o que a situação tipificada na norma jurídica de tributação não se concretiza.

Daí por que o STJ uniformizou a sua jurisprudência firmando a tese da não incidência do IPI na operação de revenda do produto importado.²²⁸

Para evitar interpretações equivocadas e se adequar à jurisprudência do STJ a Câmara dos Deputados apresentou o PLC de nº 23/2015, renumerando o parágrafo único do art. 46 do CTN para § 1º e inserindo o § 2º nos seguintes termos:

“§ 2º Não haverá incidência do imposto no caso de saída de produto do estabelecimento do importador de que trata o inciso I do art. 51 quando o produto não houver sido objeto de novo processo de industrialização.”

Resta claro que a intributação da operação de revenda do produto importado não suscitou e nem deve suscitar a tese da não incidência do IPI no desembaraço aduaneiro pela impossibilidade de compensação do montante do imposto recolhido na operação anterior. Aliás, no entendimento do STF, a não cumulatividade é mera técnica de tributação para aliviar a carga tributária nas variadas etapas de circulação do produto ou mercadoria até chegar ao consumidor final. A não cumulatividade equivale à tributação apenas do valor acrescido em cada operação.

Pode-se concluir do exposto que a não cumulatividade do IPI não tem pertinência com o exame do fato gerador desse imposto. Se uma pessoa física ou jurídica procedeu à importação de produto industrializado o fato gerador respectivo ocorre no ato do desembaraço aduaneiro nos precisos termos do art. 46, I do CTN, sendo irrelevante a destinação desse produto: se para uso próprio ou revenda.

De qualquer forma, diante da jurisprudência do STF em sentido contrário, há que se aguardar a final manifestação da Corte Suprema nos autos do RE nº 723651, onde se reconheceu a existência de repercussão geral sobre o tema suscitado, conforme ementa a seguir:

“IPI – IMPORTAÇÃO – PESSOA NATURAL – AUTOMÓVEL – AUSÊNCIA DE ATIVIDADE EMPRESARIAL DE VENDA – AFASTAMENTO PELO JUÍZO – INCIDÊNCIA DO TRIBUTO RECONHECIDA NA ORIGEM – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI na importação de veículo automotor, quando o importador for pessoa natural e o fizer para uso próprio, considerados ainda os limites da lei complementar na definição do sujeito passivo” (RE nº 723651-RG, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* de 5-12-2014).

O TRF-4 reformou a decisão monocrática para reconhecer a incidência do IPI sustentando ser irrelevante a destinação final do bem importado, bem como tratar-se o adquirente de pessoa natural consumidora definitiva do produto porque “o importador atua como substituto tributário do exportador não tributado pelas leis brasileiras”. Interposto recurso extraordinário pelo contribuinte, o STF reconheceu a existência de repercussão geral sobre o tema controvertido.

Nos exatos termos do § 1º, do art. 113 do CTN “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

Como vimos, na importação de produto industrializado, o fato gerador do IPI ocorre no desembaraço aduaneiro. Inexistindo qualquer norma jurídica prevendo a exclusão do crédito tributário, na hipótese versada, o pagamento do imposto se impõe. Por isso, é grande a probabilidade de reversão da tese pelo STF no julgamento do recurso extraordinário referido na ementa retrotranscrita. Conforme a previsão retroapontada, o STF, apreciando o tema 643 da repercussão geral, por maioria de votos, negou provimento ao recurso extraordinário, fixando a tese pela incidência do imposto, conforme ementa abaixo:

“Ementa. Imposto sobre produtos industrializados – importação de bens para uso próprio – consumidor final. Incide, na importação de bens para uso próprio, o Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo neutro o fato de tratar-se de consumidor final” (RE nº 723.651/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe de 5-8-2016).

9.4.4 Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários

Em nível constitucional, esse imposto, conhecido pela sigla IOF, continua com o mesmo perfil. O produto de sua arrecadação não pode mais ser destinado à formação de reservas monetárias ou de capital para financiamento de programas de desenvolvimento econômico como no regime constitucional antecedente. Porém, agora, encontra-se livre do princípio da anterioridade. Essa circunstância, aliada à faculdade de alteração de alíquotas por atos administrativos, atendidas as condições e os limites da lei,²²⁹ fez com que esse imposto se transformasse, de uns tempos para cá, em um instrumento para suprir as deficiências momentâneas de caixa do governo. Na verdade, esse imposto desdobra-se em quatro, conforme o art. 63 do CTN que assim prescreve:

“O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

I – quanto às operações de crédito, sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto das obrigações, ou sua colocação à disposição do interessado;

II – quanto às operações de câmbio, sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;

III – quanto às operações de seguro, sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou o recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;

IV – quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.

Parágrafo único – A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito.”

O imposto do inciso I, imposto sobre operações de crédito, libertou-se do chamado princípio documental, na medida em que a obrigação de pagar imposto independe de documento comprobatório emitido pelo tomador do crédito. Quanto ao imposto do inciso II, imposto sobre operações de câmbio, o fato gerador brota de sua efetivação pela entrega da moeda ou do documento que a represente (cheque, carta de crédito etc.) ou sua colocação à disposição do interessado. No imposto sobre operações de seguro (inciso III), o fato gerador surge com a emissão da apólice ou com o recebimento do prêmio, que pressupõe a preexistência da obrigação do segurador. O imposto sobre as operações relativas a títulos e valores mobiliários (inciso IV) apegou-se ao princípio documental, vinculando o fato gerador a títulos e valores mobiliários que abarcam as ações de sociedades anônimas, debêntures, apólices da dívida pública das entidades políticas, letras de câmbio, notas promissórias etc. Daí a regra do parágrafo único que, para evitar a bitributação, erigiu a tributação alternativa: se for exigido o imposto pela efetivação do negócio independentemente do título, este não se sujeitará à tributação. Como o imposto é um só, apesar de apresentar várias facetas, se for pago pela operação de crédito nada há para ser pago pelo instrumento comprobatório dessa operação.

A Lei nº 8.033, de 12-4-1990,²³⁰ fruto da conversão das Medidas Provisórias nºs 160/90 e 171/90, ampliou o fato gerador do IOF, instituindo incidências de caráter transitório (art. 2º, I) sobre os atos especificados no art. 1º.

O art. 58 da Lei nº 9.532/97 promoveu nova ampliação do fato gerador desse imposto ao prescrever sua incidência sobre alienação de direitos creditórios resultantes de venda a prazo, que nada tem a ver com operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários previstas no art. 63 do CTN. Só a lei complementar pode definir o fato gerador de impostos (art. 146, III, *a*, da CF). Daí a sua inconstitucionalidade.

Os Decretos nºs 6.339, de 3-1-2008 e 6.345, de 4-1-2008, promoveram majorações nas alíquotas mediante alterações introduzidas no Decreto nº 6.306, de 14-12-2007, que regulamenta a cobrança do IOF. Resumidamente, são seguintes as majorações: (a) aumento da alíquota de 0,0041% nas operações de empréstimo feitas por pessoas físicas para 0,0082%; (b) instituição sobre as operações de crédito de uma alíquota adicional de 0,38% seja o mutuário pessoa física ou pessoa jurídica, atingindo inclusive operações abrangidas pela alíquota zero; (c) sobre o valor ingressado no país decorrente de empréstimos em moeda com prazo médio de 95 dias a alíquota de 5% passa para 5,38%; (d) nas operações de câmbio destinadas ao cumprimento de obrigações de administradoras de cartão de crédito ou de bancos comerciais ou múltiplos na qualidade de emissores de cartão de crédito decorrentes de aquisição de bens e serviços do exterior efetuada por seus usuários, a alíquota de 2% passou para 2,38%; (e) nas operações de seguros privados de assistência à saúde, a alíquota de 2% passou para 2,38%; (f) nas demais operações de seguro, a alíquota de 7% passou para 7,38%.

Esses decretos são inconstitucionais por usurpação da competência legislativa do Congresso Nacional. A faculdade de alterar as alíquotas desse imposto deve ser exercida nos termos do § 1º do art. 153 da CF, isto é, “nas condições e limites estabelecidos em lei”. É verdade que existe a Lei nº 8.894, de 21-6-1994, fixando limite máximo de 1,5% para as operações de crédito e títulos e valores mobiliários (art. 1º), e de 25% sobre o valor de liquidação da operação de câmbio (art. 5º), mas, é absolutamente silente quanto às operações de seguro, igualmente contempladas com aumento pelo Decreto nº 6.339/08. Quanto ao primeiro requisito constitucional, a Lei nº 8.894/94 refere-se vagamente a “objetivos das políticas monetária, cambial e fiscal”. Mas, não basta a fixação prévia dos limites e condições por lei que nem é referida nos Decretos sob exame. É preciso que seja demonstrado, de forma fundamentada, o advento de uma conjuntura que implicasse necessidade de alterar as políticas de crédito, de seguro, de câmbio e de valores mobiliários. É pelo exame da motivação do ato que se detecta o desvio de finalidade. No caso, o Executivo praticou um ato visando um fim diverso daquele previsto na regra de competência. A ausência de motivação deixa claro o fim arrecadatório do IOF. Neste caso, era indispensável a apresentação de proposta legislativa prevendo a majoração do imposto em obediência ao princípio da legalidade tributária, que não pode ser contornada por vias oblíquas. Daí a inconstitucionalidade formal dos Decretos sob exame.

Contra os dispositivos dos Decretos nºs 6.339/08 e 6.345/08, o DEM e o PSDB ajuizaram as ADIs nºs 4002 e 4004, que foram distribuídas no STF em 7-1-2008 e 10-1-2008, respectivamente, tendo como Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, que resolveu submeter diretamente ao Plenário o conhecimento do mérito, dispensando o exame da medida cautelar. Desde então os processos aguardam designação de pauta para julgamento.

O Decreto nº 8.175, de 27 de dezembro de 2013, veio promover a elevação de alíquota do IOF incidente sobre os valores das operações de câmbio decorrentes de aquisição de cartões de débito pré-pago, de cheques de viagens ou utilização de cartões de crédito no exterior, que eram de 0,38% para 6,38%. A elevação da alíquota está dentro dos limites legais (art. 5º da Lei nº 8.894/94) e aparentemente objetivou regular a política monetária, cambial e fiscal encontrando respaldo no art. 1º da citada Lei nº 8.894/94. Contudo, a continuar a perda de competitividade da produção brasileira no mercado mundial, decorrente do peso da burocracia e da imposição tributária, assim como a fuga de capitais para o exterior, essa medida governamental não alcançará os objetivos almejados.

A demora no julgamento das ADIs impetradas contra os Decretos nº 6.339/08 e nº 6.345/08 fez com que o governo, passados seis anos, voltasse a cometer o desvio de finalidade antes apontado, procedendo à majoração da alíquota do IOF de 0,0041% ao dia para 0,0082% ao dia. A exemplo dos Decretos anteriores, o de nº 8.392, de 20 de janeiro de 2015, que elevou ao dobro o percentual do imposto, é silente quanto aos objetivos das políticas monetária, cambial e fiscal que deveriam embasar a faculdade de o Executivo alterar as alíquotas do IOF. Sem explicitação da razão ou razões que levaram o governo a majorar o imposto de natureza regulatória, o aumento decretado passa a ter natureza arrecadatória. Dessa vez, o aumento é limitado às operações de crédito com mutuários pessoas físicas.

9.4.5 Imposto sobre a propriedade territorial rural

O referido imposto não sofreu modificação substancial em relação à ordem constitucional anterior. Limitou-se a Carta Política de 1988 a retirar do Município metade do produto da arrecadação que, segundo a Constituição anterior, pertencia integralmente ao Município de situação do imóvel (art. 24, § 1º da Emenda nº 1/69), bem como a prescrever a fixação de

alíquotas diferenciadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (§ 4º do art. 153 da CF). Continuam, portanto, aplicáveis as disposições do CTN a respeito.

O fato gerador do ITR é “a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município”, conforme prescreve o art. 29 do CTN.

Propriedade rural é aquela situada na zona rural que, por exclusão, é aquela sita fora da zona urbana do Município, cujo conceito acha-se estabelecido no § 1º do art. 32 do CTN. Outrossim, por se tratar de um imposto sobre a propriedade imobiliária, alguns autores acoimam de inconstitucional a parte final do art. 29 do CTN que tributa a posse. Sem razão, contudo. A expressão “propriedade” não pode ser interpretada literal e restritivamente, porque, o imposto, como captação de riqueza que é, deve incidir sobre fato econômico, representada pela propriedade em si, por seu domínio útil ou por sua posse. Por isso, contribuinte do imposto deve ser aquele que detém efetivamente a disponibilidade econômica do imóvel, com total abstração do título jurídico da propriedade que pode até padecer de vícios insanáveis, ou até mesmo não existir. Tributar apenas aquele que formalmente consta no Registro Imobiliário como proprietário pode implicar o desrespeito ao princípio da capacidade contributiva, além de conduzir ao malogro do processo de fiscalização e arrecadação do imposto por *n* razões. O agricultor que lavra a terra, seja na condição de proprietário, ou na de compromissário-comprador com título quitado, usufrui dos mesmos rendimentos e tem idêntica capacidade contributiva. Por isso, nos termos do art. 34, do CTN, o contribuinte do imposto é o proprietário, o titular do domínio útil ou o “possuidor a qualquer título”. É claro que essa expressão final não deve ser confundida com a posse direta que detém, por exemplo, o locatário, o qual, exerce a posse sem conteúdo econômico, isto é, aquela que não corresponde a qualquer dos atributos da propriedade.

O ITR, tradicionalmente, tem sido utilizado como um dos instrumentos de reforma agrária – de política agrícola, seria a expressão mais adequada – desde que saiu da competência impositiva dos Municípios para ingressar no âmbito da competência tributária da União, a partir da Emenda nº 18/65. Só que apenas com o advento da Carta Política de 1988 o exercício da extrafiscalidade deixou de ser uma faculdade para passar a ser obrigatório, a fim de assegurar a produtividade do imóvel rural. Assim, acham-se recepcionados pela ordem constitucional vigente os artigos 49 e 50 e parágrafos da Lei nº 4.504, de 30-11-1964, com as modificações trazidas pela Lei nº 6.746, de 10-11-1979, que conduzem a um imposto do tipo progressivo-regressivo, em que há aplicação de alíquotas progressivas em função do número de módulos fiscais,²³¹ seguida de redução em função do grau de utilização da terra (GUT) e do grau de eficiência na exploração (GEE).

Com o advento da Lei nº 8.022, de 12-4-90 a administração desse imposto passou para a competência da Receita Federal, órgão não vocacionado para lidar com esse tipo de imposto, como o era o Incra. Daí as distorções que surgiram, difíceis de serem sanadas. A Receita Federal, desde logo, orientou o recadastramento das propriedades rurais no intuito de considerar como valor da terra nua – base de cálculo do imposto – o valor de mercado. A situação agravou-se com a indexação desse valor que, em época de inflação aguda, como aquela que antecedeu o advento do Plano Real, acarretava uma extraordinária “valorização” da terra nua, sem qualquer correspondência no mercado imobiliário.

Como consequência dessa mudança de órgão arrecadador, houve modificação legislativa, introduzida pela Lei nº 8.847, de 28-1-94, que eliminou quase todos os incentivos à exploração da terra, resultando na inadimplência generalizada do setor agrícola.

O art. 24 da citada lei prevê a cessação da competência arrecadatória da Receita Federal, a partir de 31-12-96, relativamente às seguintes contribuições: (a) contribuição sindical rural, devida à CNA e à Contag (art. 4º do DL nº 1.166, de 15-4-71, e art. 580 da CLT); (b) contribuição ao Senar (inciso VII, do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23-12-1912). No nosso entender, não só essas contribuições, como também o próprio ITR, deveriam retornar à administração do Incra, órgão experiente, aparelhado e vocacionado para utilização desse imposto como instrumento de política agrícola e agrária (§ 4º do art. 153 e arts. 186 e 187 da CF).

Este imposto sofreu alterações exacerbando sua carga tributária, conforme Lei nº 9.393, de 19-12-96, que aboliu o Grau de Eficiência na Exploração da atividade (GEE) que atuava como fator de redução do imposto, substituindo-o pela Área Total do Imóvel (AT), mantido o Grau de Utilização da Terra, que agora passou a denominar-se simplesmente Grau de Utilização (GU). A progressividade do ITR é calculada em função do GU e da AT: quanto maior o aproveitamento da terra, menor a alíquota e quanto maior a área da terra, maior a alíquota. Seu art. 2º definiu o conteúdo da imunidade de pequenas glebas rurais, prevista no § 4º, do art. 153 da CF, ao passo que seu art. 3º enumerou os casos de isenção do imposto. O valor do ITR é apurado mediante aplicação das alíquotas previstas no Anexo da Lei sobre o Valor da Terra Nua Tributável – VTNT – conforme art. 11, considerando a área total do imóvel e o Grau de Utilização do imóvel (GU). O VTNT é obtido pela multiplicação do VTN (valor do imóvel com a exclusão de valores referidos no inciso I, do art. 10, como os das construções, plantações etc.) pelo quociente entre a área tributável (área total menos as áreas definidas no inciso II, do art. 10, como as de preservação permanente e de reserva legal) e a área total.

Com o advento da EC nº 42/03, o ITR continua na competência impositiva da União, mas com caráter progressivo,

transferindo o poder fiscalizatório e arrecadatário para os Municípios, mediante opção destes, hipótese em que 100% (cem por cento) do produto de sua arrecadação lhes pertencerá (art. 153, § 4º e art. 158, II da CF). Em não havendo opção do Município, a ele caberá 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação. Enxergamos nessa inovação um claro sinal de aumento da carga tributária, que poderá arruinar o setor agrícola, que vem apresentando bons resultados nos últimos anos. Outrossim, a referida Emenda veio dispor que o ITR “*não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel*”.

A Lei nº 11.250, de 27-12-2005, autorizou a Secretaria de Receita Federal celebrar convênios com o DF e municípios para delegar as atribuições de fiscalizar e arrecadar o ITR. Com base nessa lei e nos demais dispositivos legais e constitucionais pertinentes foi baixado o Decreto nº 6.433, de 15-4-2008, instituindo o Comitê Gestor do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (CGITR) para dispor sobre as matérias referentes à opção pelos municípios e pelo DF, para fins de fiscalização, lançamento e cobrança do imposto. O CGITR é composto de três representantes da administração tributária federal e três representantes do município ou Distrito Federal, além da participação da Procuradoria Geral da Fazenda nacional, sem direito a voto, prestando-lhe o apoio e assessoramento jurídico necessário. A impugnação administrativa do lançamento, assim como os recursos serão protocolizados na administração tributária municipal, que procederá à instrução do processo respectivo, encaminhando-o à unidade de julgamento da Secretaria da Receita Federal (art. 15, § 1º). As consultas serão processadas e decididas pela SRF (§ 2º do art. 15). As ações judiciais referentes ao ITR serão ajuizadas em face da União, que será representada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (art. 16), devendo os municípios e o DF prestar auxílios à PGFN quanto à matéria de fato (§ 1º do art. 16). A cobrança do crédito tributário cabe à União por meio da PGFN que procederá à sua inscrição na dívida ativa, procedendo-se, ao depois, a transferência dos valores cobrados ao município ou ao DF (§ 2º do art. 16).

9.4.6 Imposto sobre grandes fortunas

Prescreve o art. 153 da Constituição Federal que “competete à União instituir impostos sobre:

VII – grandes fortunas, *nos termos da lei complementar*”.

Trata-se de um imposto novo, sem similar na ordem constitucional antecedente. A expressão final do inciso VII ora citado, enseja dúvida. Entendemos que a lei complementar aí referida diz respeito à prévia definição do fato gerador, da base de cálculo e contribuintes em nível de norma geral em matéria tributária, conforme mandamento contido no art. 146, III, *a*, da CF. A instituição do imposto pela União pode dar-se por lei ordinária. Por razões políticas esse imposto não foi instituído até hoje e nem será criado no futuro, confirmando a velha tradição brasileira de o rico ficar à margem da tributação. Prova disso está na instituição do IPMF mediante alteração constitucional casuística e de natureza concreta. Houvesse vontade política, o imposto já teria sido instituído, valendo-se da extrema facilidade na identificação dos detentores de grande fortuna propiciada pelo mecanismo de declaração de bens em UFIR, introduzida a partir de 1991.²³² O Projeto de Reforma elaborado pelo Executivo mantém a previsão de sua instituição, o que significa que seu idealizador, o então Senador, hoje, Presidente da República, continua acalentando a ideia de, um dia, vir a instituir um imposto que não atinja a classe média, tarefa nada fácil neste País.

9.4.7 Impostos extraordinários

A União detém a faculdade de decretar impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária, devendo, entretanto, os impostos assim instituídos serem suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação (art. 154, II, da CF). Trata-se de uma tradição em nosso Direito Constitucional a previsão da espécie.

9.4.8 Impostos inominados

A União detém, ainda, competência residual para, mediante lei complementar, instituir impostos não inseridos no âmbito de sua competência privativa, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados na Constituição Federal (art. 154, I). Verifica-se que, em relação à ordem constitucional anterior, o exercício da competência tributária residual da União sofreu uma restrição maior, representada pelos requisitos da exigência de lei complementar e da não cumulatividade do imposto a ser decretado. Despiciendo dizer que o imposto assim instituído pela União submete-se integralmente a todos os princípios constitucionais tributários. Por derradeiro, do produto da arrecadação desse imposto 20% pertencem aos Estados (art. 157, II, da CF).

9.4.9 Imposto provisório sobre movimentação financeira

Este imposto, conhecido pela sigla IPMF, resultou do art. 2º da Emenda Constitucional nº 3, de 18-3-1993, de natureza concreta, promulgada que foi em função da alegada necessidade de promover o ajuste fiscal para reequilibrar as finanças da União. Surgiu como sucedâneo do imposto sobre grandes fortunas, politicamente condenado a permanecer no esquecimento. Votada e aprovada a respectiva proposta a toque de caixa pelo Parlamento Nacional, praticamente, o citado imposto foi não só previsto, como também criado pelo referido art. 2º que, aliás, do ponto de vista técnico não tem caráter de emenda por não se articular com qualquer dispositivo da Constituição “emendanda”.

Esse imposto provisório, para vigorar até 31 de dezembro de 1994, que teve sua instituição demagogicamente subordinada à aprovação por lei complementar²³³ é inconstitucional. Primeiro, porque, da mesma forma que o STF proclamou a inconstitucionalidade de sua exigência em relação às entidades imunes, por ferir as chamadas cláusulas pétreas, sua obrigatoriedade em relação às demais pessoas igualmente fere o Princípio Fundamental do Estado Democrático de Direito, cláusula pétrea corporificada no art. 1º, inciso I, da CF – a cidadania. Assim como as pessoas imunes tinham o direito constitucionalmente assegurado de não pagar imposto algum, as pessoas não imunizadas tinham o direito assegurado pela Carta Magna de não serem tributadas pela União a não ser por aqueles impostos discriminados no art. 153 e por aquele decretado na forma do art. 154, I, além de impostos extraordinários, nas condições do art. 154, II. Não poderia a União abrir mão da instituição do imposto de sua competência para engendrar um outro que não se ajusta ao Sistema Tributário esculpido na Constituição, adequando a Lei Maior, via constituinte derivada, ao perfil da exação pretendida, contra os expressos termos do seu art. 60, § 4º, inciso IV. Em segundo lugar, é o IPMF inconstitucional por não permitir o elementar exercício do poder fiscalizatório pelo titular da receita, sob pena de violar o sigilo bancário, que tem a sua matriz na Constituição Federal, art. 5º, inciso XII. Prova disso é que várias liminares, concedidas por diferentes juízes, impediram o atendimento das requisições de informações feitas pela Receita Federal, relativamente ao montante do imposto retido de cada correntista, para fins de repetição, em decorrência do pronunciamento do STF, que declarou a inconstitucionalidade do imposto em relação às entidades sob a proteção da imunidade recíproca e da imunidade genérica, bem como daquele cobrado no mesmo exercício de sua instituição pela Lei Complementar nº 77/93.²³⁴

Esse malsinado imposto foi ressuscitado, através do expediente de enxertar o art. 74 no ADCT da Constituição de 1988 pela Emenda Constitucional nº 12, de 15-8-1996, que outorgou à União a competência para instituir a contribuição provisória sobre movimentação financeira ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, conhecida pela sigla CPMF, pelo prazo máximo de 2 anos, cuja arrecadação será inteiramente destinada ao Fundo Nacional de Saúde,²³⁵ para financiamento das ações e serviços de saúde. Prescreveu a alíquota máxima de 0,25%, bem como a aplicação do § 6º do art. 195 e a inaplicação dos artigos 153, § 5º, e 154, I, da Constituição, numa implícita confissão de que o novo tributo tem natureza de imposto.

De contribuição só tem o nome. Afinal, a movimentação financeira – fato gerador do tributo – nada tem a ver com a Seguridade Social para cujo custeio existe um orçamento próprio (art. 165, § 5º, da CF), suprido com recursos financeiros do orçamento fiscal da União e com as contribuições sociais do art. 195, além da possibilidade de instituição de outras fontes de custeio, desde que *observado o disposto no art. 154, I, da Constituição Federal*, exatamente a disposição que a Emenda nº 12/96 manda ignorar. O seu fato gerador é típico de imposto, tributo desvinculado de qualquer atuação do Estado (art. 16 do CTN). Afinal, não cabe na cabeça de ninguém que, na movimentação financeira feita pelo particular, o Estado esteja desenvolvendo qualquer atividade específica referida ao contribuinte. É sabido que esse tributo nasceu para cobrir o *déficit* do Ministério da Saúde. Como o art. 167, IV, da Constituição, proíbe a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, o então titular daquela pasta teve a ideia de denominar o imposto de contribuição, ignorando que a denominação, assim como a destinação legal do produto da arrecadação são irrelevantes para a definição da natureza jurídica específica do tributo (art. 4º, I e II, do CTN).

O simples exame ocular dos textos da Lei nº 9.311, de 24-11-1996, que instituiu a CPMF pelo prazo de treze meses,²³⁶ comprova integralmente a tese aqui sustentada.

Realmente: (a) o fato gerador é uma situação que nada tem a ver com qualquer atuação específica do Estado, qual seja, o lançamento a débito ou a crédito, por instituição financeira, em contas correntes, a liquidação ou pagamento de quaisquer créditos, direitos ou valores etc. (art. 2º); (b) a CPMF não incide em relação às contas das entidades favorecidas pela imunidade recíproca de **impostos** (art. 3º); (c) as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação cabem à Secretaria da Receita Federal e não à autarquia securitária como deveria ser (art. 11).

Não há, pois, como deixar de reconhecer a inconstitucionalidade dessa CPMF, pois, apesar da incontestável natureza de imposto, a inobservância de princípios constitucionais pertinentes a essa espécie tributária vem expressa na própria Emenda que

autorizou sua instituição. Mas o pior é que a criação dessa contribuição vinculada ao Ministério da Saúde vem caracterizar a instituição de um minifundo ao arrepio do inciso II, do § 9º do art. 165 da CF, que atribui à lei complementar a tarefa de estabelecer as condições para instituição e funcionamento de fundos.²³⁷ Fala-se, agora, em criar um Fundo Rodoviário para recuperação de rodovias. Logo virão o Fundo Educacional, o Fundo de Segurança Pública, o Fundo Cultural etc. ao lado do gigantesco Fundo de Estabilização Fiscal, na verdade, prorrogação do Fundo Social de Emergência, decretado em decorrência da crise político-institucional antecedente, que não permitiu a votação do orçamento anual da União do exercício de 1994. A continuar assim, tanto a doutrina como o CTN deverão reformular o conceito de imposto que passará a ter caráter vinculativo, ligado a esta ou aquela atividade estatal, via instituição de fundos.

Na ação direta de inconstitucionalidade nº 1.497-8 de que é Relator o Ministro Marco Aurélio, impetrada pela Confederação Nacional dos Trabalhadores da Saúde – CNTS – em que se pedia a suspensão dos efeitos da Emenda nº 12/96 *inaudita altera pars*, o Plenário do Colendo STF, por maioria de votos, denegou a liminar pleiteada, em sessão do dia 9 de outubro de 1996. Os votos dos senhores Ministros, com exceção dos prolatados pelos Ministros Marco Aurélio e Ilmar Galvão, que concediam a liminar, sinalizaram a validade da CPMF.

Nova Emenda Constitucional, a de nº 21, de 18 de março de 1999, prorrogou por mais trinta e seis meses a cobrança dessa “contribuição provisória”, por meio do expediente de acrescentar o art. 75 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Essa Emenda elevou a alíquota para 0,38% para os doze primeiros meses e para 0,30% para os meses subsequentes, destinando o produto de sua arrecadação ao custeio da previdência numa clara demonstração de contrariedade ao art. 167, IV, da CF. E de quebra outorgou à União a faculdade de emitir títulos da dívida pública em montante equivalente à receita dessa contribuição, prevista e não realizada em 1999. Em outras palavras, a lei orçamentária de 1999 promoveu estimativa de receita de tributo legalmente inexistente e, agora, para prover a receita prevista transmuda sua natureza, de tributária para creditícia num jogo onde impera a promiscuidade. Através de Emendas da espécie vai-se esvaziando o conteúdo das disposições constitucionais permanentes e das leis em vigor. O que é pior, em virtude da demora na aprovação dessa Emenda, a prorrogação da cobrança da CPMF deu-se após esgotado o prazo de vigência das Leis nºs 9.311/96 e 9.539/97 aí referidas. Não se pode prorrogar o que não existe. Logo, impõe-se a sua criação por nova lei ordinária pelo prazo previsto na EC nº 21/99. Uma coisa é a previsão constitucional de tributo, outra coisa bem diversa é a sua instituição, que se dá por lei em sentido estrito.

Entretanto, na Adin proposta contra essa EC nº 21 pela Confederação Nacional dos Trabalhadores em Estabelecimentos de Ensino (Contee), não foi obtida a medida liminar para suspender a exigibilidade da contribuição. Por maioria de votos, porém, foi deferida a medida provisional para suspender, até final decisão da ação direta, a execução e a aplicação do § 3º do art. 75 do ADCT, que autorizava a União emitir títulos da dívida pública para compensar os recursos financeiros não arrecadados em 1999, em virtude do atraso na prorrogação da CPMF (Adin 2051-0, Rel. Min. Octávio Gallotti, Plenário, j. em 29-9-99).

A Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000, que instituiu o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, aumentou a alíquota dessa contribuição provisória em 0,08% (oito centésimos por cento), a partir de 18 de março de 2001 até 17 de junho de 2002, quando atingirá o termo final de vigência previsto na Emenda nº 21/99. Sobre a constitucionalidade da exigência desse aumento, ver seção 7.3.1.

Nova Emenda Constitucional, a de nº 37, de 12-6-2002, acrescentou o art. 84 ao ADCT, dispondo que a CPMF *prevista nos arts. 74, 75 e 80, I, deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, será cobrada até 31 de dezembro de 2004*. Seu § 1º prorrogou, por igual prazo, a vigência da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996. Silenciou-se quanto à anterioridade de 90 dias.

Juridicamente descabe falar em prorrogação da CPMF, que nasceu para vigorar até 18-6-2002, nos termos da EC nº 21, de 18-3-99, que a instituiu²³⁸ para ser cobrada pelo prazo de 36 meses, respeitado o prazo de carência de 90 dias. Fosse mera prorrogação, certamente não caberia discussão quanto à exigência ou não do princípio da anterioridade mitigada, ou seja, do prazo de 90 dias, que deve mediar entre a data de vigência da lei criadora da contribuição e a data do início de sua arrecadação. Nessa hipótese, não haveria solução de continuidade na arrecadação do tributo, a menos que se tratasse de prorrogação com aumento de carga tributária. Porém, neste caso, não se trata de prorrogação, em sentido jurídico. Trata-se, isto sim, de uma recriação, de uma reinstituição da CPMF, fadada a desaparecer do mundo jurídico pelo simples implemento da condição prevista na EC nº 21/99, que a instituíra, isto é, pelo mero decurso do prazo de 36 meses de cobrança. São as diversas reinstituições que se vêm sucedendo ao longo do tempo, todas elas com prazo de vida prefixada, que lhes confere o caráter de tributo provisório. Por isso, independentemente da expressa previsão da noventena, esse prazo de 90 dias deve ser respeitado, por decorrer de princípio constitucional, que configura cláusula pétrea.

Mas não é só. Em parecer ofertado à Ordem dos Advogados do Brasil, Seção de São Paulo, demonstramos, com base no art. 4º do CTN, que a CPMF tem a natureza jurídica de imposto.²³⁹ Tanto isso é verdadeiro que a CPMF mantém como fato gerador da obrigação tributária o mesmo fato gerador previsto na Lei Complementar nº 77/73, que instituiu, pela vez primeira, o imposto provisório sobre a movimentação financeira (IPMF) com fundamento na Emenda Constitucional nº 3/93.

Ora, mesmo um jejuado em direito sabe que simples alteração do nome de **imposto** para **contribuição** não tem o condão de

alterar a natureza jurídica específica do tributo, que decorre de seu fato gerador. Da mesma forma, chamar o **José de Josefina** não tem o condão de provocar, por si só, a alteração do sexo.

Assim sendo, em termos de direito, irrelevante o fato de a Emenda ter sido aprovada ontem, hoje, ou se será aprovada amanhã. Se ela não foi aprovada até o dia 31-12-2001 e, efetivamente, não o foi, somente a partir de janeiro de 2003 ela poderá ser cobrada. É o que determina o princípio da anterioridade do tributo em relação ao exercício da cobrança, previsto no art. 150, inciso III, letra *b*, da CF. Nem é preciso lembrar que esse princípio, por configurar cláusula pétrea, não pode ser ignorado pela Emenda Constitucional, conforme já decidiu o Plenário do STF (Adin 939-DF, Rel. Min. Sydney Sanches, *RTJ* 151/755).

Dessa forma, a recriação da CPMF mediante revigoração²⁴⁰ da Lei nº 9.311/96, com base na novel Emenda, promulgada no exercício de 2002, só possibilitará sua cobrança a partir do ano de 2003.

Após malograda tentativa da PEC 41/2003 de tornar a CPMF uma contribuição permanente para financiar a seguridade social, ela foi prorrogada, com a alíquota de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento), até o dia 31 de dezembro de 2007, dilatando-se por igual prazo a vigência da Lei nº 9.311/96 e suas alterações, conforme art. 3º da EC nº 42/2003. A partir da vigência dessa Emenda, os tributos não excepcionados pelo § 1º do art. 150 da CF ficaram submetidos ao princípio da nonagesimidade. Nova tentativa de sua prorrogação até 31-12-2011 foi barrada pelo Senado Federal, que rejeitou a PEC nº 50/07 originária da Câmara dos Deputados, aprovando apenas a prorrogação da DRU, conforme EC nº 56, de 20 de dezembro de 2007, que alterou a redação do art. 76 do ADCT.

9.5 IMPOSTOS ESTADUAIS

De acordo com o art. 155,²⁴¹ da CF, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos;

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior;

III – propriedade de veículos automotores.

Em relação ao sistema anterior, os Estados e o Distrito Federal perderam o imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a título oneroso, de bens imóveis. Ganham o imposto sobre doação de quaisquer bens ou direitos, o imposto sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o adicional do imposto sobre a renda, além da ampliação do imposto sobre a transmissão *causa mortis* que passou a incidir sobre quaisquer bens ou direitos.

9.5.1 Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos

O antigo imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos sofreu um desmembramento na Constituição de 1988, inserindo o imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, por ato *inter vivos* e a título oneroso, no âmbito da competência impositiva municipal e, no da competência dos Estados, o imposto sobre a transmissão *causa mortis*, bem como sobre a transmissão *inter vivos*, a título gracioso, de quaisquer bens ou direitos. Tanto o imposto sobre a doação, como o sobre a transmissão *causa mortis* tiveram o campo de incidência alargado, retornando ao sistema constitucional de 1946, quando a transmissão de quaisquer bens corpóreos ou incorpóreos era tributada pelos Estados (art. 19 e §§ 1º e 2º, da CF de 1946). Este fato poderá transformar-se em um fator de atrasamento dos processos de inventários e arrolamentos, sem compensação financeira para os Estados, a menos que os juízes passem a aceitar, em relação aos bens e direitos mobiliários, o valor estimativo apresentado pelo contribuinte, dispensando-se a nomeação de perito avaliador. Porém, quanto a esses bens e direitos mobiliários, é preciso prévia definição, por lei complementar, do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte, nos termos da letra *a*, do inciso III, do art. 146, da CF. Quanto aos bens imóveis e direitos reais sobre os imóveis, aplicam-se integralmente as disposições já existentes do CTN.

Sua base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (art. 38 do CTN). Usualmente, como acontece no Estado de São Paulo, é aceito o valor venal do IPTU ou o valor fundiário do ITR, conforme o bem se localize na zona urbana ou na rural.

O fato gerador deste imposto é a transmissão por morte ou por doação de quaisquer bens ou direitos (art. 35 do CTN).²⁴² Relativamente à propriedade imobiliária, a transmissão ocorre com o registro do título de transferência no registro de imóveis competente no caso de doação (art. 1.245 do CC), e no momento da abertura da sucessão na hipótese de transmissão *causa mortis* (art. 1.784 do CC). Nas transmissões por morte, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários (parágrafo único do art. 35 do CTN).

O contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei da entidade tributante (art. 42 do CTN).

Relativamente aos bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal se nele estiver situado o bem; em relação a bens móveis, títulos e créditos, cabe ao Estado onde se promover o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal, se em seu território processar-se o inventário, ou tiver domicílio o doador (art. 155, § 1º, I e II, da CF). Outrossim, a lei complementar regulará a instituição deste imposto para os casos de doador domiciliado ou residente no exterior e de *de cujus* que era residente ou domiciliado no exterior ou, ainda, teve seu inventário processado no estrangeiro (art. 155, § 1º, III, da CF). Até agora, não houve edição de lei complementar, o que impede os Estados de exercerem a sua competência tributária. A harmonização do direito tributário brasileiro na aplicação do direito estrangeiro somente pode ocorrer por meio de uma regulamentação no âmbito nacional, o que só será possível por lei complementar, porque as hipóteses versadas nas alíneas *a* e *b* do inciso III, do § 1º, do art. 155 da CF extravasam a esfera da União. É preciso que se preserve o princípio federativo da autonomia e independência dos Estados-membros, bem como a harmonia entre eles, editando normas aplicáveis nacionalmente, evitando-se, dessa maneira, a disputa de impostos entre os entes políticos componentes da Federação.

Finalmente, ao Senado Federal foi atribuída a fixação de alíquotas máximas deste imposto,²⁴³ como na ordem constitucional anterior (art. 155, § 1º, IV, da CF), nada impedindo, entretanto, de os Estados e o Distrito Federal de fixarem alíquotas que bem entenderem, respeitada a capacidade econômica do contribuinte, enquanto não for baixada a Resolução do Senado Federal a respeito.

No Estado de São Paulo, a Lei nº 10.705, de 28-12-2000, instituiu esse imposto – ITCMD – revogando as disposições das Leis nºs 9.591, de 30-12-66, e 3.199, de 23-12-81. A Lei nº 10.705/00 sofreu alterações pelas Leis nºs 10.992, de 21-12-01 e 11.001, de 21-12-01.

O fato gerador é a transmissão de qualquer bem ou direito havido, por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória e por doação (art. 2º). Contudo, esse fato gerador sofreu alargamento pelo art. 3º, que incluiu a transmissão de: (a) título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade e companhia, tais como ação, quota, quinhão, participação civil ou comercial, nacional ou estrangeira, bem como direito societário, debênture, dividendo e crédito de qualquer natureza; (b) dinheiro, haver monetário em moeda nacional ou estrangeira e título que o represente, depósito bancário e crédito em conta-corrente, depósito em caderneta de poupança e a prazo fixo, quota ou participação em fundo mútuo de ações, de renda fixa, de curto prazo, e qualquer outra aplicação financeira e de risco, seja qual for o prazo e a forma de garantia; (c) bem incorpóreo em geral, inclusive título de crédito que o represente, qualquer direito ou ação que tenha de ser exercido e direitos autorais. A enumeração do art. 3º é taxativa, pois a definição de fato gerador está submetida ao princípio da reserva legal (art. 97, III, do CTN), não podendo o emprego de analogia resultar na exigência de tributo não previsto em lei (§ 1º, do art. 108, do CTN).

O art. 4º, incisos I, *b*, e II, *b*, ampliam o fato gerador do imposto, violando o princípio da territorialidade das leis ao alcançar fatos jurídicos ocorridos no exterior. Esse artigo é solarmente inconstitucional por ter regulado diretamente o preceito constitucional do inciso III, do § 1º, do art. 155 da CF, dependente de regulamentação por lei complementar.²⁴⁴ No caso, há 27 entidades políticas com competência para instituir o ITCMD, sendo indispensável a prévia regulamentação por instrumento normativo de aplicação cogente no âmbito nacional. Diferente a hipótese de contribuições sociais, em que há a presença apenas da União, razão pela qual o STF tem manifestado o entendimento no sentido de dispensa da regulamentação prévia por lei complementar.

Entretanto, em relação ao art. 4º, inciso I, *b* e inciso II, *b* ao instituir o imposto sem prévia regulamentação por lei complementar, como determina o inciso III, do § 1º, do art. 155 da CF, a lei estadual afrontou o princípio federativo, gerando situação de conflitos com os demais Estados pelo que foi declarada a sua inconstitucionalidade pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, como visto anteriormente. Todavia, a Fazenda Estadual vem insistindo na sua cobrança e fatalmente essa questão será submetida ao crivo do STF, que dará a última palavra. Há vários precedentes da Corte Suprema declarando a inconstitucionalidade das leis estaduais que instituíssem diretamente a cobrança do adicional do imposto de renda deferido aos Estados. Dentre elas, a Lei nº 6.352/88, do Estado de São Paulo, que havia instituído o citado imposto adicional sem prévia definição do fato gerador por lei complementar, afrontando o art. 146, III, a, da CF.²⁴⁵ É de se notar, contudo, que se tratava de um imposto inexpressivo sob o ponto de vista da arrecadação tributária. Penso que a solução seria diferente se questionado, por exemplo, o IPVA igualmente instituído sem prévia definição de seu fato gerador em lei complementar. Neste caso, prejudicaria, também, milhares de municípios que têm direito à participação no produto de arrecadação desse imposto. A partilha de competência impositiva é um princípio constitucional destinado a assegurar a independência político-administrativa dos entes da Federação. Poder-se-á objetar que a competência tributária prevista no art. 155, I, da CF já foi outorgada nos limites desenhados pelo legislador constituinte, mas, não se deve olvidar o fato de que o legislador infraconstitucional tem-se

omitido ao longo do tempo na regulamentação de dispositivos constitucionais essenciais ao funcionamento normal das entidades políticas. No caso sob exame, mais de 30 anos se passaram sem que os Estados pudessem instituir e cobrar validamente o imposto que lhe coube na discriminação constitucional de rendas tributárias. Ora, isso equivale a supressão de competência tributária por omissão do legislador ordinário. Será preciso ação direta de inconstitucionalidade por omissão?

O art. 5º dispõe sobre a não incidência. É importante observar que a renúncia implica aumento do quinhão dos demais herdeiros não havendo diminuição do imposto devido, que continua incidindo sobre a totalidade dos bens que compõem a herança.

O art. 6º elenca as hipóteses de isenção. Algumas delas correspondem à imunidade tributária que atua no campo da definição de competência tributária e não no campo do exercício da competência impositiva, como ocorre na hipótese de isenção. As isenções na transmissão *causa mortis* estão previstas nas letras *a* a *f*, do inciso I. Examinemos as duas primeiras hipóteses que têm suscitado divergências doutrinárias e jurisprudenciais, mediante a indispensável interação do Direito Tributário e do Direito Civil. Condicionam a sua fruição à *transmissão* de imóvel residencial de até 5.000 UFESPs habitado por familiares beneficiários que não tenham outro imóvel (letra *a*), ou à *transmissão* de imóvel cujo valor não ultrapassar 2.500 UFESPs, desde que seja o único imóvel transmitido (letra *b*). Para aferição do valor-limite da isenção (5.000 UFESPs ou 2.500 UFESPs, conforme o caso) deve-se atentar que, por força do princípio da saisini,²⁴⁶ adotado pelo art. 1.784 do CC, ocorrido o evento morte, “a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”. Duas observações são importantes: (a) o que se transmite é a herança, e a meação não é por ela abrangida porque já era, desde o início, de titularidade do cônjuge supérstite; (b) a transmissão da herança, que independe do consentimento e conhecimento dos herdeiros, ocorre de forma una e indivisível; somente por ocasião da partilha é que haverá a individualização do quinhão cabente a cada herdeiro, de sorte que até lá a propriedade e posse da herança regular-se-á pelas normas relativas ao condomínio. É o que dispõe o art. 1.791 e parágrafo único do CC. Disso resulta que a isenção alcançará a herança, vale dizer, a metade ideal do imóvel, cujo valor não superar o equivalente a 5.000 UFESPs ou a 2.500 UFESPs, conforme o caso. Não será possível considerar o valor do quinhão de cada herdeiro que somente se tornará conhecido após ter ocorrido o fato gerador do ITCMD, ou seja, na partilha dos bens do espólio. Há decisões do E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo no sentido de considerar o valor do imóvel inteiro e não o valor da parte transmitida (herança) para o efeito de reconhecimento da isenção apegando-se à regra da interpretação literal prevista no art. 111, II, do CTN que, na realidade, não tem o condão de afastar o exame do fato gerador do ITCMD em seus múltiplos aspectos: Ap. Cív. nº 994.05.018830-0, Rel. Des. Torres de Carvalho, j. 22-11-2010; AI nº 789.712-5/2-00, Rel. Des. Escutari de Almeida, j. 27-11-2008; AI nº 538.114-4/3-00, Rel. Des. Percival Nogueira, j. 27-3-2008. Em sentido contrário, ou seja, no sentido de que o valor-limite se aplica à parte ideal objeto de inventário: AI nº 0141305-55-2012.8.26.0000, Rel. Des. Marrey Uint, j. 27-11-2012; AI nº 0002656-47.2011.8.26.0000, Rel. Des. José Luiz Gavião de Almeida. A isenção diz respeito à *transmissão* da propriedade imobiliária, e seguramente a meação não é objeto de transmissão a herdeiros. No que diz respeito à doação, o critério isentivo previsto no inciso II, do art. 6º é outro: (a) transmissão de bem de *qualquer natureza*, cujo valor não ultrapassar 2.500 UFESPs (art. 6º, II, a); (b) transmissão de bem imóvel para construção de moradia vinculada a programa de habitação popular (art. 6º, II, b); e (c) transmissão de bem imóvel doado por particular para o Poder Público (art. 6º, II, c). Na transmissão *inter vivos* a título gratuito é possível haver a transmissão de partes ideais na proporção ajustada pelas partes, porque esse tipo de transmissão é regido pelo princípio da autonomia da vontade. E o aspecto temporal do fato gerador do imposto é o registro do título de transferência (escritura de doação) perante o registro de imóveis competente (art. 1.245 do CC). Dessa forma, se o valor da fração ideal transmitida a cada donatário for igual ou inferior a 2.500 UFESPs, o donatário estará isento do imposto qualquer que seja a natureza do bem transmitido (móvel, imóvel ou semovente). Não há, ao que saibamos decisões judiciais a respeito. É certo, porém, que a impossibilidade jurídica de consideração do valor de cada quinhão cabente ao herdeiro não se aplica em relação à parte ideal cabente a cada donatário, pois o aspecto temporal do fato gerador é diferente n’um e n’outro caso.

O contribuinte do imposto, nos termos do art. 7º, é: I – na transmissão *causa mortis*, o herdeiro ou o legatário; II – no fideicomisso;²⁴⁷ o fiduciário; III – na doação, o donatário;²⁴⁸ IV – na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso, o cessionário. O art. 8º fixa as hipóteses de responsabilidade solidária das pessoas que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. É importante assinalar que essa responsabilidade é subjetiva, devendo observar os requisitos do art. 134 do CTN.

A base de cálculo é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em Ufesp, vigente na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação (art. 9º e § 1º), atualizado monetariamente, a partir do dia seguinte, segundo a variação da Ufesp, até a data do pagamento do imposto (art. 15). O valor do bem ou direito na transmissão *causa mortis* é o atribuído na avaliação judicial e homologado pelo juiz (art. 10). Os §§ 1º e 2º, do art. 10, que cuidam da apuração do valor dos bens ou direitos estão sendo questionados perante o STF²⁴⁹ por usurpação de competência da União para legislar sobre direito processual (art. 22, I, e art. 24, § 4º, da CF). De fato, o art. 1.003 e seguintes do CPC disciplinam a avaliação e o cálculo do imposto nos inventários em geral. Entretanto, em se tratando de arrolamento com herdeiros maiores e

capazes acordes com a partilha, o juiz deverá proceder a sua homologação de plano mediante prova de quitação dos tributos sobre os bens do espólio e às suas rendas (art. 1.031 do CPC), não sendo conhecidas ou apreciadas questões relativas ao lançamento, pagamento de taxas judiciais ou impostos sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio (art. 1.034 do CPC). Esses tributos, se devidos, deverão ser objeto de apuração em processo administrativo conforme dispuser a legislação aplicável (§§ 1º e 2º do art. 1.034 do CPC). Nesse sentido é tranquila a jurisprudência do STJ.²⁵⁰ Na transmissão *causa mortis*, não concordando a Fazenda com o valor declarado ou atribuído a bem ou direito do espólio, instaura-se o procedimento administrativo para arbitramento da base de cálculo, facultada a impugnação pelo interessado, bem como assegurado o direito de requerer avaliação judicial (art. 11 e § 1º) que será homologado pelo juiz (art. 10). O art. 12 dispõe que no cálculo do imposto não serão abatidas quaisquer dívidas que onerem o bem transmitido, nem as do espólio. Contudo, sua aplicação não é pacífica. A tendência da doutrina e da jurisprudência é no sentido da dedução das dívidas passivas do *de cujus* para cálculo do monte líquido tributável, conforme apontado por Sebastião Amorim e Euclides de Oliveira.²⁵¹ Quanto à dedução do valor dos honorários contratados por escrito, nenhuma controvérsia existe na jurisprudência. No caso de bem imóvel, o valor da base de cálculo não poderá ser inferior ao fixado para o lançamento do IPTU, se urbano, nem inferior ao valor declarado pelo contribuinte do ITR, se rural (art. 13). E aqui é oportuno distinguir o conceito doutrinário de valor venal do imóvel que espelha o valor de mercado, do conceito legal de valor venal que resulta da aplicação da lei de regência da matéria, que no caso do Município de São Paulo é a Lei de nº 10.235, de 16-12-86, que contém critérios objetivos para a apuração de valor unitário do metro quadrado do terreno e da construção. Nessa lei estão anexadas Tabelas de I a VI contendo a listagem de valores (PGVs) que permitirão o cálculo do valor unitário do metro quadrado do terreno segundo os fatores de profundidade, de esquina, de condomínio, de encravamento etc., bem como o cálculo do metro quadrado da construção segundo os seus diferentes tipos (residencial horizontal, comercial, geminado, sobrado etc.) e diferentes padrões (luxo, médio, popular etc.). A fixação da base de cálculo é matéria reservada à lei. O conceito doutrinário orienta a ação do legislador que jamais poderá preconizar um critério de apuração do valor venal que ultrapasse o valor de mercado. Daí a prudência legislativa que visa ao aumento do IPTU, normalmente, pela elevação de alíquota incidente sobre o valor venal que habitualmente se situa aquém do valor de mercado. Daí, também, a ilegalidade da faculdade conferida aos agentes fiscais para a adoção como base de cálculo do ITCMD o valor de referência utilizado pela Prefeitura de São Paulo para tributação do ITBI, que não se submete ao princípio da legalidade. De fato, o art. 7-A da Lei de nº 11.154/91 prescreve que a “Secretaria Municipal de Finanças tornará públicos os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município de São Paulo,” facultada a avaliação especial caso o contribuinte não concorde com a base de cálculo divulgada pelo Executivo (art. 7-B). Esses valores, conhecidos como valores de referência, são constantemente alimentados pelo Executivo com base em pesquisas de mercado. À toda evidência, confundiu-se o valor venal legal, que resulta de critérios objetivos para sua apuração, constantes das PGVs legalmente aprovadas, com o valor venal doutrinário, que depende de pesquisas de mercado, caso a caso. Ora, a atividade do agente fiscal ou da administração não é a de pesquisar o mercado imobiliário, mas a de confrontar a situação fática de cada caso com os valores constantes das PGVs aprovadas por lei. Esse equívoco está tão consagrado na doutrina e na jurisprudência que se torna bem difícil o seu desfazimento. O art. 14 e parágrafos traçam critérios para fixação da base de cálculo dos demais bens móveis ou direitos (títulos, ações, quotas etc.). Nos termos do art. 15, o valor da base de cálculo é considerado na data da abertura da sucessão, do contrato de doação ou da avaliação, devendo ser atualizado monetariamente, a partir do dia seguinte segundo a variação da UFESP, até a data prevista para o recolhimento do imposto.

A alíquota do imposto é de 4% incidente sobre o valor fixado para a base de cálculo (art. 16). Antes do advento da Lei nº 11.001/01 a alíquota era progressiva, variando em função do valor da base de cálculo. Era de 2,5% até o montante de 12.000 Ufesp; acima desse limite, era de 4%. O imposto devido era resultante da soma total da quantia apurada na respectiva operação de aplicação dos percentuais sobre cada uma das parcelas em que vier a ser decomposta a base de cálculo. A progressividade tinha o fundamento no § 1º do art. 145 da CF. Outros Estados mantêm a progressividade do ITCMD. Diferentemente do que aconteceu com a progressividade do ITBI julgada inconstitucional,²⁵² em relação ao ITCMD o STF reconheceu a constitucionalidade da tributação progressiva.²⁵³ Acertada a decisão porque a progressividade do imposto fundada no princípio da capacidade contributiva nada tem a ver com a natureza pessoal ou real do imposto à medida que a obrigação tributária é sempre pessoal.

O prazo de pagamento do imposto, na transmissão *causa mortis*, é de 30 dias, a contar da decisão homologatória do cálculo, não podendo superar o prazo de 180 dias, a contar da data da abertura da sucessão, sob pena de penalidades cabíveis e incidência de juros pela taxa Selic, ressalvada, por motivo justo, a dilação desse prazo pelo juiz (art. 17 e § 1º). O § 2º prevê a faculdade de o Executivo conceder por decreto desconto do imposto desde que recolhido no prazo de 90 dias, a contar da abertura da sucessão. Na doação, o imposto será recolhido antes da celebração do ato ou contrato correspondente (art. 18). A novidade é que o imposto poderá ser pago em até doze parcelas mensais, a critério dos Procuradores-chefes das Procuradorias Fiscal e Regionais na transmissão *causa mortis*, na hipótese de não haver no monte importância suficiente em dinheiro, título ou ação negociável, para o pagamento do débito fiscal (art. 32). Considera-se débito fiscal a soma do imposto, das multas, da

atualização monetária, dos juros de mora e dos acréscimos previstos na legislação (§ 1º). Esse débito fiscal será consolidado na data do deferimento do parcelamento (§ 2º). As prestações mensais são calculadas, na data do vencimento, com o acréscimo financeiro aplicável ao parcelamento do ICMS (§ 3º), devendo a primeira prestação ser paga na data da assinatura do acordo, vencendo-se as demais no mesmo dia dos meses subsequentes (§ 4º). Em caso de doação poderá o Coordenador da Administração Tributária conceder idêntico parcelamento em até 12 prestações mensais, observadas as prescrições dos parágrafos do artigo antecedente (art. 33). O art. 19 prevê a multa no percentual de 0,33% por dia de atraso no pagamento do imposto, limitado a 20%. O débito do imposto fica sujeito à incidência de juros de mora pela taxa SELIC, não podendo essa taxa ser inferior a 1% (um por cento) ao mês (art. 20 e parágrafos). Importante lembrar que o valor do ITCMD pago poderá ser deduzido do valor do imposto de renda, nos termos do art. 40 do CTN.

Os arts. 21 a 24 dispõem sobre as penalidades. O art. 21 estabelece as multas pelo descumprimento das obrigações principal e acessórias, dentre as quais a multa de 10% ou de 20% do valor do imposto nas hipóteses de o inventário ou o arrolamento não ser requerido no prazo de 60 dias e de 180 dias, respectivamente. E aqui é preciso esclarecer qual o prazo a ser observado, uma vez que há divergência entre os vários diplomas legais. O Código Civil estabelece o prazo de 30 dias a contar da data da abertura da sucessão para requerer o inventário (art. 1.796); o Código de Processo Civil estabelece o prazo de 60 dias para requerer o inventário e a partilha a contar da data da abertura da sucessão, devendo o processo respectivo ultimar-se nos 12 meses subsequentes, facultada a prorrogação desses prazos pelo juiz (art. 893). Tudo indica tratar-se de matéria processual cuja competência legislativa é da União (art. 22, I, da CF). Contudo, não há incompatibilidade entre os prazos estabelecidos pelo CPC e pela lei estadual. Em ambos os diplomas legais o prazo é de 60 dias. Só que na legislação federal, tanto no plano do direito processual, como no plano do direito material, não há estipulação de multa para o caso de seu descumprimento. Na lei estadual, decorrido o prazo de 60 dias, haverá incidência da multa de 10% sobre o valor do tributo devido, e se ultrapassados os 180 dias a multa será de 20%. Normas desprovidas de sanção têm natureza meramente dispositiva. Outrossim, o ente político titular da imposição tributária na ausência de normas gerais aplicáveis à espécie poderá legislar supletivamente nessa seara (art. 24, §§ 3º e 4º).

Os arts. 25 a 31-A estatuem normas sobre a Administração Tributária prescrevendo obrigações aos notários e registradores (arts. 25, 26 e 27) invadindo esfera de competência da União para legislar sobre registros públicos (art. 22, XXV, da CF) e afrontando o Poder Judiciário a quem, nos termos da Constituição Estadual, cabe disciplinar, fiscalizar e aplicar sanções aos exercentes de tais atividades (arts. 5º e 69, II, b). Quanto ao art. 28 que previu a atuação da Procuradoria Geral do Estado nos processos de inventário, o Conselho Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil ingressou com a Ação Direta de Inconstitucionalidade por usurpação de competência da União para legislar sobre direito processual civil (art. 22, I, da CF).²⁵⁴ Finalmente, os arts. 32 a 34 versam sobre disposições finais, estatuinto normas sobre os parcelamentos de débitos do ITCMD (arts. 32 e 33), sobre a faculdade de o Executivo editar normas complementares (art. 33-A) e sobre dispensa do pagamento de ITCMD de valor inferior a 1 (uma) UFESP (art. 34).

Essa Lei nº 10.705/2000 não aguardou a prévia definição, por lei complementar, do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte em relação à transmissão de bens e direitos **mobiliários**, bem como regulou diretamente o disposto no inciso III, do § 1º do art. 155 da CF. Fez bem o legislador estadual. O art. 146, III, a da CF não pode ser interpretado com abstração do princípio maior, que é o princípio federativo, o qual se constitui em uma das cláusulas pétreas referidas no § 4º do art. 60 da Carta Política. Não podemos entender como pode o exercício do poder tributário, outorgado pela Carta Magna, para assegurar a autonomia financeira e, conseqüentemente, a autonomia político-administrativa do Estado-membro, ficar na dependência da boa vontade do legislador complementar. Pode e deve o Estado-membro legislar com fundamento nos §§ 2º e 3º do art. 24 da CF. Outrossim, a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional do ente da Federação constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal, conforme prescrição do art. 11 da Lei Complementar nº 101, de 4-5-2000 – LRF. A inobservância desse art. 11 pelo ente político no que se refere a impostos acarreta sanção institucional consistente na proibição de receber transferências voluntárias, segundo determinação contida em seu parágrafo único.

9.5.2 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

O antigo ICM sofreu profundas modificações na Constituição de 1988, que o convolou em ICMS, incorporando os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, antes de competência impositiva federal. Dessa forma, o seu fato gerador ficou bastante ampliado, não se limitando às hipóteses definidas no art. 1º²⁵⁵ do Decreto-lei nº 406, de 31-12-1968, que não mais vigora. Agora abrange operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que essas operações e prestações se iniciem no exterior, atingindo,

inclusive, importação de produtos destinados a consumo ou para integrar o ativo fixo.

Dispõe o art. 155 da CF que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

“.....

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (Redação dada pela EC nº 3, de 17-3-1993).

Examinemos a primeira parte do texto constitucional que diz respeito às operações relativas à “circulação de mercadorias”. O que significa essa expressão?

Para José Nabantino Ramos, que cuidou da matéria à luz dos conceitos tradicionais e com a invocação de elemento histórico, consistente na análise dos debates travados no Parlamento, por ocasião da discussão do Projeto de Reforma Tributária (Emenda 18/65), a expressão *circulação de mercadorias* deve ser tomada em sua acepção econômica. Pressupõe transferência de propriedade ou posse da mercadoria. Considerar circulação a transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular seria, para o referido autor, o mesmo que afirmar que o dinheiro circula quando Pedro o passa da mão esquerda para a mão direita.²⁵⁶

Pontes de Miranda, também, expressa o mesmo entendimento quando afirma:

“O imposto sobre circulação é o imposto sobre o negócio jurídico bilateral, consensual, da compra-e-venda, e sobre qualquer outro regime jurídico bilateral, ou unilateral, de que irradie circulação.

*Não atinge desde logo o contrato de comissão de venda se não há tradição da posse imediata ou mediata da mercadoria.”*²⁵⁷

Rubens Gomes de Souza, que foi o Relator da Comissão elaboradora do Projeto de Reforma Tributária, sustenta que o fato gerador do imposto é a *“saída física de mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, sendo irrelevante o título jurídico de que tal saída decorra e bem assim o fato desse título envolver ou não uma transmissão de propriedade”*. Acrescenta, ainda, que a saída física tributada é aquela que configura *“uma etapa no processo de circulação da mercadoria, assim entendido o complexo das sucessivas transferências desta, desde o seu produtor, expressão que inclui o fabricante, e o importador, até o seu consumidor final”*.²⁵⁸

O importante é salientar que do ponto de vista material não há diferença entre coisa e mercadoria. A diferença que existe não é de substância, mas apenas de destinação. Uma coisa é denominada de mercadoria quando destinada à comercialização, segundo a doutrina tradicional. Por isso, o conceito de mercadoria dado pelo Direito Privado é vinculante no Direito Tributário. Como o texto constitucional adotou o conceito tradicional de mercadoria para definir a competência impositiva estadual, nenhuma lei tributária poderá conceituá-la diferentemente (art. 110 do CTN).

A tese da circulação jurídica, que envolve a transferência de propriedade ou posse da mercadoria, não é pacífica na doutrina e na jurisprudência.

Pode-se dizer, com Rubens Gomes de Souza, que a expressão *circulação de mercadorias* constitui um conceito novo. Ela abrange não apenas a transferência de propriedade ou posse da mercadoria (circulação jurídica), como também a saída física que configure uma etapa no processo de circulação de mercadorias desde a fonte de produção até o consumo final, não importando o título jurídico que desencadeia a marcha das mercadorias em direção ao consumo. Por esse conceito, tributável seria a saída de mercadoria do estabelecimento atacadista para o estabelecimento varejista de uma mesma empresa.

O STF não chegou a definir uma posição clara a respeito. Porém, é certo que o exame atento de vários de seus acórdãos,²⁵⁹ prolatados no início da discussão doutrinária, permite concluir que aquela Alta Corte de Justiça deixou sinalizada a tese de que a “circulação de mercadoria” não significa apenas circulação jurídica, mas também não admite a tributação de todo e qualquer deslocamento físico da mercadoria, mas somente daquele que representa uma movimentação em direção ao consumo.

Como vimos, a partir do advento da Constituição de 1988, o imposto passou a incidir também sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, os quais ficam excluídos do âmbito de competência impositiva municipal por meio do ISS. Importante questão concernente à relação entre a falta de pagamento da operação de prestação de serviço e a ocorrência do fato gerador vem sendo discutida pelo STF, que reconheceu a existência de Repercussão Geral. A Corte vai decidir se o contribuinte pode pedir o ressarcimento ou a compensação do ICMS recolhido sobre o preço do serviço prestado e não pago, tendo em vista os princípios da não cumulatividade e da capacidade contributiva.²⁶⁰

Característica do ICMS

Os diferentes incisos, do § 2º, do art. 155 da CF disciplinam minudentemente esse imposto. Vejamos:

I – Será não cumulativo, compensando-se o que for 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 pelo DF.

A Constituição prescreve a instituição de um imposto de incidência plurifásica. Nunca é demais lembrar que a expressão *montante cobrado nas anteriores* não significa imposto efetivamente exigido pelo fisco, mas aquele incidente em determinada operação em virtude da ocorrência do fato gerador.

Porém, resta saber se esse inciso expressa um princípio tributário e, como tal, protegido pelas cláusulas pétreas, ou expressa apenas uma técnica de tributação. As opiniões divergem. Para alguns, a não cumulatividade não chega a ser um princípio tributário, quando muito seria um subprincípio. Para outros, seria uma mera técnica de tributação para evitar o efeito cascata do imposto de todo inconveniente. A Corte Suprema não se manifestou expressamente sobre essa questão, mas ao admitir a incidência monofásica, indiretamente, está a considerar a não cumulatividade como uma técnica tributária própria do ICMS.

II – A isenção ou a não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, bem como acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Esse inciso é uma reprodução do texto da EC nº 23, de 1º-12-1983, que foi aprovada com o fito de esvaziar as decisões da Corte Suprema em sentido contrário, isto é, permitindo o crédito nessas situações: *RTJ* 99:661 e 1208, 100:197, 102:195 e 868, 117:767. Entretanto, esse inciso deverá ser interpretado com restrição. A legislação ordinária, ao implementar esse dispositivo constitucional, não poderá ferir o princípio da não cumulatividade, ou da técnica de tributação não cumulativa. Havendo isenção ou não incidência legalmente qualificada, de permeio, na quarta etapa de circulação da mercadoria, por exemplo, poderá a lei exigir o estorno de créditos correspondentes à terceira etapa, bem como coibir o crédito na etapa imediatamente posterior, ou seja, na quinta etapa. Não poderá o estorno abranger todas as etapas anteriores à isenção, nem a vedação de crédito abarcar todas as etapas subsequentes à isenção ou não incidência, sob pena de se provocar a cumulatividade do imposto por comportas e barragens, aumentando a arrecadação do imposto, pelo emprego do instituto da isenção, invertendo e pervertendo o efeito que lhe é próprio.

III – Poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Dispõe o art. 155, § 2º, III da CF que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

Não se trata de imposto seletivo, mas de imposto cujas alíquotas *poderão* ser seletivas em função da essencialidade dos bens objetos de circulação mercantil.

Não concordamos com o posicionamento de alguns estudiosos, que a partir da distinção entre normas de estrutura e normas de conduta, inclui o retrocitado inciso III, do § 2º, do art. 155 da CF dentre as primeiras, para sustentar que o legislador ordinário *deve*, necessariamente, observar a seletividade em função da essencialidade das mercadorias ou serviços. A seletividade integraria, por assim dizer, o próprio processo legislativo. A palavra “poderá” não deve ser confundida com a palavra “será”, que consta em relação ao IPI (art. 153, § 3º, I da CF). O ICMS poderá ser seletivo, ao passo que o IPI deverá ser seletivo. É o que determina a Carta Magna. Não vejo como se possa sustentar que a seletividade do ICMS integra o processo legislativo, com fundamento no conceito de norma de estrutura, que não tem pertinência ao caso sob exame.

Mais grave, ainda, a confusão feita entre o verbo “poder” com o substantivo “poder”, para sustentar que, quando o Texto Magno confere um poder, está a conferir *ipso facto* um dever. É certo que existe o poder-dever dos entes políticos, como bem salienta o festejado jurista Celso Antonio Bandeira de Mello. Só que aí se trata de poder enquanto força imanente do Governo para atingir a finalidade do Estado. Nada tem a ver com a disposição constitucional sob comento, que emprega a palavra “poderá” como futuro do verbo poder.

Entretanto, a faculdade de implementar a seletividade das alíquotas do imposto não significa liberdade de o legislador impor alíquotas mais gravosas para mercadorias e serviços considerados essenciais. É como um preceito constitucional de natureza programática, que surte efeito por seu aspecto negativo, isto é, o legislador ordinário não poderá editar normas que a contravenham, mas poderá deixar de implementá-la.

Se é verdade que não há definição legal do que sejam mercadorias e serviços essenciais, não é menos verdade que a Constituição não conferiu ao legislador ordinário margem de liberdade para adoção de critério político destoante do conceito de essencial, de necessário e indispensável em termos de realidade social vivenciada em nosso país. Basta imaginar um blecaute por apenas 24 horas para que possamos ter a ideia de quão essencial é a energia elétrica para a moderna sociedade em que vivemos. A melhor forma de descobrir a violação do princípio da seletividade é a de examinar a legislação confrontando mercadorias e serviços com as respectivas alíquotas.

No que se refere à venda de energia elétrica, a legislação do Estado de São Paulo prevê as seguintes alíquotas: a) 12% em relação ao consumo residencial de até 200 kwh por mês; b) 25% em relação ao consumo residencial acima de 200 kwh por mês; c) 12% em relação à energia utilizada no transporte público; e d) 12% em relação à energia utilizada em propriedade rural onde haja exploração agrícola ou pastoril e inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS.

Salta aos olhos que a alíquota de 25%, prevista na letra *b* retro, desatende à faculdade prevista no preceito constitucional sob análise, porque a presumível capacidade contributiva do consumidor de energia elétrica domiciliar é irrelevante para implementação da alíquota seletiva. O que importa é *apenas* a sua seletividade em função da essencialidade da mercadoria e do serviço. Como é possível sustentar que a energia elétrica é essencial para quem apresenta baixo consumo e não o é para quem apresenta um elevado consumo?

No estágio atual da civilização, a energia elétrica é sempre um bem essencial. Sua ausência acarretaria a paralisação do processo produtivo e nem haveria circulação de riquezas. A energia elétrica é a força motriz que gera o desenvolvimento econômico-social.

Por isso, não comporta gravame maior em relação a outros bens tributados pelo ICMS. Digo bens para abranger mercadorias *e* serviços como prescreve a Constituição, e não mercadorias *ou* serviços. Impõe-se o confronto do conjunto de mercadorias e serviços para eleger o critério da seletividade em função da essencialidade dos bens. Nesse sentido, também, é a lição de José Eduardo Soares de Melo “(ICMS – Teoria e prática, 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 266).

A discriminação do consumo de energia domiciliar acima de 200 kwh violenta, pois, duplamente o preceito constitucional que faculta a seletividade de alíquotas, penalizando consumidores que mais se utilizam de bens duráveis representados por aparelhos elétricos e eletrônicos, atingindo indiretamente os setores produtivos desses bens. E mais, sequer leva em conta o consumo *per capita* pois cada família tem número diferente de membros.

O que o legislador infraconstitucional fez foi aumentar a alíquota do ICMS, onde a arrecadação é mais fácil, invertendo o sentido da faculdade conferida pelo legislador constituinte. Adotou-se um critério político para definição da política tributária assentada no critério da arrecadação mais rendosa e a custo zero, insusceptível de sonegação, sobrecarregando o consumo de energia elétrica e o serviço de comunicação igualmente atingido pela esdrúxula carga tributária.

Cabe ao Judiciário pronunciar-se quanto à quebra do princípio da seletividade que não está inserido dentro da margem de discricção do legislador ordinário, que não pode inverter o significado da expressão “seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”, atentando contra o princípio da razoabilidade que, por si só, já é um limite ao exercício da atividade legislativa. O STF, que vinha condenando essa distorção, reconheceu a repercussão geral sobre o tema constitucional em questão, conforme se verifica da ementa a seguir:

“EMENTA.

IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ENERGIA ELÉTRICA – SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO – SELETIVIDADE – ALÍQUOTA VARIÁVEL – ARTIGOS 150, INCISO II, E 155, § 2º, INCISO III, DA CARTA FEDERAL – ALCANCE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade de norma estadual mediante a qual foi prevista a alíquota de 25% alusiva ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral – 17%”. (RE nº 714139/RG, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* de 26-09-2014).

Agora, as alíquotas, a exemplo do IPI, não mais são uniformes para todas as mercadorias ou serviços.

IV – Resolução do Senado Federal, aprovada por maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

Esse inciso objetiva mitigar o princípio de tributação na origem com o fito de favorecer os Estados consumidores.

V – Faculta ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, bem como fixar alíquotas máximas para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados.

O ICMS, apesar de tributo estadual, provoca efeitos econômico-financeiros em todo o território nacional, em razão do seu caráter não-cumulativo. Com o fito de buscar a harmonia entre os Estados, a Constituição submeteu esse imposto a um regramento uniforme por meio de instrumento normativo emanado de órgão neutro.

VI – As alíquotas internas deste imposto não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

Entretanto, o próprio inciso possibilita aos Estados e ao Distrito Federal dispor de forma diferente na conformidade da lei complementar referida no inciso XII, letra *g*.

VII – Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto,

localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual (Redação dada pela EC nº 87, de 16-4-2015).²⁶¹

Com o avanço tecnológico, as vendas não presenciais (*e-commerce*), cresceram vertiginosamente nos Estados produtores, tendo como adquirentes os consumidores localizados nos Estados do N, NE, CO e ES, além do DF. Governadores desses Estados e do DF, sentindo a perda de arrecadação do ICMS com intensidade cada vez maior, se uniram e conseguiram firmar o Protocolo nº 21/2011, que equiparava a uma operação entre contribuintes a venda não presencial feita por um estabelecimento localizado em um determinado Estado para o consumidor final localizado em outro Estado. Entretanto, esse Protocolo, viciado formal e materialmente, foi declarado inconstitucional pelo STF.²⁶² Daí a promulgação da EC nº 87, em 16 de abril de 2015, que, mediante alteração da redação do inciso VII sob comento, acaba com a distinção entre destinatário contribuinte e não contribuinte do ICMS, passando a prevalecer sempre a alíquota interestadual, colocando um ponto final na guerra fiscal que havia surgido por iniciativa dos consumidores.

VIII – A responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

(Redação dada pela EC nº 87, de 16-4-2015)

A responsabilidade pelo recolhimento da diferença do ICMS resultante da alíquota interna e da alíquota interestadual cabe ao destinatário da mercadoria ou ao remetente da mercadoria conforme se trate de contribuinte do imposto ou não contribuinte do imposto. Entretanto, essa regra é flexibilizada mediante acréscimo do art. 99 do ADCT, que estabelece um regime de transição nos seguintes termos:

“Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I – para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II – para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III – para o ano de 2017: 60% para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV – para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V – a partir do ano de 2019: 100% para o Estado de destino”.

IX – O ICMS incidirá: (a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados²⁶³ do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde tiver situado o domicílio ou o destinatário da mercadoria, bem ou serviço;²⁶⁴ (b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

A nova redação conferida à alínea *a* pela EC nº 33, de 11-12-2001, suscita dúvidas. Ao incluir na tributação a importação de bem, qualquer que seja sua finalidade, e o serviço prestado no exterior, confronta-se diretamente com o inciso II do art. 155 da CF, que definiu o imposto inserido na competência impositiva dos Estados e do Distrito Federal. Antes da EC nº 23/83, incorporada ao texto da atual Constituição, a Corte Suprema havia decidido que bem de consumo ou aquele integrante do ativo fixo não caracteriza mercadoria.²⁶⁵ A expressão do texto atual *qualquer que seja a sua finalidade* representa um conceito mais abrangente, o qual inclui a expressão *bem destinado a consumo ou ativo fixo*, que constava do texto original.²⁶⁶ Por isso, o STF, por maioria de votos, considerou ocorrido o fato gerador do ICMS na operação de *leasing* internacional entendendo que a não incidência prevista no inciso VIII, do art. 3º, da LC nº 87/96, só tem aplicação quando se tratar de operação de *leasing* no âmbito interno (RE 206.069-SP, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 1-9-2005, Ata nº 23²⁶⁷). Entendemos que esse dispositivo não pode ser interpretado senão em conjugação como o art. 155, II, da CF, que se refere ao imposto sobre operações relativas à **circulação de mercadorias**, sob pena de caracterizar a bitributação jurídica (imposto de importação). De qualquer forma, em relação aos fatos ocorridos antes da EC nº 33/01, que instituiu um imposto com características diferentes daquele com que foram contemplados os Estados pelo legislador constituinte original, aplica-se a Súmula 660²⁶⁸ do STF. Outrossim, a tributação

do serviço prestado no exterior fere o princípio da territorialidade das normas. Eficácia extraterritorial depende de tratados e convenções internacionais.

Reexaminando o entendimento esposado no RE nº 206.069-SP retrorreferido, o Plenário do Colendo Supremo Tribunal Federal reformulou aquele entendimento, sustentando que não incide o ICMS na importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos de aeronaves sob o regime de *leasing*, porque esse regime não implica posterior transferência do domínio ao arrendatário, e a circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS (RE 46.1968-SP, Rel. Min. Eros Grau, *DJ* de 24-8-2007, p. 56). De fato, a dúbia redação conferida pela EC nº 33/01 à letra *a* do inciso IX do § 2º do art. 155 da CF não poderia ter implicado outorga de competência impositiva para os estados instituírem um imposto diferente daquele discriminado no art. 155, inciso II, da Carta Política. Se assim fosse, caberia à lei ordinária instituir novo ICMS mediante definição do respectivo fato gerador consistente na “*entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade*”. Contudo, em relação à prestação de serviços, a definição do novo fato gerador não poderia abarcar serviços que não sejam de comunicação ou de transporte internacional, sob pena de invasão de competência tributária do Município a quem cabe tributar os serviços de *leasing*. Essa questão do *leasing* operacional de natureza internacional está sendo rediscutida em regime de repercussão geral pelo Plenário do STF no RE nº 540.829/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, onde foi proferida decisão pelo improvimento do recurso da Fazenda do Estado de São Paulo, por maioria de votos (j. em 11-9-2014, *DJe* de 16-6-2015). No que tange ao *leasing* financeiro, o STF posicionou-se pela incidência do ISS (RREE nºs 592.905 e 547.245), pelo que fica afastada a incidência do ICMS.

Por derradeiro, no julgamento do RE nº 540.829/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, onde foi reconhecida a existência de repercussão geral da matéria constitucional debatida, o STF encerrou definitivamente a controvérsia decidindo, por maioria de votos, vencidos o Ministro Relator e o Ministro Teori Zavaski, que não há incidência do ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, nos termos da ementa a seguir:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. 2. A alínea *a* do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda). 3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, j. em 30-5-2007, *DJe* 23-8-2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias. 4. Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica. 5. *In casu*, nos termos do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento mercantil internacional trata de bem suscetível de devolução, sem opção de compra. 6. Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e § 2º, IX, *a*, da CF/88. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento” (RE nº 540.829/SP-RG, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* de 16-6-2015).

À primeira vista, pode parecer impressionante a tese sustentada pelo eminente Min. Relator Gilmar Mendes, segundo o qual:

“O ICMS não pode ser visto, atualmente, como um imposto incidente apenas sobre operações mercantis e alguns serviços, mas também como um imposto que incide sobre importações. Poder-se-ia ter-lhe conferido nova denominação, mas o Constituinte Derivado optou por manter a tradicional nomenclatura”.

Em tese, está correto o eminente Ministro. Certamente, nada impede o Constituinte Derivado de prever a instituição de um quarto imposto para os Estados, pois o princípio da não bitributação jurídica é um princípio implícito, que decorre da discriminação constitucional de impostos.

Isso aconteceu em relação ao PIS/PASEP-importação e à COFINS-importação, em que a EC nº 42/03 acrescentou o inciso IV ao art. 195 da CF, prevendo a contribuição “do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar”. Com fundamento nesse inciso IV, do art. 195 da CF, a União instituiu o PIS/PASEP-importação e a COFINS-importação pela

MP n 164 de 29-1-2004, convalidada na Lei n 10.865/04 com pequenas alterações. Nos termos do art. 3 3 dessa Lei, essas contribuições não incidem sobre a totalidade da receita bruta do contribuinte, como o PIS/PASEP e a COFINS tradicionais, mas apenas sobre a “entrada de bens estrangeiros no território nacional ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação do serviço prestado”.

Uma coisa é a faculdade de o Constituinte Derivado alargar o rol de impostos conferidos privativamente a cada entidade política, que não se confunde com o exercício da competência tributária residual conferida apenas à União, com as limitações predeterminadas (art. 154 da CF), e outra coisa bem diversa é o Constituinte Derivado conferir competência tributária privativa para o Estado instituir determinado imposto, no caso, o ICMS com as características previstas no inciso II, do art. 155 e ao mesmo tempo, pelo seu § 2º, descaracterizar o ICMS previsto no *caput*, fazendo incidir o aludido imposto sobre mera entrada de bens ou mercadoria sem que haja “operação relativa à circulação de mercadorias” que na interpretação do STF implica operação de compra e venda, ou seja, circulação jurídica.

Alterando o elemento nuclear ou material do fato gerador do ICMS – circulação jurídica – esse imposto deixará de ser aquele referido no inciso II do art. 155 da CF, pouco importando a denominação mantida. ICMS sem circulação jurídica não é aquele ICMS previsto no *caput* do art. 155 da CF. Como imposto novo que fica sendo, não poderá prescindir de lei ordinária que o institua, definindo o respectivo fato gerador como sendo “a entrada de bens ou mercadorias importados do exterior por pessoa física ou jurídica”. E não poderá incluir a operação de arrendamento mercantil procedente do exterior, sob pena de invadir a esfera de competência do Município.

Por tudo isso, entendo que o STF deu a única interpretação possível ao disposto na letra *a* do inciso IX, do § 2º do art. 155 da CF, exigindo-se a circulação jurídica do bem ou mercadoria importados do exterior como condição da incidência do ICMS previsto no *caput* do art. 155 da CF.

A disposição da letra *b*, também, cria dúvidas e incertezas. Alguns autores entendem que se referem aos serviços expressamente incluídos na competência impositiva dos Estados (serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação), porque tudo o mais se insere no âmbito de competência impositiva dos Municípios. Se assim fosse, o dispositivo seria ocioso. O texto em questão está se referindo aos casos de fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista de serviços. É o caso, por exemplo, da colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo prestador de serviços (vendedor). Nessas hipóteses, o ISS somente incide quando o próprio tomador do serviço fornece os materiais, conforme item 7.06 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31-7-2003.

X – Esse inciso dispõe que o imposto não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;²⁶⁹

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.²⁷⁰

Assinale-se, desde logo, que a não incidência constitucionalmente qualificada é sinônimo de imunidade, representando uma barreira contra o legislador ordinário, que não poderá instituir impostos sobre bens, serviços, rendas ou pessoas que ficaram a salvo do poder impositivo estatal.

A imunidade da letra *a* representa a constitucionalização da Lei Kandir pela EC nº 42, de 19-12-2003, que prescreveu a manutenção e aproveitamento do crédito do imposto acumulado e imunizou, também, a prestação de serviços referidos na letra *d*. Para compensar a perda de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, o art. 91 do ADCT, acrescido pela EC nº 42/03, prescreveu o mecanismo de ressarcimento mediante transferência pela União de recursos financeiros.

Com relação à imunidade da letra *b*, o STF firmou o entendimento de que não se trata de imunidade, mas de não incidência conforme dispõe a própria norma. Entendeu a Corte Suprema que essa não incidência não alcança a compra de combustível para circulação, por configurar uma operação interna, bem como que ela visa beneficiar o Estado consumidor, e não o consumidor final. Para o STF a norma constitucional firma, nas operações interestaduais de remessa de derivados de petróleo e outros produtos mencionados na letra *b* sob análise, a competência do Estado destinatário (onde se dará o consumo do produto) para a arrecadação do ICMS incidente na operação.²⁷¹ Há dúvida quanto a não incidência na operação de saída do álcool anidro, visto que o texto constitucional se limita a combustíveis derivados de petróleo, que são originários de fontes não renováveis. Em face da restrição do texto constitucional vigente, entendo não servir de parâmetro a jurisprudência antiga fundada no art. 21, VIII, da Carta Política antecedente que se referia a “lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica”.²⁷² Uma

coisa é afirmar que o álcool anidro é combustível líquido, outra coisa bem diversa é sustentar que o álcool anidro é derivado de petróleo. É matéria a ser dirimida pela Corte Suprema levando-se em conta não apenas o princípio da igualdade, como também a finalidade da regra de não incidência de favorecer os Estados consumidores. No item mais adiante examinaremos o pagamento do ICMS pelo remetente dessas mercadorias por força do regime de substituição tributária.

A imunidade da letra *c* visa afastar a bitributação jurídica, pois nas condições aí previstas o ouro é alcançado pelo IOF. A da letra *d* objetiva incentivar a comunicação nas modalidades aí previstas.

XI – Esse inciso exclui da base de cálculo do ICMS o montante do IPI, quando a operação configurar fato gerador dos dois impostos.

A exclusão deveria ser recíproca, para não produzir efeito semelhante à tributação em cascata que acaba exacerbando o nível de imposição tributária.

XII – Prescreve que cabe à lei complementar:²⁷³ (a) definir seus contribuintes; (b) dispor sobre substituição tributária; (c) disciplinar o regime de compensação do imposto; (d) fixar, para efeito de sua cobrança, a definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; (e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, *a*; (f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação, para o exterior, de serviços e de mercadorias; (g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do DF, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados;²⁷⁴ (h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*;²⁷⁵ (i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.²⁷⁶

A Lei Complementar referida é a de nº 87/96 com as alterações introduzidas, que será examinada mais adiante. Por ser o ICMS um imposto de vocação nacional, cujos efeitos econômico-financeiros ultrapassam as fronteiras de um Estado, atribui-se ao legislador equidistante a tarefa de implementar normas comuns aplicáveis no âmbito nacional.

As duas últimas letras foram introduzidas pela EC nº 33, de 11-12-2001. A inovação trazida pela letra *h* importa em conferir ao legislador complementar a faculdade de suspender a imunidade de combustíveis e lubrificantes em operações interestaduais (art. 155, § 2º, inciso X, *b*, da CF). Se a imunidade for uma garantia fundamental como proclamada pelo STF (Adin nº 939-7-DF, Rel. Min. Sydney Sanches, *RTJ* 151/755), ela não poderá ser suprimida por Emenda. É certo que há corrente doutrinária sustentando que imunidades não fundadas nas garantias individuais, como esta dos combustíveis e lubrificantes, não são protegidas pela cláusula pétrea. A inovação da letra *i* está fundada em mero interesse arrecadatório do fisco, para elevar indiretamente o peso da carga tributária.

O § 3º do art. 155 da Constituição de 1988 prescreveu que “à exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro **imposto** poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”²⁷⁷ (Redação dada pela LC nº 33, de 11-12-2001).

A nova redação conferida pela EC nº 33/01, substituindo a palavra *tributo* pela palavra *imposto*, eliminou a discussão doutrinária em torno da possibilidade ou não de instituição de contribuição social sobre as operações mencionadas. Entretanto, antes da alteração constitucional, o STF já havia decidido que a vedação se referia a “outros impostos”, dentro da tradição brasileira de tributação pelo imposto único. Hoje, há incidência do ICMS, do imposto de importação e do imposto de exportação. Trata-se de bitributação jurídica expressamente consentida pela Constituição que, até o advento da EC nº 3/93, permitia a tributação pelo imposto municipal sobre vendas a varejo. Esse § 3º ao prescrever a incidência do ICMS sobre operações relativas a energia elétrica²⁷⁸ alterou a conceituação tradicional de mercadoria como sendo um bem corpóreo objeto de atos de mercancia.

Finalmente, os §§ 4º e 5º, acrescidos ao art. 155 da CF pela EC nº 33/01, regulam as operações com gás natural e seus derivados e lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo. Resumidamente, são as seguintes as novidades trazidas pelo § 4º, acrescido por essa Emenda:

I – Nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o ICMS caberá ao Estado onde ocorrer o consumo.

II – Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídas na situação do item anterior, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino.

III – Nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídas na hipótese do item I retro, destinadas a **não contribuintes**, o imposto caberá ao Estado de origem.

IV – Submete à deliberação dos Estados e do Distrito Federal a definição de alíquotas do imposto, observados os seguintes parâmetros: (a) uniformidade em todo território nacional, permitida a diferenciação por produtos; (b) poderão ser específicas,

por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; (c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*, da CF.²⁷⁹

O § 5º remete à deliberação dos Estados e do Distrito Federal a elaboração de regras necessárias à aplicação da matéria disciplinada pelo § 4º retroanalísado.

Como se vê, esse § 4º parte da premissa de que a imunidade do § 3º, do art. 155 da CF, estabelecida pela constituinte original, pode ser suprimida ou alterada por via de Emenda Constitucional, afrontando a cláusula pétrea. Interessante notar a gradação hierárquica na utilização de instrumentos normativos, ao longo do tempo, para esvaziar o conteúdo da imunidade objetiva, contido na letra *b*, do inciso X, do § 2º, do art. 155 da CF: primeiramente, por meio de Convênios firmados entre os Estados; depois, por meio da Lei Complementar nº 87/96; finalmente, pela EC nº 33/01. A Corte Suprema já decidiu, na Adin 939-DF, retrorreferida, que imunidade é protegida pela cláusula pétrea lembrando, no entanto, que autores existem distinguindo as imunidades derivadas de direitos fundamentais e outras não abrangidas pela proteção do inciso IV, § 4º, do art. 60 da CF.

O certo é que alterações casuísticas, como a do § 4º sob exame, trazem insegurança jurídica e causam uma grande confusão no correto entendimento da jurisprudência. Quando o STF afirma que a imunidade dos combustíveis e derivados nas operações interestaduais não visa beneficiar o consumidor final, mas o Estado consumidor, é preciso situar no tempo essa decisão judicial para ver se houve ou não alteração no entendimento da Corte, principalmente, em virtude da renovação de seus quadros. É preciso saber se aquela decisão ocorreu antes da EC nº 33/01, ou depois dessa Emenda, que passou a prescrever a cobrança do imposto no Estado onde ocorreu o consumo, ou no Estado de origem, caso as operações interestaduais sejam destinadas a não contribuintes do imposto.

Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações posteriores

Com fundamento no inciso XII, do § 2º, do art. 155, da CF foi editada a Lei complementar nº 87, de 13-9-1996. O fato gerador do ICMS está definido em seu art. 2º nos seguintes termos:

“Art. 2º O imposto incide sobre:

I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III – prestações onerosas de serviços de comunicação,²⁸⁰ por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – Sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Inciso I com a redação dada pela LCP nº 114, de 16-12-2002).

II – Sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – Sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.”

Contudo, essa lei complementar, além de conter inúmeras inconstitucionalidades agravadas por leis complementares posteriormente editadas, muitas delas superadas por Emendas Constitucionais supervenientes, não tem a densidade jurídica suficiente para permitir a cobrança do imposto sobre a prestação dos serviços de transportes intermunicipais e interestaduais, impossibilitando a aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS e da aplicação de alíquotas interestaduais.

Na ausência de regulamentação no âmbito nacional, os Estados instituíram o regime puro de tributação na origem, com base no preço de serviço vigente no **local da prestação**, tornando letras mortas os incisos IV a VIII, do § 2º, do art. 155 da CF, pertinentes à aplicação de alíquotas interestaduais. Como falar em **local da prestação** em se tratando de transporte de natureza

interestadual, em que o passageiro transita por territórios de diversos Estados? A aplicação da alíquota interna, como vêm fazendo as legislações estaduais, não tem menor fundamento na letra *b*, do inciso VII, do § 2º, do art. 155 da CF, porque o passageiro que embarca em **determinado local** não pode, obviamente, ser considerado *consumidor final localizado em outro Estado*. Como ponderou, com muita propriedade, o Min. Nelson Jobim na Adin adiante mencionada, “o passageiro não tem localização. Tem domicílio ou residência. Quem tem localização é o estabelecimento da empresa. [...] só poderia ser um serviço destinado [...] a consumidor final localizado em outro Estado [...] se o transporte fosse do cadáver de [...]”.

Outrossim, como os bilhetes de passagens são emitidos ao portador ou em nome do passageiro, sem nota fiscal ou documento equivalente onde constem os dados fiscais mínimos, não há como o adquirente de passagens creditar-se do ICMS pago. Isso impossibilita, por exemplo, uma empresa comercial, que tenha adquirido passagens para viagens de treinamento de seus empregados, creditar-se do imposto pago, implicando afronta ao princípio da não cumulatividade inerente ao ICMS.

Por tais razões, o Plenário do STF, por maioria de votos, declarou a inconstitucionalidade do ICMS incidente sobre os serviços de transporte aéreo intermunicipal e interestadual de passageiros, e, por outras razões, a inconstitucionalidade do imposto incidente sobre os serviços de transporte internacional de cargas (Adin nº 1600, Rel. Min. Sydney Sanches, Redator para acórdão Min. Nelson Jobim; *DJ* de 26-6-2003, Ata nº 19/2003).

Contudo, em relação ao transporte terrestre interestadual e intermunicipal de passageiros, o STF, por maioria de votos, julgou improcedente a ADI proposta pela Confederação Nacional do Transporte, que buscava alcançar idêntico resultado obtido na ADI nº 1600.²⁸¹ Um dos argumentos foi o de que se trata de áreas distintas regidas por normas também distintas, pelo que não há a alegada violação do princípio da isonomia. De fato, o princípio da isonomia a que se apegou a decisão majoritária é totalmente impertinente. A inconstitucionalidade diz respeito à cobrança do ICMS sem a possibilidade de aplicação das alíquotas interestaduais e sem a possibilidade de creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores quando se tratar de tomador pessoa jurídica, exatamente por omissão da Lei Complementar nº 87/96, que se limitou a regulamentar as operações de circulação de mercadorias, nada dispondo sobre a circulação de serviços de transportes e de comunicação, como decidido anteriormente na ADI 1600. O resultado desfavorável aos contribuintes se deve à mudança na composição do Tribunal nesses últimos 12 anos, pois as normas constitucionais envolvidas são as mesmas tanto no transporte aéreo como no transporte terrestre: por falta de densidade jurídica da Lei Complementar nº 87/96 os Estados vêm aplicando a alíquota interna nos transportes terrestres interestaduais e intermunicipais fazendo vista grossa às alíquotas de 7 a 12% fixadas pelo Senado Federal nos termos do art. 155, § 2º, IV, da CF, e impossibilitando o tomador pessoa jurídica de creditar-se do ICMS cobrado nas operações anteriores, vulnerando o princípio da não cumulatividade previsto no inciso I do § 2º do art. 155 da CF.

Além dessas duas omissões, a Lei Complementar sob exame contém normas que podem ser tidas como federalização do ICMS, antecipando-se à Reforma Tributária em discussão, como é o caso do seu art. 31, que cuida de ressarcimento dos Estados e do Distrito Federal mediante transferência de recursos financeiros pela União,²⁸² até o ano de 2002,²⁸³ recursos esses a serem apurados com base na efetiva arrecadação do ICMS no período de julho de 1995 a julho de 1996.

Outras normas padecem de impropriedades ou vícios de inconstitucionalidades, como veremos.

É inconstitucional a tributação de mercadoria importada pela pessoa física para seu uso (art. 2º, § 1º, I), por violar a natureza mercantil do ICMS.²⁸⁴ Do mesmo vício padece o inciso I, do parágrafo único, do art. 4º, que define como contribuinte a pessoa física que, *sem* o caráter de habitualidade, importou mercadoria do exterior.²⁸⁵ Aliás, essa norma está em confronto com o *caput*.

Igualmente inconstitucional o inciso III do § 1º, do art. 2º, que prescreve novo regime jurídico para as operações com combustíveis e energia elétrica prevendo a incidência do imposto na entrada no território do Estado destinatário, sempre que essas mercadorias não se destinem à comercialização ou à industrialização. Houve transposição para a lei complementar daquilo que os Estados vinham fazendo por Convênios, sem atentar para o fato de que o texto constitucional vigente àquela época não permitia o regime aventado pela norma sob exame.

Do idêntico vício padece o art. 3º, inciso II, na parte que imuniza os produtos semielaborados destinados à exportação para o exterior, pois o texto constitucional vigente à época referia-se apenas aos produtos “*semielaborados definidos em lei complementar*”.²⁸⁶ A lei complementar poderia, quando muito, modificar a lista de produtos semielaborados, jamais anular os efeitos da norma constitucional. Pela mesma razão, inconstitucional é o inciso I do art. 32 na parte em que excluiu da incidência do ICMS, a partir de 13-9-1996 em diante, os produtos semielaborados destinados ao exterior.

Também padece do vício de inconstitucionalidade o inciso VIII desse art. 3º, que tributa pelo ICMS a compra do bem arrendado pela arrendatária no final do prazo contratual, exercendo a opção de compra que integra como elemento estrutural do contrato de *leasing*. Como se verifica do item 15.09 da lista anexa à LC nº 116/03, elaborada de conformidade com o mandamento constitucional contido no art. 156, III da CF, a tributação do arrendamento mercantil (*leasing*) foi inserida na competência privativa dos municípios. Os Estados só podem tributar os serviços de transportes intermunicipais e interestaduais e de comunicação, e nos casos expressos na Lei Complementar que define os serviços tributáveis, como por exemplo, as peças

empregadas no serviço de recondição de motores (item 14.03 da lista anexa à LC n.º 116/03). *Leasing* é um contrato complexo em que se encontram interligadas as operações de compra e venda, locação e financiamento, não comportando desmembramento em cada um desses aspectos para fins de tributação, sob pena de descaracterizar o contrato, conforme se depreende da definição constante do parágrafo único, do art. 1.º da Lei n.º 6.099, de 12-9-1974, com a redação dada pela Lei n.º 7.132, de 26-10-1983. E o art. 5.º da mesma lei consigna que deverá constar do contrato de arrendamento mercantil, dentre outros elementos, “a opção de compra ou renovação do contrato, como faculdade do arrendatário”, o que torna esse contrato bastante peculiar.

Logo, não pode existir contrato de *leasing* onde não houver a faculdade de opção pela compra do bem arrendado no final do prazo contratual. A operação de compra é elemento estrutural do contrato de *leasing*. Por isso, descabe a cogitação de tributação pelo ICMS quando houver o exercício da faculdade pelo arrendatário de comprar o bem arrendado. A Constituição não previu a bitributação jurídica que somente existiu em relação às “vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel” (art. 156, IV da CF). Entretanto, o inciso IV da CF veio a ser revogado pela EC n.º 3/93, de sorte que, atualmente, só incide o ICMS sobre as vendas de combustíveis líquidos e gasosos.

Como assevera com bastante propriedade José Eduardo Soarez de Melo, “considerando que a LC 116/03 reiterou a incidência do ISS sobre o *leasing* (item 15.09), sem nenhuma ressalva de incidência do ICMS, pode-se entender que restaria prejudicado o preceito da LC 87/96 (art. 3.º, VIII), que dispusera sobre a tributação estadual”.²⁸⁷ Outro não é o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, conforme se verifica da ementa a seguir:

“ICMS – Importação de aeronave – Contrato de arrendamento mercantil (*leasing*) – Não caracteriza o fato imponible do ICMS.

I – Os bens importados em decorrência do *leasing* não se destinam ao consumo, nem ao ativo fixo do importador, porque continuam integrando o patrimônio do arrendante.

II – Em que pese a circunstância de o artigo 3.º, inciso VIII, da Lei Complementar n.º 87, de 1996, prescrever que ao fazer a opção de compra, o arrendatário estaria sujeito à incidência do ICMS, tal mandamento contraria a sistemática do *leasing*, pois, ao ser exercida a opção de compra, não há mais mercadoria e, como se isto não bastasse, não ocorre nenhuma operação mercantil, mas tão somente, uma operação de financiamento” (TJSP – AC 57.384-5-SP – Rel. Des. Guerrieri Rezende – 7.ª Câmara de Direito Público – j. 5.4.99, *JTJ* vol. 218, *Lex*, julho de 1999, p. 74/78).

Cumpramos esclarecer que a nova ordem constitucional resultante de Emendas não pode recepcionar dispositivos que eram inconstitucionais em face de textos constitucionais então vigentes.

Outrossim, quase todas as disposições pertinentes à substituição tributária são de total absurdez, não pelo fato de transformarem o imposto plurifásico em monofásico – um mal menor – mas, por outras razões. Por meio de normas vagas, imprecisas e defeituosas, atribui-se a responsabilidade pelo pagamento de imposto a quem não está vinculado ao fato gerador (art. 5.º); atribui-se ao contribuinte condição de substituto tributário (art. 6.º); na substituição nas operações subsequentes, a lei estabeleceu uma base de cálculo computando “a margem de valor agregado, inclusive lucro” (art. 8.º, II, c). Dirão alguns autores que isso tem amparo no chamado fato gerador presumido, figura tão esquisita quanto a própria Emenda n.º 3/93 que a introduziu, acrescentando o § 7.º²⁸⁸ ao art. 150 da CF. Esse malsinado parágrafo põe por terra toda a teoria acerca do fato gerador, construída ao longo do tempo e atenta contra o princípio da segurança jurídica. Se os responsáveis por essa Emenda tivessem examinado com maior cuidado, teriam percebido que estavam enxertando o texto em lugar inapropriado, pois o art. 150 estabelece exatamente limitações do poder de tributar, que funcionam como escudo de proteção aos contribuintes. O que é pior, contrariando o texto constitucional – *imediate e preferencial restituição da quantia paga* –, o § 1.º do art. 10 dessa lei complementar fixou o prazo de 90 dias para o contribuinte creditar-se do imposto pago a maior. Mais grave, ainda, é a estranha tese, acolhida por alguns julgados, segundo a qual, na hipótese de venda da mercadoria por preço inferior àquele que serviu de base para a tributação antecipada, a restituição seria indevida, porque o fato gerador teria ocorrido.²⁸⁹ Isso revela, *data venia*, não só desconhecimento da teoria do fato gerador da obrigação tributária, como também incompreensão da própria teoria geral do direito privado, ao identificar a compra e venda apenas por seu objeto, com total abstração do preço, que é seu elemento constitutivo. É óbvio que, se considerar apenas o elemento nuclear ou objetivo do fato gerador (descrição legislativa abstrata), o fato gerador terá ocorrido com a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituído. Ocorre que o fato gerador abarca outros aspectos, entre os quais o aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquota). Logo, se houver saída pelo valor menor do que o considerado na operação anterior, segue-se que o fato gerador ocorreu em extensão menor do que aquele presumido. Em outras palavras, não ocorreu o fato gerador em relação à diferença entre a base de cálculo presumida sobre a qual incidiu a tributação antecipada e aquela efetivamente praticada. Interpretação literal conduz ao equívoco que acaba atentando contra os princípios da legalidade tributária,²⁹⁰ da vedação de efeitos confiscatórios dos tributos e da não cumulatividade do ICMS, um subprincípio para alguns autores e, para outros, ainda, mera técnica de tributação. O STF decidiu

à luz do Convênio 13/97 que o fato gerador presumido referido no § 7º, do art. 150 da CF é definitivo não ensejando restituição do ICMS pago a maior, senão na hipótese de inoccorrência do fato gerador.

Reacendeu-se a esperança de ver afastada a confusão entre fato gerador presumido, que comporta prova em sentido contrário, e o fato gerador fictício que não comporta essa prova, com o reconhecimento da repercussão geral no RE nº 593849-RG/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJe* 9-10-09. No julgamento do RE nº 593849-RG/MG, sob a relatoria do Min. Edson Fachin, que substituiu o Ministro Ricardo Lewandowski, houve reversão da tese sustentada no RE nº 266523-MG e na ADI nº 1.851-AL, determinando-se a restituição do ICMS pago a maior na operação de substituição tributária. Com isso, conferiu-se exata interpretação do disposto no § 7º do art. 150 da CF que vínhamos defendendo desde o seu advento. O julgamento ocorreu no dia 19-10-2016 e ainda pende de publicação do Acórdão. A decisão foi tomada por maioria de votos, sete votos dando provimento ao Recurso Extraordinário (Ministros Edson Fachin, Luiz Fux, Marco Aurélio, Cármen Lúcia, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski e Luiz Barroso) e três votos contrários (Ministros Gilmar Mendes, Teori Zavascki e Dias Toffoli), ausente o Ministro Celso de Mello. Houve modulação de efeitos para impedir a repetição de indébito, salvo nos Estados de São Paulo e de Pernambuco, onde as legislações previam a restituição do imposto pago a maior nas operações de substituição tributária.

Desnecessária, outrossim, a previsão de incidência do imposto na hipótese de venda do bem ao arrendatário nas operações de *leasing* (art. 3º, VIII), pois, nesse caso, obviamente, ocorrerá o fato gerador do ICMS. O STF decidiu à luz do Convênio 13/97 que o fato gerador presumido referido no § 7º do art. 150 da CF é definitivo não ensejando restituição do ICMS pago a maior, senão na hipótese de inoccorrência do fato gerador.²⁹¹

Salvo no que excede aos limites constitucionais, a Lei Complementar nº 87/96 apresenta seus pontos positivos na matéria concernente a créditos de imposto, apresentando critérios lógicos e racionais. Ainda que necessária para fazer face ao fenômeno da chamada globalização da economia, que ultimamente está prendendo a atenção de todos, a lei não poderia ter sido aprovada com tanta celeridade. O pior é que os defeitos dessa lei podem ser “constitucionalizados” por Emendas Constitucionais como, aliás, o foram alguns deles.

Sucessivas leis complementares vêm introduzindo alterações na Lei Complementar nº 87/96, entre as quais as que violam o princípio da não cumulatividade do ICMS. A nova redação conferida pela Lei Complementar nº 102, de 11-7-2000, ao § 5º do art. 20 parcelou em 48 meses o crédito do imposto a ser aproveitado, decorrente de aquisição de bens integrantes do ativo fixo. Para efeito de aproveitamento de um quarenta e oito avos por mês, adotou-se um complicado critério de apuração, observando-se a proporção entre as saídas tributadas e as não tributadas, de sorte que, no final do quadragésimo oitavo mês, poderá implicar cancelamento do crédito remanescente. O direito de crédito pela entrada de mercadorias para uso ou consumo do estabelecimento, que havia sido protelado para a partir de 1º de janeiro de 2007 pela Lei Complementar nº 114, de 15-12-2002, agora, mediante nova alteração do inciso I, do art. 33, foi adiado para 1º de janeiro de 2011, conforme dispõe a Lei Complementar nº 122, de 12-12-2006.²⁹² Outrossim, drásticas restrições foram introduzidas e reintroduzidas ao direito de crédito em relação à aquisição de energia elétrica, por meio de sucessivas alterações do inciso II do citado art. 33. Vejamos. Somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: (a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; (b) quando consumida no processo de industrialização; (c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas, ou prestações totais; e (d) a partir de 1º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses (esse prazo era de 1º de janeiro de 2003 e 1º de janeiro de 2007, nos termos da LC nº 102/2000 e da LC nº 114/2002, respectivamente). Quanto ao serviço de comunicação, cujo direito de crédito acha-se disciplinado no inciso IV do mesmo art. 33 da LC nº 87/96, para sua utilização nos mesmos moldes restritivos do inciso II, sofreu novo adiamento quanto à data do início de aproveitamento do crédito, ou seja, a partir de 1º de janeiro de 2011, conforme redação conferida à letra c do mencionado inciso IV. Tais oscilações legislativas, que frustram as expectativas dos contribuintes, têm origem nas pressões políticas dos governantes.

Finalmente, o art. 7º dispôs que essas alterações arbitrárias entram em vigor no primeiro dia do mês subsequente ao de sua publicação.

Essa nova redação trouxe grande controvérsia na jurisprudência de nossos tribunais acerca da legitimidade ou não da apropriação do crédito do ICMS incidente na aquisição de energia elétrica pelas empresas concessionárias de telecomunicações que, ao teor da conceituação tradicional, não promovem industrialização e nem pode a energia consumida ser entendida como insumo. Os termos *industrialização* e *insumo* devem merecer interpretação conforme com a Constituição, a fim de preservar o princípio da não cumulatividade do ICMS. Se se paga na entrada da mercadoria (energia elétrica), deve ser compensando esse imposto pago por ocasião da saída tributada do serviço (comunicação), visto que o ICMS é uno, não comportando dissociação das operações relativas à circulação de mercadorias e relativas à prestação de serviços.

Todas essas inovações foram questionadas perante a Corte Suprema pela Confederação Nacional de Indústria. O STF já afastou a eficácia desse art. 7º, por vulneração do princípio da anterioridade, e, quanto aos demais dispositivos, após o voto do

Min. Marco Aurélio deferindo a medida liminar, o julgamento foi adiado a pedido do Min. Ilmar Galvão (Adin 2.325-DF, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 29-11-2000, *Informativo STF* nº 212, *DJe* de 06-10-2006). Prosseguindo no julgamento, e por maioria de votos, o STF, apreciando a questão do princípio da anterioridade, emprestou interpretação conforme à Constituição, sem redução de texto, no sentido de afastar a eficácia do art. 7º da LC nº 102/00, no tocante à inserção do § 5º, do art. 20, da LC nº 87/96, e às inovações introduzidas no art. 33, II e IV da citada lei complementar; vale dizer, essas alterações introduzidas só surtirão efeitos a partir de 1º de janeiro de 2001. No mais, foi indeferida a cautelar (*DJ* de 4-10-2004, Ata nº 27, de 23-9-2003).

A Lei Complementar nº 114, de 16-12-2002, veio eliminar algumas das inconstitucionalidades apontadas, ao mesmo tempo em que buscou harmonizar os textos daquela Lei Complementar nº 87/96 com os textos constitucionais supervenientes, decorrentes da EC nº 33/01. Outra Lei Complementar, a de nº 115, de 26-12-2002, introduziu na LC nº 87/96 normas de natureza financeira para compensar os Estados e os Municípios, que perderam suas receitas em decorrência de exonerações tributárias das operações e prestações destinadas ao exterior.

Substituição tributária nas operações interestaduais de combustíveis e lubrificantes derivados ou não de petróleo

Dispõe a Constituição Federal na letra *b*, do inciso X, do § 2º, do art. 155 que não incidirá o imposto sobre “*operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica*”.

Já vimos que a não incidência em questão não configura hipótese de imunidade objetiva. A intributação visa apenas favorecer o Estado consumidor, por isso, a não incidência não alcança a compra (de outro Estado) de combustível e lubrificantes para a circulação, pois isso configura uma operação interna, como já decidiu o STF.

Portanto, na saída para outro Estado dessas mercadorias não incide o ICMS. O imposto é integralmente devido no Estado de consumo (art. 155, § 4º, I, da CF e art. 2º, § 1º, III, da LC nº 87/96).

Entretanto, o remetente dessas mercadorias (vendedor) pode vir a ser responsabilizado pelo recolhimento do ICMS a favor do Estado destinatário por força do regime de substituição tributária facultado pela Lei Complementar nº 87/96.

Realmente, dispõe o art. 9º dessa Lei Complementar:

“Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I – ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

II – às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica [...]

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.”

Como se verifica, a LC nº 87/96 permite atribuir ao remetente de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados a responsabilidade pelo pagamento do ICMS a favor do Estado destinatário. Atente-se, contudo, que em se tratando de operação interestadual não poderá haver incidência do imposto sobre a entrada de produtos derivados de petróleo sempre que “destinados à industrialização ou à comercialização” (inciso III, do art. 3º e § 2º, do art. 9º, da LC nº 87/96).

O convênio ICMS nº 110, de 28-9-2007,²⁹³ dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes derivados ou não de petróleo e com outros produtos especificados (cláusula primeira). A base de cálculo na operação de substituição tributária será aquela prevista na cláusula sétima do Convênio (preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente), ou, na sua falta, aquela estabelecida na cláusula oitava que adiciona ao preço estabelecido pela autoridade competente o valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado – MVA, previstos em Ato COTEPE – Comissão Técnica Permanente do ICMS, ato esse baixado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz.

Dessa forma, o remetente de combustíveis e lubrificantes assume, por substituição tributária, a condição de sujeito passivo, promovendo a retenção do imposto e repassando-o integralmente ao Estado destinatário. Porém, o regime de substituição tributária só se aplica em relação à entrada de produtos derivados de petróleo “quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário” (inciso IV, do § 1º, da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 110/07).

Entretanto, para que essa substituição tributária ocorra é preciso que haja norma expressa nesse sentido na legislação tributária do Estado destinatário, por força do disposto na cláusula oitava do Convênio ICMS nº 81/93, relativo às normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e

Distrito Federal:

“Cláusula oitava: O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.”

A cláusula nona desse Convênio, por sua vez, permite a fiscalização do estabelecimento responsável pela retenção do imposto, conjunta ou isoladamente, pelas unidades da Federação envolvidas nas operações, sendo que o fisco da unidade da Federação de destino deve obter prévio credenciamento na Secretaria da Fazenda da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado.

Com base nessa cláusula, agentes fiscais de outros Estados da Federação têm fiscalizado e autuado contribuintes localizados neste Estado de São Paulo a pretexto de descumprir a legislação do Estado destinatário.

De fato, as legislações de alguns Estados como as de Minas Gerais e do Rio de Janeiro prescrevem o regime de substituição tributária do ICMS determinando o recolhimento do imposto pelo remetente sempre que o produto adquirido pelo destinatário não for objeto de sua industrialização. Exige-se a industrialização do próprio produto industrializado adquirido, como condição para a não incidência do imposto mediante artifício legislativo consistente em restringir o conceito de “produtos destinados à industrialização” que consta da legislação nacional. Não há como confundir produto destinado à industrialização com a industrialização do próprio produto.

Oportuno esclarecer que nos termos da Decisão Normativa CAT nº 2/82, o conceito de industrialização compreende, não só os produtos consumidos durante o processo industrial – insumos –, como aqueles que compõem o produto final – produto secundário ou intermediário.

Segundo Aliomar Baleeiro, tanto os produtos intermediários como os produtos secundários são considerados insumos.²⁹⁴

Logo, para verificar se determinada operação interestadual está ou não sujeita ao regime de substituição tributária não basta a previsão na Lei Complementar nº 87/96 e nos Convênios ou Protocolos. É preciso verificar o que dispõe a legislação interna do Estado destinatário.

Entretanto, o fato de a Lei Complementar subordinar a substituição tributária nas operações interestaduais à celebração de convênio entre os Estados interessados não significa a faculdade de ampliar ou restringir as hipóteses previstas na LC nº 87/96, nem a de tributar os derivados de petróleo destinados à industrialização mediante artifício legislativo retroapontado. Um dos objetivos do convênio, assim como da Lei Complementar nº 87/96, é exatamente o de assegurar a aplicação uniforme no âmbito nacional de normas sobre a isenção e a não incidência, conforme prescrição constitucional (art. 155, § 2º, XII, g, da CF).

Guerra Fiscal. Vedação e anulação de crédito do imposto

A Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, parcialmente recepcionada pelo art. 155, XII, g, da CF, dispôs que as isenções só podem ser concedidas e revogadas por convênios firmados por todos os Estados-membros e pelo Distrito Federal, nos termos do seu art. 1º.

O parágrafo único desse artigo determina a aplicação do *caput* às seguintes hipóteses:

I – à redução da base de cálculo;

II – à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III – à concessão de créditos presumidos;

IV – a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros- fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus.”

O art. 8º dessa LC nº 24/75, por sua vez, prescreve:

“Art. 8º A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I – A nulidade do ato e a ineficiência do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II – A exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único. Às sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX, do artigo 21 da

Com base nesse art. 8º, o fisco paulista vem exigindo o estorno do crédito e pagamento do ICMS em relação às mercadorias procedentes de Estados-membros que concedem incentivos fiscais.

O Comunicado CAT nº 36,²⁹⁵ de 29-7-2004, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo colocou nada menos do que 11 Estados-membros na lista negra. As mercadorias procedentes desses Estados-membros não têm os créditos do ICMS reconhecidos, devendo o destinatário (comprador) paulista recolher os impostos, que os remetentes deixaram de pagar.

Mais recentemente, o Comunicado CAT nº 14, de 24-3-2009, veio a dispor sobre incentivo fiscal do denominado “Pró-Emprego” instituído pelo Estado de Santa Catarina, também, prejudicando os contribuintes paulistas.

Entendo que apenas os incentivos fiscais consistentes na isenção e na não incidência expressa podem dar ensejo à vedação da compensação com o montante devido nas operações subsequentes, bem como acarretar a anulação do crédito relativo às operações anteriores, nos exatos termos do art. 155, § 2º, II, da CF. Aliás, esse dispositivo é uma transposição do que estava prescrito na Emenda Passos Porto, EC nº 23/83, que veio à luz para derrubar três teses do STF. Uma delas dizia respeito ao direito de crédito na importação de bens de capital. E a Lei Complementar nº 24/75 é anterior à EC nº 23/83, cujos textos foram incorporados na Constituição de 1988 no que diz respeito à flexibilização do princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS.

Diante disso, pergunta-se, pode a lei complementar, convênios, leis ordinárias, portarias, comunicados do CAT introduzir novas hipóteses de vedação e anulação do crédito do ICMS?

A resposta é não. Nada pode se sobrepor ao princípio da supremacia da Constituição. A Constituição elegeu o princípio da não cumulatividade como regra geral, sendo exceção as duas hipóteses elencadas, de forma taxativa, no inciso II do § 2º do art. 155 da CF: a ocorrência da isenção e da não incidência expressa, em uma das etapas de circulação da mercadoria ou do serviço.

Logo, os inúmeros incentivos fiscais previstos na LC nº 24/75, como redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, incentivo financeiro ou quaisquer outros incentivos que resultem na redução ou eliminação direta ou indireta do encargo tributário, não foram recepcionados pela Constituição de 1988, aliás, nem pela EC nº 23/83. Portanto, esses incentivos não podem implicar estorno de crédito do ICMS.

Decisões do STF amparam esse nosso entendimento:

“EMENTA: ICMS – PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE – MERCADORIA USADA – BASE DE INCIDÊNCIA MENOR – PROIBIÇÃO DE CRÉDITO – INCONSTITUCIONALIDADE. Conflita com o princípio da não cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas ‘a’ e ‘b’ do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão (RE nº 161.031-MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 6-6-1997).

No caso, houve o voto vencido do Min. Ilmar Galvão, que equiparava a redução da base de cálculo à isenção parcial de sorte a ancorar a exigência do estorno de crédito do ICMS no inciso II do § 2º do art. 155 da CF.

“EMENTA: Constitucional. Tributário. ICMS. Base de cálculo. Redução. Crédito. Princípio da não cumulatividade da CF, art. 155, § 2º, I.

I – O princípio da não cumulatividade consiste no realizar o abatimento, na operação posterior, do imposto incidente e pago na operação anterior. CF, art. 155, § 2º, I. Impossibilidade da vedação do crédito em razão da redução da base de cálculo do imposto”

II – RE provido. Não provimento do agravo” (RE nº 355.422-MG, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 28-10-2004).

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO. VEDAÇÃO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA.

Lei estadual. Benefício fiscal outorgado ao contribuinte. Crédito decorrente da redução da base de cálculo do tributo. Vedação. Impossibilidade. A Constituição Federal somente não admite o lançamento do crédito nas hipóteses de isenção ou não incidência. Precedente do Tribunal Pleno.

Agravo Regimental não provido” (RE nº 240.395-RS, Rel. Min. Maurício Correa, DJ de 2-8-2002).

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICM. LEI ESTADUAL: REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO: BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO: PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. C.F., art. 155, § 2º, I. VEDAÇÃO DO CRÉDITO PELA LEI ESTADUAL: IMPOSSIBILIDADE. Precedentes do STF. Agravo não provido” (RE nº 367.504-RS, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 26-03-2004).

No mesmo sentido: RREE 355.422 e 298.941. Sobre o tema o STF admitiu a existência de repercussão geral.²⁹⁶

É verdade que há uma tendência em equiparar a redução da base de cálculo à redução de alíquota com o fito de legitimar o estorno do crédito do ICMS, sob o fundamento de que desobedeceu a alíquota mínima interestadual, que tem natureza constitucional (art. 155, § 2º, IV da CF).

A exemplo da equiparação da base de cálculo à isenção parcial – voto vencido no Plenário da Corte Suprema²⁹⁷ –, essa equiparação à redução de alíquota não deve, também, prevalecer. Não se podem definir as categorias jurídicas ou institutos jurídicos, como queiram, a partir dos efeitos produzidos, sob pena de ferir o princípio constitucional da segurança jurídica (art. 5º da CF). Não se cria, não se majora, nem se isenta tributo por analogia, matéria sob reserva de lei em sentido estrito, pelo que repudiamos, também, a instituição ou majoração de tributo por Medida Provisória.

O disposto no inciso II do § 2º do art. 155 da CF é uma exceção ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS. Por tal razão, deve ser interpretado restritivamente. É a regra elementar de hermenêutica.

Se formos equiparando à isenção total ou parcial toda a gama de incentivos previstos na Lei Complementar nº 24/75 acabaremos por transformar o ICMS em um tributo cumulativo em que a não cumulatividade será uma exceção. Haverá inversão do princípio constitucional.

Se o legislador constituinte utilizou-se dos institutos da isenção e da não incidência expressa, em sua conceituação tradicional, para limitar o direito ao crédito do ICMS, os conceitos desses institutos não podem ser alterados por legislação infraconstitucional e muito menos pelo aplicador do direito. Nenhuma decisão judicial pode elastecer o conceito tradicional de isenção definido no art. 175 do CTN como forma de extinção do crédito tributário, pois, é sabido que o Judiciário não pode agir como legislador positivo. E mais, o art. 111 do CTN determina interpretação literal de norma que disponha sobre isenção, donde a impossibilidade de ler *isenção parcial* onde está escrito *redução da base de cálculo*. Nem se pode ler *redução de alíquota* onde está prescrita a *redução da base de cálculo*.

Aliás, tanto são diferentes a base de cálculo e a alíquota, embora ambas integrem o aspecto quantitativo do fato gerador, que o § 1º do art. 153 da CF, nos chamados impostos regulatórios (II, IE, IOF e IPI), faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites fixados em lei, alterar as alíquotas. Não pode o Executivo alterar a base de cálculo dos impostos referidos a pretexto de que provoca idêntico efeito da alteração de alíquotas.

Os contribuintes paulistas, que estão sendo punidos por causa desses incentivos fiscais outorgados por outros Estados-membros, sem que nenhuma responsabilidade possa ser-lhes imputada à luz dos textos constitucionais e do próprio art. 128 do CTN, devem questionar na Justiça a exigência de estorno e pagamento do ICMS.

Outrossim, seria desejável que o STF mudasse a atual orientação de aplicar o art. 12 da lei de regência de matéria nas Adins versando sobre inconstitucionalidade dos incentivos fiscais concedidos unilateralmente por diversos Estados-membros, por conspirar contra o princípio da celeridade processual. Por conta da morosidade do Judiciário, a tradicional Guerra Fiscal estendeu-se para a área de importação. Seis Estados da Federação (Santa Catarina, Espírito Santo, Paraná, Pernambuco, Goiás e Alagoas) concederam benefícios fiscais a produtos e mercadorias desembarçados nos portos situados em seus territórios, prejudicando os demais Estados, notadamente, aqueles altamente industrializados, como Minas Gerais e São Paulo.

O fisco de São Paulo, ao invés de atacar, por via de ADI, as legislações de outros Estados que concederam os incentivos fiscais que entende inconstitucionais, vem atuando as empresas sediadas neste Estado e que vem fazendo importações por meio de portos situados em Estados que concederam incentivos fiscais, não só exigindo o estorno do crédito do ICMS, como também cobrando os 18% do imposto no pressuposto de que esse imposto seria devido caso a importação tivesse sido processada por meio de porto localizado no Estado em que se situa a empresa importadora.²⁹⁸ O não reconhecimento do crédito do ICMS destacado na nota fiscal, bem como a exigência do imposto como se a importação tivesse ocorrido por meio de porto situado neste Estado de São Paulo violam os direitos constitucionalmente assegurados aos contribuintes.²⁹⁹ O exame do art. 170 e seguintes da Constituição demonstra, sem margem de dúvida, que a Carta Política assegura aos empresários três marcos mínimos: a liberdade de constituição, a liberdade de lucro e a liberdade de contratação. Nenhum Estado pode obrigar que determinada empresa utilize, por exemplo, o Porto de Santos para importação de mercadorias. Não é dado ao Estado interferir no planejamento ou na logística do empresário. O planejamento no setor privado não é impositivo (art. 174 da CF). A empresa tem a absoluta liberdade de escolher o caminho que lhe parecer menos oneroso em termos tributários, ainda que tenha que arcar com custos adicionais de outra natureza. Não há como o Estado pretender direcionar os negócios da empresa. A chamada regra antielisiva geral, prevista no parágrafo único do art. 116, do CTN, ainda dependente de regulamentação por lei ordinária, só tem

aplicação nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Se a Corte Suprema mudar a atual orientação e passar a conceder a liminar em casos de clara violação dos termos da Lei Complementar nº 24/75, suspendendo no nascedouro o incentivo fiscal inconstitucional, certamente provocará uma reorientação política dos governantes, que passarão a agir dentro do permitido por normas constitucionais e complementares.

Levar anos para declarar a inconstitucionalidade do incentivo fiscal unilateralmente concedido não é uma boa solução por afetar o princípio da segurança, como aconteceu com as quatorze ADIs julgadas no dia 1º de junho de 2011. Ou promovem a modulação de efeitos, premiando e estimulando a ação dos governantes na continuidade da prática condenável, ou, não concedem efeitos prospectivos acarretando gravíssimos problemas de natureza financeira aos contribuintes, partes na relação de compra e venda, por força do princípio da não cumulatividade do ICMS. Cedo ou tarde, o Judiciário terá que enfrentar mais esse problema decorrente dos incentivos fiscais irregularmente concedidos por diferentes Estados da Federação e considerados inconstitucionais com efeito *ex tunc*, pois os contribuintes de boa-fé prejudicados certamente irão bater às portas do Judiciário, a menos que esses incentivos considerados inconstitucionais sejam convalidados pelos Estados com a intermediação do Confaz.³⁰⁰ Como já salientado, sobre a questão do direito a crédito a Corte Suprema admitiu a existência de repercussão geral no RE nº 628075, Rel. Min. Joaquim Barbosa.

Na verdade, a concessão de incentivo fiscal por meio do ICMS, imposto de nítida vocação nacional, está implicitamente vedada pelo art. 151 da CF que proíbe a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ressalvada apenas à concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do País. Os incentivos concedidos pelos Estados-membros agravam o desequilíbrio socioeconômico entre as regiões. Se a União só pode instituir incentivos por meio de seus tributos para a redução de desigualdades socioeconômicas parece lógico que os Estados, também, não podem se utilizar do ICMS, um imposto de vocação nacional, para agravar essas desigualdades.

Uma forma eficaz de acabar com essas guerras fiscais é inserindo no texto constitucional proibição expressa de concessão de incentivos fiscais de qualquer natureza, a exemplo do que está na PEC 31/2007 apresentada por Virgílio Guimarães, que unifica e nacionaliza a legislação do ICMS. Do contrário, os Estados continuarão reeditando os incentivos fiscais à medida que a Corte Suprema vai declarando a sua inconstitucionalidade, criando um verdadeiro círculo vicioso.

9.5.3 *Imposto sobre a propriedade de veículos automotores*

O IPVA surgiu como sucedâneo da polêmica taxa rodoviária única, que convivia ao lado de pedágios, de constitucionalidade duvidosa. Esse imposto surgiu com a EC nº 27, de 28-11-1985, que acrescentou o inciso III ao art. 23 da Emenda nº 1/69, conferindo aos Estados a competência para instituí-lo.

No Estado de São Paulo, o IPVA foi instituído pela Lei nº 4.955, de 27-12-1985, revogada pela Lei nº 6.606, de 20-12-1989 que, por sua vez, foi revogada pela vigente Lei de nº 13.296, de 23-12-2008.

O imposto é anual, tendo como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, conforme definição dada pelo Código de Trânsito Brasileiro,³⁰¹ adotada pela jurisprudência. Nos termos do art. 3º, considera-se ocorrido o fato gerador: I – no dia 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado; II – na data de sua primeira aquisição pelo consumidor, em se tratando de veículo novo; III – na data do desembarço aduaneiro, em se tratando de veículo importado; os incisos IV a X fixam diferentes momentos para a ocorrência do fato gerador para diversas situações aí previstas. O art. 4º define o aspecto espacial do fato gerador levando em conta o domicílio ou a residência do proprietário situado neste Estado (Estado de São Paulo). Contudo, o seu § 2º contraria o disposto no art. 127 do CTN ao presumir como domicílio do proprietário o endereço constante de sua declaração do Imposto de Renda na hipótese de ele possuir residência e exercer a profissão em mais de um local.³⁰² O contribuinte do imposto é o proprietário do veículo (art. 5º), porém, o art. 6º fixou doze hipóteses de responsabilidade pelo pagamento do imposto. O art. 7º fixou diferentes bases de cálculo do imposto sendo a regra geral para veículos usados é o valor de mercado constante de tabela editada pelo Executivo, tendo em vista a marca, o modelo, a espécie e o ano de fabricação do veículo (art. 7º, I e § 1º). A referida tabela deverá ser divulgada para vigorar no exercício seguinte, sendo que na fixação de valores deverão ser observados os preços médios de mercados vigentes no mês de setembro (§ 2º). O valor constante na tabela não gera presunção absoluta quanto ao efetivo valor do veículo. A base de cálculo, nos expressos termos da lei, há de refletir o valor de mercado. A jurisprudência firmada no campo do ICMS, aplicável por analogia ao IPVA, condena a pauta de valores fixada pelo Executivo como prova preconstituída, devendo prevalecer o efetivo valor de que decorrer a saída da mercadoria.³⁰³ Outrossim, se a lei remeteu a apuração do valor de mercado pelo Executivo (§ 2º do art. 7º), ela deveria ter definido um critério objetivo para encontrar esse valor de mercado, sob pena de violar o princípio da legalidade na definição da base de cálculo (art. 146, III, *a* e art. 97, IV do CTN). As alíquotas desse imposto são de: I – 1,5% para veículos de carga, tipo caminhão; II – 2% para ônibus, microônibus, caminhonetes cabine simples motocicletas, ciclomotores, motonetas, triciclos, quadriciclos, máquinas de terraplenagem, empilhadeiras, guindastes, locomotivas, tratores e similares; 3% para veículos movidos a álcool, gás natural

ou eletricidade, ainda que combinados entre si: 4% para demais veículos não incluídos nos incisos anteriores.

A costumeira distinção de alíquotas, feita pelas legislações estaduais, para aumentar o valor desse imposto em relação aos veículos importados, fere o princípio da isonomia tributária, inserto no art. 150, II, da CF. Não socorre a tese sustentada por alguns julgados no sentido de que a distinção atende ao princípio da capacidade contributiva, previsto no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, pois, nesse caso, a alíquota deveria variar em função do valor venal do veículo. O STJ firmou o entendimento de que essa distinção de alíquotas fere não só o princípio da isonomia, como também o art. 152 da CF que veda *aos Estados, ao DF e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino*”.³⁰⁴

Com o advento da EC nº 42/03, o IPVA passou a ter sua alíquota mínima fixada pelo Senado Federal que, entretanto, até hoje, não adotou essa providência que poderia contribuir para diminuir as manobras dos contribuintes para licenciar o veículo em Estado onde a pressão tributária é menor. Da mesma forma, passou a permitir diferenciação de alíquotas em função do tipo e utilização do veículo (art. 155, § 6º, I e II, da CF). A distinção de alíquota em função do tipo de combustível utilizado (gasolina, ou gás, álcool e eletricidade ou combinação entre eles) tem fundamento no poder ordinatório do Estado por via do IPVA, visando a proteção do meio ambiente.

9.5.4 Adicional do imposto sobre a renda

Este imposto foi suprimido pela EC nº 3, de 17-3-1993, cessando sua cobrança a partir de 1º de janeiro de 1996.

9.6 IMPOSTOS MUNICIPAIS

Na forma do art. 156, da Constituição Federal, compete aos Municípios os impostos sobre:

- a) propriedade predial e territorial urbana;
- b) transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição;
- c) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Em relação à ordem constitucional antecedente, os Municípios ganharam o imposto sobre a transmissão *inter vivos* – ITBI – que, até a Reforma Tributária de 1965, lhes pertencia, e o imposto sobre venda a varejo de combustíveis líquidos e gasosos – IVV.

Já se tornou uma tradição em nosso país a timidez com que o legislador constituinte trata o Município em matéria de repartição do poder de tributar. Desde a Carta Política de 1934, quando, pela vez primeira, o Município foi contemplado na discriminação de rendas tributárias, tem sido atribuído a essa entidade política apenas um imposto de expressão financeira: o imposto predial e territorial urbano. Isso, de certa forma, tem afetado o exercício pleno da autonomia político-administrativa do Município.

9.6.1 Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

A Constituição se refere a imposto sobre a *propriedade* predial e territorial urbana, isto é, sobre a propriedade imobiliária (art. 156, I). Por isso, alguns autores acoimam de inconstitucional a parte final do art. 32 do CTN que inclui na definição do fato gerador a “posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física”. De fato, a propriedade distingue-se da posse, quer quanto à forma de aquisição, quer quanto aos efeitos, muito embora tenham alguns pontos em comum (arts. 1.245 e 1.196 do CC). Contudo, não consideramos inconstitucional a parte final do art. 32 do CTN que inclui a posse na definição do fato gerador, nem seu art. 34, que insere na categoria de contribuinte desse imposto o “possuidor a qualquer título.” Cumpre, todavia, observar que a posse abrangida pelo fato gerador é aquela de conteúdo econômico, o que exclui, por exemplo, a do locatário.³⁰⁵ Portanto, “possuidor a qualquer título” refere-se àquele que exerce alguns dos poderes inerentes ao domínio ou à propriedade; diz respeito ao titular da posse de conteúdo econômico. Como já dissemos, anteriormente, a palavra *propriedade* empregada no texto constitucional não pode ser entendida em sua acepção exclusivamente jurídica, com total abstração de seu aspecto econômico, sob pena de acarretar, não só graves distorções e injustiças, com a violação do princípio da capacidade contributiva (§ 1º, do art. 145 da CF), como também problemas relacionados com o lançamento e notificação do contribuinte. Suponha-se a tributação de alguém que, desde a década de 1940, por exemplo, figura no Registro Imobiliário competente como proprietário, porque o comprador, por uma razão ou outra, deixou de promover, ou não logrou obter o registro de seu título aquisitivo.³⁰⁶ Não

se pode ignorar a realidade dos dias atuais, em que os instrumentos de “aquisição” da propriedade variam desde simples recibos de sinal até compromissos de compra e venda e subsequentes cessões de direitos³⁰⁷ deles decorrentes. Aliás, o § 3º do art. 150 da CF diz expressamente que a imunidade recíproca não “exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”.

Os imóveis tributados são aqueles situados na zona urbana do Município. Para a definição de zona urbana, o CTN adotou o critério geográfico. Assim, zona urbana é aquela definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de 2 (dois) dos melhoramentos públicos referidos no § 1º, do art. 32 do CTN.³⁰⁸ A definição, por lei ordinária, de imóvel rural ou de imóvel urbano, segundo a destinação dada ao bem é inconstitucional.³⁰⁹ Aliás, a se adotar o critério da destinação do imóvel impossibilitará ao Município o cumprimento de sua missão de ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade (art. 182 da CF), pois simplesmente desapareceria a fronteira entre zona rural e urbana. Na prática, surgem questões que exigem a conciliação do interesse do agricultor, que cultiva com a tolerância do poder público municipal por ser conveniente o abastecimento da cidade, com o interesse urbanístico. É que a crescente urbanização dos municípios componentes de regiões metropolitanas, notadamente, os do ABCD, criou uma situação de eliminação das zonas rurais do ponto de vista legal, ocasionando a incidência do pesado encargo tributário representado pelo IPTU, cujo fato gerador, em seu aspecto quantitativo, leva em conta a área do imóvel mensurada em termos de m². Por isso, o STJ vem decidindo, à luz do art. 15 do Decreto-lei nº 57, de 18-11-1966, que não incide o IPTU em imóvel cultivado, ainda que situado em zona urbana.³¹⁰ O aludido art. 15, que exclui da definição de zona urbana prevista no art. 32 do CTN a área cultivada, independentemente de sua localização, havia sido revogado pelo art. 12 da Lei nº 5.868, de 12-12-72, porém, esse art. 12 foi declarado inconstitucional pelo STF.³¹¹ Portanto, a Corte Suprema deu ao Decreto-lei nº 57/66 o *status* de lei complementar capaz de alterar o alcance do art. 32 do CTN que, também, tem natureza de lei complementar.

Finalmente, cumpre assinalar que o IPTU poderá ser progressivo. Como se sabe, existe a progressividade fiscal e a extrafiscal. A progressividade fiscal, *decretada no interesse único da arrecadação tributária* tem seu fundamento no preceito programático representado pelo § 1º do art. 145 da CF, segundo o qual, sempre que possível, o imposto será *graduado conforme a capacidade econômica do contribuinte*.³¹² É bem de ver que, no caso, só o valor venal do imóvel poderá ser tomado como parâmetro para a progressão das alíquotas, na medida em que apenas ele espelha, objetivamente, a capacidade econômica do proprietário-contribuinte. A consideração de qualquer outro fator ou elemento retira a natureza fiscal da progressividade. Logo, absolutamente inconstitucional a legislação municipal³¹³ que instituiu três tabelas progressivas: uma para imóvel residencial, outra para imóvel não residencial e uma outra para imóvel ineditado, progredindo as alíquotas de forma diferente, bem como adotando as faixas de valor venal diferentes, como se se tratassem de três impostos distintos.³¹⁴ Sabe-se que tanto as alíquotas como a base de cálculo (valor venal) integram o aspecto quantitativo do fato gerador, de sorte que, tratamento diversificado desses elementos desnatura o imposto previsto no art. 156, I, da CF, que é uno. A Emenda Constitucional nº 29, de 13-9-2000, alterou a redação do § 1º do art. 156 da CF, para permitir a progressividade, em razão do valor venal, bem como a diferenciação de alíquotas, em função da localização e do uso do imóvel, nos seguintes termos:

“§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.”

A progressividade fiscal fundada no valor venal já era uma tradição na legislação municipal de São Paulo, bem como a diferenciação de alíquota para o imóvel residencial,³¹⁵ com o fito de privilegiá-lo, motivado pelo fato de ser a casa asilo inviolável do indivíduo (art. 5º, XI, da CF). Entretanto, a distinção de alíquota em função da localização do imóvel não encontra justificativa plausível, podendo gerar distorções na política tributária municipal. Atenuar a carga tributária dos imóveis situados nas periferias poderá atrair poderosos especuladores imobiliários, que acabarão empurrando os pobres para locais cada vez mais distantes. Outrossim, imóveis situados em zonas nobres já têm valores venais elevados sobre os quais poderá incidir a tributação progressiva. A posição do STF é no sentido de que o IPTU por ser imposto de natureza real, é irrelevante a capacidade contributiva do proprietário para a dosagem da carga tributária: RREE nºs 153.771, 192.737, 193.997, 194.036, 197.676 e 204.827. Na vigência da Emenda nº 29/00, a Corte Suprema editou a Súmula 668, *in verbis*: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”. Referida Súmula não está validando a progressividade extrafiscal, sem observância de requisitos próprios, nem está alterando, salvo melhor juízo, o posicionamento anterior da Corte Suprema, no que se refere à **inaplicação da progressividade fiscal** em relação ao **imposto de natureza real**. De qualquer forma, a **progressividade do valor venal** do imóvel em função da presumível capacidade contributiva de seu proprietário, como prescrita na Lei nº 13.475, de 30-12-02,³¹⁶ do Município de São Paulo, não teria amparo sequer na Emenda nº 29/00, que

autoriza apenas a **progressão de alíquotas** em função do **valor venal** do imóvel. O valor venal só poderia ser aquele apurado **objetivamente** segundo a lei de regência da matéria, em nada podendo influir a capacidade contributiva de seu proprietário.

Já a progressividade extrafiscal tem seu fundamento no poder de polícia. O poder de polícia, tal qual conceituado pelo art. 78, do CTN, nada mais é do que a atividade inerente do poder público que objetiva, no interesse público, intervir na propriedade e na liberdade dos indivíduos, impondo-lhes comportamentos comissivos ou omissivos. Incogitável a ideia de Estado despido do poder de polícia. Esse poder, que é discricionário,³¹⁷ manifesta-se administrativamente ou por meio da atividade legislativa. Quando a lei confere ao tributo caráter regulatório estamos diante da chamada extrafiscalidade.³¹⁸ O Estado não exerce sua atividade na função arrecadatória, mas na função ordinatória. Daí a conhecida classificação de tributos feita por Cooley: os que visam a um fim puramente fiscal (*tax power*) e os que visam a um fim político, econômico ou social fundados no poder regulatório do Estado (*police power*).

Assim, a progressividade extrafiscal tanto aquela prevista no § 1º do art. 156 da CF (progressividade genérica), como aquela prevista no § 4º, II, do art. 182 da CF (progressividade específica) *tem objetivo ordinatório. O fim visado não é o aumento da arrecadação tributária.* Daí a necessidade de a lei declinar a razão da progressividade, sem o que o contribuinte não poderá adequar seu comportamento de sorte a cumprir a função social da propriedade urbana, expressa no Plano Diretor, impositivo para cidades com mais de 20.000 habitantes (§§ 1º e 2º do art. 182 da CF). Instituir alíquotas progressivas a pretexto de exercer função extrafiscal (poder de polícia), sem motivar ou declinar a razão dessa progressividade, como fez a Lei Municipal nº 11.152, de 30-12-1991, que tributa indiscriminadamente com alíquotas gravosas todos os imóveis ineditados, independentemente de se situarem em zonas de mananciais ou em áreas de reservas florestais, configura autêntico desvio de finalidade, ou flagrante abuso de poder tributário. Não se pode invocar o poder regulatório, por meio de instrumento fiscal, *para aumentar a arrecadação.* Invocação daquele poder pressupõe matéria objeto de ordenação. Se a lei não definir quando, onde e como a propriedade urbana cumpre a função social, não há como acusar o contribuinte-proprietário de não estar cumprindo essa função social, que pode variar de um Município para outro e até mesmo de uma zona fiscal para outra do mesmo Município. Nesse particular, absolutamente equivocada a tese de que cabe à lei federal³¹⁹ definir função social da propriedade urbana. Trata-se de resquício da doutrina inaugurada antes do advento da Constituição Federal de 1988. A Carta Política vigente diz com todas as letras que “a propriedade urbana cumpre sua função social *quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor*” (art. 182, § 2º). E o § 1º do mesmo artigo prescreve que “o plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana”. A jurisprudência do E. 1º TACivil vem orientando-se para anular os lançamentos dessa espécie de IPTU progressivo, sem motivação da progressividade.³²⁰ O art. 7º da Lei nº 6.989, de 29-12-66, alterado pela Lei nº 10.921, de 30-12-90, que instituiu a progressividade do IPTU, acabou sendo declarado inconstitucional resultando na edição da Súmula 43.

Resumindo, o exercício da extrafiscalidade através do IPTU progressivo, que antes era bem amplo, com o advento da Constituição de 1988, sofreu severas restrições. Em grau menor pelo § 1º do art. 156, que limita o exercício do poder regulatório municipal a uma única finalidade: a de assegurar a função social da propriedade urbana (progressividade genérica), o que pressupõe, obviamente, sua definição,³²¹ variável no tempo e no espaço. Isso torna discutível, por exemplo, a progressividade visando induzir o contribuinte-proprietário a manter limpo e murado o terreno, sem prejuízo da execução da calçada, pois há dúvida quanto a possibilidade de a lei considerar a inexistência de muros, de calçadas e da limpeza do terreno como hipóteses de descumprimento da função social da propriedade urbana.³²² Em grau maior pelo art. 182, § 4º (progressividade específica) que impõe quatro restrições expressas: (a) inserção prévia da área a ser tributada no Plano Diretor da cidade (§ 4º), que só pode ser aprovado por 3/5 dos vereadores, após duas audiências públicas, não podendo sofrer mais de uma alteração anual (arts. 40, § 4º, 41, I, e 46 da LOMSP); (b) definição da função social de propriedade urbana exclusivamente pela *lei que aprova o Plano Diretor*,³²³ impositivo para as cidades com mais de 20.000 habitantes (§§ 1º e 2º do art. 182); (c) concessão de prazo³²⁴ para o proprietário construir ou lotear o imóvel incluído no Plano Diretor (§ 4º, I); (d) só depois de descumprida a obrigação de fazer é que surge a faculdade de o poder público lançar mão do IPTU progressivo,³²⁵ porém, *somente* naquela modalidade temporal,³²⁶ o que afasta a progressividade fundada no valor venal do imóvel ou na sua destinação como constava da equivocada legislação do Município de São Paulo.

As notificações de proprietários de prédios desocupados que vêm sendo feitas pela Prefeitura de São Paulo, com suposto fundamento na Lei nº 15.234, de 1º-7-2010, com as alterações introduzidas pela Lei nº 16.050, de 31-7-2014 (Lei do Plano Diretor), são ilegais, pois apenas os proprietários de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado podem ser tributados progressivamente por descumprimento da função social da propriedade urbana. É o que se depreende do exame do § 4º, do art. 182 da CF, do art. 5º e § 1º da Lei nº 10.257/01 (Estatuto da Cidade) e art. 1º da Lei municipal de nº 15.234/10. Para solucionar a questão de prédios vazios por longo tempo e que trazem problemas sociais para a cidade deve ser implementado pelo poder público local outros instrumentos que não sejam os de natureza tributária, sob pena de desvio de finalidade.

9.6.2 Imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis

Este imposto conhecido pelo sigla ITBI voltou para a competência impositiva do Município com o advento da Constituição de 1988. A transmissão *causa mortis*, bem como aquela operada a título gratuito, continuam na competência tributária dos Estados-membros.

O fato gerador desse imposto é a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição. Para efeito desse imposto, a cessão de direitos imobiliários é equiparada à transmissão de propriedade, o que é muito justo, pois ninguém ignora que nos dias atuais as cessões de direito configuram instrumentos de transmissão econômica de bens imóveis. Entretanto, o citado imposto não incide nos casos de compromisso de venda e compra por inexistir, no caso, transmissão de propriedade ou de direitos imobiliários.³²⁷ O art. 35 do CTN, que define o fato gerador do imposto em questão, embora referindo-se a imposto estadual, acha-se plenamente recepcionado pela Carta Magna vigente. Como a transmissão pressupõe uma vinculação, decorrente da vontade ou da lei, entre o titular anterior (promitente) e o novo titular (adquirente) descabe a cogitação de imposto em se tratando de aquisição originária, como no caso da usucapião, por exemplo, em que inexiste qualquer vínculo entre aquele que perde o direito de propriedade e aquele que o adquire. Por isso, o STF vem acoimando de inconstitucionais as leis que instituem esse imposto nos casos de aquisição por usucapião.³²⁸

Outrossim, convém ressaltar que a transmissão da propriedade imobiliária só se opera com o **registro** do título de transferência no **registro de imóveis competente**, segundo o art. 1.245 do Código Civil, que assim prescreve: “*Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.*” O § 1º desse artigo dispõe enfaticamente que “*enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel*”. Portanto, a exigência do imposto antes da lavratura da escritura de compra e venda ou do contrato particular, quando for o caso, como consta da maioria das legislações municipais, é manifestamente inconstitucional. Esse pagamento antecipado do imposto não teria amparo no § 7º do art. 150 da CF, que se refere à atribuição ao

“sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Ora, sendo o ITBI um imposto de incidência monofásica, ao contrário do ICMS, que é um imposto de incidência plurifásica, comportando a figura da “substituição tributária para frente”, não haveria como aplicar o preceito constitucional retrocitado.

Por isso, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou sua jurisprudência no sentido de que o ITBI deve incidir **apenas** sobre transações registradas em cartório, que impliquem efetiva transmissão da propriedade imobiliária (Resp 253364, 12.546, 264064, 57.641; AGA 448.245; ROMS 10.650 e 10.659). Curvamo-nos à jurisprudência remansosa do STJ, reformulando o nosso ponto de vista anterior quer porque inaplicável o § 7º do art. 150 da CF em relação ao ITBI, quer porque o fato gerador desse imposto, eleito pelo art. 35, II, do CTN em obediência ao disposto no art. 156, II, da CF, é uma **situação jurídica**, qual seja, a transmissão de propriedade imobiliária. Dessa forma, a definição de transmissão de propriedade imobiliária, ditada pelo direito privado (art. 1.245 e parágrafos do Código Civil) é vinculante ao direito tributário. A definição, bem como o conteúdo e o alcance da “transmissão da propriedade imobiliária”, utilizada pelo legislador constituinte, para definir a competência impositiva municipal, não poderiam ser alterados pela legislação tributária (art. 110 do CTN). Ainda que nulo o título registrado, o imposto será devido, porque “*enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel*”, nos exatos termos do § 2º do art. 1.245 do Código Civil. E mais, de conformidade com o art. 118 do CTN “*a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos*”.

O contribuinte do imposto pode ser qualquer das partes na operação tributada, conforme dispuser a lei do Município tributante. A maioria das legislações municipais elege como contribuinte o comprador, no caso de transmissão de propriedade, e no caso de cessão, o cedente.

A base de cálculo é o valor venal do imóvel que outra coisa não é senão aquele preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda à vista, em condições normais do mercado imobiliário admitindo-se a diferença de até 10% para mais ou para menos. Não se confunde com o valor da efetiva transação imobiliária nem com a base de cálculo de cada imóvel em concreto. Nos chamados tributos avaliáveis (IPTU e ITBI) é preciso não confundir o plano abstrato de eleição de critérios ou métodos avaliativos para se encontrar o valor unitário do metro quadrado do terreno ou da construção, com o plano concreto da constituição do crédito tributário em cada caso, mediante a atividade do lançamento por uma de suas modalidades, que é ato

vinculado, nos precisos termos do art. 142 do CTN. No Município de São Paulo existe a Lei nº 10.235/86, que fixa as normas e métodos para apuração do valor venal, expressos em seis Tabelas anexas, que possibilitam a apuração do valor unitário do metro quadrado da construção e do terreno. Daí por que inconstitucional o ato do Executivo, que disponibiliza a base de cálculo de cada imóvel cadastrado, obtido mediante pesquisa de mercado, para fins de obtenção da guia de recolhimento do ITBI como determina o Decreto municipal nº 46.228/05, ferindo o princípio da legalidade, além de alterar o regime de lançamento por homologação que, por definição, não subordina o recolhimento do imposto ao exame prévio do fisco.

A alíquota desse imposto não mais se sujeita ao limite máximo a ser estabelecido pelo Senado Federal, como ocorria no sistema constitucional antecedente. O Município é livre para estabelecer alíquota que bem entender. Poderá, também, estatuir alíquotas progressivas em razão da variação do valor venal, com base no salutar dispositivo programático do § 1º do art. 145 da CF.³²⁹ Realmente, se o Município pode tributar com 2%, por exemplo, nada o impede de graduar essa tributação segundo a capacidade contributiva de cada um, estabelecendo alíquotas progressivas de 0,50%, 0,80%, 1,50% e 2,0% de conformidade com as faixas de valor venal dos imóveis, conferindo caráter pessoal a esse imposto. Quem adquire imóvel de maior valor espelha, objetivamente, capacidade contributiva maior. A progressividade do ITBI, instituída pela legislação paulistana, art. 10, II, da Lei nº 11.154/91, é de natureza estritamente fiscal, fundada que está exclusivamente no princípio da capacidade contributiva, nada, absolutamente nada, tendo a ver com a função social da propriedade, que muitas vezes é invocada para acoimar de inconstitucional essa progressividade. Ora, esse imposto, ao contrário do IPTU, não se presta a regular a função social da propriedade urbana. De fato, sendo o seu fato gerador a transmissão da propriedade, como seria possível atingir qualquer finalidade extrafiscal nesse sentido? Afinal, inexiste e nem pode existir uma transmissão de propriedade que cumpre a função social e uma outra que não satisfaz essa função. A disfunção social da propriedade só poderá estar ligada ao uso da propriedade. Daí a legitimidade e constitucionalidade do IPTU progressivo se estiver desestimulando³³⁰ o mau uso da propriedade urbana.

E aqui é oportuno esclarecer que o posicionamento da doutrina contrariamente ao ITBI progressivo, com reflexo na jurisprudência,³³¹ decorre mais da exacerbação do encargo tributário e menos da alegada falta de sua previsão constitucional. Como vimos, essa progressividade não está fundada no poder de polícia, hipótese em que exigiria a explicitação da razão da progressividade, mas no expresso princípio da capacidade econômica do contribuinte: “*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*” (§ 1º do art. 145 da CF). O princípio da capacidade contributiva sempre figurou expressa ou implicitamente nas várias Constituições Brasileiras. A de 1946 (art. 202) referia-se ao tributo como gênero. A de 1988 refere-se à espécie imposto (§ 1º do art. 145). Na Carta Política de 1967, esse princípio subsistiu de forma implícita, conforme opinião unânime dos tratadistas. De outro lado, a faculdade de tributação progressiva do IPTU *nas condições* do § 1º do art. 156 e do inciso II, do § 4º do art. 182, da CF, não inibe a progressividade em relação a outros impostos, que podem ser, livre e amplamente utilizados com fins ordinatórios,³³² sem as restrições atualmente existentes em relação àquele imposto.³³³ O exercício do poder de polícia pelo Estado deve ser entendido como regra e a sua limitação, como exceção, que deve vir expressa no texto constitucional.³³⁴

Por tudo isso, entendemos que sua rejeição, inclusive sob eiva de inconstitucionalidade, tem sua verdadeira motivação no caráter excessivo da carga tributária. Afinal, um imposto que, tradicionalmente, vinha sendo tributado pela alíquota máxima de 2%, da noite para o dia, teve seu teto fixado em 6%, o que não é razoável.³³⁵ Tanto é assim que a própria Municipalidade, constatando o efeito maléfico dessa tributação exagerada, editou a Lei nº 11.393, de 9-7-1993, que concedeu um desconto de 40% do ITBI progressivo, pelo prazo de 120 dias, a contar da data de vigência dessa lei. O objetivo foi o de permitir a regularização em massa dos títulos aquisitivos de milhares de propriedades imobiliárias.

Alegar e comprovar o efeito confiscatório do ITBI não é tarefa fácil, mesmo porque a Carta Política não definiu qualquer parâmetro objetivo nesse sentido, limitando-se a prescrever que é vedado utilizar tributo com efeito de confisco (art. 150, IV). Daí seu questionamento sob outro enfoque com respaldo na jurisprudência, que prestigia o princípio da justiça fiscal.³³⁶ Se a progressividade se situasse nas faixas de 0,50%, 0,60%, 0,80% até 2,0% dificilmente o imposto teria sido impugnado pelo contribuinte e se o tivesse o resultado, muito provavelmente, teria sido outro em face do expresso princípio da graduação do imposto segundo a capacidade econômica do contribuinte. Por tudo isso, mesmo após o advento da Súmula de nº 45 a matéria não está pacificada no âmbito do 1º TACivil, registrando-se votos discordantes.³³⁷

Contudo, o STF, reformando a decisão do 1º TACivil de São Paulo, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade dessa tributação progressiva sob o fundamento de que o *imposto de natureza real que é, não pode variar na razão presumível da capacidade contributiva do sujeito passivo*.³³⁸ Em consequência, foi editada a Lei nº 13.107, de 29 de dezembro de 2000, abolindo as alíquotas progressivas mediante alteração do art. 10 da Lei nº 11.154/91, mantendo-se a alíquota de 0,5% sobre o valor financiado, até o limite de R\$ 42.000,00 nas transmissões compreendidas pelo SFH e a alíquota de 2% para as demais transmissões.

Com o advento da Súmula 656 do STF, apesar de não ter efeito vinculante, acredita-se que a discussão em torno da

progressividade da alíquota deverá cessar. É seguinte o teor dessa Súmula: *É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel.*

Finalmente, é de se lembrar que a Carta Magna excluiu da incidência desse imposto a “*transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital*”, bem como³³⁹

“a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil” (art. 156, § 2º, inciso I).³⁴⁰

9.6.3 Imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel³⁴¹

9.6.4 Imposto sobre serviços de qualquer natureza

Esse imposto, conhecido pela sigla ISS, implantado a partir de janeiro de 1967, com fundamento no art. 15 da Emenda Constitucional nº 18/65, teve seu perfil mantido pela Constituição de 1988.

No Sistema anterior estavam excluídos da tributação municipal os serviços compreendidos na competência tributária dos Estados ou da União. Não tivemos exemplos práticos de tributação, pelos Estados, de serviços puros, isto é, aqueles que não envolvem o fornecimento de mercadorias. Na Constituição atual são excluídos da competência impositiva municipal apenas os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, que ficaram na competência impositiva dos Estados. Tal fato poderá concorrer para diminuir a área de conflitos de competência tributária entre Estados e Municípios.

A Constituição Federal repetiu a expressão *definidos em lei complementar* que estava na Carta anterior e que tantas confusões trouxe nos campos doutrinário e jurisprudencial, ensejando o aparecimento de teses da exemplificatividade e da taxatividade da lista.

Como se sabe, o Decreto-lei nº 406/68, modificado pelo Decreto-lei nº 834/69,³⁴² cumprindo a missão de dirimir conflitos de competência tributária entre os Estados-membros e os Municípios (ICM e ISS), estatuiu lista de serviços prescrevendo em seu art. 8º e §§ 1º e 2º:

- a) os serviços especificados na lista ficam sujeitos apenas ao ISS, ainda que a sua prestação envolva fornecimento de mercadorias;
- b) o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao ICM.

Desde o início, formaram-se duas correntes doutrinárias: a da taxatividade da lista e a da exemplificatividade da lista, envolvendo opiniões de respeitáveis juristas tanto d’uma como d’outra corrente.

A primeira corrente, sustentada por Ruy Barbosa Nogueira e a maioria dos tributaristas, advoga a tese da vedação do emprego da analogia no campo do direito material, que ocorreria se a lista não fosse taxativa.

A segunda corrente, sustentada por Geraldo Ataliba e José Souto Maior Borges, dentre outros, fulcra a sua tese na impossibilidade de a legislação infraconstitucional limitar a competência tributária que a Constituição outorgou aos Municípios. Só na área de possíveis conflitos é que deveria prevalecer a lista de serviços. No nosso entendimento, o art. 12 do DL nº 406/68 deve ser observado pelos Municípios, à medida que dirime conflitos intermunicipais ao prescrever, como regra geral, que “*o local da prestação de serviço é o do estabelecimento prestador ou, na sua falta, o domicílio do prestador,*³⁴³ *e no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação*”.³⁴⁴

O Supremo Tribunal Federal inclinou-se para a tese da taxatividade da lista, mitigada, posteriormente, pelo entendimento de que a “*sua taxatividade não exclui a interpretação de que cada um de seus itens alcance maior ou menor compreensão, atingindo serviços que, se não individualizados, devam considerar-se abrangidos*”.³⁴⁵

Tudo indica que aquela alta Corte de Justiça do País refletiu o pensamento do saudoso Ministro Aliomar Baleeiro, manifestado em determinado momento, segundo o qual “a lista é taxativa comportando, porém, cada item uma interpretação ampla e analógica”.³⁴⁶

A lei complementar, como lei sobre leis de tributação, não é autoaplicável. Cumpre à lei de cada Município definir quais são os serviços congêneres naqueles itens permitidos pela lei complementar.

Em face da realidade espelhada pela LC nº 116/03, que elenca nada menos que 193 tipos de serviços, a discussão em torno da taxatividade ou exemplificatividade da lista perdeu interesse prático. Essa discussão só era relevante à época em que a lista só continha 29 itens, depois ampliada para 66 itens. A partir de sua expansão para 100 itens (LC nº 56/87) passou a ser mais

prático invocar a sua taxatividade que, aliás, prestigia o princípio da segurança jurídica.

A grande verdade é que o legislador constituinte de 1988 limitou os serviços tributáveis pelos Municípios àqueles definidos em lei complementar, ao mesmo tempo em que retirou a competência impositiva da União que estava na Carta anterior, e enumerou taxativamente os serviços tributáveis pelos Estados.

A Emenda Constitucional nº 37, de 12-6-2002, veio promover alteração do § 3º do art. 156 da CF, ampliando a atribuição do legislador complementar, em relação ao imposto sobre serviços de qualquer natureza. Conferiu-lhe competência para *fixar as suas alíquotas máximas e mínimas* (inciso I) e *regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados* (inciso III).³⁴⁷ Evidencia-se o propósito de prevenir guerras tributárias entre os Municípios.

Antecipando-se ao próprio legislador complementar a quem outorgou competência para fixar alíquotas mínimas, a Emenda Constitucional em questão, em mais uma inovação, alterou o art. 88 do ADCT e dispôs que, enquanto a lei complementar não fixar a alíquota mínima,³⁴⁸ a mesma será de 2%, exceto para alguns serviços referidos na lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68, bem como proibiu a concessão de incentivos fiscais que resultem direta ou indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida.

A fixação de alíquota mínima pela lei complementar, conforme § 3º do art. 156 da CF, com a redação conferida pela EC nº 37/02, padece do vício de inconstitucionalidade por afronta ao princípio federativo, caracterizado pelo governo próprio e competência exclusiva dos entes componentes da Federação (arts. 1º e 18 da CF). O exercício do poder tributário pelo Município pressupõe liberdade de adotar a política tributária adequada às suas necessidades, com autonomia e independência, como resultado da forma federativa de Estado, proclamada logo em seu art. 1º. Nenhum ente político pode ser obrigado a retirar da sociedade mais do que o necessário à implementação da política governamental. A Carta Política, no § 4º do art. 60, proíbe a *deliberação de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado* (inciso I).

De fato, fora as limitações genéricas, aplicáveis aos tributos em geral, o constituinte originário em matéria de ISS estatuiu apenas quatro limitações ao exercício do poder tributário pelos Municípios: (a) exclusão de serviços tributáveis pelos Estados; (b) definição prévia dos serviços de qualquer natureza em lei complementar; (c) competência para o legislador complementar fixar alíquotas máximas; (d) competência da lei complementar para excluir da incidência do imposto as exportações de serviços para o exterior (art. 156, III, e § 3º, I e II, da CF em sua redação original). Quanto à limitação constitucional referida na letra *d* falaremos por ocasião da abordagem da tributação dos serviços procedentes do exterior e da não incidência dos serviços exportados para o exterior.

Não nos parece possa o legislador complementar, ou a própria Emenda Constitucional, estabelecer alíquota mínima. O campo de atuação da lei complementar, em matéria tributária, está delimitado pelos três incisos do art. 146 da CF: I – dispor sobre conflitos de competência; II – regular limitações constitucionais do poder de tributar; e III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Fixação de alíquota mínima³⁴⁹ não tem enquadramento em quaisquer dos incisos referidos, mesmo porque, sendo um elemento quantitativo do imposto, a sua mensuração deve ficar a critério do ente político impositivo, respeitadas eventuais limitações estabelecidas pelo legislador constituinte original. Aliás, a Lei Complementar superveniente no 116/03 não regulou as matérias previstas nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da CF, pelo que aquela alíquota mínima de 2% prevista provisoriamente no art. 88 do ADCT perdeu eficácia. Contudo, o PLC nº 386/12, de autoria do Senador Romero Jucá, que fixa a alíquota mínima do ISS em 2% e inverte o local de pagamento do imposto sempre que o prestador do serviço vier a realizar o serviço em outro Município onde a alíquota for inferior a 2%, sem prejuízo de sanções da Lei no 8.429/92, que passa a tipificar como ato de improbidade a redução da alíquota para patamar inferior a 2%, direta ou indiretamente, foi aprovado com ligeiras alterações resultando na Lei Complementar no 157, de 29-12-2017. Essa Lei veio fixar a alíquota mínima de 2% mediante acréscimo do art. 8º-A à Lei Complementar nº 116/03 (art. 2º), proibindo a concessão de isenção ou de benefícios tributários ou financeiros, redução da base de cálculo ou qualquer outra forma que resulte em carga tributária menor que a aplicação da alíquota mínima de 2%, com exceção dos serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista de serviços (§ 1º do art. 2º). O § 2º acoima de nulidade a legislação municipal que desrespeitar as disposições relativas à alíquota mínima, assegurando ao prestador de serviços o direito à restituição do valor efetivamente pago. A Lei Complementar sob comento regula adequadamente os dispostos nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da CF ao proibir os incentivos fiscais em geral, com as exceções retromencionadas, e conferir à alíquota mínima aquela finalidade de dirimir conflitos de competência tributária entre os Municípios afastando o perigo de guerras fiscais, inserindo-se, portanto, na previsão do inciso I do art. 146 da CF, ao contrário do art. 88 do ADCT que se limitava a fixar a alíquota mínima de 2% de forma imotivada. O art. 6º da Lei Complementar sob exame fixa o prazo de 1 (um) ano, a contar da publicação dessa Lei, para os Municípios revogarem os dispositivos das legislações tributárias que contrariem o *caput* do art. 8º-A e § 1º da LC no 116/03, sob pena de incidência do art. 10-A da Lei no 8.429/92, acrescido pela lei complementar sob análise que caracteriza como ato de improbidade administrativa a infração do art. 8º-A da LC no 116/03. Nessa hipótese, incide a sanção do inciso IV do art. 12 da Lei no 8.429/92 (perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de 5 a 8 anos e multa de até 3 vezes o valor do benefício

financeiro ou tributário concedido), também acrescido pela Lei Complementar no 157/17. Acredita-se que com essas medidas a guerra fiscal entre os Municípios cessará.

A faculdade de a lei complementar estabelecer alíquotas máximas já constava do texto original da Constituição,³⁵⁰ pelo que deve ser entendida como outorga de competência impositiva com essa restrição. Entretanto, esta questão não está, ainda, inteiramente regulada por lei complementar. O que existe de concreto é a fixação de alíquota máxima de 5% para exploração de rodovias pedagiadas, que corresponde ao item 22.01 da Lista anexa à LC nº 116/03. Se o texto constitucional, desde a Constituição de 1969³⁵¹ até a de 1988,³⁵² refere-se a “**alíquotas máximas**”, obviamente, não está facultando a fixação, por lei complementar, de alíquota máxima do ISS, mas de **alíquotas máximas** de determinados serviços tributáveis. Sendo uma restrição ao poder impositivo municipal, essa questão não pode ser interpretada de forma ampla.

E aqui é oportuno lembrar que, mesmo no regime de exceção, o Ato Complementar nº 34, de 31-1-1967, que cuidou pela vez primeira dessa questão do teto de tributação, procurou interferir o menos possível na política tributária dos Municípios, fixando alíquotas máximas de 2%, 5% e 10% para diferentes serviços, conforme se verifica de seu art. 9º.³⁵³ É de ser lembrado, também, que, com a entrada em vigor da Constituição Federal de 1967, a Corte Suprema entendeu revogado o Ato Complementar nº 34/67, uma vez que a nova ordem constitucional não previu a fixação de alíquotas máximas do imposto sobre serviços, por qualquer espécie de instrumento normativo. Entendeu, também, não repristinadas aquelas alíquotas fixadas pelo Ato Complementar nº 34/67, pela Emenda nº 1/69 (Constituição Federal de 1969), que facultou à lei complementar fixar as **alíquotas máximas** do imposto sobre serviços de qualquer natureza (RE 77.559-SP, Rel. Min. Leitão de Abreu, em *RTJ* – 81/96; RE 70.979 – RJ, Rel. Min. Luiz Gallotti, em *RTJ* 59/94).

Concluindo, uma interpretação sistemática do art. 4º da Lei Complementar nº 100/99, à luz da ordem jurídica global, principalmente à luz do princípio federativo, que assegura a independência política, administrativa e financeira do Município, conduz inexoravelmente à conclusão de que, por ora, somente um único item de serviços tributáveis, o item 101 da Lista anexa à Lei Complementar nº 56/87, correspondente ao item 22.01 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, está submetida à alíquota máxima de 5%.

Outros serviços, como os de diversão pública, de distribuição e venda de bingos, que muitos municípios tributavam com alíquota de 10% eram constitucionais. Por conta de interpretações equivocadas essa alíquota de 10% foi rebaixada a 5% pelos Municípios, inclusive pelo de São Paulo.

Não socorre o entendimento em contrário, o argumento de que a Lei Complementar nº 116/2003, que editou normas gerais aplicáveis ao imposto sobre serviços no âmbito nacional, deixou de fixar a alíquota máxima, porque ela já estaria fixada pela Lei Complementar nº 100/99.

Haveria duplo equívoco nessa linha de argumentação. Em primeiro lugar, o errôneo entendimento do legislador jamais poderia suprir a omissão legislativa. Em segundo lugar, se o legislador, realmente, tivesse fixado a alíquota máxima do imposto sobre serviços em cinco por cento ele, sem sombra de dúvida, teria ultrapassado os limites do texto constitucional, que se refere às “**alíquotas máximas**”, no plural, o que não admite um teto único e fixo de tributação.

9.6.4.1 *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*³⁵⁴

A Lei Complementar nº 116/03 inova a lei de regência do ISS, revogando os artigos 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-lei nº 406/68, os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-lei nº 834/69, a Lei nº 7.192/84 e as Leis Complementares nºs 22/74, 56/87 e 100/99.

A nova lei estabeleceu uma lista de serviços composta de 193 subitens de serviços. Apesar de manter como regra a tributação no local do estabelecimento prestador ou na sua falta, o local do domicílio do prestador, estabeleceu exceções em 20 hipóteses em que o imposto será devido no **local da prestação do serviço** (art. 3º) encampando, parcialmente, a jurisprudência do STJ. O tomador de serviços passará a ser o responsável pelo pagamento do imposto devido pelo prestador de serviços, nas hipóteses do § 2º do art. 6º. Sobre a questão da substituição ativa e passiva, que veio à luz para prevenir guerras tributárias e dificultar o planejamento tributário pelos contribuintes, veremos mais adiante. O art. 3º da LC nº 157/2016 acrescentou mais 13 itens de serviços à Lista anexa a LC nº 116/2003.

Questões controvertidas

Inúmeras são as questões controvertidas em relação ao ISS, muitas delas decorrentes da nova lei de regência, a LC nº 116/03. Destaquemos as principais.

a) ISS devido no local da prestação

Interpretando o antigo art. 12 do DL 406/68, o STJ fixou o entendimento de que o imposto é **sempre** devido no Município onde for prestado o serviço e não apenas na hipótese de construção civil, prestigiando o princípio da territorialidade.

No nosso entender, a Corte inovou a legislação. O art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, de conformidade com o art. 146, I, da CF, prescreveu que “*considera-se o local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador*”. Somente na hipótese de construção civil é que o legislador competente adotou o critério do local da prestação. O texto legal bem distinguiu o local do estabelecimento prestador do local da prestação para dirimir conflitos intermunicipais. E o próprio art. 102 do CTN proclamou a vigência da legislação tributária estadual, municipal e distrital, “*no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União*”.

A exceção ao princípio da territorialidade é mantida pelo art. 3º da LC nº 116/03, com ressalva em relação aos 20 itens aí mencionados, todos eles pertinentes a serviços cuja execução implica presença no local da prestação tal qual na construção civil.

Se adotada a posição do STJ fora das hipóteses do art. 3º da LC nº 116/03,³⁵⁵ como havia feito a Lei nº 13.476/02 do Município de São Paulo, por meio do expediente de “Retenção do Imposto” pela fonte pagadora (tomadora dos serviços) o conflito de competência tributária surgirá, sem dúvida alguma. O Município competente para tributar, nos termos constitucionais e nos termos da lei de regência da matéria, certamente, não irá abrir mão do imposto só porque outro Município já tributou.

Mesmo no regime da LC nº 116/03, o STJ continua com a tendência de privilegiar o local da prestação do serviço apegado ao princípio da territorialidade das leis, mediante interpretação demasiadamente ampla do conceito de local do estabelecimento prestador que está expresso no art. 4º da lei de regência nacional do ISS, conforme se verifica do Resp nº 1.195.844-DF, Rel. Min. Mauro Campbell, *DJ* de 15-3-2011 e Resp nº 1.160.253-MG, Rel. Min. Castro Meira, *DJ* de 19-8-2010. No primeiro caso, tratava-se de uma empresa prestadora de serviços estabelecida em São Paulo que prestou serviços de informática na sede de uma instituição financeira localizada em Brasília, disponibilizando para a tomadora de serviços técnicos aí residentes³⁵⁶ para a manutenção da solução durante todo o período, circunstância que teria caracterizada a existência de uma unidade econômica ou profissional no âmbito do Distrito Federal.

b) Tributação das cooperativas médicas

A partir do acórdão proferido no RE nº 81.966-SP, Rel. Min. Leitão de Abreu (*RTJ* 81/141), a jurisprudência dos tribunais inclinou-se pela tese de que essas cooperativas não se sujeitam ao ISS, por não desenvolver atividade lucrativa, nem exercer qualquer atividade passível de enquadramento na lista de serviços tributáveis. Entretanto, o STJ, acertadamente, passou a distinguir o ato cooperativo, aquele praticado entre o estabelecimento cooperativo e o médico cooperado (art. 79 da Lei nº 5.764/71), imune de imposto, daquele praticado entre estabelecimento cooperativo e terceiros, configurando ato negocial (art. 86 da Lei nº 5.764/71), sujeito ao ISS.³⁵⁷ Ressalte-se que o próprio art. 87 da lei básica do cooperativismo determina a contabilização em separado dos resultados da operação atípica “de molde a permitir cálculo para incidência de tributos”. A Lei Complementar nº 130, de 17-4-2009, que dispõe sobre o Sistema Nacional de Crédito Cooperativo, revogou o art. 84 e o parágrafo único do art. 86 da Lei nº 5.764, de 16-12-1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas.

Enquanto a lei complementar não regulamentar o disposto na alínea *c* do inciso III do art. 146 da CF, que determina a edição de normas gerais dispensando o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, controvérsias a respeito continuarão sendo suscitadas, pois é certo de “adequado tratamento tributário” não se confunde com a imunidade. O que se pode afirmar com toda a certeza é que a cooperativa não pode merecer, em hipótese alguma, tratamento tributário mais oneroso do que a empresa em geral.

O STF reconheceu a repercussão geral sobre o tema constitucional para saber se as receitas provenientes de serviços médicos pagos por terceiros à Cooperativa de serviços médicos pelos serviços prestados por cooperados podem ser tributados ou não por COFINS, PIS e CSLL, conforme ementa a seguir:

“Ementa: Tributário. Incidência da COFINS, da contribuição ao programa de integração social e da contribuição sobre o lucro líquido sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo. Distinção entre ‘ato cooperado típico’ e ‘ato cooperado atípico’. Conceitos constitucionais de ‘ato cooperativo’, ‘receita de atividade cooperativa’ e ‘cooperado’. Cooperativa de serviços médicos. Valores pagos por terceiros à cooperativa por serviços prestados pelos cooperados. Leis 5.764/1971, 7.689/1988, 9.718/1998 e 10.833/2003. arts. 146, III, *c*, 194, par. ún., V, 195, *caput*, e I, *a*, *b* e *c*, e § 7º e 239 da Constituição. Tem repercussão geral a discussão sobre a incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de ‘ato cooperado’, ‘receita da atividade cooperativa’ e

‘cooperado’. Discussão que se dá sem prejuízo do exame da constitucionalidade da revogação, por lei ordinária ou medida provisória, de isenção, concedida por lei complementar (RE 598.085-RG), bem como da ‘possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998’ (RE 599.362/RG, Rel. Min. Dias Toffoli). (RE 672215/RG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* de 30-4-2012).

Resolvendo o mérito da Repercussão Geral reconhecida no RE nº 598.085 retrorreferido, o Plenário do STF firmou a tese pela incidência da COFINS sobre os serviços prestados por cooperados médicos por intermédio da Cooperativa, observadas as exclusões legalmente previstas da sua base de cálculo, conforme ementa abaixo:

“Ementa: recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Ato cooperativo. Cooperativa de trabalho. Sociedade cooperativa prestadora de serviços médicos. Posto realizar com terceiros não associados (não cooperados) venda de mercadorias e de serviços sujeita-se à incidência da COFINS, porquanto auferir receita bruta ou faturamento através destes atos ou negócios jurídicos. Construção do conceito de ‘ato não cooperativo’ por exclusão, no sentido de que são todos os atos ou negócios praticados com terceiros não associados (cooperados), *ex vi*, pessoas físicas ou jurídicas tomadoras de serviço. Possibilidade de revogação do benefício fiscal (isenção da COFINS) previsto no inciso I, do art. 6º, da LC nº 70/91, pela MP nº 1.858-6 e reedições seguintes, consolidada na atual MP nº 2.158-35. A lei complementar a que se refere o art. 146, III, “c”, da CF/88, determinante do ‘adequado tratamento tributário ao ato cooperativo’, ainda não foi editada. *Ex positis*, dou provimento ao recurso extraordinário. 1. As contribuições ao PIS e à COFINS sujeitam-se ao mesmo regime jurídico, porquanto aplicável a mesma *ratio* quanto à definição dos aspectos da hipótese de incidência, em especial o pessoal (sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota), a recomendar solução uniforme pelo colegiado. 2. O princípio da solidariedade social, o qual inspira todo o arcabouço de financiamento da seguridade social, à luz do art. 195 da CF/88, matriz constitucional da COFINS, é mandamental com relação a todo o sistema jurídico, a incidir também sobre as cooperativas. 3. O cooperativismo no texto constitucional logrou obter proteção e estímulo à formação de cooperativas, não como norma programática, mas como mandato constitucional, em especial nos arts. 146, III, c; 174, § 2º; 187, I e VI, e 47, § 7º, ADCT. O art. 146, c, CF/88, trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, verdadeira regra de bloqueio, como corolário daquele, não se revelando norma imunitória, consoante já assentado pela Suprema Corte nos autos do RE 141.800, Relator Ministro Moreira Alves, 1ª Turma, DJ 03/10/1997. 4. O legislador ordinário de cada pessoa política poderá garantir a neutralidade tributária com a concessão de benefícios fiscais às cooperativas, tais como isenções, até que sobrevenha a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, CF/88. O benefício fiscal, previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, foi revogado pela Medida Provisória nº 1.858 e reedições seguintes, consolidada na atual Medida Provisória nº 2.158, tornando-se tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas (ADI 1/DF, Min. Relator Moreira Alves, DJ 16/06/1995). 5. A Lei nº 5.764/71, que define o regime jurídico das sociedades cooperativas e do ato cooperativo (artigos 79, 85, 86, 87, 88 e 111), e as leis ordinárias instituidoras de cada tributo, onde não conflitem com a *ratio* ora construída sobre o alcance, extensão e efetividade do art. 146, III, c, CF/88, possuem regular aplicação. 6. Acaso adotado o entendimento de que as cooperativas não possuem lucro ou faturamento quanto ao ato cooperativo praticado com terceiros não associados (não cooperados), inexistindo imunidade tributária, haveria violação a determinação constitucional de que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, *ex vi*, art. 195, I, b, da CF/88, seria violada. 7. Consectariamente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais. 8. A Suprema Corte, por ocasião do julgamento dos recursos extraordinários 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 15-08-2006, e 346.084/PR, Relator Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 01-09-2006, assentou a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços. 9. Recurso extraordinário interposto pela União (Fazenda Nacional), com fulcro no art. 102, III, ‘a’, da Constituição Federal de 1988, em face de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, *verbis*: Tributário. Mandado de segurança. Cooperativa. Lei nº 5.764/71. COFINS. MP nº 1.858/99. Lei 9.718/98, art. 3º, § 1º (inconstitucionalidade). Não incidência da COFINS sobre os atos cooperativos. 1. A Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (DOU de 16/12/1998) não tem força para legitimar o texto do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, haja vista que a lei entrou em vigor na data de sua publicação, em 28 de novembro de 1998. 2. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RREE 357.950/RS, 346.084/PR, 358.273/RS e 390.840/MG) 3. Prevalece, no confronto com a Lei nº 9718/98, para fins de determinação da base de cálculo da Cofins o disposto no art.

2º da Lei nº 70/91, que considera faturamento somente a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. 4. Os atos cooperativos (Lei nº 5.764/71 art. 79) não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas. Não compõem, portanto, o fato impositivo para incidência da COFINS. 5. Em se tratando de mandado de segurança, não são devidos honorários de advogado. Aplicação das Súmulas 512 do STF e 105 do STJ. 6. Apelação provida. (fls. 120/121). 10. A natureza jurídica dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas e a incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de ‘ato cooperado’, ‘receita da atividade cooperativa’ e ‘cooperado’, são temas que se encontram sujeitos à repercussão geral nos recursos: RE 597.315-RG, Relator Min. Roberto Barroso, julgamento em 02/02/2012, DJe 22/02/2012, RE 672.215-RG, Relator Min. Roberto Barroso, julgamento em 29/03/2012, DJe 27/04/2012, e RE 599.362-RG, Relator Min. Dias Toffoli, DJe-13-12-2010, notadamente acerca da controvérsia atinente à possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998. 11. *Ex positis*, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta” (RE 598.085-RJ, Rel. Min. Luiz Fux, j. 06-11-2014, DJe-027 divulg. 09-02-2015, public. 10-02-2015).

Na cooperativa de serviço médico, o ato cooperativo, insuscetível de tributação, consiste na intermediação da Cooperativa captando a clientela para seus cooperados, que prestam efetivamente os serviços médicos, assumindo pessoalmente a responsabilidade técnica e profissional. Por isso, o art. 15 da MP nº 2.158-35/01, referido no V. Acórdão não prevê a hipótese de exclusão de valores repassados a cooperados pelos serviços por eles prestados. O estabelecimento da cooperativa presta serviços de intermediação, recebimento dos valores dos serviços prestados e o repasse desses valores ao cooperado-médico mediante retenção do IRPF e dedução da taxa de administração, normalmente de 5% sobre o valor do serviço prestado pelo cooperado. A Cooperativa de médicos somente presta serviços diretamente se ela tiver em seu quadro de empregados profissionais médicos e paramédicos, além de estrutura material completa, como salas de consulta, de cirurgia, de enfermaria, leitos e demais dependências, bem como instalações e instrumentos médicos em geral.

No mesmo sentido foi resolvido o mérito da Repercussão Geral reconhecida no RE nº 599.362 em relação ao PIS/PASEP, porém, versando sobre outra espécie de cooperativa, conforme ementa abaixo:

“Ementa. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei nº 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP nº 2.158-35/2001. Afronta ao princípio da isonomia. Inexistência. 1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes. 2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção. 3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais. 4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá. 5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos – não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados. 6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável. 7. Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social ‘será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei’ (art. 195, *caput*, da CF/88). 8. Inexiste ofensa ao postulado da isonomia na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Eventual insuficiência de normas concedendo exclusões e deduções de receitas da base de

cálculo da contribuição ao PIS não pode ser tida como violadora do mínimo garantido pelo texto constitucional. 9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto. 10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração” (RE nº 599.362/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* 10-2-2015).

Apesar da denominação de “cooperativa de trabalho” o teor do v. Acórdão está a demonstrar que se trata de uma “cooperativa de vendas”, em que o ato cooperativo consiste apenas no recebimento de produtos dos cooperados para vendas em comum, seguido de repasse dos valores das vendas na proporção de produtos fornecidos pelos cooperados, com dedução da taxa de administração, normalmente fixada em 5% do valor das vendas. A operação de venda dos produtos pela cooperativa no mercado atacadista configura ato mercantil sujeito à incidência do tributo. Só que na hipótese a base de cálculo das contribuições sociais será o valor do faturamento da cooperativa, excluídos dessa base de cálculo os valores repassados aos cooperados, decorrentes da comercialização de produtos por eles entregues à cooperativa para vendas em comum, conforme prescreve o inciso I do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, referido na ementa retrotranscrita. Assinale-se, por fim, que as exclusões casuísticas para favorecer este ou aquele cooperado ofendem o princípio da isonomia tributária por implicar diferenciações arbitrárias, como assinalado no v. Acórdão retrotranscrito. As distinções, para adequar-se ao princípio da razoabilidade, um limite imposto à ação do legislador, hão de sopesar as características de cada espécie de cooperativa com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica.

c) Invasão de competência impositiva do Estado

O § 2º³⁵⁸ do art. 1º, ainda que amplie a competência impositiva municipal, respeita tanto a restrição constitucional do art. 156, III,³⁵⁹ c/c art. 155, II³⁶⁰ da CF, como também o poder impositivo estadual previsto na letra *b*³⁶¹ do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta Magna.

Ampliar a lista de serviços, ressalvados os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, por si só, não implica invasão de competência impositiva dos Estados-membros. Ao restringir a competência tributária estadual prevista na letra *a* do inciso IX retrorreferido, por via indireta, o projeto de lei complementar aprovado pelo Parlamento fê-lo de forma legítima e constitucional. De fato, a expressão *serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios* não pressupõe a imutabilidade da lista de serviços, mesmo porque a cada dia novos serviços vêm surgindo em função de novas descobertas tecnológicas capazes de gerar serviços antes inexistentes.

O enxugamento dos subitens de serviços, conflitantes com o ICMS, feito pelo Senado, resultou na intocabilidade da competência impositiva dos Estados.

d) Inclusão de itens que não são nem podem ser considerados serviços

A expressão *serviços de qualquer natureza [...] definidos em lei complementar* referida no art. 156, III, da CF, não confere ao legislador infraconstitucional o poder de transformar em prestação de serviço aquilo que não é nem pode ser serviço.

A elaboração da extensa lista de 198 subitens foi feita de forma aleatória, sem maiores considerações de natureza jurídica. Ora, ao se elaborar a lista de serviços é preciso, antes de mais nada, conceituar o que é **serviço**. Se a Constituição Federal utilizou a expressão *serviços de qualquer natureza* para fixar a competência impositiva municipal, sem dizer o que é, obviamente o conceito dado pelo direito privado é vinculante ao direito tributário, não podendo o legislador tributário alterar esse conceito. Isso está expresso no art. 110 do CTN.

Serviço significa um bem econômico **imaterial**, fruto de esforço humano aplicado à produção. “*É produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob forma de bem material*” (Cf. *Grande Enciclopédia Delta Larousse*. Rio de Janeiro: Delta, 1970, vocábulo *serviço*).

Prestar serviço significa servir, isto é, ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração. O ISS recai sobre circulação de bem **imaterial** (serviço). Resulta da obrigação de fazer. O ICMS recai sobre circulação de bem **material** (mercadoria). Resulta da obrigação de dar.

Basta simples exame ocular da lista para detectar subitens que contemplam como serviços tributáveis os que não poderiam ser assim considerados. É o caso dos subitens do item 3 que se referem a “*serviços prestados mediante locação, cessação de direito de uso e congêneres*”; no subitem 15.09 há referência a “*arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens*”,³⁶² inclusive cessão de direitos e obrigações”; o subitem 25.01, por sua vez, contempla o “*caixão, urna ou esquifes*”.

Em todos esses casos, há uma confusão generalizada entre **prestação de serviços e locação de bens móveis**, regida pelo Código Civil, ou entre **prestação de serviços e fornecimento de bens materiais**.

A expressão *locação de bens móveis* constante do item 79 da lista anexa à LC nº 56/87 já foi declarada inconstitucional pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.³⁶³ Por tal razão, o subitem 3.01 foi vetado. Outros itens deveriam ter sido vetados pela mesma razão. Entretanto, o arrendamento mercantil (*leasing*) de quaisquer bens previsto no item 15.09 da lista nacional de serviços tributáveis não se confunde com a locação de bens móveis (*leasing* operacional). O STF já pacificou a matéria no sentido da tributação pelo ISS do *leasing* financeiro e do *lease-back*³⁶⁴ por entender que o núcleo do contrato de arrendamento mercantil é o financiamento que é um serviço tributável (RE nº 547.245/SC, Rel. Min. Eros Grau, *DJe* de 4-3-10).

e) Internet

O item 1 contemplou serviços de informática e congêneres, especificando nos subitens 1.01 a 1.07 os serviços tributáveis.

Na falta de previsão legal para tributação desses serviços, os Estados vinham tentando cobrar o ICMS dos provedores de acesso à Internet, como se a falta do exercício do poder de tributar, por um ente político, pudesse implicar a transferência desse poder para outra entidade política, não contemplada pela Constituição Federal.

Não é preciso, para dirimir a controvérsia, gastar rios de tinta sobre o assunto, esmiuçando o conteúdo do inciso III, do art. 2º, da LC nº 87/96, nem fazer grande esforço mental em torno do art. 60, da Lei nº 9.472/97, que define o serviço de telecomunicação.

Ora, provedor de acesso, por si só, não se caracteriza como meio **de comunicação**, mesmo porque ele é **usuário** do canal de comunicação operado por concessionárias de serviços de telecomunicação. Por isso, prescindem da concessão do governo federal.

O provedor de acesso permite ao usuário navegar pelos *sites* da internet recebendo mensagens, informações ou imagens do transmissor (*site* visitado) **valendo-se do sistema de telecomunicação** operado pelas concessionárias. O provedor de acesso presta, pois, um serviço de **valor adicionado**. O usuário já paga o ICMS pelo serviço de comunicação; não tem o menor sentido ter que arcar com o mesmo imposto pela vez segunda, quando se comunica com determinado *site*. Seria o mesmo que cobrar o ICMS pela comunicação por meio de fax, confundindo “**fazer comunicação**” com “**prestação do serviço de comunicação**”, que é o elemento objetivo do fato gerador do ICMS, tributo de natureza nitidamente mercantil.

O Superior Tribunal de Justiça, nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 456650/PR, de que foi Relator o Min. José Delgado (Relator p/ acórdão Min. Franciulli Netto), pacificou o entendimento da sua primeira seção, adotando a tese da não incidência do ICMS aduzindo: “*O serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou concessão da União, conforme determina o artigo 21, XI, da Constituição Federal. Não oferece tampouco, prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, III, da LC n. 87/96), de forma a incidir o ICMS, porque não fornece as condições e meios para que a comunicação ocorra, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações. Na lição de Kiyoshi Harada, ‘o provedor de acesso à internet libera espaço virtual para comunicação entre duas pessoas, porém, quem presta o serviço de comunicação é a concessionária de serviços de telecomunicações, já tributada pelo ICMS. O provedor é tomador de serviços prestados pelas concessionárias. Limita-se a executar serviço de valor adicionado, isto é, serviços de monitoramento do acesso do usuário à rede, colocando à sua disposição equipamentos e softwares com vistas à eficiente navegação’.* O serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet cuida, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica” (*DJ* de 20-3-2006, p. 181).

f) Tributação de profissionais liberais

O art. 7º da nova disciplina do ISS estabelece que a “*base de cálculo do imposto é o preço do serviço*”. Os seus §§ 1º a 3º nenhuma referência fazem à tributação por valor fixo, em relação aos profissionais liberais e sociedades por eles formadas, que está expresso nos §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL nº 406/68.³⁶⁵

O art. 7º da nova disciplina reproduziu o art. 9º do DL nº 406/68, porém os seus parágrafos não foram reproduzidos; pelo contrário, os §§ 1º a 3º desse artigo 7º cuidam de outras matérias. Isso poderia dar a impressão de que a chamada tributação por alíquota fixa desapareceu.

Aqui, é preciso recorrer ao elemento histórico para melhor entendimento da matéria. No substitutivo aprovado pela Câmara Federal, o art. 9º do DL nº 406/68 era expressamente revogado, conforme art. 10 daquele substitutivo. Aquele órgão de representação popular abolia, pois, o regime jurídico de tributação dos profissionais liberais. Todavia, o Senado Federal

manteve aquele artigo 9º, revogando todos os demais artigos do DL nº 406/68, pertinentes ao imposto municipal.

Segundo a melhor técnica legislativa, o certo seria reproduzir os §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL nº 406/68 no corpo do art. 7º da nova lei, mediante acréscimos dos §§ 4º e 5º, revogando a totalidade dos dispositivos do diploma legal de 1968, referentes ao ISS. É exatamente isso que está fazendo o projeto de lei complementar nº 70/03 originário do Senado Federal.

Porém, com um pouco de esforço interpretativo é perfeitamente possível concluir-se pela manutenção da tributação privilegiada de profissionais liberais e das sociedades por eles constituídas, em função da relevância social dos serviços por eles prestados, que continua sendo reconhecida pelos legisladores.³⁶⁶

Basta simples exame ocular do art. 2º e seus §§ 1º e 2º da Lei de Introdução ao Código Civil. De fato, segundo esses preceitos, a lei nova só revoga a anterior nas seguintes hipóteses: (a) quando expressamente o declare: (b) quando seja com ela incompatível; (c) quando discipline inteiramente a matéria.

Ora, nenhuma dessas três hipóteses ocorreu, pois o art. 9º do DL nº 406/68 foi mantido na íntegra. A regra **excepcional** dos §§ 1º e 3º do art. 9º do DL nº 406/68 não é nem pode ser incompatível com regra **geral** da nova lei. Finalmente, a lei nova não disciplinou inteiramente a matéria, pois manteve a regra excepcional dos §§ 1º e 3º retrocitados.

Na verdade, a divergência doutrinária que grassa sobre o assunto decorre da confusão entre **revogação de preceito com a nova redação dada pela lei posterior**, possível a qualquer tempo, com a **revogação de dispositivo legal que conferiu nova redação** ao texto legal preexistente, imune à revogação, porque norma de efeito instantâneo que se exaure no momento em que cumpre a sua função de modificar o texto legal.³⁶⁷ Pretender a revogação nessa hipótese seria o mesmo que pretender revogar o decreto que declarou de utilidade pública, para fins de desapropriação, determinado imóvel, depois de consumada a desapropriação, isto é, depois que o imóvel do particular passou a integrar o patrimônio do poder público expropriante.

Outrossim, importante distinguir sociedade formada com profissionais de profissões diversas com sociedade formada com profissionais da mesma profissão, mas com modalidades ou especialidades diferentes (engenheiro civil, engenheiro agrônomo, engenheiro industrial etc.), hipótese em que não se descaracteriza a sociedade uniprofissional conforme tranquila jurisprudência do TJESP.³⁶⁸ O fato de a sociedade uniprofissional qualificar-se como sociedade limitada, também, por si só, não implica afastamento da condição de sociedade uniprofissional, dada a natureza e forma de prestação de serviços profissionais.³⁶⁹

À luz da ordem constitucional antecedente, quando o STF era competente para julgar casos de contrariedade à lei federal, formou-se uma vasta jurisprudência que determinava a submissão ao regime de tributação especial, tanto as sociedades uniprofissionais, quanto as sociedades pluriprofissionais: RE nº 81.193, *DJ* de 17-3-78; RE nº 88.532, *DJ* de 25-4-78, RE nº 91.311, *DJ* de 21-12-79 e RE nº 96.475, *DJ* 4-6-82. De fato, a lei de regência não faz distinção entre as duas modalidades de sociedade de profissionais legalmente regulamentadas. É de se lembrar, também, que a Súmula 663 do STF proclamou a recepção dos §§ 1º e 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68.

g) Tributação de serviços cartorários, notariais e de registros

Existem alguns itens de serviços que exigem exame acurado, à luz da ordem jurídica global, para detectar a sua inconstitucionalidade. É o caso, por exemplo, do item 21 e do respectivo subitem 21.01, pertinente aos serviços cartorários e notariais, bem como os de registro público em geral, que passaremos a analisar.

Sua eventual inconstitucionalidade há ser minudentemente demonstrada, o que não é uma tarefa muito fácil tendo em vista a **dúbia** redação do art. 236 da CF que assim prescreve:

*Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em **caráter privado**, por delegação do Poder Público.*

§ 1º Lei regulará as atividades, disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários, dos oficiais de registro e de seus prepostos, e definirá a fiscalização de seus atos pelo Poder Judiciário.

§ 2º Lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro.

§ 3º O ingresso na atividade notarial e de registro depende de concurso público de provas e títulos, não se permitindo que qualquer serventia fique vaga, sem abertura de concurso de provimento ou de remoção, por mais de seis meses.

A redação do *caput*, ao prescrever que os *serviços notariais e de registro são exercidos em **caráter privado**, por delegação do Poder Público*, possibilitaria o entendimento de que esses prestadores de serviços seriam particulares e não agentes públicos. Poder-se-iam entender como concessionários de serviços públicos, isto é, particulares que executam serviços públicos, por delegação do Poder Público competente, submetendo-se ao regime tarifário para percepção do preço do serviço prestado. Mas a

questão não é tão simples.

Dúvida não há de que os concessionários de serviços públicos podem ser sujeitos passivos de tributos, dependendo a exoneração do encargo tributário da legislação específica de cada ente político. Só que, no caso de concessão de serviço público, impõe-se a licitação por força do disposto no art. 175³⁷⁰ da CF.

Ora, não existe o certame licitatório na hipótese sob exame. Ao contrário, o § 3º do art. 236 da CF prevê a realização do concurso público de provas e títulos para ingresso na atividade notarial e de registro. E mais, o § 1º dispõe que a lei disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários, dos oficiais de registro e de seus prepostos, bem como definirá a fiscalização de seus atos pelo Poder Judiciário. Finalmente, o § 2º prescreve que a lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro. Em nível infraconstitucional, o *caput* está regulado pela

Lei nº 8.935/94, alterada pela Lei nº 10.506/02. E o § 2º acha-se regulado pela Lei nº 10.169/00.

As atividades de notários e de oficiais de registro são exercidas por delegação do Poder Público, “*em caráter privado*” como diz o texto constitucional, porém submetidas aos rígidos princípios do direito público. São exercidas por titulares de cargos preenchidos por concurso público de títulos e provas e sujeitas à fiscalização do órgão estatal.

Com efeito, a atividade notarial e de registro é da maior relevância no mundo jurídico. Não diz respeito apenas à autenticidade e segurança dos documentos, adentrando nas áreas probatória e de eficácia dos atos jurídicos. É o que prescreve o art. 1º da Lei nº 8.935/94:

Art. 1º Serviços notariais e de registro são os de organização técnica e administrativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos.

Daí por que a doutrina costuma afirmar que os notários e registradores exercem duas funções básicas distintas e que se completam: a de certificação, atribuindo fé pública, e a de adequação, ou seja, de integração do objetivo prático, externado pelas partes, aos ditames da lei. Desta última função decorre o poder de controle da legalidade dos atos praticados pelas partes, evidentemente, dentro dos limites compatíveis ao exercício dessa atividade. Assim, o notário pode deixar, por exemplo, de lavrar a escritura de compra e venda de bem imóvel, sendo o outorgante um menor púbere, sem assistência dos pais; pode deixar de lavrar, também, um testamento em desacordo com a lei civil. Mas **não pode deixar de lavrar** a escritura de compra e venda de bem imóvel, sob o pretexto de que as partes **não trouxeram a prova do pagamento do ITBI**, porque isso representaria um abuso e um ato ilegal, porquanto a ocorrência do fato gerador desse imposto só se daria por ocasião do registro da escritura.

Por tudo isso, os notários e registradores são considerados servidores públicos *lato sensu*, tanto é que seus atos estão sujeitos à fiscalização do Poder Judiciário, e percebem remuneração à conta de receita pública derivada (emolumentos fixados por lei). Nesse sentido já se pronunciou o STF (RE nº 178.236, *RTJ* 162/772). No Estado de São Paulo, esses emolumentos estão regulados pela Lei nº 11.331/02. Outrossim, não há mais dúvida de que esses emolumentos configuram taxas de serviços, a partir do pronunciamento da Corte Suprema, que proclamou sua natureza tributária, ainda, na vigência da ordem constitucional antecedente (RE nº 116.208, *RTJ* 132/867).

De fato, o serviço notarial, bem como o de registro, são específicos e divisíveis. Têm sua matriz no § 2º, do art. 145, da CF e preenchem os requisitos dos arts. 77 e 79 do CTN.

Logo, esses serviços públicos não são passíveis de imposição tributária, por meio de **impostos**. Embora a LC nº 116/03, na definição do fato gerador do ISS (art. 1º), não mais faça referência à *prestação, por empreitada ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes da lista anexa*, conforme preceituava o art. 8º do Decreto-lei nº 406/68, é fora de dúvida que esse imposto manteve sua característica mercantil. Logo, só é passível de tributação pelo ISS o serviço prestado sob o regime de direito privado, orientado pelos princípios da autonomia de vontade e da licitude ampla, em contraposição ao rígido princípio da estrita legalidade, que rege as relações de direito público. E mais, se são **serviços públicos**, tanto é que sua execução é delegada pelo Poder Público, a pretendida tributação pelo ISS esbarraria na proibição constitucional do art. 150, VI, *a*, da CF, que instituiu a chamada imunidade recíproca em matéria de impostos.

Entretanto, em sessão de 14-2-2008, o Plenário do STF, contra voto do Ministro Relator, decidiu pela constitucionalidade da cobrança do ISS, porque apesar de o serviço notarial e de registro configurar uma atividade estatal delegada, ele é uma atividade economicamente explorada pelo particular, inexistindo diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não tributação das atividades delegadas (Adin nº 3.089-DF, Relator original Min. Carlos Britto, Rel. para acórdão Min. Joaquim Barbosa, *DJE* e *DOU* de 21-8-2008). Encerra-se, assim, essa controvérsia que tanta insegurança jurídica estava provocando, dada a razoabilidade das interpretações em sentidos opostos.

Contudo, a decisão do Plenário da Corte Suprema não eliminou por completo as dúvidas e incertezas quanto à base de cálculo do ISS. Os serviços notariais e de registros públicos são tributados pelo preço dos serviços prestados ou por quantia fixa?

A doutrina majoritária firma a tese da tributação por quantia fixa. Cleide Regina Furlani Pompermaier sustenta que o STF, ao se reportar à exceção prevista no art. 150, § 3º, da CF, que se refere à tributação de serviços explorados mediante pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, teria afastado a ideia de trabalho pessoal dos notários e registradores. Acrescenta que “*nessa atividade, os serviços públicos são explorados com o intuito de lucro e lucro é algo que, obrigatoriamente, afasta-se da ideia do trabalho executado de forma pessoal e autônoma*”.³⁷¹

Filiamos à corrente que defende a tese da tributação por alíquota fixa. Os notários e registradores não percebem preços, mas emolumentos. E os emolumentos segundo a jurisprudência do STF têm natureza de taxa (ADI nº 3694/AP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJU*, de 6-11-2006, p. 30).

De fato, enquanto o preço é estabelecido livremente pelas partes resultando em uma obrigação *ex voluntate*, a taxa é instituída em lei e tem o seu valor fixado em lei. Daí a sua natureza *ex lege*.

Logo, se há uma nítida diferenciação do regime jurídico de um e de outra não se pode considerar a taxa como sendo preço, para o fim de submetê-la à incidência da lei de regência nacional do ISS que elegeu, como regra, o preço do serviço prestado como sendo a sua base de cálculo.

O valor do tributo, que não espelha aquisição ou circulação de riqueza como o preço, não pode servir de base de cálculo de outro tributo. Pode, quando muito, nos chamados tributos indiretos compor a base de cálculo de outros tributos. Não pode haver concomitância da base de cálculo (emolumentos) para a taxa e para o ISS. O § 2º do art. 145 da CF proíbe a utilização pelas taxas da base de cálculo próprio de impostos. Logo, ao se sustentar a tributação do ISS pelo preço dos serviços (na verdade, emolumentos), a taxa cobrada pelos notários e registradores seria inconstitucional. Esse aspecto não vem sendo abordado pelos defensores da tese da tributação pelo preço do serviço.

Única forma de compatibilizar o entendimento da Corte Suprema, expresso na ADI nº 3089/DF, é a de admitir a tributação dos serviços de notários e de registradores públicos por valores fixos. O caráter lucrativo do serviço reconhecido pelo STF, por si só, não afasta a ideia de trabalho executado de forma pessoal e autônoma. Diga-se de passagem que os tradicionais honorários percebidos por profissionais liberais não passam de eufemismos. São verdadeiros preços que em nada diferem dos atos de mercancia. Sabemos que existem intervenções cirúrgicas milionárias, assim como pareceres jurídicos de monta que nada têm de honorários. Outrossim, esses serviços profissionais, ainda que prestados por sociedades regularmente constituídas, são executados de forma pessoal pelo sócio, profissional capacitado e habilitado.

Por tais razões, o Município de São Paulo, acertadamente, dispunha no art. 15 da Lei nº 13.701, de 24-12-2003, que adota-se o regime especial de recolhimento do imposto no importe de R\$ 800,00 por profissional, quando os serviços “*forem prestados por profissionais autônomos ou aqueles que exerçam, pessoalmente e em caráter privado, atividade por delegação do Poder Público*”. É exatamente o caso dos notários e registradores públicos. Lamentavelmente esse dispositivo foi revogado tornando inexistente a base de cálculo, pois o notário e o registrador não cobram preço, mas emolumentos fixados legalmente pelo poder público.

Posicionamento doutrinário e jurisprudencial que defende a tributação pelo preço do serviço com suposto fundamento na decisão proferida pelo STF na ADI nº 3.089-DF incorre em grave equívoco. A Corte Suprema não decidiu sob o regime de tributação dos notários e registradores, matéria inserida no nível de legislação infraconstitucional.

O certo é que, por imperativo constitucional, os emolumentos não podem ser ao mesmo tempo base de cálculo do ISS e da taxa.

Exatamente em função dessas considerações, a Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro, atendendo a uma consulta da ANOREG, no processo nº 2008-221348, fixou o seguinte entendimento:

“1. Os notários e oficiais de registro não estão obrigados a exibirem os livros próprios exclusivos da fiscalização judiciária aos Senhores Fiscais da Municipalidade, posto que a fiscalização dos serviços prestados por tais delegatários é privativa do Poder Judiciário (art. 236, § 1º, da CF), através da Corregedoria Geral da Justiça (arts. 17, § 3º, 40 e 42 do CODJERJ);

2. É inviável a cobrança concomitante, dos serviços notariais e de registro, das Taxas incidentes sobre os Fundos e do ISSQN, se não aplicada a inteligência do artigo 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68. Assim, para o caso específico dos notários e registradores, o ISSQN deverá ser calculado por meio de valor fixo sobre a pessoa física do delegatário.”

De fato, se aceita a tese da incidência do ISS sobre o preço dos serviços prestados, imperioso é o afastamento da cobrança

dos emolumentos (taxas), porque estes incidem, também, sobre o aludido preço dos serviços prestados.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, mesmo após a revogação do art. 15 da Lei nº 13.701/03, é pela tributação fixa dos serviços notariais e de registro público, conforme se verifica da ementa abaixo:

“Imposto – ISS – Incidência sobre serviços notariais e de registro – Admissibilidade – Forma de trabalho pessoal – Base de cálculo do imposto que deve ser aquela estabelecida na forma do art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68 – Segurança concedida – Apelo da impetrante provido para esse fim, por maioria” (Ap. nº 0044209-26.2010.8.26.0577, Rel. Rodolfo Cesar Milano, Rel. designado Des. José Gonçalves Rostey, julgado em 6-10-2011).

A questão restou pacificada definitivamente com a decisão monocrática proferida pelo Min. Ricardo Lewandowski nos autos da Reclamação nº 15.784 (*DJe* de 6-6-2013) na qual fixou, de forma clara, o alcance e o conteúdo da decisão proferida na ADI nº 3.089/DF, deixando reafirmado que a Corte Suprema limitou-se a proclamar a incidência do ISS sobre os serviços notariais e de registros públicos, mesmo porque a matéria concernente ao regime de tributação – se é incidente o imposto sobre o preço do serviço prestado, ou se é tributado por alíquota fixa – escapa da competência do STF por ser uma questão de natureza infraconstitucional. Em sua lúcida decisão, conclui o Min. Lewandowski: “Em suma, a base de cálculo do ISSQN sobre serviços notariais e de registro públicos não deve ser o preço do serviço (art. 7º, *caput*, da Lei Complementar nº 116/03), mas aquela estabelecida na forma do art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68”.

h) Substituição tributária ativa e passiva

O art. 3º da LC nº 116/03 promoveu a **substituição ativa** do imposto, matéria ligada ao **aspecto espacial do fato gerador**, dando relevância ao local do estabelecimento portador do serviço. A fixação de empresa ou estabelecimento em determinada cidade é vital para o crescimento e desenvolvimento do Município. Daí os conhecidos incentivos pelos Municípios para atração de empresas em seu território. Por isso, a lei geral do ISS fixa como **regra** a competência tributária do Município **onde se localiza o estabelecimento prestador do serviço** e, na sua falta, o domicílio do prestador.

Cuidando da **substituição passiva** do imposto, o *caput* do art. 6º repete a faculdade contida no art. 128 do CTN. A substituição aí referida depende de implementação pelos Municípios. Contudo, o § 2º já instituiu, em nível nacional, a substituição passiva para as hipóteses previstas nos incisos I e II. Pelo inciso I, o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior³⁷² ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior é o responsável pelo pagamento do imposto (art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN). Pelo inciso II, a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços correspondentes aos subitens de serviços aí apontados,³⁷³ fica sendo a responsável pelo pagamento do imposto.

Todas as legislações municipais confundem a figura do responsável, em que se opera a **substituição do sujeito passivo**, por expressa disposição legal, observado o disposto no art. 128 do CTN, com o **regime de retenção na fonte**, que nada tem a ver com a substituição tributária. Nesta, a obrigação do prestador do serviço desaparece, substituída que fica pela do tomador do serviço, o qual passa a pagar o **imposto próprio**, apesar de não ter praticado o fato jurídico tributável. No regime de retenção, o tomador promove o pagamento de imposto **alheio**, tanto é que o não recolhimento do tributo retido configura crime de apropriação indébita.

i) Fatos geradores confrontantes

Na chamada industrialização por encomenda, grassa controvérsia acerca da incidência do ISS, ou da incidência do IPI e do ICMS.

O Ato Declaratório Interpretativo da Receita Federal do Brasil de nº 20, de 13-12-2007, para fins de apuração do IRPF e da base de cálculo CLSS, prescreveu que “*considera-se prestação de serviço as operações de industrialização por encomenda quando na composição do custo total dos insumos do produto industrializado por encomenda houver preponderância dos custos dos insumos fornecidos pelo encomendante*”.

Assinale-se, desde logo, que é irrelevante saber quem forneceu os insumos, mas, é importante saber o que é produto industrializado à luz da legislação aplicável. Importante é examinar o fato gerador de cada imposto.

Só que, ante os fatos geradores confrontantes – fato gerador do ISS e fatos geradores do IPI e do ICMS –, cumpre ao intérprete afastar esse aparente conflito de normas, porque o princípio constitucional da discriminação de impostos impede a bitributação jurídica.³⁷⁴

De um lado, a insegurança jurídica na identificação do fato gerador de cada imposto reside na confusão conceitual. Por exemplo, no passado, era comum a confusão entre o serviço de comunicação, tributado pelo ICMS, com o serviço de publicidade, tributado pelo ISS. Outras vezes, confundia-se a prestação do serviço de comunicação com a comunicação em si,

esquecido do caráter mercantil do imposto. Como se sabe, muita tinta foi gasta em torno da tributação dos provedores da Internet pelo ICMS até chegar à conclusão de que os provedores prestam serviços de comunicação de valor adicionado.

Na área do ISS perdura, até hoje, confusão generalizada entre prestação de serviço enquanto obrigação principal com prestação de serviço enquanto atividade-meio implicando invasão de esfera de competência impositiva estadual.

De outro lado, a clássica distinção – ICMS incide sobre circulação de bens corpóreos (mercadorias), enquanto que o ISS incide sobre circulação de bens incorpóreos (serviços) – não é mais suficiente para distinguir um imposto do outro. É que a Constituição Federal alargou o conceito tradicional de mercadoria, ditado pelo direito comum, ao prescrever a incidência de ICMS sobre a venda de energia elétrica, que é um bem incorpóreo. Outrossim, os avanços tecnológicos ensejaram o aparecimento de várias mercadorias virtuais, de sorte a exigir a inclusão de bens incorpóreos na conceituação de mercadorias.

A fronteira entre o IPI e o ISS, também, não é sempre clara. Não basta o simples esforço humano aplicado sobre bens móveis de qualquer natureza, resultando no acréscimo ou modificação de sua utilidade pela alteração de algumas de suas características, para afirmar que houve industrialização a legitimar a incidência do IPI.

A moderna doutrina não dispensa do conceito de industrialização a produção de bem material em grande escala, em série, isto é, de forma padronizada, pela transformação e pelo aproveitamento de matérias-primas.

Na chamada produção por encomenda, feita a partir das especificações ditadas por determinado cliente, sobressai-se a característica de ser o produto encomendado o único do mesmo gênero, ou seja, a produção encomendada é personalizada. Não se presta à exposição para venda ao público em geral. São os casos, por exemplo, de cartões de visita e de *softwares* específicos para uso em determinada empresa. Nesses casos, há incidência do ISS, pouco importando quem tenha fornecido a matéria-prima, porque a feitura do cartão de visita ou do *software* específico expressa uma obrigação de fazer, e não, obrigação de dar, que enseja a incidência do ICMS.

É a partir das distinções entre obrigações de dar e de fazer que identificamos as hipóteses de incidência do ISS, do ICMS e do IPI. Conforme escrevemos:

“a) o ISS só pode incidir sobre prestação de serviço, assim entendido o produto de esforço humano que se apresenta sob forma de bem imaterial, ou no caso de implicar utilização de material preserve a sua natureza no sentido de expressar uma obrigação de fazer, isto é, ter como objeto da prestação a própria atividade;

b) o ICMS incide sobre circulação de bens corpóreos e incorpóreos, mas que expressa uma obrigação de dar, cujo objeto da prestação é uma coisa ou direito, algo já existente;

c) o IPI, apesar de a industrialização envolver um ‘fazer’, só pode ter por fundamento uma obrigação de dar, porque, por expressa definição, é um imposto que incide sobre venda, importação ou arrematação de produto industrializado” (Cf. nosso ISS: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2008, p. 39).

No caso de produção por encomenda, pergunta-se: o que está sendo vendido? O produto em si, ou o serviço de personalização do produto? Traduz obrigação de dar, ou corresponde a obrigação de fazer?

Nesse caso, haverá sempre uma obrigação de fazer algo, traduzida por um determinado serviço. E para cabal cumprimento dessa obrigação de fazer deverá ocorrer a entrega do produto personalizado, sem que esse fato implique reconhecer a existência de uma obrigação de dar, ensejando a incidência do IPI e do ICMS. É que essa obrigação de fazer só pode ser adimplida mediante a entrega do produto encomendado.

Concordamos com o Ato Declaratório Interpretativo nº 20/07 da Receita Federal do Brasil, que conferiu uma interpretação possível e razoável no uso regular de sua atribuição, para vincular os órgãos administrativos sob sua jurisdição, visando uniformização da atuação fiscal. Não vincula, por óbvio, os contribuintes, que podem dele discordar se quiserem.

Só não concordamos com a referência à preponderância dos custos dos insumos fornecidos pelo encomendante, que nada tem a ver com o fato gerador do ISS ou do IPI. Se a procedência do insumo utilizado na industrialização por encomenda tivesse relevância jurídica, não se explicaria a incidência do ISS na execução de serviços gráficos por encomenda do cliente, como tem proclamado a jurisprudência de nossos tribunais: RREE ns. 102.482; 102.608; 102.948; 11.566; 113.114 e Súmula 156 do STJ. Ao que saibamos, ninguém fornece a matéria-prima quando se encomendam esses produtos. O que é relevante para a identificação da ocorrência do fato gerador do ISS é que o produto da industrialização por encomenda é destinado somente ao autor da encomenda. Por isso, esse produto não se presta à produção em escala industrial para ser comercializado, hipótese em que haverá incidência do IPI e do ICMS. A empresa que promove a industrialização por encomenda (prestador de serviço) encerra sua atividade com a entrega do produto industrializado ao encomendante (tomador do serviço), que dará a destinação que lhe aprouver. Se o serviço prestado nessa operação de industrialização (atividade-fim) estiver elencado na lista de serviços, será ela tributada apenas pelo ISS. Nesse sentido aponta a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Resp nº 888.852-ES,

O grande defeito do ADI nº 20/2007 consistia no fato de descaracterizar a operação de industrialização contra conceito expresso no CTN e na legislação do IPI (parágrafo único, do art. 46 do CTN e art. 4º do Decreto nº 7.212/10) para submetê-la ao regime de tributação de serviço, independentemente de se tratar ou não de serviço tributável pelo ISS. O ADI nº 26, de 25-4-2008, da RFB elimina a impropriedade apontada ao dispor:

“Art. 1º Para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), consideram-se industrialização as operações definidas no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002,³⁷⁵ observadas as disposições do art. 5º c/c o art. 7º do referido decreto.

Art. 2º Fica revogado o ADI RFB nº 20, de 13 de dezembro de 2007.”

Nos autos da ADI nº 4389 proposta pela ABRE, o Plenário da Corte Suprema decidiu por unanimidade em sede de medida cautelar e com efeito *ex nunc* que incide apenas o ICMS na “industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria”.³⁷⁶ Conferiu à embalagem o tratamento dispensado a insumo, porque determinados produtos, como sabão em pó, remédios etc. não podem prescindir da embalagem para a sua comercialização. Contudo, essa tese não pode ser generalizada para aplicação a todas as embalagens personalizadas, como os sacos plásticos utilizados por supermercados para transporte de mercadorias vendidas. No caso, essas embalagens plásticas não são insumos porque não são indispensáveis à venda dos produtos. Também não são mercadorias porque não têm preço sequer. São produtos de uso próprio do encomendante.

É importante assinalar que a produção de embalagens por encomenda, objeto de ADI perante a Corte Suprema, não se confunde com a generalidade das industrializações por encomenda. Naquela hipótese as embalagens, embora não se consumindo no processo de industrialização, nem se agregando ao produto produzido, podem ser consideradas insumos no processo de circulação de mercadorias à medida que alguns produtos para serem comercializados não podem prescindir das embalagens. São exemplos: remédios em geral, materiais de higiene pessoal, leite natural ou em pó etc. Entretanto, a industrialização por encomenda em geral continua sujeita apenas ao ISS no entendimento do STJ que a distingue da produção em série para colocação no mercado. No dizer do STJ, “se há atividade humana desenvolvida com o fim específico de atender a certo contratante produzindo-lhe algo segundo as especificações por ela determinado, estaremos diante da prestação de serviços.”³⁷⁷ Embalagens plásticas fornecidas em supermercados, por exemplo, não são mercadorias pois elas não são objetos de venda, nem são insumos, pois não integram o processo de circulação de mercadorias, tanto é assim que houve época em que cada consumidor levava sacolas ou carrinhos para o transporte dos produtos adquiridos pagando o mesmo preço.

Outra questão bastante controvertida, ainda sem pronunciamento definitivo da doutrina e da jurisprudência, diz respeito ao fornecimento de elevador personalizado, fabricado por encomenda do dono da obra de construção civil, com a obrigação de montar e instalar no prédio indicado no contrato. Na prática, existem autos de infração lavrados, tanto pelo fisco estadual para exigir o ICMS, como pelo fisco municipal para a cobrança do ISS. O STJ, por maioria de votos, decidiu que o elevador personalizado configura prestação de serviço tributável pelo ISS.³⁷⁸ Entretanto, sob a égide do Decreto-lei nº 406/68, que continha dispositivo idêntico à atual Lei Complementar nº 116/03, o STJ vinha decidindo que a venda de produto industrial fabricado por outra empresa industrial, seguida de montagem ou instalação pela vendedora, acarreta incidência do ICMS.³⁷⁹ É remansosa a decisão do Tribunal de Impostos de Taxas do Estado de São Paulo no sentido da exigibilidade do ICMS sempre que a prestação de serviços de instalação, montagem e outros decorrer de contrato de fornecimento de mercadorias.³⁸⁰

No nosso entender, a exemplo da embalagem personalizada, impõe-se exame caso a caso. Depende da análise da situação fática de cada caso concreto (suporte fático da norma) que não se confunde com o exame da controvérsia sobre questões de fato a ensejar a aplicação da Súmula 7 do STJ ou da Súmula 279 do STF. Se o elevador personalizado é fabricado a partir das especificações ditas pelo dono da obra, com a obrigação de a fabricante instalar no local indicado pelo encomendante o elevador, com as especificações previstas no contrato, para perfeito funcionamento e uso em condições de segurança, não se pode afirmar que esses serviços de instalação e de preparação para o uso com segurança do elevador personalizado constituem em uma etapa na execução do serviço previsto no item 7.02 da lista anexa à LC nº 116/03, *in verbis*:

“Execução, por administração empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).”

O fornecimento do elevador personalizado com a obrigação contratual de o fabricante incluir no preço de venda a montagem e instalação do elevador em condições de funcionamento e segurança no local da obra indicado pelo encomendante, dono da

obra, se interpretado à luz da ordem jurídica global, conduz à caracterização da operação de venda sujeita apenas ao ICMS, mediante aplicação conjugada do art. 155, § 2º, X, *b*, da CF; do art. 2º, IV, da LC nº 87/06; do art. 7º, § 2º, da LC nº 116/03; e do art. 37, § 1º, item 5 do Decreto nº 45.490/00 (Regulamento do ICMS). Em outras palavras, o valor da mão de obra que, no caso, não configura serviço previsto na lista da lei complementar deve ser incluído na base de cálculo do ICMS.

j) Serviço proveniente do exterior e exportação de serviços para o exterior

Tanto o § 1º, do art. 1º da LC nº 116/03, que cuida de serviço proveniente do exterior, como o inciso I, do art. 2º da mesma lei, que versa sobre a não incidência do ISS sobre as exportações de serviços para o exterior, continuam suscitando sérias dúvidas e controvérsias.

A dificuldade de interpretação reside na má redação dos textos legislativos que devem ser interpretados pelo emprego de diversos critérios hermenêuticos. Reformulamos o nosso posicionamento externado nas edições anteriores em vista de novas reflexões sobre a matéria à luz de várias correntes doutrinárias e do exame da jurisprudência do STJ.

k) Serviço proveniente do exterior

O § 1º do art. 1º prescreve que “o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”.

O serviço proveniente do exterior, em sua interpretação literal, só pode ser aquele prestado no exterior, pois do contrário confundiria com a hipótese prevista na parte final do dispositivo sob exame, ou seja, serviço cuja prestação se tenha iniciado no exterior como no caso, por exemplo, do serviço de transporte de passageiros de natureza internacional que se inicia no estrangeiro.

De fato, serviço significa esforço humano que resulta na produção de um bem de natureza imaterial. Significa ato de servir. A prestação de serviços, que é o fato gerador do ISS e que resulta da obrigação de fazer, e não da obrigação de dar, não comporta importação. Por isso afirma Miguel Hilú Neto: “Pouca utilidade trouxe o § 1º, do art. 1º, LC nº 115/03, pois não se vê possibilidade lógica de o serviço viajar, vir de fora do País.”³⁸¹

Portanto, se interpretado literalmente o texto será obrigatório o reconhecimento de inconstitucionalidade da norma por afrontar o princípio da territorialidade das normas brasileiras. A Constituição Federal, ao outorgar a competência impositiva aos Municípios pelo seu art. 156, III, não autorizou a tributação dos serviços prestados fora de seu território. Sequer ressaltou os serviços iniciados no exterior, como fez em relação ao ICMS, conforme se depreende do seu art. 155, II.

Nem se argumente com o art. 102 do CTN, que confere eficácia extraterritorial às normas tributárias nos seguintes termos: “A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios vigora no *País*, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheça extraterritorialidade os convênios de que participem, ou de que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.”

Essa norma legitima a tributação do ISS no local do estabelecimento prestador embora o serviço seja prestado em *outro município*, mas não legitima tributar o serviço prestado *no exterior*, sempre dependente de tratado ou convenção internacional, às avessas, firmados pelo Brasil, não para evitar a bitributação, como acontece no campo do imposto de renda, mas para possibilitar a dupla tributação da prestação do serviço n’um e n’outro território.

Tampouco procede o argumento aduzido por alguns autores no sentido de que o texto constitucional refere-se ao *imposto sobre serviços de qualquer natureza* e não à *prestação de serviços de qualquer natureza*, como prescreviam o art. 71 do CTN e o art. 8º do Decreto-lei nº 406/68 regulando o dispositivo constitucional concernente ao ISS, encartado na Constituição Federal anterior. A mesma redação é mantida pela atual LC nº 116/03 para designar o imposto inserido na competência impositiva municipal. Porém, em seu art. 1º continua definindo o fato gerador do imposto como sendo a *prestação de serviços constantes da lista*.

Todavia, Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros sustentam que:

“A autorização constitucional é, assim ampla, e não tem o objetivo de alcançar apenas a prestação do serviço (fornecimento de trabalho, a ‘locação’ da força de trabalho), mas ela visa a onerar os serviços, *prestados ou consumidos*.”

Foi com fundamento na autorização constitucional estabelecida no inciso III do art. 156, que a Lei Complementar nº 116/03 estabeleceu uma nova modalidade de incidência sobre os serviços (e não uma nova incidência), que é o efetivo consumo do serviço. Até o advento dessa Lei Complementar, o ISS era um tributo incidente sobre a prestação dos serviços.”³⁸²

Ora, não é função da Constituição Federal definir o fato gerador do imposto. Como se verifica no art. 146, III, *a*, a

Constituição Federal prescreve que cabe à lei complementar a “definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

Sustentar que o imposto grava o serviço e não a sua prestação, com suposto amparo na abalizada doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes, para tentar justificar a tributação do tomador do serviço (consumidor do serviço) prestado no exterior, *data venia*, implica grave confusão entre objeto do ISS, que é o serviço, com o fato gerador do ISS, que é a prestação do serviço especificado na lista. Está expresso no art. 1º da Lei Complementar nº 116/03 que o ISS *tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa*. E ao definir o fato gerador desse imposto a lei complementar atuou nos exatos limites da competência outorgada pelo art. 146, III, *a*, da Constituição Federal. A Carta Política atribui competência para os Municípios onerar o serviço, como diz Bernardo Ribeiro de Moraes.³⁸³ Porém, como adverte o mesmo autor, o fato gerador do ISS “*é a efetiva prestação de serviços, a venda efetiva de um bem imaterial*”.³⁸⁴

Do ponto de vista econômico o IPI, o ICMS e o ISS caracterizam-se como imposto sobre o consumo (consumo de bens corpóreos e de serviços), mas essa consideração de ordem econômica não deve ofuscar a mente do jurista na interpretação de matéria estritamente jurídica. Não cabe dispensar tratamento econômico, financeiro ou contábil a um fenômeno que é jurídico. Inadmissível a ideia de “consumo do serviço” como fato gerador da obrigação tributária, procedendo a uma interpretação contra expresso texto legal. Aliás, isso implicaria inverter a figura do contribuinte que deixaria de ser aquele que presta o serviço.

Em que pese as considerações acima é possível, mediante interpretação sistemática do § 1º, do art. 1º conjugado com o art. 6º da lei sob comento, conferir àquele § 1º o efeito jurídico pretendido pelo legislador.

Quando a norma prescreve que o ISS incide também sobre o serviço proveniente do exterior está a significar hipótese de contratação pelo tomador aqui domiciliado de um prestador de serviço domiciliado no estrangeiro. É o caso, por exemplo, de envio pelo tomador aqui situado de material para ser examinado em laboratório localizado no exterior do país, o qual, após analisado o material, remete o seu resultado final para o tomador. O efeito imediato do serviço só se produzirá com a verificação do resultado final do exame pelo tomador, momento em que se tem por ocorrido o fato gerador. Nessa hipótese, o imposto poderá ser exigido do tomador na qualidade de responsável tributário, nos termos do inciso I, do § 2º, do art. 6º da LC nº 116/03, desde que a lei do município competente atribua ao tomador a responsabilidade pelo pagamento do imposto na hipótese em questão.

Para a perfeita compreensão do termo “serviço proveniente do exterior” é preciso não confundir o resultado com o efeito. O resultado acontece com a execução do serviço (no exterior) e o efeito acontece com a fruição pelo tomador daquele resultado, ou seja, do serviço executado. Tanto a obrigação de fazer, como a prestação de serviço que dela resulta pressupõem dois sujeitos, o prestador e o tomador. Não existe obrigação consigo próprio, nem prestação de serviço a si próprio. Sendo o aspecto material do fato gerador do ISS a prestação de serviço, resta claro que o seu aspecto temporal coincide com o momento em que o tomador usufrui do serviço executado pelo prestador. Logo, no exemplo retro da remessa de material para o laboratório situado no exterior a obrigação de fazer, assim como a efetiva prestação do serviço só ocorrem quando aquele proceder à entrega do resultado do exame laboratorial ao tomador aqui domiciliado. No plano interno, também, isso nada muda. Se alguém contrata um jurista para ofertar um parecer jurídico sobre determinada questão não basta o resultado, isto é, a elaboração e revisão final do parecer subscrito pelo jurista. É preciso que o parecer jurídico (resultado) surta efeito imediato junto ao tomador mediante a entrega do citado parecer. Se este continuar na mesa de trabalho do parecerista o fato gerador do serviço contratado não ocorrerá.

Essa é uma das possíveis interpretações que empresta efeito jurídico à norma sob comento e que se harmoniza com a política governamental da desoneração das exportações para abrir mercados no exterior e onerar as operações inversas visando, senão a proteção do mercado nacional, ao menos o equilíbrio entre os produtos e serviços nacionais e estrangeiros.

1) Exportação de serviços para o exterior

Dentro da política de que não se deve “exportar tributos” para o exterior, o inciso II, do § 3º, do art. 156 da CF, relativamente ao ISS, determina que cabe à lei complementar “excluir da sua incidência exportação de serviços para o exterior”.

Posto que o ISS não grava o serviço, mas a sua efetiva prestação, tem-se em uma interpretação literal que a Constituição determina a exoneração, por lei complementar, da tributação pelo ISS da prestação de serviços no exterior, o que não passaria de uma declaração acadiana. Só se exonera da tributação algo que a ela está sujeito e não aquilo que está fora do alcance da tributação pelas leis brasileiras que só surtem efeitos no território nacional. Apenas um tratado ou uma convenção internacional, às avessas, poderia possibilitar a dupla tributação dos serviços prestados n’um e n’outro território.

Considerando que a Constituição não contém, nem deve conter dispositivos inúteis, cabe ao intérprete conferir àquele texto constitucional uma interpretação que confira algum efeito jurídico.

Pela interpretação sistemática das normas constitucionais e pela interpretação teleológica chega-se à conclusão de que a

Carta Política manda exonerar da tributação os serviços contratados por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no estrangeiro, mediante pagamento do respectivo preço por fonte igualmente situada no exterior do País. No caso é indispensável que o efeito do serviço prestado seja gerado em nosso território, do contrário tratar-se-á de mera não incidência pura, isto é, o fato de o objeto da tributação não estar abrangido no campo da incidência tributária. Já dissemos que a prestação de serviços pressupõe dois sujeitos, o prestador e o tomador, pois não existe prestação de serviço a si próprio, nem obrigação consigo próprio. Portanto, não basta a execução do serviço. É preciso que o serviço executado seja usufruído pelo tomador. Somente assim se tem por ocorrido o fato gerador que se assenta em uma obrigação de fazer (aspecto temporal do fato gerador do ISS).

É a única interpretação cabível, não sendo possível cogitar-se de exportar serviços ou exportar a sua prestação, pois eles não são passíveis de viagem, como acontece com as exportações de produtos industrializados e de mercadorias, para exonerar da incidência do IPI e do ICMS, respectivamente.

É que o IPI e o ICMS resultam de operações que se traduzem por uma obrigação de dar, ao passo que o ISS resulta de uma operação que se traduz por uma obrigação de fazer. Serviço significa esforço humano que resulta na produção de um bem imaterial para a fruição do tomador.

Na obrigação de dar é possível a destinação de produtos ou mercadorias ao exterior. Na obrigação de fazer que gera o serviço, ou seja, o ato de servir ou prestar serviço, não é passível de exportação.

Contudo, essa única interpretação constitucional possível restou invalidada pelo art. 2º da Lei Complementar nº 116/03, que assim dispôs:

“Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País.

[...]

Parágrafo único. Não se enquadram no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.”

Ao invés de conferir à norma constitucional a única interpretação cabível para a exoneração do ISS, o preceito da lei complementar, além de confundir o resultado com o efeito, torna letra morta aquele preceito da Constituição, bem como a sua própria prescrição.

Ora, quando o prestador aqui localizado executa um serviço, o resultado só pode ser produzido aqui. Só que a execução do serviço, por si só, não gera a obrigação de pagar imposto. É preciso que esse serviço executado surta efeito imediato em relação ao tomador (aspecto temporal do fato gerador). Se o tomador não puder usufruir do serviço contratado não haverá prestação de serviço e assim não ocorrerá o fato gerador do ISS, sendo desnecessário nesse caso a lei dispor sobre a não incidência tributária. É o caso, por exemplo, de um tomador domiciliado no exterior que contrata os serviços de um artista plástico aqui residente para pintar um determinado quadro. A prestação efetiva de serviço somente acontecerá quando o tomador domiciliado no exterior receber o quadro (resultado da ação do pintor) para a fruição de seus efeitos imediatos. Só que essa hipótese não é de exportação de serviços, mas de um acontecimento atípico irrelevante juridicamente em termos de legislação do ISS. Somente haveria exportação de serviços se o artista estivesse a bordo de um avião pintando um quadro encomendado por um tomador estrangeiro, para ao término da viagem entregar ao tomador domiciliado no estrangeiro o quadro pronto e acabado. Mas, essa é uma hipótese cerebrina de difícil acontecimento não levada em conta pelo legislador.

No exemplo acima, se o quadro acabado (resultado) continuar no ateliê do artista plástico não haverá prestação de serviço, mas se o tomador vier ao Brasil para receber o referido quadro, o efeito (resultado, na terminologia da lei) se produzirá no território brasileiro, ocorrendo o fato gerador do ISS. É exatamente essa hipótese que nos termos constitucionais deveria ser objeto de não incidência juridicamente qualificada. Qualificar a não incidência pura, isto é, atribuir a não incidência àquilo que não está abrangido no campo da incidência tributária, como fez o dispositivo sob comento, não faz menor sentido.

Como sustenta o já citado Miguel Hilú Neto, “a previsão constitucional (art. 156, § 3º, II) e o disposto no art. 2º, I, da LC nº 116/03, são inócuos, visto que não há competência para que os Municípios tributem, pelo ISSQN, prestações de serviços que ocorreram no exterior”. Mais adiante continua: “[...] a LC nº 116/03 deveria haver desonerado a prestação de serviços no Brasil, para estrangeiros, paga mediante a remessa de numerário de lá para cá”.³⁸⁵

Confesso que o tema não é fácil.

No nosso livro *ISS doutrina e prática*, escrito em 2008, seguindo a doutrina majoritária, sustentamos a tese no sentido de que haverá exoneração do ISS sempre que o serviço executado surtir efeito no exterior como, por exemplo, a elaboração de um projeto de usina hidroelétrica a ser construída no exterior. Para a caracterização da exportação de serviços sob o regime da não incidência tributária a jurisprudência do STJ também exige que o efeito do serviço seja gerado no exterior, como se depreende

do trecho da ementa a seguir transcrito:

“5. A Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo ‘resultado’ como disposto no parágrafo único do art. 2º.

6. Na acepção semântica, ‘resultado’ é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.”³⁸⁶

José Eduardo Soares de Melo, também, com apoio em Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros, antes citados, afirma que “dois elementos são vitais para a caracterização do ‘resultado’ (e o respectivo local da ocorrência): i) o beneficiário efetivo do serviço (quem está consumindo) – que deve estar fixado no exterior para que haja exportação – e, ii) a delimitação dos efeitos imediatos diretos da prestação do serviço, descartando-se de plano quaisquer efeitos secundários”.³⁸⁷

Outros autores, dentre os quais o próprio José Eduardo Soares de Melo, preferem citar para ilustrar o pensamento os exemplos de pesquisas de mercado encomendadas por uma empresa localizada no exterior para, mediante análise dos dados pela sua Diretoria Executiva, decidir quanto ao investimento ou não no Brasil. Nesses casos não haveria incidência do ISS porque o resultado (na verdade, efeito) seria produzido no exterior.³⁸⁸

A afirmativa não está incorreta, porém a não incidência nesses casos não deriva da norma do art. 2º, II, da Lei Complementar nº 116/03, mas da inocorrência do fato gerador no Brasil e sim da ocorrência no exterior, segundo a legislação que lá estiver eventualmente em vigor. O fato gerador ocorrido no exterior do País segundo a lei estrangeira é fato atípico em relação à legislação brasileira. Em todos esses casos estamos diante de não incidência pura, isto é, o fato de o objeto da tributação não estar abrangido pelo campo da tributação.

A única forma de dar ao dispositivo sob comento o efeito jurídico de desonerar o ISS, como pretendido pelo legislador, é de considerar o serviço contratado por uma fonte situada no exterior do País mediante o pagamento do respectivo preço por fonte igualmente situada no estrangeiro, produzindo os efeitos no Brasil.

Esse novo posicionamento nosso mantém a coerência com o que afirmamos a respeito da incidência do ISS sobre os serviços procedentes do exterior. Assim como o § 1º, do art. 1º da Lei Complementar nº 116/03 há de ser entendido como hipótese de contratação pelo tomador aqui domiciliado de um prestador de serviço localizado no exterior do País, o inciso II, do art. 2º da mesma lei deve ser entendido como contratação de serviço por uma fonte situada no exterior do País que efetua o pagamento do respectivo preço usufruindo de seus efeitos no território brasileiro. Se o efeito for produzido lá fora estaremos diante de não incidência pura.

A interpretação literal, no caso de serviço procedente do exterior conduziria a uma inconstitucionalidade da norma. No segundo caso, a interpretação literal da expressão “exportação de serviços para o exterior do País” conduziria a uma situação de impossibilidade do ponto de vista lógico, ressalvada aquela hipótese fantástica do prestador de serviço que trabalha durante um voo internacional.

Mas, certamente, muitas tintas serão gastas até a pacificação dessa controvertida matéria suscitada pela má redação dos textos legislativos sob exame.

m) Local de pagamento do ISS nas operações de *leasing*

Esclareça-se, de início, que o STF superou a insegurança jurídica reinante em torno da tributação do *leasing* prevista no item 15.09 da lista de serviços, decidindo pela incidência do ISS porque o núcleo do contrato de arrendamento mercantil é o financiamento que é serviço tributável (RE nº 547245, rel. Min. Eros Grau, *DJe* de 4-3-2010). Realmente, **tanto no *leasing* financeiro como no *lease-back* o elemento nuclear do contrato é o financiamento**. O *lease-back* é conhecido como *leasing* de retorno, em que a arrendatária é a própria vendedora do bem a ser adquirido e posteriormente arrendado pela arrendadora. Não há triangulação como no caso do *leasing* financeiro (arrendante adquire junto a terceiro determinado bem especificado pelo arrendatário, tomador do *leasing*). Para evitar dúvidas, é bom que se diga que o financiamento como elemento nuclear do contrato de *leasing* não significa elemento nuclear do fato gerador do *leasing*, que é coisa bem diversa. O que a Corte Suprema quis dizer é que o financiamento é o elemento preponderante na celebração do contrato de *leasing*.

Pacificada a questão da tributação do *leasing*, iniciou-se a discussão em torno do sujeito ativo do imposto nesse tipo de prestação de serviço. Nesse particular, temos assistido a diversos posicionamentos do STJ como os adiante mencionados, sem que houvesse qualquer alteração legislativa a respeito: (a) o ISS é devido no local da prestação; (b) o ISS é devido no local do

estabelecimento prestador; (c) o ISS é devido no local da aprovação do financiamento, porque o financiamento é elemento nuclear do fato gerador do *leasing*. Onde, afinal, deve ser pago o imposto? Na última hipótese, a separação de um dos elementos constitutivos do contrato de *leasing* (compra e venda, financiamento e locação/arrendamento) levou os julgadores a confundir o aspecto nuclear do fato gerador do com o aspecto nuclear do *leasing*, importando, *ipso facto*, na alteração do aspecto espacial do fato gerador submetido ao princípio da reserva legal. O aspecto nuclear, objetivo ou material do fato gerador da obrigação tributária define a hipótese em que é devido o imposto, enquanto o aspecto espacial do fato gerador define onde deve ser pago o imposto. São duas realidades completamente distintas, tanto é que se não for consumada a operação de *leasing* por desistência do tomador após a aprovação do financiamento não ocorrerá o fato gerador do *leasing* restando prejudicada a questão de saber onde deve ser pago o ISS. Fazemos um breve exame da jurisprudência do STJ ao longo do tempo após o advento da nova lei de regência nacional do ISS.

No início da vigência da Lei Complementar nº 116/03, o STJ passou a aplicar a regra geral do art. 3º, segundo o qual o imposto é devido no local do estabelecimento prestador e, na sua ausência, no local do domicílio do prestador, salvo nas hipóteses dos incisos I a XXII, taxativamente enumeradas. Porém, com o passar do tempo, o Colendo Tribunal retornou à sua antiga jurisprudência, agora, com base no conceito de estabelecimento prestador, alargado de forma excessiva, como se verifica da ementa a seguir:

“Recurso especial. Tributário. ISS. Lei Complementar nº 116/03. Serviço de informática. Competência para sua cobrança. Fato gerador. Local do estabelecimento do prestador. Presença de unidade econômica ou profissional.

1. De acordo com os artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/03, conclui-se que a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços, considerando-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de sua denominação.

2. Ocorre que, no presente caso, o Tribunal *a quo* em seu voto revisor, considerou que os serviços de informática foram prestados na sede da instituição financeira, localizada em Brasília, sendo disponibilizados técnicos residentes para a manutenção da solução durante o período, caracterizando uma unidade econômica ou profissional no âmbito do Distrito Federal, o que legitima esse ente estatal para a cobrança do ISS.

3. Para infirmar o acórdão recorrido, neste ponto, faz-se necessário o revolvimento de matéria fático-probatória, o que é inviável em sede de recurso especial pelo óbice do enunciado n. 7 da Súmula desta Corte.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido” (Resp nº 1.195.844, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, *Dje* de 15-3-2011).

Ora, esse alargamento conceitual do estabelecimento prestador motivado pela presença dois técnicos residentes em Brasília disponibilizados pela tomadora de serviços não tem guarida na definição prevista no art. 4º da lei de regência da matéria, *in verbis*:

“Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas”.

Consoante já escrevemos, “de duas, uma: ou os técnicos eram empregados da tomadora e assim não haveria necessidade de contratar serviços de terceiro, ou os técnicos eram empregados da prestadora de serviços, hipótese em que o local da residência desses técnicos é irrelevante juridicamente”.³⁹⁰

Especificamente em relação ao *leasing*, o STF, de início, apegando-se a um dos elementos que compõem o contrato de arrendamento mercantil, reconhecia a incidência do ISS fundado no elemento “locação de bem móvel”, perfilhando doutrina de renomados autores, segundo os quais o *leasing* confunde-se com locação.³⁹¹ Por esse critério, o local de pagamento do ISS era o local da efetiva locação. A tese foi abandonada pelo STJ a partir do momento em que o STF decidiu no sentido da inconstitucionalidade da tributação da locação de bem móvel que não configura um serviço.³⁹² Agora, o STJ passou a adotar outro fundamento para tributar o *leasing* desta feita, ancorado em outro elemento que compõe a operação de *leasing*, consistente no financiamento. Escudado neste elemento preponderante na composição do fato gerador do *leasing* que é um fato gerador complexo, aquela Alta Corte de Justiça assentou a tese de que na operação de *leasing* o ISS é devido no local da aprovação do financiamento. Vejamos a ementa do Acórdão:

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE

ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, *DJE* 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. *LEASING*. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO *LEASING* FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.

1. O colendo STF já afirmou (RE 592. 905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do *leasing* financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento.

2. No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se *perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação dos serviços nas operações de leasing financeiro*, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal.

3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.

4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País.

5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária.

6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é *perfectibilizado*, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.

7. O contrato de *leasing* financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC. Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//2003, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.

8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se *perfectibiliza* o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.

9. O tomador do serviço, ao dirigir-se à concessionária de veículos, não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consecutórios do serviço cujo núcleo – fato gerador do tributo – é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.

10. Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9º do Decreto-Lei 406/68, que fundamente a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.

11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.

12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que:

(a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento – núcleo da operação de *leasing* financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ”. (Resp nº 1060210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, *DJe* de 5-3-2013).

Patente as considerações de natureza extrajurídica espelhadas no V. Acórdão, além da confusão entre elemento nuclear do contrato de *leasing*, que é o financiamento, como decidiu o Supremo Tribunal Federal para justificar a tributação pelo ISS, com o elemento nuclear do fato gerador do *leasing* que é um fato gerador complexo ou complexo, não permitindo para fins de tributação o destaque de um de seus elementos. O ISS incide sobre o *leasing*, nunca sobre o financiamento que é o fato gerador do IOF de competência impositiva federal. Se formos fazer a decomposição do fato gerador da prestação de serviço de rodovia pedagiada, por exemplo, que se compõe do serviço de arrecadação do pedágio, do serviço de recapeamento, do serviço de tapaburacos, do serviço de guincho, do serviço de monitoração do tráfego, do serviço de sinalização e de execução das obras de contenção de barreiras, teríamos uma infinidade de municípios disputando o ISS. A insegurança jurídica e o caos seriam totais. E, no passado, houve essa tentativa por parte de vários municípios. Na época, exaramos um parecer jurídico a respeito a pedido da Concessionária da Rodovia Presidente Dutra, que vinha sendo alvo de tributação por diversos municípios.

Para combater a jurisprudência do STJ que se afasta da lei de regência do ISS, a Câmara dos Deputados apresentou o PLC de nº 61/2013, que considera como local de pagamento do ISS, no caso de *leasing*, o local do domicílio do tomador. Temos razão para crer que isso de nada adiantará, pois o STJ dirá que o local do domicílio do tomador é o local onde se perfectibilizou o financiamento, mantendo o entendimento atual. Na verdade, a LC nº 116/03 contém regra expressa em seu art. 3º, segundo o qual o “serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento tomador ou intermediário (...)

(...)”

Ora, o *leasing* não figura nas hipóteses excepcionais. Logo, o ISS é devido no local do estabelecimento prestador, assim entendido aquele estabelecimento procurado pelo tomador do serviço. Se o gerente do estabelecimento procurado consultou a filial ou a matriz situados em outros municípios, ou se se deslocou para outro município para encontrar o bem (automóvel ou qualquer outro bem) pretendido pelo tomador, ou ainda, se o contrato de *leasing* foi firmado neste ou naquele local e a entrega do bem arrendado ocorreu em outro local distinto, tudo isso não tem a menor relevância jurídica para definir o aspecto espacial do fato gerador do ISS, porque são meras atividades-meios para atingir a atividade-fim, que é a contratação do *leasing*. Dizer que o fato gerador do ISS ocorre no local onde se perfectibilizou o financiamento significa que o imposto será devido antes da celebração do contrato de *leasing* com a entrega efetiva do bem arrendado, ou seja, o ISS será devido mesmo na hipótese de desistência após a aprovação do financiamento. Não cabe a decomposição do fato gerador complexo para se fixar neste ou naquele elemento constitutivo, nem cabe ao Judiciário as preocupações de natureza extrajurídica, como a melhor repartição do imposto entre os Municípios, apesar da preocupação nobre, por ser matéria que se insere no âmbito da política tributária que cabe ao Executivo e ao Legislativo.

9.7 REGIME TRIBUTÁRIO DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

Por força do disposto no art. 179 da CF, é impositivo o tratamento diferenciado, nas três esferas de governo, para as microempresas e empresas de pequeno porte, assim definidas em lei complementar, visando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. De fato, não fazia sentido algum exigir dessas empresas o mesmo tratamento jurídico dispensado às empresas de grande porte. Já existem leis específicas para as micro e pequenas empresas nos âmbitos federal, estadual e municipal. O art. 47 do ADCT dispensa a correção monetária na liquidação de débitos, decorrentes de empréstimos concedidos a essas empresas, pelas instituições financeiras, no período de 28-2-1986 a 22-2-1987. Na esfera da União, existe o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, conhecido como SIMPLES, instituído pela Lei nº 9.317, de 5-12-1996, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.732, de 11-12-1998. O art. 2º dessa Lei nº 9.317/96 definiu como microempresa a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário receita bruta igual ou inferior a R\$ 120.000,00, e como empresa de pequeno porte, aquela que tenha auferido no ano-calendário receita bruta superior a R\$ 120.000,00 e igual ou inferior a R\$ 1.200.000,00.³⁹³ Apesar de ter tomado um parâmetro objetivo para essas definições, o art. 9º veda a opção pelo SIMPLES em relação às empresas prestadoras de serviços profissionais,³⁹⁴ aleatoriamente, elencados em seu inciso XIII.³⁹⁵ O art. 4º da Lei nº 10.964, de 28-10-2004, veio excluir daquela proibição as empresas que prestam os cinco tipos de serviços ali especificados, facultando o retorno ao SIMPLES, com efeito retroativo a 1º de janeiro de 2004, caso tenham sido dele excluídas em razão da vedação do inciso XIII em sua redação original. A afronta ao princípio da isonomia ainda persiste. O poder discricionário do legislador não pode chegar ao ponto de conferir tratamento jurídico-tributário diferenciado às pessoas que se encontram sob a mesma situação de fato. Eleito o critério objetivo, correspondente ao valor do faturamento no ano-calendário, irrelevante o tipo de serviço prestado pela pessoa jurídica.

Agora, a EC nº 42/2003 veio determinar que a lei complementar estabeleça a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no que se refere ao ICMS, às contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, sobre a receita ou o faturamento, ou a que vier substituí-la, sobre o lucro, sobre a importação de bens ou serviços do exterior, e às contribuições para o PIS/PASEP (art. 146, III, *d*, da CF). Realmente, essa matéria estava a exigir uma disciplinação no âmbito nacional, para homogeneizar as legislações das três esferas impositivas. Outrossim, o parágrafo único do art. 146, acrescentado pela EC nº 42/2003, possibilita a instituição, por lei complementar e por opção do contribuinte, do regime único de arrecadação de impostos e contribuições da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, conhecido como SUPERSIMPLES. O recolhimento deverá ser unificado e centralizado, com a distribuição imediata das parcelas cabentes a cada entidade política, podendo a arrecadação, a fiscalização e a cobrança ser compartilhadas pelos entes tributantes, mediante adoção de cadastro nacional único de contribuintes. Se implementado, esse SUPERSIMPLES será de grande valia para a avaliação de resultados, com vistas à futura instituição de um Sistema Tributário com menos tributos. Com a entrada em vigor do novo regime preconizado pela EC nº 42/03, cessarão os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, nos termos do art. 94 do ADCT.

Foi sancionada, com 11 vetos, a Lei Complementar nº 123, de 14-12-2006, que implanta o regime tributário diferenciado para as micro e pequenas empresas em relação aos tributos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conhecido como Supersimples. Essa lei complementar, que tem sua matriz no art. 146, *d*, e parágrafo único da Constituição, tem aplicação cogente nas três esferas políticas, respeitada a opção do contribuinte. O respectivo projeto de lei sofreu tantas emendas nas duas Casas do Congresso Nacional que acabou tornando o seu texto final bastante complexo, senão confuso. Revoga e altera disposições de leis ordinárias e de leis complementares, dentro do princípio de que quem pode o mais, pode o menos.

São consideradas microempresas aquelas com receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 240.000,00, e empresas de pequeno porte aquelas com receita bruta anual superior a R\$ 240.000,00 e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (art. 3º). Manteve, portanto, os mesmos limites do regime da Lei nº 9.317/96, cuja vigência cessará em 1º de julho de 2007, quando entrará em vigor o Supersimples. A Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011 elevou a receita bruta anual para R\$ 360.000,00 e R\$ 3.600.000,00, respectivamente para as microempresas e empresas de pequeno porte. Para o empreendedor individual – EI – em vigor desde julho de 2009 a receita bruta anual foi elevada de R\$ 36.000,00 para R\$ 60.000,00.

Pelo novo regime os seguintes tributos serão recolhidos em documento único: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para

Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP); Contribuição Social Incidente sobre a Folha de Remuneração; Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços (ICMS); e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) (art. 13). Em relação aos tributos, deverá ser observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas não classificáveis como micro ou pequenas empresas.³⁹⁶

O art. 15, que dispunha sobre a não retenção na fonte do Imposto de Renda e das contribuições sociais instituídas pela União, em relação aos optantes do Supersimples, foi vetado pelo Executivo, porque existem tributos não incluídos no regime diferenciado e que são recolhidos mediante retenção na fonte (CPMF, IR relativo aos rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável etc.).

De acordo com a tabela referida no art. 18, as alíquotas, no setor de comércio, tanto para as micro como para as empresas de pequeno porte variam de 4% a 11,61%, de conformidade com as faixas de receita bruta em 12 meses e com o tipo de empreendimento. No setor industrial, de conformidade com a tabela referida no inciso I, do § 5º, do art. 18, as alíquotas variam de 4,5% a 12,11%, obedecidos os mesmos parâmetros das empresas comerciais. O setor de serviços continua sendo o mais onerado, com a instituição de três tabelas distintas de conformidade com a natureza das atividades ou dos serviços segundo prescrevem os incisos II a VI, do citado § 5º: na primeira delas, a alíquota varia de 6% a 17,42%, alcançando as atividades consistentes em serviços e locação de bens móveis; na segunda tabela a alíquota varia de 4,5% a 16,85%, abrangendo os serviços de construção de imóveis e obras de engenharia em geral, produção cultural e artística, transporte municipal de passageiros e escolas de línguas; na terceira tabela, que abrange os serviços como academias, elaboração de *softwares* e escritórios de contabilidade, as alíquotas variam de 4% a 13,5% nas 20 faixas de tributação para as empresas cujo custo com a folha de salários seja maior ou igual a 40% da receita; em relação às empresas com percentuais menores, as alíquotas podem ser de 14%, 14,4% e 15%, válidas para qualquer faixa de tributação.

A lei prevê 14 hipóteses de vedação de opção por Supersimples em função do capital constitutivo da empresa; em função da forma do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não; em razão da existência de débitos para com as Fazendas Públicas e com o INSS; em virtude de ter sócio domiciliado no exterior etc. (art. 17).

A novidade está em que a lei estatuiu 28 hipóteses de exceção à proibição de adesão ao Supersimples, incorporando atividades ou serviços que a jurisprudência vinha entendendo como amparados pelo regime da Lei nº 9.317/96. São, por exemplo, os serviços de instalação e manutenção de aparelhos e sistemas de ar condicionado, refrigeração, ventilação, aquecimento e tratamento de ar em ambientes controlados; serviços de reparos hidráulicos, elétricos; serviços de instalação, manutenção e reparação de máquinas de escritório, de equipamentos industriais etc. (§ 1º, do art. 17). Dentre as exceções casuísticas, as do inciso XXII e XXVIII foram vetadas, mantendo-se a exceção em relação aos escritórios de serviços contábeis (inciso XXVI), que estaria abrangida pela proibição do inciso XI do *caput* do art. 17, onde estão inseridos os advogados, os engenheiros, os médicos, os odontólogos, os contabilistas etc.

A ampliação do rol de exceção à regra geral de proibição pela opção ao regime tributário diferenciado traz à baila a discussão sobre a retroatividade das novas disposições legais, para beneficiar os contribuintes punidos ou desenquadrados do regime especial, por exercer atividades vedadas.³⁹⁷ E existem inúmeras empresas punidas que estão discutindo administrativa ou judicialmente. A questão resolve-se pela aplicação do art. 106 do CTN, que tem sua matriz constitucional no art. 5º, XL (retroação benéfica da lei penal).

Pelo inciso I do art. 106 aplica-se a lei retroativamente, “*quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados*”. O conteúdo das atividades e serviços excepcionados, como nos casos de serviços de instalação de aparelhos de ar condicionado, de reparos hidráulicos, elétricos etc. está a demonstrar a natureza **meramente interpretativa** das disposições excepcionais, levando-se em conta a jurisprudência formada a respeito. O fato de a lei referir-se expressamente ao caráter interpretativo, por si só, é irrelevante, pois interpretação é função da doutrina e da jurisprudência, e não do Legislativo, que não pode inovar a lei vigente a pretexto de interpretá-la como fez, por exemplo, a Lei Complementar nº 118/05, a qual conferiu *efeito interpretativo* ao inciso I do art. 168 do CTN, **diminuindo** o prazo de repetição de indébito de dez para cinco anos.

Ainda que assim não fosse, em se tratando de ato não definitivamente julgado, haverá retroação da lei benigna, pela aplicação do inciso II, do art. 106: “*a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática*”.

Outrossim, são inconstitucionais as 15³⁹⁸ hipóteses de exceções, casuisticamente estabelecidas em seu art. 17, dentre as quais, as sociedades “*que tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não*”. (inciso XI).

O legislador vedou a opção pelo SIMPLES Nacional exatamente as sociedades organizadas para o exercício de atividades intelectuais que deveriam estar merecendo incentivos do Estado. Tamanha discricionabilidade afronta, não só, o princípio da razoabilidade, um limite imposto à ação do próprio legislador, como também, o dispositivo no art. 179 da CF:

*“Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, **assim definidas em lei**, tratamento jurídico diferenciado, visando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de Lei.”*

Conforme retroesclarecido, se o legislador já definiu as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte mediante emprego de um critério objetivo – receita bruta anual –, aplica-se, *ipso facto*, em relação a elas o regime diferenciado. O preceito constitucional sob exame não deixou margem de discricionariedade ao legislador infraconstitucional para vedar a fruição do regime diferenciado em função da atividade exercida pela sociedade que se enquadre no conceito de Microempresa ou de Empresa de Pequeno Porte, mesmo porque essa discriminação ofenderia o princípio da isonomia.

Essa ação casuística do legislador, que agride o princípio da igualdade de todos perante a lei, na verdade, provoca desregulação das atividades econômicas, na contramão do que dispõe o art. 174 da CF:

“Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”

Essa violação do princípio da isonomia fica acentuada ao se constatar que a lei estabeleceu exceção à regra de exceção, permitindo a adesão ao SIMPLES Nacional dos escritórios de contabilidade (atividade legalmente regulamentada), conforme dispõe o § 1º, do art. 17 c.c art. 18, § 5º-B, XIV, observado o disposto no § 22-B. Tantos são os detalhes nas regras de exceção à regra geral de proibição de opção pelo regime diferenciado que se tem a impressão de que o legislador agiu sob encomenda de grupos interessados.

Os exercentes de profissões legalmente regulamentadas foram incluídos no regime do Simples Nacional, aos poucos, por meio de alterações da LC nº 123/2006, que teve início com a inclusão dos profissionais da contabilidade. Agora, entre outras profissões, foram contemplados os advogados pela LC nº 147/2014 e os prestadores de serviços de engenharia e arquitetura pela LC nº 155/2016.

Não faz sentido manter-se a disposição inconstitucional que veda a opção pelo regime diferenciado por parte de profissionais que prestam relevantes serviços à sociedade, de um lado, e, de outro lado, ir, aos poucos, abrindo exceções permitindo o ingresso no SIMPLES Nacional desta ou daquela categoria de profissionais, tudo ao sabor dos interesses do momento.

Alterações introduzidas pela LC nº 147, de 7-8-2014

A LC nº 147/14 veio ampliar o elenco dos serviços que podem ser tributados pelo regime simplificado mediante inclusão das seguintes atividades: advocacia; fisioterapia; corretagem de seguro; medicina, inclusive laboratorial e enfermagem; veterinária; odontologia; psicologia; psicanálise; terapia ocupacional; acupuntura; podologia; fonoaudiologia; clínicas de nutrição e de vacinação e bancos de leite; serviços de comissária; de despachantes; de tradução e de interpretação; arquitetura; engenharia; medição; cartografia; topografia; geologia; geodésia; testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas; pesquisa; *design*; desenho; agronomia; representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros; perícia; leilão e avaliação; auditoria; economia; consultoria; gestão; organização; controle e administração; jornalismo e publicidade; agenciamento, exceto de mão de obra; outras atividades do setor de serviços que tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não.

Entretanto, acentuou a exacerbação da carga tributária em relação às atividades de prestação de serviços mediante inúmeras alterações introduzidas na Lei Complementar nº 123/06, inclusive acrescentando o Anexo VI para tributar as atividades de serviços díspares que não guardam qualquer semelhança entre si. Da mesma forma, tornou complexo e confuso o estatuto das micro e pequenas empresas, dificultando a sua operacionalização, contrariando as premissas postas nos arts. 170, IX, e 179 da CF. Quase todas as normas contêm ressalvas ou exceções casuísticas, inclusive, exceções dentro das regras excepcionais. Ao invés de “tratamento favorecido” a que alude o texto constitucional, o contribuinte optante por esse regime fica em situação desfavorável em relação ao regime normal de tributação. E em lugar de “tratamento diferenciado” do micro e pequeno

empresário, mediante “simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias”, o optante por esse regime simplificado é submetido a um inusitado sadismo burocrático.

O art. 18 da LC nº 123/06, com a nova redação conferida pela LC nº 147/14,³⁹⁹ passou a contemplar seis Anexos estabelecendo diferentes alíquotas progressivas em função das faixas de receitas brutas em 12 meses, que variam de acordo com o setor da atividade econômica. Examinemos de forma sumária esses Anexos.

No Anexo I, pertinente ao comércio, a alíquota varia de 4,00% até 11,61%, abrangendo o IRPJ, a CSLL, a COFINS, o PIS/PASEP, a CPP e o ICMS.

No Anexo II, pertinente à indústria, a alíquota varia de 4,58% a 12,11%, abarcando o IRPJ, a CSLL, a COFINS, o PIS/PASEP, o ICMS e o IPI.

No Anexo III, pertinente aos serviços de locação de bens móveis e prestação de serviços não relacionados nos §§ 5º-C e 5º-D do art. 18 (excluídos os serviços relacionados nos Anexos IV e V), a alíquota varia de 6% a 17,42%. Abrange o IRPJ, a CSLL, a COFINS, o PIS/PASEP, a CPP e o ISS. É aqui que começa o casuísmo.

No Anexo IV, pertinente aos serviços relacionados no § 5º-C do art. 18 (obras de engenharia em geral, advocacia, e serviços de vigilância e limpeza ou conservação), a alíquota varia de 4,50% a 16,87%, abrangendo o IRPJ, a CSLL, a COFINS, o PIS/PASEP e o ISS. A CPP não está incluída no regime simplificado, devendo ser paga separadamente. A equiparação dos serviços de advocacia, correspondente ao exercício de profissão legalmente regulamentada, aos serviços de vigilância, limpeza ou conservação afronta o princípio da razoabilidade, que se coloca como um limite à ação do legislador. A alíquota de 16,85% aplicável aos serviços de advocacia cuja receita bruta anual se situa na faixa de 3.420.000,01 a 3.600.000,00 representa uma carga tributária bem maior do que no regime normal de tributação por lucro presumido, em que a base de cálculo para a apuração do IRPJ e da CSLL corresponde a 32% da receita bruta mensal (arts. 15, § 1º, III, e 20 da Lei nº 9.249/95).

O Anexo V, pertinente aos serviços relacionados no § 5º-D do art. 18 (academias em geral, laboratórios de análises clínicas, serviços de tomografia etc.), prevê alíquotas que variam de 17,50% a 22,90%, abrangendo o IRPJ, o PIS/PASEP, a CSLL, a COFINS e a CPP. Os tributos são calculados segundo a complicada forma prevista na Tabela V-A, em que a alíquota básica para cada faixa de receita bruta vai decrescendo à medida que vai aumentando o percentual de despesas com a folha de salários. Se considerados os percentuais de despesas com a folha de 0,15 a 0,40 em cada faixa de receita bruta, teremos a alíquota piso de 8% e a alíquota teto de 17,18%. Mesmo assim, as alíquotas ficam bem acima daquelas pertinentes aos setores de comércio e de indústria. O valor do ISS, que não está inserido no Anexo V, é apurado de conformidade com o disposto no Anexo IV. A Tabela V-B, por sua vez, prevê a forma de partilha dos tributos arrecadados, matéria de interesse exclusivo da Receita Federal do Brasil.

Finalmente, o Anexo VI, pertinente aos serviços previstos no § 5º-I do art. 18, prevê alíquotas que variam de 16,93% a 22,45%, e abrange o IRPJ, o PIS/PASEP, a COFINS, a CPP e o ISS. Esse § 5º-I abarca os serviços dos mais diversificados, embaralhando e misturando profissões díspares. Estão abrangidos, dentre outros, os serviços relacionados com medicina, inclusive laboratorial e enfermagem; medicina veterinária; odontologia, psicologia, psicanálise; serviços de comissários e de despachantes; arquitetura; perícia e avaliação; engenharia; medição; topografia; serviços de tradução e interpretação etc. Difícil de entender o critério adotado pelo legislador, que colocou os advogados em uma Tabela e os médicos, odontólogos, psiquiatras, todos exercentes de profissão legalmente regulamentada, em uma outra Tabela.

As tabelas referidas no Anexo I a V foram alteradas pela LC nº 155/2016.

A LC nº 147/14 permitiu a opção pelo regime simplificado relativamente às atividades de prestação de serviços não constantes da vedação do art. 17, aplicando-se, nesse caso, as alíquotas do Anexo III, salvo se tiverem previsões específicas nos Anexos IV, V e VI. A Lei Complementar sob comento, em relação ao setor de prestação de serviços, além de ferir os arts. 170, I, e 179 da CF antes apontados, contraria o princípio da razoabilidade, que se coloca como um limite à ação do legislador.

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, desde que entrou em vigor vem sofrendo alterações, não só visando modificações dos limites de faturamento anual para efeito de enquadramento nos regimes das micro e pequenas empresas, como também, para introduzir normas casuísticas ao longo do tempo. Assim, foram editadas as Leis Complementares nºs 128, de 19 de dezembro de 2006, 133, de 28 de dezembro de 2009, 147, de 7 de fevereiro de 2014 e 154, de 18 de abril de 2016. Esta última lei complementar, mediante acréscimo do § 25 ao art. 18-A da Lei Complementar nº 123/06, permitiu que o microempreendedor individual – MEI – utilize a sua residência como sede do estabelecimento, quando não for indispensável a existência de local próprio para o exercício da atividade. Nos termos do § 1º do referido art. 18-A considera-se microempreendedor individual aquele cujo faturamento no ano-calendário anterior não ultrapasse o valor de R\$ 60.000,00, hipótese em que poderá optar pelo recolhimento dos tributos por valor fixo mensal, independentemente do faturamento mensal.⁴⁰⁰

¹ “Há um sistema tributário brasileiro, sem dúvida, mas, ao contrário do francês e do italiano, por exemplo, não reúne as condições para ser considerado nacional. E o fato de haver normas constitucionais voltadas para todas as pessoas políticas – o que sempre houve aqui e em todas as federações – não chega, por si só, a dar tal caráter ao sistema.

Para que este pudesse ser reputado nacional, seria necessário que o legislador que o plasma também se revestisse da mesma qualidade, o que não acontece. Pelo contrário, temos uma multiplicidade de legisladores a contribuir para a modelagem do Sistema Tributário” (*Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista do Tribunais, 1968. p. 223-224).

² *Impostos concorrentes na Constituição de 1946*. Rio de Janeiro, 1964. p. 35.

³ RJTJSP-135/126; AI nº 381.861-5-SP, Rel. Des. Laerte Sampaio, j. 31-8-2004; Ap. Cív. nº 700079359-RS, Rel. Des. Arno Werlang, j. 17-11-2004; REsp nº 147697-SP, Rel. Min. Garcia Vieira, *DJ* de 15-12-1997, p. 66306; AGResp nº 278268-PR, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, *DJ* de 12-11-2001, p. 128.

⁴ O Plenário do STF, sob a égide da ordem constitucional antecedente, examinando a lei estadual que atribuía ao pedido de parcelamento de crédito tributário o efeito de confissão e de renúncia a qualquer defesa ou recurso administrativo ou judicial, bem como desistência dos já interpostos, declarou a inconstitucionalidade relativamente à expressão “ou judicial”, por ofensiva ao art. 153, § 4º, da CF (RE nº 94.141-SP, Rel. Min. Soares Muñoz, *RTJ* 105/678).

⁵ A enumeração do citado artigo em impostos, taxas e contribuições de melhoria representa a classificação tradicional dos tributos, mas se encontra superada pela ordem constitucional vigente, que contempla os empréstimos compulsórios e, a nosso ver, as contribuições sociais.

⁶ Alguns autores repelem a expressão, sustentando que quem paga o imposto é sempre a pessoa e não a coisa. Claro que o crédito do imposto só poderia fundamentar-se na obrigação pessoal, pois a relação jurídico-tributária se instaura entre as pessoas: o sujeito ativo (União, Estado, Município ou DF) e o sujeito passivo (contribuinte ou o responsável tributário).

⁷ Súmula 539. “É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.”

⁸ Cf. nosso *Sistema tributário na Constituição de 1988*: tributação progressiva. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 152 ss.

⁹ RREE nºs 153.771, 192.737, 193.997, 194.036, 194.183, 197.676 e 204.827.

¹⁰ RE nº 789218-RG, Rel. Min. Dias Toffoli, Plenário Virtual, j. em 18-4-2014.

¹¹ Entretanto, o STF pela sua composição atual vem admitindo a possibilidade de utilização de elementos da base de cálculo do IPTU (RE nº 576.321-QO-RG/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJe* de 13-2-2009; AgRg no RE nº 384063-1/SP. Rel. Min. Cármen Lúcia, *DJe* de 26-6-2009).

¹² § 2º *As custas e emolumentos serão destinados exclusivamente ao custeio dos serviços afetos às atividades específicas da Justiça*.

¹³ *RTJ* 89/598, 105/434, 138/600, 138/614 etc.

¹⁴ O STF vem declarando a inconstitucionalidade desse tipo de taxa por entender exigível, no caso, unicamente a contribuição de melhoria (*RTJ* 116/1075).

¹⁵ Mais de trinta anos se passaram e a regulamentação não aconteceu, mesmo porque a União não está vocacionada para o exercício dessa competência tributária complexa e onerosa e, também, porque pode suprir suas necessidades financeiras de forma quase ilimitada, por deter o “poder” de emendar e remendar a Carta Magna.

¹⁶ Disposições concernentes ao limite global de arrecadação, no nosso entender, não foram recepcionadas. A cobrança da contribuição limitada ao custo total da obra estava no parágrafo único, do art. 30 da Constituição de 1946, que previu pela vez primeira essa espécie tributária, bem como no art. 18, II, da Constituição de 1967/69. Contudo, essa limitação não foi reproduzida na Constituição Federal de 1988 (art. 145, II). Porém, a jurisprudência é no sentido da observância do limite ao custo global da obra pública.

¹⁷ Citado artigo permitia a instituição de empréstimo compulsório para absorção temporária do poder aquisitivo. O DL nº 2.288, de 23-6-86, instituiu essa exação sobre consumo de gasolina ou álcool e sobre a aquisição de automóveis de passeio e utilitários. Foi declarado inconstitucional em relação à aquisição de veículos (RE 121.336) e o Senado Federal, através da Resolução nº 50, de 9-10-95, suspendeu a execução dos arts. 11, seus incisos II, III e IV, 13 e seus parágrafos, 15, 16 e seu § 2º, e da expressão “bem como dos adquirentes de automóveis de passeio e utilitários”, no parágrafo único do art. 10.

¹⁸ A hipótese do inciso III, do art. 15, que se refere à “conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo”, não foi recepcionada pela Constituição Federal vigente que já enumera as hipóteses possíveis.

¹⁹ RE 111.954-3-PR, Rel. Min. Oscar Correa – Trib. Pleno; Recorrente: União Federal; Recorrido: Daniel Laynes de Andrade; *RTJ* 126/330.

²⁰ O § 6º do art. 150 da CF, com a redação dada pela EC nº 3, de 17-3-93, utiliza a expressão “tributo ou contribuição”, ao passo que seu

§ 7, com a redação conferida pela mesma EC n. 3/93 refere-se a “imposto ou contribuição”.

²¹ A palavra “exações”, se é que o legislador constituinte pensou nela, não foi escrita no texto constitucional.

²² § 7º “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

²³ a) RE nº 138.284-8-CE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Mário da Silva Velloso. “Constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Sousa (‘Natureza tributária da contribuição do FGTS’, *RDA* 112/27, *RDP* 17/305). Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Essas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição”, in *RTJ* 143/313.

b) RE nº 146.733-9-SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves. “Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 verdadeiramente *contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social*, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais (...) não só as referidas no artigo 149 (...) têm natureza tributária, (...) mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195... Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra *b* consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no § 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu § 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais” (*DJ*, de 12-3-93; Resolução do Senado Federal nº 11, de 12-4-95).

²⁴ § 3º “À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do ‘caput’ deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro **tributo** poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.” Em harmonia com a interpretação dada ao referido § 3º, pelo STF, a EC nº 33, de 11-12-2001, substituiu a palavra *tributo* pela palavra *imposto*, colocando um ponto final na acirrada discussão doutrinária que se formou em torno dessa questão.

²⁵ RE nº 144.971-DF, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ*, de 17-9-96, p. 36.161. RREE 227.832-PR, 230.337-RN e 233.807-RN, T. Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ*, de 6-8-99.

²⁶ Adimc nº 2.028-DF, Rel. Min. Moreira Alves, j. em 11-11-99, *Boletim Informativo STF* nº 170.

²⁷ O § 6º do art. 195 da CF refere-se à instituição ou modificação, o que é diferente de instituição ou majoração. E mais, esse § 6º prescreve o afastamento do princípio da anterioridade em relação ao exercício financeiro da cobrança.

²⁸ A Lei nº 9.432, de 8-1-97 isenta desse adicional, por dez anos, as mercadorias transportadas em portos das regiões Norte e Nordeste. O art. 3º da Lei nº 12.507, de 11-10-2011 prorrogou essa isenção até o dia 8-1-2017.

²⁹ Essa delegação é própria de tributo de natureza regulatória.

³⁰ Na verdade, essa ressalva era desnecessária, pois redução e restabelecimento de alíquota diferem da majoração de alíquota.

³¹ A EC nº 44, de 30 de junho de 2004, elevou esse percentual para 29%.

³² Adin 2925-DR, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJ* de 4-3-2005, Ata nº 5/2005.

³³ Adin 3970-DF, Rel. Min. Gilmar Mendes. Foi adotado o rito do art. 12 da Lei nº 9.869/99 pelo que não foi apreciado o pedido de liminar para declarar a inconstitucionalidade de interpretação de textos infraconstitucionais, que admita o entendimento que autorize a utilização de recursos da Cide fora das hipóteses elencadas no art. 177, § 4º, II, *a*, *b* e *c* da CF.

³⁴ Pela prévia edição de lei reguladora: RE 0191.365-SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ*, de 1-8-97, p. 33.485; Ap. Civ. 192.502-2-Jundiaí, Rel. Des. Erix Ferreira, j. 16-2-92; Ap. Civ. 240.226-2-São José dos Campos, Rel. Des. Benedicto Camargo, j. 8-11-94; Ap. Civ. 6.471-5-Itápolis, Rel. Des. Aloisio de Toledo, j. 25-11-97. Pela desnecessidade de lei: Ap. Civ. 272.911-2-Adamantina, Rel. Des. Luigi Chierichetti, j. 5-2-96; Ap. Civ. 203.672-2-Araraquara, Rel. Des. Pereira Calcas, j. 6-4-93; Ap. Civ. 209.679-2-Pindamonhangaba, Rel. Mohamed Amaro, j. 16-9-93.

³⁵ RE nº 178.236 in *RTJ* 162/772; RE nº 116.208 in *RTJ* 132/867; ADI nº 1.444-7-PR, Min. Sydney Sanches, *DOJ* 29-4-2003.

³⁶ RE nº 573675SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJe* de 22-5-2009 e *RTJ*-211/536.

³⁷ Ver item 9.2.2.5.3 referente às EC nºs 20/98, 45/04 e 47/05. Ver Lei nº 11.933, de 28-4-2009, que altera os prazos de pagamentos de impostos e contribuições sociais que especifica.

³⁸ A Carta Política anterior previa a contribuição social tripartite da União, do empregador e do empregado para o custeio da previdência social (art. 165, inciso XVI).

³⁹ Ver item 9.2.2.5.3, onde são abordadas as alterações dos textos deste artigo pelas EC nºs 20/98, 45/04 e 47/05.

⁴⁰ No que se refere à contribuição previdenciária, a nova redação conferida pela Lei nº 11.941, de 27-5-2009, ao art. 33, da Lei nº 8.212/91, veio dispor que “à *Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos*”.

⁴¹ RE nº 146.733, RTJ-143/684; RE nº 138.284, RTJ-143/313; RREE nºs 150.755 e 150.764; Adcon nº 1-1-DF, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 16-6-95, p. 18.213.

⁴² Ver item 9.2.2.5.3 referente à EC nº 20/98.

⁴³ O Plenário do STF declarou a inconstitucionalidade do inciso I do art. 3º da Lei nº 7.787/89 quanto aos vocábulos “*avulsos*”, “*autônomos*” e “*administradores*”, porque a relação jurídica mantida com estes não resulta de contrato de trabalho e, por conseguinte, a satisfação do que é devido não ocorre via folha de salários: RREE nºs 177.296, Rel. Min. Moreira Alves e 166.772, Rel. Min. Marco Aurélio. O Senado Federal, pela Resolução nº 14, de 19-4-95, suspendeu a execução dessas expressões. Outrossim, por maioria de votos, a Suprema Corte, nos autos da Adin nº 1.102-2-DF requerida pela CNI suspendeu a eficácia das expressões “*empresários*” e “*autônomos*” contidas no art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 25-7-91 (Lex Jurisprudência do STF, v. 194, p. 42). A liminar foi confirmada por decisão definitiva publicada no DJ do dia 16-10-95, p. 34.570.

⁴⁴ RE nº 228.321-RS, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 30-5-2003.

⁴⁵ O Plenário do STF julgou inconstitucional a cobrança da contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vale-transporte, porque isso não afeta o caráter não salarial do benefício (RE nº 478410/SP, Rel. Min. Eros Grau, DJe de 14-5-2010).

⁴⁶ A primeira Seção do STJ decidiu sob o regime do art. 543-C do CPC que a contribuição previdenciária não incide sobre o auxílio-doença, o aviso prévio indenizado e o terço constitucional de férias gozadas (REsp nº 1.230.957-RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 18-3-2014). Outrossim, no REsp nº 1322945/DF, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe de 8-3-2013, ficou assentado que não incide a contribuição previdenciária sobre salário-maternidade e sobre as férias usufruídas porque tais verbas não têm caráter retributivo do trabalho.

⁴⁷ Conceito de ato cooperativo nos termos do art. Art. 79 e parágrafo único da Lei nº 5.764/71: Art. 79. “Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre esses e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para consecução dos objetivos sociais. Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.”

⁴⁸ AgRg nos EDcl no Ag nº 980095/SP, Min. Rel. Luiz Fux, DJe de 29-9-2008; AgRg no REsp nº 823207/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 21-8-2009.

⁴⁹ O referido inciso IV do art. 22 foi declarado inconstitucional pelo STF no RE nº 595838-RG/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 25-2-2014, DJe 7-5-2014. Pende de julgamento a ADI nº 2.594/DF, proposta pela Confederação Nacional da Indústria impugnando o referido inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91. O parecer do órgão ministerial é pela procedência da ação. O processo encontra-se concluso com o Relator, Min. Teori Zavascki, juntamente com dois apensos, a ADI nº 5.036 e a ADI nº 5.102. O objeto das ADIs está prejudicado pois o dispositivo impugnado já foi declarado inconstitucional pelo Plenário do STF, restando tão somente ao Senado Federal suspender a execução daquele preceito legal.

⁵⁰ § 5º do art. 33: “O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.”

⁵¹ Em 9-2-99 foi concedida medida liminar pela juíza da 14ª Vara da Justiça Federal em São Paulo para afastar a exigência dessa retenção na fonte (MS nº 1999.61.00.003395-6; Impetrante: Cavan Pré Moldado S.A.; impetrado: Superintendente Regional do INSS).

⁵² RE nº 351.717-PR, Rel. Min. Carlos Velloso, j. em 8-10-2003, DJ de 21-11-2003, Ata nº 37/2003. Embargos Declaratórios rejeitados, DJ de 27-2-2004, Ata nº 4/2004.

⁵³ RE nº 393.946-MG, Rel. Min. Carlos Velloso, j. em 3-11-2004. DJ de 1-4-2005, ATA nº 8/2005.

⁵⁴ O Decreto nº 7.660/11 foi revogado pelo Decreto nº 8.950/2016 que aprovou a nova tabela de incidência do IPI.

⁵⁵ *Direito administrativo sistematizado*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 535.

⁵⁶ *Direito administrativo moderno*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 443.

⁵⁷ *Direito administrativo*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 509.

⁵⁸ O Decreto nº 7.660/11 foi revogado pelo Decreto nº 8.950/2016 que aprovou a nova tabela de incidência do IPI.

⁵⁹ RE nº 103.778-4-DF, DJU, de 13-12-81.

⁶⁰ RE nº 150.764-1-RE, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU, de 2-4-93, p. 5.623/4, JSTF-174/205.

- ⁶¹ A MP nº 38, de 3-2-89, adotada pela Lei nº 7.738, de 9-3-89, eliminou a dualidade da base de cálculo determinando que as empresas públicas e privadas prestadoras de serviços calcularão a contribuição para o Finsocial à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta.
- ⁶² RE nº 187.436-8, *DJU*, de 31-10-97, p. 55.562.
- ⁶³ ADC nº 1/1-DF, Rel. Min. Moreira Alves, *DJ*, de 16-6-95, p. 18.213.
- ⁶⁴ Nesse sentido, ver RE 150.755, *RTJ* 149/259 e Resp 250.277, *DJ* de 7-6-2004.
- ⁶⁵ RE nº 336.134-RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 20-11-2002, *DJ* de 27-11-2002.
- ⁶⁶ RE nº 351.717-PR, Rel. Min. Carlos Velloso, j. em 8-10-03, in *Boletim Informativo STF* nº 324.
- ⁶⁷ RE nº 357.950-RS, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 9-11-2005, *DJ* de 6-2-2006.
- ⁶⁸ Essa MP foi convertida na Lei nº 10.833, de 29-11-2003.
- ⁶⁹ Agravo Regimental nº 391474/PR, Rel. Min. Paulo Medina, *DJU* de 11-3-02, p. 248. No mesmo sentido: Resp 226.062 e Resp 227.942 publicados no *DJU* de 12-6-00; Resp 476.510, j. em 6-5-01. Outrossim, a Súmula 276 do STJ estabelece que *as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas de Cofins, irrelevante o regime tributário adotado*.
- ⁷⁰ RE nº 419.629, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* de 30-6-2006.
- ⁷¹ RE nº 377.457-PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Ata nº 23, de 17-9-2008, *DJE* nº 183, divulgado em 26-9-2008. Pendem de julgamento até hoje (30-9-2009) os embargos declaratórios com efeitos infringentes apresentados pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, para insistir nos efeitos modulatórios que, nesse ponto, restou empatada votação. Contudo, em decisão monocrática, esse efeito prospectivo já vem sendo afastado (RE nº 677589, AgR, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* de 27-6-2012).
- ⁷² Resp nº 1.118.893/MG, Rel. Min. Denise Arruda, *DJe* de 6-4-2011.
- ⁷³ Às vezes, em nome da segurança jurídica ou para evitar um mal maior do que aquele removido pela decisão, o STF tem feito modulação dos efeitos da decisão tomada.
- ⁷⁴ No julgamento de 8-10-2014, o Plenário do STF deu provimento ao RE nº 240785/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, por 7 votos contra 2 decidindo pela impropriedade de tomar o valor de determinado tributo como base de cálculo de outro tributo (de *DJe* 16-12-2014).
- ⁷⁵ Ver item 19.2, sugestão “f”.
- ⁷⁶ RE nº 212209/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 14-2-2003.
- ⁷⁷ Ver Lei nº 11.529, de 22-10-2007, que dispõe sobre desconto de créditos da Cofins, na aquisição no mercado interno ou importação de bens de capital destinados à produção dos bens relacionados nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2-7-2002, e de produtos classificados na TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28-12-2006. As Instruções Normativas de nºs 247/02 (arts. 23 e 24 – PIS/COFINS) e 404/04 (art. 8º – COFINS) da SRF regulam as deduções de créditos a que alude o art. 3º da Lei nº 10.833/03.
- ⁷⁸ Empregado ou servidor que ganhe até dois salários-mínimos mensais faz jus a um salário-mínimo anual.
- ⁷⁹ RE nº 148.754-2-RJ, Rel. Min. Carlos Velloso (relator do acórdão Min. Francisco Rezek), *JSTF-Lex* 185/206. Como resultado o Senado Federal, através da Resolução nº 49, 9-10-95, suspendeu a execução dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.
- ⁸⁰ RE 161.474-9-BA; Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJU*, de 8-10-93, p. 21.018. No mesmo sentido RE 161.300-9-RJ; Rel. Min. Marco Aurélio, *DJU*, de 10-9-93, p. 18.381. No RE nº 148.754-2-RJ de que foi Relator o Min. Carlos Velloso, o Plenário da Corte Suprema, por maioria de votos, já havia acolhido a tese da inconstitucionalidade formal dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449 de 1988 (*DJ*, de 4-3-94 e *Lex Jurisprudência do STF*, v. 185, p. 206). O posicionamento da Corte Suprema implica em conferir à expressão *finanças públicas* um significado restrito ao fenômeno tributário, dentro da conceituação clássica, em que o objeto da Ciência das Finanças se exauria no estudo da atividade fiscal. Ao que tudo indica prevaleceu o conceito doutrinário de receita pública (ingresso incondicional de dinheiro que vem integrar o patrimônio público, acrescendo seu vulto como elemento novo e positivo) em prejuízo da conceituação legal decorrente da Lei nº 4.320/64. Como assinalado linhas atrás, à luz da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal já firmou a tese da natureza tributária das contribuições sociais (RREE nºs 138.284-8-CE, *RTJ*-143/313 e 146.733-9-SP, *RTJ*-143/684).
- ⁸¹ Configura mero *bis in idem* que, ao contrário da bitributação jurídica, não é inconstitucional.
- ⁸² Ver Lei nº 11.529, de 22-10-2007, que dispõe sobre desconto de créditos da contribuição para o PIS/PASEP, na aquisição no mercado interno ou importação de bens de capital destinados à produção dos bens relacionados nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2-7-2002, e de produtos classificados na TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28-12-2006. Os arts. 23 e 24 da Instrução Normativa nº 247/02 da SRF regulam as deduções dos créditos do PIS/PASEP de que cuida o art. 3º da Lei nº 10.637/02.
- ⁸³ RE nº 146.733, Rel. Min. Moreira Alves, *DJ* 6-11-92. Em consequência, o Senado Federal, através da Resolução nº 11, de 4-4-95, suspendeu a execução desse artigo.
- ⁸⁴ Esse percentual foi elevado para 32% em relação às pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, exceto as de serviços hospitalares, de intermediação de negócios e outras, conforme nova redação conferida ao citado art. 20 pelo art. 22 da Lei nº 10.684, de 30-5-2003.

⁸⁵ Convertida na Lei nº 11.727, de 23-6-2008.

⁸⁶ RE nº 582.525/RG-SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJ* de 7-2-2014.

⁸⁷ RE nº 564.413/RG-SC, Rel. Min. Marco Aurélio, de *DJ* 6-12-2010.

⁸⁸ O STF reconheceu a inconstitucionalidade da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/04, e, tendo em conta o reconhecimento da repercussão geral da questão constitucional no RE nº 559.607/SC” (Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* de 22-2-2009), determinou a aplicação do regime previsto no § 3º do art. 543-B do CPC. RE nº 559937/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. para Acórdão Min. Dias Toffoli, *DJe* de 4-4-2013).

⁸⁹ O STF decidiu em caráter de repercussão geral que o aumento da alíquota em relação à água mineral que não constava da medida provisória original deve ter o prazo de 90 dias contados a partir da data de sua conversão na Lei nº 10.865/04.

⁹⁰ Na verdade, os textos legais referem-se à “receita bruta proveniente da comercialização da sua produção(...)”, o que, na prática, equivale ao faturamento da produção.

⁹¹ RE nº 357.950-RS, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 6-2-2006.

⁹² RE nº 363.852/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* de 23-4-2010.

⁹³ Na verdade, houve apenas a reprodução da norma anterior, porém em data posterior à EC nº 20/98, considerando que a nossa ordem constitucional não reconhece a figura de constitucionalidade superveniente, como proclamada pela Corte Suprema.

⁹⁴ Súmula 458 do STJ: “A contribuição previdenciária incide sobre a comissão paga ao corretor de seguros.”

⁹⁵ RE nº 569.056/PA, Rel. Min. Menezes Direito, *DJe*-236, divulgado em 11-12-2008 e publicado em 12-12-2008.

⁹⁶ Redação dada pela Emenda nº 20, de 15-12-98.

⁹⁷ Adin 1.441-2-DF, Rel. Min. Octávio Gallotti, *Lex JSTF*-218/64.

⁹⁸ Nada tem a ver com a diferenciação de alíquotas e da base de cálculo facultada pelo § 9º do art. 195 da CF.

⁹⁹ Adin 790-4-DF, Rel. Min. Marco Aurélio, *Lex JSTF*-178/107. Porém, mais recentemente, em sede de agravo regimental no pedido de suspensão de segurança, a Corte Suprema acolheu tese oposta (SS AgRg nº 1.149-9-PE, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *Lex JSTF*-227/279).

¹⁰⁰ Adimc nº 2.010-DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30-9-99, *Boletim Informativo STF* nº 164.

¹⁰¹ Adimc nº 2.049-RJ, Rel. Min. Néri da Silveira, Adimc nº 2.087-AM, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, AAGG nºs 393.301-MG e 393.509-DF, Rel. Min. Carlos Velloso, AAGG nºs 397.817-PA e 408.549-DF, Rel. Min. Celso de Mello. ADIs nºs 2.158 e 2.189, ambas de relatoria do Min. Dias Toffoli.

¹⁰² ADI nº 3.105, Rel. originária Min. Ellen Gracie, Rel. p/ Acórdão Min. Cezar Peluso, *DJ* de 18-2-2005.

¹⁰³ Regime Geral de Previdência Social.

¹⁰⁴ Redação dada pela EC nº 53, de 19-12-2006. O STF entendeu que as contribuições do salário-educação enquadram-se como contribuições sociais gerais, submetendo-se à regência do art. 149 da CF e, por isso não estão abrangidas pela imunidade prevista no § 7º, do art. 195 da CF (Adins nºs 2.556-MC-DF e 2.568-MC-DF, ambas de Relatoria do Min. Moreira Alves, *DJ* de 8-8-2003; AC no 2.456-DF, Rel. Ministra Cármen Lúcia, *DJe* de 26-10-2009).

¹⁰⁵ Na Adimc nº 1.518-DF, Rel. Min. Octávio Gallotti, requerida por PC do B, PDT e PT, foi indeferida, por maioria de votos, o pedido de suspensão cautelar de eficácia da MP nº 1.518, de 19-6-96, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello, j. em 5-12-96, *DJ* de 25-4-97.

¹⁰⁶ Em sentido contrário decidiu o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, *Jornal da AJUFESP*, nº 19, p. 12, nov. 99. O STF, também, por maioria de votos, entendeu que o Decreto-lei nº 1.422/75 era compatível com a Constituição Federal de 1969 e que foi recepcionado pela Constituição de 1988 (RE 290.079-SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 17-10-2001).

¹⁰⁷ Não houve lei prorrogando aludido prazo de cento e oitenta dias.

¹⁰⁸ Nos termos do art. 48, I, da CF cabe ao Congresso Nacional dispor sobre *o sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas*.

¹⁰⁹ ADC nº 3-DF, Rel. Min. Nelson Jobim, j. 2-12-99, *Boletim Informativo STF* nº 173.

¹¹⁰ Vencido o Min. Marco Aurélio, que declarava a inconstitucionalidade do *caput* do art. 15 por inobservância do art. 65 da CF, tendo em vista que o Senado Federal, ao substituir a expressão *folha de salários* por *total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título*, alargou a base de incidência da contribuição, promovendo alteração substancial na propositura legislativa. O Min. Sepúlveda Pertence declarava inconstitucional apenas a expressão *a qualquer título*.

¹¹¹ O princípio da legalidade tributária só comporta flexibilização pelo próprio texto constitucional a exemplo do que ocorre nas

hipóteses do § 1º do art. 153 da CF, que faculta ao *Poder Executivo, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V*. O que o STF vem tolerando é a conceituação do que seja grau de risco leve, médio e grave por Decreto e o reenquadramento das empresas com base nas estatísticas de acidentes de trabalho, apuradas em inspeção, não prescindindo da definição originária desses riscos, ainda que por Decreto, sem o que descabe cogitação de reenquadramento (AI nº 499.888 AgR/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* de 6-8-2004, p. 51). As alterações imotivadas de diversos graus de risco para situar a maioria das empresas no fator de risco grave com intuito meramente arrecadatário, como as decorrentes do Decreto nº 6.957, de 9-9-2009, são inconstitucionais.

¹¹² RE 343.446-SC, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* de 4-4-2003.

¹¹³ Tema nº 554 da Repercussão Geral no RE nº 684.261/PR, Rel. Min. Luiz Fux, j. 15-6-2012. Em oportunidade anterior o STF julgou válida a delegação técnica para determinar o que seja risco mínimo, médio e grave (RE nº 343.446/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* de 4-4-03).

¹¹⁴ TRF4, AC nº 8.904.185.211, Rel. Des. Teori Albino Zavascki, *DJ* de 13-3-91, p. 4457; TRF1, AC nº 200.138.000.231.262, Rel. Des. Rafael Paulo Soares Pinto, *DJF1*, de 31-7-2009, p. 352.

¹¹⁵ Acórdão da 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 19-8-1998, Acórdão 107-05.223.

¹¹⁶ Súmula 459 do STJ: “A Taxa Referencial (TR) é o índice aplicável, a título de correção monetária, aos débitos com o FGTS recolhidos pelo empregador mas não repassados ao fundo.”

¹¹⁷ Súmula 462 do STJ: “Nas ações em que representa o FGTS, a CEF, quando sucumbente, está isenta de reembolsar as custas antecipadas pela parte vencedora.”

¹¹⁸ A bitributação jurídica, que é inconstitucional, não se confunde com a bitributação econômica, conhecida como *bis in idem*, que é o fato de uma mesma entidade política tributar duas vezes, isto é, o ente tributante institui um adicional. Às vezes o adicional de um determinado imposto é conferido a uma outra entidade política diferente daquela que detém a competência para instituir o principal; é o caso, por exemplo, do adicional do imposto sobre a renda, de até 5%, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, previsto no art. 155, II, da CF. O *bis in idem* nada tem de inconstitucional devendo, no entanto, respeitar o princípio da capacidade contributiva e não implicar em exacerbação tributária de tal ordem, que venha a caracterizar o efeito confiscatório do tributo.

¹¹⁹ § 3º: “O imposto previsto no inciso III (IVV) não exclui a incidência do imposto estadual previsto no art. 155, I, *b* (ICMS) sobre a mesma operação.” O IVV foi extinto pela EC nº 3, de 17-3-1993, a partir de 1º-1-1996.

¹²⁰ *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 51.

¹²¹ Esses princípios constitucionais tributários acham-se pormenorizadamente analisados na nossa obra *Sistema tributário na Constituição de 1988 – tributação progressiva*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006. p. 155 ss.

¹²² *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 948-949.

¹²³ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

¹²⁴ Na verdade, tributação regressiva e progressiva, sem previsão constitucional.

¹²⁵ Ver item 8.1.

¹²⁶ “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

¹²⁷ Por força do disposto no § 1º do art. 153 da CF, no âmbito da União, é facultado ao Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos, com exceção do imposto sobre a renda e do imposto territorial rural, que continuam integralmente submetidos ao princípio da reserva legal.

¹²⁸ A lei de diretrizes orçamentárias, dentre outras coisas, objetiva dispor sobre alterações na legislação tributária e orientar a elaboração da lei orçamentária anual, conforme o § 2º, do art. 165 da CF. O princípio da anualidade albergado no § 2º, do art. 165, da CF situa-se na seara do Direito Financeiro.

¹²⁹ Na forma do inciso IV, do § 4º, do art. 60 da CF, não poderá ser deliberada a proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais. Ver Adin nº 939-7/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, *DJ* 18-3-1994.

¹³⁰ Hoje, apenas o imposto sobre a renda e o imposto territorial rural se submetem ao princípio da anterioridade.

¹³¹ O art. 195 do CTN derroga, na área fiscal, as limitações impostas pelos arts. 17 e 18 do Código Comercial que limitam o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores. O art. 51 da Lei nº 4.062/62, por sua vez, instituiu a obrigatoriedade de apresentação anual de declaração de bens informando a variação patrimonial havida de um exercício para outro, com a finalidade de propiciar ao fisco os elementos de convicção quanto à compatibilidade ou não dessa variação com os rendimentos declarados.

¹³² Apropriação pelo Estado de bens que constituam produto do crime.

¹³³ CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Canto, caderno de pesquisas tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. v. 17, p. 28.

- ¹³⁴ *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1960. p. 237.
- ¹³⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 130.
- ¹³⁶ *Direito constitucional tributário e due process of law*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 183.
- ¹³⁷ *Caderno de pesquisas tributárias*, v. 14, p. 42.
- ¹³⁸ *Caderno de pesquisas tributárias*, 14:21.
- ¹³⁹ O STF deixou consagrada a tese de que “*é cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República*” (Adin nº 1.075-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 24-11-2006).
- ¹⁴⁰ ADI-MC/DF nº 1075, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 24-11-2006.
- ¹⁴¹ Cf. NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Do imposto sobre produtos industrializados*. São Paulo: Saraiva, 1981. p. 7-8.
- ¹⁴² Obrigações acessórias são as prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos, podendo ser instituídas em relação a terceiros pessoas, direta ou indiretamente relacionadas com o sujeito passivo.
- ¹⁴³ A expressão *possuidor a qualquer título* tem gerado confusão na doutrina e na jurisprudência, a ponto de entender legal a imputação de responsabilidade tributária ao mero possuidor direto, como é o caso do locatário, por exemplo. Este pode vir a ser obrigado a pagar o imposto por convenção contratual, mas nunca por força de lei tributária. Possuidor a qualquer título a que se refere o CTN, evidentemente, só pode ser aquele que exerce alguns dos poderes inerentes ao domínio ou à propriedade. Só a posse de conteúdo econômico, como a do possessor, a do usufrutuário, a do compromissário-comprador etc. tem o condão de fazer incidir a norma tributária. Nesse sentido, o acórdão proferido na Apelação Cível nº 480.334/3, Primeira Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, Rel. juiz Paulo Eduardo Razuk, Municipalidade de São Paulo × Casa Anglo Brasileira S.A.
- ¹⁴⁴ Pelo mesmo fundamento foi reconhecida a imunidade recíproca a favor da Empresa Brasileira de Infra-estrutura Aeroportuária – Infraero – que tem por atividade-fim a prestação de serviço de infra-estrutura aeroportuária em regime de monopólio estatal (RE nº 363412-AgRg/BA, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 19-9-2008). Dessa forma, impõe-se a reformulação da conceituação tradicional de imunidade recíproca para nela incluir a empresa estatal delegatária de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado. Nesse caso, pouco importa que a empresa estatal (empresa pública ou sociedade de economia mista) não detenha o poder de tributar para enquadrar-se na imunidade do art. 150, VI, *a*, da CF, porque a imunidade está se referindo ao serviço público. Inúmeras Ações Cíveis Originárias propostas pela ECT contra diferentes Estados-membros perante o STF para se livrarem do pagamento do IPVA vêm sendo julgadas procedentes: ACO 959/RN, ACO 811Agr/DF, ACO 765 Agr/RJ.
- ¹⁴⁵ No RE nº 627.051-PE, Rel. Min. Dias Toffoli em que se discute a incidência do ICMS sobre o transporte de bens e mercadorias sob o regime de concorrência foi reconhecida a existência de repercussão geral (DJe de 16-6-2011). No RE nº 601.392-PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa o Plenário da Corte reconheceu a existência de repercussão geral em torno da discussão quanto à incidência do ISS em relação aos serviços prestados pela ECT em regime de concorrência com as demais empresas do setor (DJe de 3-12-2009).
- ¹⁴⁶ No RE nº 600.867-SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, em que a SABESP sustenta a imunidade do IPTU cobrado pelo Município de Ubatuba foi reconhecida a Repercussão Geral.
- ¹⁴⁷ O beneficiário da imunidade é sempre a entidade mantenedora dos templos de qualquer culto.
- ¹⁴⁸ *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1960. p. 183.
- ¹⁴⁹ Entretanto, a jurisprudência está evoluindo para a tese da imunidade ampla, sendo aplicável por analogia a Súmula 724 do STF, que reconhece a imunidade das instituições educacionais e de assistência social em relação aos imóveis locados, “desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”.
- ¹⁵⁰ Seguintes julgados do E. 1ª TACIVIL confirmam esse entendimento: Ap. Cível nº 458.456-7, 4ª Câmara, Rel. Juiz Walter de Almeida Guilherme; Ap. Cível nº 460.178-9, 7ª Câmara, Rel. Juiz Norival Oliva.
- ¹⁵¹ RE nº 257.700-MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ, 29-9-2000, p. 863. Ver também RE 97.708, RE 116.188, AGRAG 155.822 e AGRAG 177.283. Súmula 724: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’ da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.”
- ¹⁵² RE nº 385.091/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 12-2-2010.
- ¹⁵³ RREE nºs 186.175-SP e 193.969-SP, Rel. Min. Carlos Velloso, *Informativo STF* nº 45, p. 5.
- ¹⁵⁴ RE nº 225.778 AgRg, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 10-10-2003; AI 535.922 AgRg, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe de 14-11-2008; AP Cív. MS nº 70.001.397.124/RS, 21ª Câmara, Rel. Des. Marco Aurélio Heinz; EI nº 70.024.022.006/RS, 11ª Grupo de Câmaras, Rel. Des. Mara Larsen Chechi.
- ¹⁵⁵ Adin 1.802-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 13-2-2004, Ata nº 2/2004.

¹⁵⁶ *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 260-261.

¹⁵⁷ A Súmula 730 do STF somente reconhece a imunidade das entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.

¹⁵⁸ “Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades neles referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II – **aplicarem integralmente**, no País, **os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais**;

III – manterem **escrituração** de suas receitas e despesas em **livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão**.”

¹⁵⁹ *Imunidades*. São Paulo: Resenha Tributária, 1990. p. 136.

¹⁶⁰ Além dos requisitos do art. 14 do CTN, esse art. 55 exige que a entidade: seja reconhecida como sendo de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado trienalmente; promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência (esta última exigência está suspensa pela liminar concedida pelo STF na Adin nº 2.028-5, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJ* de 23-11-99, até hoje sem julgamento do mérito). O art. 55 da Lei nº 8.212/91 foi revogado pela Lei nº 12.101, de 27-11-2009, que dispõe sobre Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social e regula os procedimentos para a isenção das contribuições para a Seguridade Social. Os arts. 18 a 20 estabelecem as condições para obtenção do CEBAS e o art. 29 estatui novos requisitos para a fruição da isenção (na verdade, imunidade) além daqueles previstos no art. 14, do CTN. Essa lei foi regulamentada pelo Decreto nº 7.237, de 20-7-2010.

¹⁶¹ RMS nº 22.192, Rel. Min. Celso de Mello. A polêmica Medida Provisória nº 446, de 7-11-08, que anistia as contribuições exigidas em virtude de ausência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, diminui as exigências para o gozo da imunidade e permite a participação do idoso no custeio da entidade dedicada à atividade de longa permanência ou da “casa-lar”.

¹⁶² ADI nº 939-DF, Rel. Min. Sydney Sanches, *RTJ* 151/755.

¹⁶³ RE nº 385091, Rel. Min. Dias Toffoli, 1ª Turma, *DJe* de 18-10-2013.

¹⁶⁴ RE 87.049, *RTJ* 87/611; RE 86.026, *RTJ* 84/270; RE 71.307, *RTJ* 61/455; RE 101.441-Pleno, *RTJ* 126/216; RE 134.071, *JSTF* 171/58.

¹⁶⁵ Pesquisas tributárias, Nova Série – 4, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, coedição Centro de Extensão Universitária.

¹⁶⁶ RREE nºs 174.476 e 190.761, Relator Min. Maurício Corrêa, *DJ*, de 12-12-97; RE 193.883, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ*, de 1-8-99.

¹⁶⁷ RE nº 416.579/RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* de 5-2-2010, publicado em 8-2-2010; RE nº 282.387-RJ, Rel. Min. Eros Grau, *DJ* de 8-6-2006, p. 64.

¹⁶⁸ Esse nosso posicionamento veio a ser acolhido, posteriormente, pelo Min. Dias Toffoli, que voltou atrás em sua decisão de negar imunidade à comercialização de CD de uma enciclopédia jurídica e reconheceu haver repercussão geral no caso (RE nº 330.817/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* de 30-8-12).

¹⁶⁹ *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 354.

¹⁷⁰ O PL nº 114/2010 do Senado Federal confere nova redação ao art. 2º da Lei nº 10.753, de 30-10-2003, que institui a Política Nacional do Livro, passando a incluir no seu conceito a publicação de textos convertidos em formato digital, magnético ou ótico, ou impressos no sistema Braille.

¹⁷¹ TRF-5ª Região, Ap. Cív. nº 130.578-SE, Rel. Juiz Geraldo Apoliano, 3ª T., *DJ* de 21-8-98, p. 683.

¹⁷² O art. 1º da Lei nº 11.945, de 4-6-2009, instituiu para os importadores e adquirentes de papel imune à obrigatoriedade de manter o Registro Especial na SRFB como condição para fazer a prova de regularidade de sua destinação.

¹⁷³ O STF entendeu que as contribuições do salário-educação enquadram-se como contribuições sociais gerais submetendo-se à regência do art. 149 da CF e, por isso, não estão abrangidas pela imunidade prevista no § 7º, do art. 195 da CF (Adins nºs 2.556-MC-DF e 2.568-MC-DF, ambas de Relatoria do Min. Moreira Alves, *DJ* de 8-8-2003; AC nº 2.456, Rel. Ministra Cármen Lúcia, *DJe* de 26-10-2009).

¹⁷⁴ ADI nº 2.028 MC/DF, Rel. Min. Moreira Alves, *DJ* de 16-6-2000, p. 30.

¹⁷⁵ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

.....
II – regular as limitações constitucionais do poder de tributar.”

¹⁷⁶ Na sessão de julgamento conjunto das ADIs nºs 2028, 2036, 2228 e 2621 e do RE nº 566.622, no dia 4-6-2014, após quatro votos favoráveis à tese dos contribuintes, isto é, que cabe apenas à lei complementar regular a imunidade, pediu vista o Min. Teori Zavascki.

Entretanto, no RE nº 636941 ficou assentada a tese de que cabe à lei complementar definir os limites objetivos da imunidade, enquanto que à lei ordinária compete fixar normas de constituição e funcionamento das entidades imunes. Restou reconhecida a imunidade das entidades beneficentes de assistência social que preencham os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 em sua redação original e os dos arts. 9º e 14 do CTN. À tese esposada foi conferida repercussão geral com eficácia *erga omnes* e *ex tunc* (RE nº 636941/RS, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* de 4-4-2014). Essa decisão plenária poderá ser revertida no julgamento das ações coletivas, cujos quatro votos proferidos apontam para outra direção.

¹⁷⁷ RE nº 474.132/SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12-8-2010.

¹⁷⁸ A ressalva constitucional confere natureza tributária ao pedágio, pelo que deveria cessar a discussão em torno de sua natureza jurídica: se tarifa ou taxa.

¹⁷⁹ A LC nº 125, de 3-1-2007, instituiu, com fundamento no art. 43 da CF, a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE, revogando a LC nº 66, de 12-6-1991 e alterando disposições da Lei nº 7.827, de 27-9-1989 e da MP nº 2.156, de 24-8-2001.

¹⁸⁰ LC nº 124, de 3-1-2007, instituiu, com fundamento no art. 43 da CF, a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM, revogando a LC nº 67, de 13-1-1991 e alterando disposições da MP nº 1.157-5, de 24-8-2001.

¹⁸¹ A LC nº 129, de 8-1-2009, instituiu, com fundamento no art. 43 da CF, a Superintendência do Desenvolvimento do Centro-Oeste – SUDECO – promovendo alterações na Lei nº 7.827, de 27-12-1989.

¹⁸² Em razão do princípio constitucional da não cumulatividade do imposto, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o Estado consumidor deve respeitar o crédito fiscal gerado no Estado produtor (*RTJ*, 99/1.208).

¹⁸³ Trata-se de incorporação da Emenda Constitucional nº 23, de 1º-12-1983, conhecida como “Emenda Passos Porto”.

¹⁸⁴ Esse inciso foi revogado pelo art. 17 da EC nº 20/98, mas ele é inconstitucional ao nosso ver por ferir a cláusula pétrea (art. 60, § 4º, IV, da CF).

¹⁸⁵ ADI nº 2667/MC, Rel. Min. Celso de Mello, *DJ* de 12-3-2004, p. 0036.

¹⁸⁶ O art. 23 do Decreto-lei nº 37, de 18-11-66, considera ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação, na repartição aduaneira. Não há conflito com o art. 19 do CTN. Este define o aspecto material do fato gerador, ao passo que o art. 23 do DL nº 37/66 precisa os aspectos temporal e espacial complementando a disposição do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, a jurisprudência do STF: RE 90.114-1ª T., Rel. Min. Rafael Mayer, *RTJ* 91/704; RE 91.337-SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rafael Mayer, *RTJ* 96/1335.

¹⁸⁷ A Lei nº 3.244, de 14-8-57, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 63, de 21-11-66 e pelo Decreto-lei nº 2.162, de 19-9-84, continua regendo os limites e condições para alteração de alíquotas do imposto de importação, observadas as normas de tratados e convenções internacionais.

¹⁸⁸ Sobre o assunto, ver excelente acórdão prolatado nos autos da apelação em mandado de segurança nº 169.786, da 4ª Turma do TRF da 3ª Região, relatado pela juíza Lúcia Figueiredo (Lex Jurisprudência do STJ e TRFs, v. 101, p. 518).

¹⁸⁹ RE 208.260-1/RS, Rel. original Min. Maurício Corrêa, Rel. para acórdão Min. Marco Aurélio, *DJ* de 28-10-2005, p. 0036. No momento há tentativa de revisão da decisão do STJ sob o fundamento de que aquela Corte usurpou a competência do STF ao decidir pelo fundamento do § 1º do art. 41 do ADCT. Só que no STF o mérito da questão já está decidido pela cessação do benefício em 30-6-83.

¹⁹⁰ Ver alterações introduzidas pelas Leis nºs 9.430, de 27-12-96, e 9.532, de 12-12-97, esta última reproduzida no item 17.8. Ver também Leis nºs 9.718/98 e 9.887/99.

¹⁹¹ Súmula 463 do STJ: “Incide imposto de renda sobre os valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo.” Na verdade, horas extraordinárias têm natureza salarial.

¹⁹² Por isso, a jurisprudência do STF é pela não incidência do IR sobre as verbas de natureza indenizatória: RREE nºs 548.828/RS, 487.121/RS, 559.964/RS e 591.140/RS. O STJ, também, editou Súmulas 125 e 136 isentando do IR as férias e as licenças-prêmios pagas em dinheiro, respectivamente, sob o fundamento de que o não gozo desses benefícios por necessidade de serviços confere-lhes natureza indenizatória. Contudo, o STJ por alguns de seus julgados está revendo a tese, sustentando a incidência do IR sobre juros moratórios incidentes sobre salários pagos com atraso, sob o fundamento de que os juros moratórios têm natureza de indenização por lucros cessantes (Resp nº 1.089.720, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, *DJe* de 28-11-2012). Essa questão será decidida pela Corte Especial do STJ. Na verdade, lucros cessantes não integram a categoria de juros que se classificam em moratórios e compensatórios segundo o Código Civil. No RE nº 855.091/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, foi reconhecida a existência de repercussão geral sobre a questão constitucional suscitada consistente em saber se há incidência ou não do imposto sobre os juros moratórios, tendo em vista que o TRF4 declarou a inconstitucionalidade sem redução de texto do § 1º, do art. 3º da Lei nº 7.713/88 e do art. 43, inciso II, § 1º do CTN.

¹⁹³ Rubens Gomes de Souza, autor do anteprojeto da lei que se converteu no Código Tributário Nacional, afirmou a respeito: “Explicitado o dispositivo transcrito (art. 43 do CTN), sublinho que, tanto em se tratando de “renda” como de “proventos”, o elemento essencial do fato gerador é a *aquisição de disponibilidade de riqueza nova*, definida em termos de acréscimo patrimonial” (*Pareceres -3- Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 277).

¹⁹⁴ A EC nº 3/93 acrescentou o § 7º ao art. 150 da CF, pelo qual, “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

¹⁹⁵ O art. 17 da EC nº 20/98, que revogou essa imunidade, é inconstitucional por ferir a cláusula pétrea (art. 60, § 4º, IV, da CF).

¹⁹⁶ De acordo com o art. 2º da Lei nº 8.848, de 28-1-94, decorrente da EC nº 1/94. Antes do advento dessa lei, existiam apenas duas faixas de tributação, de 15% e de 25% (conforme art. 16 da Lei nº 8.393/91). Com o advento da Lei nº 9.250/95, essas duas alíquotas foram restabelecidas a partir de janeiro de 1996. Relativamente aos fatos geradores ocorridos durante os anos-calendário de 1998 a 2002, a alíquota de 25% passa a ser de 27,5% (art. 1º da Lei nº 9.887/99). A alíquota de 27,5%, que vinha sendo prorrogada periodicamente, passou a ser definitiva com o advento da Lei nº 11.119, de 25-5-2005, que introduziu alterações nas Leis nºs 7.713, de 22-12-88, e 9.250, de 26-12-95. Com as alterações introduzidas pelo art. 23 da Lei nº 11.945, de 4-6-2009, resultante da conversão da MP nº 451/2008, as alíquotas passam a ser de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%.

¹⁹⁷ Desde então, a tabela progressiva do IR ficou congelada, até que no final de 2001 sofreu uma atualização de 17,5%, mediante projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional. O Executivo, porém, vetou esse projeto de lei e, sem esperar o prazo de rejeição ou manutenção do veto, editou a MP nº 22, de 8-1-2002, mantendo a mesma atualização de 17,5%, mas, introduzindo um brutal aumento da contribuição social sobre o lucro das empresas prestadoras de serviços em geral, incidindo em dupla inconstitucionalidade. A formal, por atropelar o processo legislativo, afrontando o art. 62, IV, da CF. A inconstitucionalidade é material, por violar os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação de efeito confiscatório.

¹⁹⁸ A alíquota de 25% foi substituída temporariamente pela de 27,5% mediante sucessivas prorrogações sendo, afinal, tornada definitiva pela Lei nº 11.119, de 25-5-2005.

¹⁹⁹ A Lei nº 11.324, de 9-7-2006, acrescentou o inciso VII para permitir, até o ano de 2012, ano-calendário de 2011, a dedução da contribuição paga à Previdência Social pelo empregador doméstico, incidente sobre o valor da remuneração do empregado, com as restrições prescritas no § 3º do referido art. 12.

²⁰⁰ Os arts. 15 e seguintes da Lei nº 11.941, de 27-5-2009, fruto de conversão da MP nº 449/08, instituíram o Regime Tributário de Transição – RTT – para regulamentar os dispositivos da Lei nº 6.404/76 alterados pela Lei nº 11.638/07, a fim de harmonizar as normas contábeis brasileiras com as normas internacionais de contabilidade conhecidas como IFRS. O distanciamento de nossas normas contábeis do *standard* mundial para definição de bases tributáveis refletia-se negativamente na atração de investimentos para o Brasil. O RTT, que é facultativo para os exercícios de 2008 e 2009, será obrigatório a partir de 2010. Ver IN nº 949, de 17-6-2009, da RFB, que institui o Controle Fiscal Contábil de Transição – Fcont.

²⁰¹ Ver arts. 15 e seguintes da Lei nº 11.941, de 27-5-2009, que versam sobre o Regime Tributário de Transição – RTT – de apuração do lucro real instituído com a finalidade de criar condições legais para a harmonização das normas contábeis brasileiras com as normas internacionais de contabilidade, conhecidas como IFRS.

²⁰² Refere-se ao antigo Regulamento aprovado pelo Decreto nº 104/94.

²⁰³ *Idem*.

²⁰⁴ Salários indiretos percebidos por executivos e não declarados, representados por despesas de aluguéis, educação dos filhos, automóveis, cartões de crédito, jantares, viagens etc.

²⁰⁵ ADI nº 2.588-DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Relator p/ Acórdão Min. Joaquim Barbosa, DJ de 7-2-2014.

²⁰⁶ Relativamente aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 1998 a 2002, a alíquota de 25% passa a ser de 27,5% (art. 1º da Lei nº 9.887/99). Essa alíquota de 27,5% passou a substituir definitivamente a de 25%, conforme Lei nº 11.119, de 25-5-2005.

²⁰⁷ Sempre preferimos chamar esse princípio de princípio da anualidade tributária que persiste na atual Carta Política, apenas sem o condicionamento da prévia autorização orçamentária. Não se trata de mera anterioridade, mas de anterioridade da lei em relação ao exercício financeiro da cobrança do tributo, vale dizer, anualidade tributária. Porém, como explicado linhas atrás, quando abordamos esse princípio rendemos à posição doutrinária majoritária para evitar possíveis confusões com o princípio da prévia inclusão orçamentária, que, após ter sido suspenso pela EC nº 7/64, foi revogado pela EC nº 18/65, reintroduzido pela Carta Magna de 1967 para ser abolido a partir da EC nº 1/69. Acreditamos que se fixarmos a ideia de que o lançamento tributário continua vinculado a cada exercício financeiro, que é aquele que vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano desapareceria a confusão que reina sobre a definição do aspecto temporal do fato gerador do imposto sobre a renda.

²⁰⁸ O acréscimo do § 1º ao art. 43 do CTN trazido pela LC nº 104/01 gerou confusão na jurisprudência do STF, até então tranquila na matéria de juros moratórios, não passíveis de tributação pelo imposto de renda, dada a sua natureza indenizatória. Apenas alguns julgados do STJ acolheram a tese da incidência do IR sobre os juros moratórios decorrentes de salários pagos com atraso. O TRF4, por sua Corte Especial, declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88 e do art. 43, inciso II, § 1º do CTN. Em função disso, a União interpôs Recurso Extraordinário, que tomou o nº 855.091, no qual foi reconhecida a Repercussão Geral sobre a matéria constitucional versada. Cabe ao STF decidir definitivamente, com efeito *erga omnes*, quanto a incidência ou não do IR sobre os juros moratórios. Cumpre esclarecer que o inciso II, do art. 43 do CTN, acoimado de inconstitucional pelo TRF4, é exatamente o dispositivo

que impede a cobrança do IR sobre valores que não representam acréscimos patrimoniais. Daí a contradição daquele V. Acórdão do TRF4 que proclama a não incidência do IRPF, acoimando de inconstitucional o citado inciso legal.

²⁰⁹ Embargos de Divergência em Resp nº 1.398.721-SC, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 11-6-2014.

²¹⁰ A Tabela em vigor que foi aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28-12-2006, tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constante do Decreto nº 2.376, de 12-11-1997 com as alterações posteriores. Essa TIPI foi alterada pelo Decreto nº 7.222, de 29-6-2010. O Decreto nº 7.660, de 23-12-2011, aprovou a consolidação da TIPI incorporando todas as alterações pontuais de alíquotas procedidas pela RFB desde 2006. Finalmente, o Decreto nº 8.950/2016 que aprovou a nova Tabela de Incidência do IPI revogou o Decreto nº 7.660/2011.

²¹¹ O art. 4º do Decreto-lei nº 1.199, de 27 de dezembro de 1971, regula os limites e condições para que o Executivo possa alterar as alíquotas por decreto, respeitada a seletividade em função da essencialidade do produto. Promover majoração imotivada de alíquota, bem como instituir alíquota zero com o fito de burlar o princípio da legalidade da isenção, configuram desvio de finalidade a acarretar a nulidade do ato do Executivo.

²¹² Decreto nº 7.567, de 15-9-2011, que provocou o aumento do IPI da ordem de 30% em relação aos veículos importados, além de desrespeitar a seletividade em função da essencialidade do produto no exercício do poder regulatório, não observou o princípio da nonagesimidade (art. 150, III, da CF). O STF por unanimidade decidiu em sede de medida cautelar que o aumento só poderá vigorar após o decurso de 90 dias a contar da data da publicação do Decreto (ADI-MC nº 4.661-DF, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 20-10-2011).

²¹³ Ob. cit. p. 348.

²¹⁴ O Decreto nº 7.212, de 15-6-2010, regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do IPI.

²¹⁵ Art. 155, § 2º, I e II, da CF.

²¹⁶ Art. 153, § 3º, II, da CF.

²¹⁷ Súmula 411 do STJ: “É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco.”

²¹⁸ RE nº 212.484-RS, Rel. para acórdão Min. Nelson Jobim, *DJ* de 27-11-1998.

²¹⁹ RE nº 353.657-PR, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* nº 152, divulgado em 20-8-2009 e publicado em 21-8-2009. No mesmo sentido, o RE nº 401.968-RS, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* nº 157, divulgado em 20-8-2009 e publicado em 21-8-2009.

²²⁰ RE nº 398.365/RG-RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* de 22-9-2015.

²²¹ RE nº 186.339-RS, Rel. Marco Aurélio, *DJ* de 10-5-2002, e RE nº 208.260-RS, Rel. para acórdão Min. Marco Aurélio, *DJ* de 28-10-2005. O curioso é que a soma das reduções determinadas pelo Decreto-lei nº 1.658/79 (30% no total) e pelo Decreto-lei nº 1.722/79 (50% no total) conduz à permanência de 20% do incentivo fiscal.

²²² Na verdade, o referido preceito exige a ratificação do incentivo setorial **no prazo de dois anos** a contar da promulgação da Constituição de 1988.

²²³ RREE nºs 561.1485-RS e 577.348-RS, ambos de Relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, *DJe* nº 151, divulgado em 12-8-2009 e publicado em 13-8-2009.

²²⁴ Cf. nosso. São Paulo: Atlas, 2008, p. 39.

²²⁵ Ato Declaratório Interpretativo – ADI – nº 20, de 13-12-2007, posteriormente modificado pelo ADI nº 26, de 25-4-2008.

²²⁶ AgRg no RE nº 255.090; AgRg no RE nº 412.045; AgRg no RE nº 501.773 e AgRg no RE nº 550.170.

²²⁷ RE nº 203.075; 191.346; 298.630. Posteriormente, a LC nº 114/02 veio harmonizar o texto da LC nº 87/96, que antes da EC nº 33/01 previa a incidência do ICMS na importação de bem pela pessoa física para uso próprio (art. 2º, § 1º, I).

²²⁸ Embargos de Divergência no REsp nº 1.398.721-SC, Rel. Min. Sérgio Kukina, *DJ* de 18-12-2014.

²²⁹ A Lei nº 8.894, de 21-6-1994, regulamenta o disposto no § 1º do art. 153 da CF em relação ao IOF, de forma parcial, limitando-se a fixar a alíquota máxima de 1,5% ao dia sobre o valor das operações de crédito e relativos a títulos e valores mobiliários (art. 1º), e alíquota de 25% sobre o valor de liquidação da operação cambial, omitindo-se acerca das operações de seguro.

²³⁰ Sobre a inconstitucionalidade de suas normas, ver nosso *Sistema...* Op. cit. p. 18 ss.

²³¹ É a quantidade de área rural que, direta e pessoalmente explorada pelo agricultor e sua família, lhes absorve toda a força de trabalho, garantindo-lhes a subsistência e o progresso social e econômico; essa quantidade de área varia de região para região, bem como em função do tipo de exploração (art. 4º, II e III, da Lei nº 4.504/64). Assim, um alqueire paulista será suficiente para sustentar uma família de verdureiros, por exemplo, mas será insuficiente para sustentar uma família de cafeicultores.

²³² A legislação do imposto sobre a renda em vigor voltou ao critério da declaração a preços históricos.

²³³ O imposto foi formalmente instituído pela Lei Complementar nº 77/93.

234 Adin nº 939-DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, in *RTJ* 151/755.

235 A existência desse fundo, por si só, já é inconstitucional por não ter sido ratificada pelo Congresso Nacional, no prazo de dois anos, como determina o art. 36 do ADCT. É verdade que o FNS foi recriado pelo art. 4º da Lei nº 9.276, de 9-3-1996, porém teve a sua extinção prevista para o dia 30-12-1996, conforme MP 1493-9. De qualquer forma, são inconstitucionais esses diplomas legais. Uma coisa é a Constituição autorizar, no prazo bienal, a ratificação de fundos existentes e outra coisa bem diversa é a recriação de fundos extintos, matéria dependente de prévia disciplinação por Lei Complementar.

236 Esse prazo veio a ser modificado pela Lei nº 9.539, de 12-12-97, que fixou o prazo máximo permitido pela Emenda, de 24 (vinte e quatro) meses, contado de 23 de janeiro de 1997.

237 Não existe, por ora, a lei complementar referida na Constituição, e o Fundo Nacional de Saúde não tem mais existência jurídica válida, conforme assinalado na nota anterior. O que é pior, a própria MP nº 1.493-9 prevê a extinção desse fundo, irregularmente recriado, no dia 31-12-1996, portanto, antes da entrada em vigor da CPMF que, nos expressos termos do art. 18 da lei instituidora, deverá ser integralmente destinada ao aludido fundo. A confusão é generalizada.

238 Lembre-se de que, quando a Emenda nº 21/99 “prorrogou” a vigência da Lei nº 9.311/96, esta já não mais existia no mundo jurídico. Daí a tese que prevaleceu na jurisprudência da época, segundo a qual a Constituição Federal poderia criar tributos, contrariando, *data venia*, o princípio inserto em seu art. 150, I, que exige lei em sentido estrito. Entretanto, o STF entendeu que a Lei nº 9.311/96 foi reprimada pela Emenda Constitucional que, por se situar em posição hierárquica superior, não se subordina aos preceitos da Lei de Introdução ao Código Civil (Adinmc nº 2.031-5-DR, Rel. Min. Octavio Gallotti, *DJ* de 28-6-02).

239 *Revista tributária e de finanças públicas*, Revista dos Tribunais, ano 8, nº 31, p. 163, mar./abr. 2000.

240 Prorrogação de lei pressupõe existência de lei vigente, e a Lei nº 9.311/66, de natureza temporária, deixou de vigorar desde 24-1-99, pelo que a EC nº 21, de 18-3-99, não poderia tê-la prorrogado. Daí a tese de que a própria EC nº 21 teria instituído a CPMF.

241 Redação conferida pela Emenda Constitucional nº 3, de 17-3-93.

242 Como esclarecido linhas acima, em relação a bens móveis e direitos mobiliários não há definição do fato gerador no CTN. É de esperar que a lei complementar que venha a dispor sobre a matéria adote a mesma definição existente em relação a bens imóveis e de direitos a eles relativos. Entretanto, a omissão do legislador complementar não pode implicar na inibição do exercício do poder tributário pela entidade política contemplada com esse imposto, na partilha tributária.

243 A Resolução nº 9, de 5-5-1992, do Senado Federal fixou a alíquota máxima desse imposto em 8% e facultou às legislações tributárias dos Estados-membros a instituição de alíquotas progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber (arts. 1º e 2º da Resolução).

244 Nesse sentido o Órgão Especial do E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo declarou a inconstitucionalidade da alínea *b*, do inciso II, do art. 4º da Lei paulista de no 10.705/00 (Arguição de Inconstitucionalidade no 0004604-24.2011.8.26.0000, Rel. Des. Guerrieri Rezende, j. em 30-3-2011).

245 RE nº 170.005-0-SP, *Lex – jurisprudência do STF*, v. 191/281.

246 Saisini vem do vocábulo latino *sacire* que significa apropriar-se, se imitar na posse. É instituto jurídico próprio do Direito das Sucessões adotado pelo art. 1.784 do CC, segundo o qual ocorrendo a morte da pessoa, a herança, por ficção jurídica, passa, *ipso facto*, para a posse indireta dos herdeiros, independentemente de seu conhecimento. Difere do ato de possuir, que depende da vontade da pessoa.

247 É a substituição hereditária, na qual o herdeiro ou o legatário recebe a herança ou o legado, sob a condição de, por ocasião de sua morte ou em outra época preestabelecida, transmiti-la a seu substituto.

248 Se o donatário não residir nem for domiciliado no Estado, o contribuinte será o doador (parágrafo único do art. 7º).

249 ADI nº 4.409/SP, Rel. Min. Teori Zavascki.

250 Resp nº 927530/SP, Rel. Min. Castro Meira, *DJ* de 28-6-2007; Resp nº 434483/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, *DJU* de 18-8-06.

251 *Inventários e partilhas – Direito das sucessões: teoria e prática*. 17. ed. São Paulo: Leud, 2004. p. 420.

252 *A Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço de venda. Imposto de natureza real que é, não pode variar na razão presumível da capacidade contributiva do sujeito passivo* (RE nº 234.105-SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, *DJ* de 31-3-2000).

253 No RE nº 562045/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, no qual foi reconhecida a repercussão geral, o Plenário da Corte, por maioria de votos, vencidos o Ministro Relator e o Min. Marco Aurélio, deu provimento ao recurso para considerar constitucional a progressividade do ITCMD, j. 6-2-2013, *DJe* de 13-2-2013. O mesmo entendimento foi aplicado aos RREE nºs 544.298, 544.438, 551.401, 552.553, 552.707, 552.862, 553.921, 555.495 e 470.849, todos procedentes do Estado do Rio Grande do Sul.

254 ADI nº 4.409/SP, Rel. Min. Teori Zavascki.

255

I – A saída de mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor; II – a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento; III – o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

²⁵⁶ O conceito de circulação. *RDP*, v. 2, p. 36-38. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.

²⁵⁷ *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974. t. 2, p. 491.

²⁵⁸ IVC, ICM e conferência de bens móveis ao capital da sociedade. *RDP*, v. 2, p. 143-44. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.

²⁵⁹ RE nº 67.844-SP, *RTJ* 53/191; RE nº 70.613-SP, *RTJ* 58/360; RE nº 70.538-GB, *RTJ* 58/665; RE nº 74.363-SP, *RTJ* 64/232.

²⁶⁰ ARE nº 668974 AGR/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* de 7-3-2014.

²⁶¹ O Convênio ICMS nº 93/15, alterado pelo Convênio ICMS nº 152/15, modificou a forma de recolhimento do ICMS nas operações interestaduais feitas com consumidores finais, determinando, na prática, o duplo pagamento do imposto: pela alíquota interestadual no Estado remetente e pela alíquota resultante da diferença entre as alíquotas interna e interestadual no Estado de destino, de sorte que o remetente arcará com a totalidade do imposto calculado pela alíquota interna vigente no Estado de destino, instituindo de forma generalizada o regime de substituição tributária que está limitada aos casos previstos no § 1º do art. 9º da LC nº 87/96. Sua inconstitucionalidade é manifesta por ter usurpado a função da lei complementar, além de a sua cláusula nona ter determinado a aplicação dos dispositivos do referido Convênio aos optantes do regime do Simples Nacional. Pendem de julgamento as Ações Diretas de Inconstitucionalidade de nºs 5.464, 5.469 e 5.439, sendo que na de nº 5.464 foi concedida medida liminar para sustar os efeitos da cláusula nona.

²⁶² ADIs nº 4.628 e nº 4.713.

²⁶³ Segundo a jurisprudência pacífica de nossos tribunais, o fato gerador ocorre na entrada da mercadoria no estabelecimento do importador e não no desembarço aduaneiro, como prescrevem as legislações estaduais. Ver Súmula 577 do STF.

²⁶⁴ Redação dada pela EC nº 33, de 11-12-2001.

²⁶⁵ Bem de consumo ou aquele integrante do ativo fixo não caracteriza mercadoria, pelo que a Suprema Corte havia decidido pela inconstitucionalidade da exigência do imposto, o que resultou na EC nº 23/83, incorporada ao texto da Constituição atual. Todavia, o STF decidiu que esse inciso IX não se aplica às operações de importação de bens realizadas por pessoa jurídica que não seja contribuinte do ICMS. Com esse entendimento a Corte, por maioria de votos, excluiu a incidência do ICMS na importação de um aparelho de mamografia, feita por pessoa jurídica, para utilização em exames radiológicos (RE 185.789-SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, *Boletim Informativo STF*, nº 176. No mesmo sentido: RE 203.075, *DJU* de 29-10-99).

²⁶⁶ A 2ª T. do STF referendou a liminar concedida pelo Min. Relator, Celso de Mello, na AC nº 3.024, *DJe* de 8-11-2011, para suspender as decisões judiciais que determinaram a incidência do ICMS em operações de importação de bem ou mercadoria por contribuinte não habitual do imposto, até o julgamento definitivo dos RREE ns. 439.796/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa e 594996 RG/RS, Rel. Min. Eros Grau. Neste último RE foi reconhecida a repercussão geral.

²⁶⁷ O STJ mantém a Súmula 138 no sentido da não incidência do ICMS e, mais recentemente, decidiu no Resp nº 622283 que o imposto não incide também na operação de *leasing* internacional, cuja entrada em território nacional subsume-se ao imposto de importação.

²⁶⁸ “Até a vigência da EC 33/2001, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.” O STF reconheceu a existência de Repercussão Geral na discussão da tese quanto à incidência do ICMS após a EC nº 33/01 na importação de equipamento médico por sociedade civil não contribuinte do imposto.

²⁶⁹ Redação dada pela EC nº 42, de 19-12-2003.

²⁷⁰ Redação dada pela EC nº 42, de 19-12-2003.

²⁷¹ RE nº 358.956-3/RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* nº 117, divulgado em 26-6-2008 e publicado em 27-6-2008. No mesmo sentido: RE nº 198.088, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* de 5-9-2003; RE nº 338.681 – AgRg-ED, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* de 3-2-2006; RE nº 201.703, Rel. Min. Moreira Alves, *DJ* de 14-12-2001; AI no 749.431- AgR, Rel. Min. Eros Grau, *DJe* nº 191 de 9-10-2009; AI nº 801149, Rel. Min. Cármen Lúcia, *DJe* nº 112, divulgado em 18-6-2010.

²⁷² RE nº 92739/RJ, Rel. Min. Leitão de Abreu, *DJ* de 12-12-1980, p. 10.582.

²⁷³ A Lei Complementar referida é a de nº 87/96, que será analisada mais adiante.

²⁷⁴ Ver Lei Complementar nº 24, de 7-1-1975.

²⁷⁵ Acrescentada pela EC nº 33, de 11-12-2001.

²⁷⁶ Acrescentada pela EC nº 33, de 11-12-2001. Essa Emenda recepcionou o disposto na letra *i*, do § 1º, do art. 13, da LC nº 87/96.

²⁷⁷ Interessantes decisões vêm sendo proferidas pelo STJ sustentando que “o consumidor final é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e, ao mesmo tempo de contribuinte de fato, e portanto, parte legítima para demandar visando à inexigibilidade do ICMS sobre os valores relativos à demanda contratada de energia elétrica” (REsp nº 809.753/PT, Rel. Min.

Teori Zavascki, *DJ* de 24-4-2006, p. 374; AgRg no REsp nº 797.826/MT, Relo. Min. Luiz Fux, *DJ* de 21-6-2007, p. 283; REsp nº 1.044.042, Rel. Min. Castro Meira, *DJe* de 31-8-2009; REsp nº 952.834, Rel. Min. Denise Arruda, *DJ* de 12-12-2007, 407. Entretanto, a tendência da Primeira Seção, após o julgamento do REsp nº 928.875 (Rel. Min. Herman Benjamin, *DJe* de 1-7-2010) no sentido de que “*contribuinte de direito é, por definição, aquele e somente aquele determinado pela lei*”, é a de modificar o entendimento de que cabe ao consumidor final de energia elétrica pleitear a repetição de indébito.

²⁷⁸ A Lei nº 14.147, de 21-6-2010, do Estado de São Paulo obriga as empresas concessionárias de energia elétrica e de telefonia a consignar, em campo próprio das faturas emitidas a seus consumidores, o demonstrativo e o procedimento de cobrança do ICMS. Essa lei torna efetivo o princípio da transparência tributária previsto no § 5º, do art. 150, da CF pelo menos em relação à tributação da energia elétrica e do serviço de comunicação.

²⁷⁹ Não enxergamos atentado ao princípio constitucional da anterioridade como assinalado por alguns autores. É que o restabelecimento de alíquota, anteriormente reduzida, não implica majoração. O que ocorre, na hipótese, é a diminuição temporária da carga tributária, que favorece o contribuinte, seguida de seu restabelecimento ao nível anterior. Também, não há atentado ao princípio da anualidade orçamentária em relação ao sujeito ativo do imposto, porque pressupõe-se que Estados e DF, ao renunciarem parcialmente à arrecadação desse imposto, tenham levado em conta essa redução, na elaboração da Lei Orçamentária Anual, de sorte a não comprometer as metas de resultados fiscais, previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal. Aliás, uma das atribuições da Lei de Diretrizes Orçamentárias, que orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual, é exatamente a de dispor sobre alterações na legislação tributária (art. 165, § 2º, da CF).

²⁸⁰ O STJ decidiu que não cabe a tributação de serviços acessórios como habilitação, troca de titularidade do aparelho celular, fornecimento de conta detalhada, substituição de aparelho, alteração do número, religação, mudança de endereço para a cobrança do imposto, troca de área de registro, alteração do plano de serviço e bloqueio de DDD e DDI (Resp nº 1.176.753/RJ, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, *DJe* de 19-12-2012).

²⁸¹ ADI nº 2669, Rel. Min. Nelson Jobim, *DJe* de 19-2-2014.

²⁸² Do montante de recursos cabentes a cada Estado, a União entregará 75% ao próprio Estado e 25% aos respectivos Municípios, de acordo com os critérios previstos no parágrafo único do art. 158 da CF.

²⁸³ Não sabemos a razão desse limite com possibilidade de se estender até o ano 2006 (§ 4º do art. 31). É provável que os legisladores tenham previsto até lá a elaboração de um novo pacto federativo em matéria de discriminação de rendas tributárias.

²⁸⁴ A LC nº 114, de 16-12-2002, eliminou essa inconstitucionalidade ajustando sua redação do teor do disposto na EC nº 33/01.

²⁸⁵ Ver nota anterior.

²⁸⁶ LC nº 65, de 15-4-1991, define os produtos semielaborados a serem tributados por ocasião da exportação para o exterior. É certo que a lei complementar delegou aos Estados a tarefa de definir os semielaborados, e o STF considerou válida essa delegação.

²⁸⁷ ISS – Aspectos teóricos e práticos. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 105.

²⁸⁸ § 7º: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

²⁸⁹ Esta tese foi acolhida pelo STF, inicialmente, nos autos do Agrre nº 266.523-MG, Rel., Min. Maurício Correa, *DJ* de 17-11-2000, p. 27. Agora, o Plenário da Corte Suprema sacramentou definitivamente a tese ao julgar, por maioria de votos, constitucional a cláusula segunda do Convênio ICMS 013/97, que assim prescreve: “*Não caberá restituição ou a cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade de substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no art. 8º da LC nº 87, de 13-9-96*” (Adin nº 1.851-AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, *DJ* de 13-12-2002). Esse acórdão, prolatado na Adin 1851, vem servindo de paradigma para decisões posteriores da Corte Suprema, que não vem distinguindo o **fato gerador presumido**, que serviu de base para a sua **tributação antecipada** e que **deixou de se concretizar**, do fato gerador da **operação subsequente**, diferenciado do primeiro pelo seu aspecto quantitativo. Valendo-se do precedente jurisprudencial, o Estado de São Paulo está questionando perante o STF a sua própria lei, que determina a restituição na hipótese de o fato gerador, na operação subsequente, ocorrer por um valor menor que aquele que serviu de base para tributação antecipada. Por que não a revoga? E, como vimos, o STF reverteu a sua tese anteriormente esposada, determinando-se a restituição do ICMS pago a maior na operação de substituição tributária, conforme RE nº 593849-RG/MG.

²⁹⁰ No caso, por exemplo, de tributação do veículo por meio de fato gerador presumido, a base de cálculo dessa tributação antecipada, elemento integrante do fato gerador da obrigação tributária, é a Tabela de preços do fabricante que não é aprovada por lei. O princípio da legalidade tributária sofre uma flexibilização ao adotar-se o entendimento de que essa modalidade de tributação antecipada é definitiva, não comportando complementação do imposto ou sua restituição em casos de diferença para menos ou para mais.

²⁹¹ ADIn nº 1.851-4/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, Republicado *DJ* de 13-12-02, p. 60.

²⁹² Mediante nova alteração do inciso I, pela LC nº 138, de 29-12-2010, o direito a crédito do ICMS foi adiado para a partir de 1º-1-2020.

²⁹³ Esse Convênio já sofreu nada menos que 23 alterações parciais por outros sucessivos Convênios editados pelo Confaz, tornando a legislação do ICMS bastante caótica e confusa, exigindo do contribuinte horas de trabalho na tarefa de interpretar corretamente a legislação tributária e, ainda, correndo o risco de autuação fiscal.

²⁹⁴ *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 214.

²⁹⁵ Ação direta de inconstitucionalidade proposta contra CAT 36 não foi conhecida pelo STF sob o argumento de que “o Comunicado CAT-36/2004, da Coordenadoria da Administração Tributária do Estado de São Paulo, constitui mero ato administrativo desprovido de normatividade, isto é, não é ato normativo autônomo, geral e abstrato e, portanto, não pode ser submetido à fiscalização abstrata de sua constitucionalidade, conforme a consolidada jurisprudência desta Corte” (ADI nº 3350 AgR/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* de 31-10-2008).

²⁹⁶ RE nº 628075, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* de 14-10-2011.

²⁹⁷ Essa tese encontra apoio na atual jurisprudência do STF conforme se verifica do RE nº 174.478-2-SP, Rel. para acórdão Min. Cezar Peluso, *DJ* de 30-9-2005.

²⁹⁸ O STJ vem entendendo que no caso de importação indireta o ICMS deve ser recolhido no Estado onde se localiza o destinatário final da mercadoria: EREsp nº 835.537/SP, *DJe* de 30-11-2009; Edcl no AgRg no Ag nº 825.553/MG, *DJe* de 20-8-2009; AgRg nos EDcl no REsp nº 1.046.148/MG, *DJe* de 28-8-2008; AgRg nos Embs. De Divergência no REsp nº 1.036.396/MG, *DJe* de 8-6-2010. Esses julgados têm apoio no art. 11, I, c, da LC nº 87/96, que define o local da operação ou da prestação para efeito de cobrança do imposto, porém, conflitam com a Súmula 661 do STF no sentido de que “na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembarço aduaneiro”. Essa Súmula tem fundamento no art. 12, IX, da LC nº 87/96 que fixa o momento da ocorrência do fato gerador. Difícil dissociar, no caso, o elemento espacial, do elemento temporal do fato gerador. Entretanto, o STF vem decidindo que o sujeito ativo do ICMS incidente sobre mercadorias importadas é o Estado em que localizado o destinatário jurídico do bem que não se limita ao estabelecimento onde houve a entrada física do bem, distinguindo-se o aspecto temporal do aspecto subjetivo ativo do fato gerador (RE nº 405457/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* de 5-2-2010 e RE nº 589602 AgRg/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJe* de 7-2-2011).

²⁹⁹ O STF proclamou que “a possibilidade de estabelecer a glosa, pura e simples, dos créditos apropriados em operação interestadual em que efetivamente tenha sido calculada e destacada a alíquota interestadual apresenta-se questionável em face da sistemática de tributação interestadual e da não cumulatividade constitucionalmente consagradas, atentando-se para a orientação desta Corte, bem lembrada pela Requerente, no sentido de que inconstitucionalidades não se compensam, conforme a ADIMC 2.377, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence” (AC nº 2.611MC/MG, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJe* nº 085, divulgado em 12-5-2010, publicado em 13-5-2010).

³⁰⁰ Como não houve modulação de efeitos nas decisões proferidas nas 14 ADIs, foi apresentado no Congresso Nacional o PLC nº 238/13 autorizando os Estados a firmar convênio, com a intermediação do Confaz, convalidando os incentivos fiscais mediante a concordância de no mínimo 3/5 das unidades federadas e 1/3 das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do País. Contudo, essa proposta legislativa foi abandonada, e o Confaz, na reunião de Brasília do dia 29-4-2014, firmou o Convênio nº 70/14 concedendo diretamente a anistia e a remissão dos créditos tributários decorrentes de incentivos fiscais outorgados de forma inconstitucional. Patente a inconstitucionalidade desse Convênio a exemplo do Protocolo 21/2011, que repartia o ICMS entre os Estados distribuidores e destinatários de mercadorias nas operações interestaduais por meios eletrônicos. Esse Protocolo foi declarado inconstitucional pelo Plenário do STF no julgamento conjunto das ADIs nºs 4628 e 4713, Rel. Min. Luiz Fux, e do RE nº 680.089, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 17-9-2014.

³⁰¹ Conforme definição que consta do anexo I do Código de Trânsito Brasileiro (Lei nº 9.503, de 23-9-1997), Veículo Automotor significa “todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico)”.

³⁰² Para dirimir os conflitos de competência impositiva entre os entes tributantes (art. 146, I, da CF) o CTN, lei materialmente complementar, traçou critérios objetivos para a caracterização do domicílio tributário na hipótese de não ter sido eleito pelo contribuinte, não figurando dentre eles o endereço para fins de imposto de renda. Essa norma é inconstitucional por violar a faculdade de livre eleição do domicílio pelo contribuinte.

³⁰³ *RTJ*, 72:97, 74:840, 88:1053, 95:923, 96:884; *RDA*, 109:44; Súmula 431 do STJ.

³⁰⁴ Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 10.906-RJ, Rel. Min. Garcia Vieira, *DJ* de 5-6-2000.

³⁰⁵ Na execução movida pela PMSP contra a Casa Anglo-Brasileira S.A. (Mappin), locatária do prédio de propriedade da Irmandade da Santa Casa, foram acolhidos os embargos para desconstituir o crédito tributário (Ap. Cív. nº 480.334/3-SP, 1ª Câmara do 1º TACIVSP, Rel. Juiz Paulo Eduardo Razuk).

³⁰⁶ Tributar o “proprietário”, no caso, seria afrontar o princípio da capacidade contributiva, que outra coisa não é senão o mero desdobramento do princípio da isonomia tributária que proíbe o *discrímen*, entre os iguais, de um lado, e impõe o dever de distinguir os desiguais, de outro lado.

³⁰⁷ É comum a existência de cessões em cascata em que o último cessionário sequer conhece o cedente originário.

³⁰⁸ Alguns autores sustentam que a definição de zona urbana não foi recepcionada pela Constituição de 1988 que teria utilizado a palavra “urbana” em seu sentido natural, significando que a propriedade urbana é aquela dotada de características típicas de uma cidade, ou que a propriedade urbana é aquela situada na zona urbana. Tal posicionamento, que nada tem de pragmático, acabaria por gerar intermináveis conflitos de competência impositiva entre a União e os Municípios.

³⁰⁹ O STF proclamou a inconstitucionalidade do art. 6º e seu parágrafo único da Lei Federal de nº 5.868, de 12-12-1972 que, para efeito de tributação pelo imposto territorial rural, consideram como imóvel rural, independentemente de sua localização, aquele destinado à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial. Entendeu a Corte Suprema que a fixação de critério para definição de imóvel rural ou urbano é matéria que se insere no campo de normas gerais sobre tributação, pelo que somente a lei complementar poderia revogar a expressa disposição do CTN (RE 93.850-8-MG, Trib. Pleno, Rel. Min. Moreira Alves; *JSTF, Lex* 46, p. 91).

³¹⁰ Resp nº 492.869-PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJ* de 7-3-2005, p. 141; Resp nº 738.628-SP, Rel. Min. Castro Meira, *DJ* de 20-6-2005, p. 259; Resp nº 1.112.646-SP, Rel. Min. Herman Benjamin, *DJ* de 28-8-2009.

³¹¹ RE nº 140.773/SP, Rel. Min. Sydney Sanches, *DJe* de 4-6-1999, p. 017.

³¹² O STF firmou jurisprudência com a finalidade de que não é admitida a progressividade fiscal do IPTU com base na capacidade contributiva, porque esse imposto é de natureza real, incidindo sobre a propriedade, o domínio útil ou a sua posse (RREE nºs 153.771, 192.737, 193.997, 194.036, 194.183, 197.676 e 204.827). Posto que absolutamente correto esse posicionamento em termos de doutrina tradicional, que divide os impostos em pessoais e reais, não reflete a realidade legislativa do País. A partir do advento da Súmula 539 do STF tornou-se cada vez mais crescente o movimento de personalização de impostos que, no passado, eram considerados protótipos de tributos de natureza real, como o IPTU e o ITR, então, decretados exclusivamente em razão da matéria tributável. Não é mais possível classificar, *a priori*, determinados impostos em pessoais ou reais. Somente o exame detido do fato gerador de cada imposto, previsto na lei, permitirá verificar se foram levados em conta as condições pessoais do contribuinte, ou, se o imposto foi decretado sob a consideração única da matéria tributável. A legislação do Município de São Paulo, por exemplo, prevê, dentre outras, a isenção de prédios residenciais modestos (art. 8º da Lei nº 11.152/91) e dos de propriedade de ex-combatentes, habitados por eles e/ou suas viúvas (art. 1º da Lei nº 11.071/91). Em contrapartida, o imposto sobre a renda de pessoas físicas, que era o exemplo típico de imposto de natureza estritamente pessoal, vem perdendo essa característica, quer pela eliminação das classificações cedulares, quer pela diminuição das faixas de tributação, hoje, limitadas a duas. Conclui-se, portanto, que aquela classificação doutrinária não mais vem sendo observada pelos legisladores.

³¹³ Lei nº 10.921, de 30-12-90 e Lei nº 11.152, de 30-12-1991.

³¹⁴ Na Adin nº 14.927-0/8, proposta pelo Procurador Geral da Justiça contra a Municipalidade de São Paulo, Rel. Des. Salles Penteado, por maioria de votos (11 a 8), saiu vitoriosa a tese de que a progressividade de alíquotas, graduadas segundo o valor venal dos imóveis, distinguindo os destinados exclusivamente à residência dos demais casos é constitucional e não ofende o princípio de isonomia tributária. Dessa decisão foi interposto recurso extraordinário pelo Procurador-Geral da Justiça, provocando o controle difuso da constitucionalidade no âmbito do controle concentrado em nível estadual. Em sentido contrário decidiu o E. 1ª TAC, também, por maioria de votos, sumulando a matéria sob nº 43: “É inconstitucional o artigo 7º da Lei nº 6.989, de 29-12-66, alterado pela Lei nº 10.921, de 30-12-90, do Município de São Paulo, que instituiu a progressividade das alíquotas do imposto predial e territorial urbano.” Sinalizando a decisão a ser proferida na ação de caráter coletivo, o STF entendeu descaber, sob o império da atual Constituição, a progressividade fiscal do IPTU por ser um imposto de natureza real. Afirmou ser “inconstitucional qualquer progressividade em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no art. 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do art. 182, ambos da Constituição Federal” (RE nº 153.771-0/MG, Rel. Min. Moreira Alves, *DJ*, de 5-9-97, p. 41.892. No mesmo sentido: RE nº 204.827/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ*, de 25-4-97, p. 15.213; RE 194.036/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* de 20-6-97, p. 28.490; RE 209.521/SP, Rel. Min. Sydney Sanches, *DJ*, de 21-11-97, p. 60.593). A Adin estadual, referida no início desta nota, foi acolhida pelo STF, que considerou inconstitucional a progressividade de alíquotas do IPTU (RE nº 199.281-6, Rel. Min. Moreira Alves, *DJ*, de 12-3-99).

³¹⁵ Anteriormente ao advento da EC nº 29/2000 o STF firmou entendimento de que não há inconstitucionalidade na diversidade de alíquotas do IPTU no caso de imóvel edificado, não edificado, residencial ou comercial (Ag. Regimental no AI nº 582.467/MG, 2ª T., Rel. Min. Ellen Gracie, *DJe*, de 6-8-2010). O STF está examinando a questão da possibilidade de alíquotas diferenciadas, conforme RE nº 666.156, Rel. Min. Ayres Britto, onde foi reconhecida a existência de repercussão geral (*DJe* de 18-2-2012). Na realidade, essa questão de distinção de alíquotas está ligada à progressividade fiscal do IPTU antes da EC nº 29/00, objeto de Súmula 668.

³¹⁶ Essa lei repete o disposto na Lei nº 13.250/01 que instituiu a progressividade da base de cálculo do IPTU (e não da alíquota), a qual foi considerada constitucional pelo Plenário do STF por ter apoio na EC nº 29/00, reformando a decisão em sentido contrário do extinto 1ª TAC de São Paulo (RE nº 423.768/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 1ª-12-2010).

³¹⁷ Mas tem por limite a lei.

³¹⁸ Emprego do instrumento tributário pela entidade política para regular ou ordenar matéria que se insere no âmbito de sua competência. Cada ente político pode utilizar-se do tributo de que dispõe para regular matéria sujeita à sua esfera de atuação. Tradicionalmente, a União vinha utilizando o ITR como instrumento de reforma agrária, antes da transferência de sua administração para a Receita Federal,

que passou a se preocupar unicamente com o aspecto fiscal do imposto para a grande desgraça da classe agrícola.

³¹⁹ Cabe à lei federal definir função social da propriedade **rural**.

³²⁰ Ap. Cível nº 497.397/1, Rel. Juiz Nelson Ferreira; Ap. Cível nº 498.911-5-SP, Rel. Juiz Aloísio Toledo; Ap. Cível nº 498.106-4-SP, Rel. Juiz Rodrigues de Carvalho; Embargos Infringentes nº 535.599-1-01/SP, Rel. Juiz Carlos Bittar.

³²¹ Nada impede que, nesse caso, a própria lei tributária defina a função social da propriedade urbana, isto é, explicita a razão da progressividade.

³²² A progressividade extrafiscal do § 1º do art. 156 foi substituída pela progressividade fiscal pela EC nº 29, de 13-9-2000, pelo que desapareceu a figura da progressividade genérica retrorreferida.

³²³ A Lei do Plano Diretor Estratégico do Município de São Paulo é a de nº 13.430, de 13-9-2002, que define a função social da propriedade urbana em seus arts. 11 e seguintes.

³²⁴ O § 4º do art. 5º da Lei nº 10.257, de 10-7-2001, conhecida como Estatuto da Cidade, fixou o prazo mínimo de um ano, a contar da data da notificação do poder público municipal, para protocolar o projeto de parcelamento ou de edificação do solo urbano, bem como o prazo mínimo de dois anos, a contar da data da aprovação do projeto, para dar início às obras.

³²⁵ Por essa razão a doutrina batizou esse IPTU de tributação punitiva.

³²⁶ A cada ano que o proprietário-contribuinte descumpra a obrigação de fazer a alíquota do imposto poderá ir aumentando.

³²⁷ Não existe, na verdade, a apreçoada corrente, tanto pela tributação, como pela não tributação do compromisso de compra e venda. Enquanto este instrumento não for levado a registro, ele não adquire a natureza de direito real e como tal não será suscetível de tributação pelo ITBI que se refere a direitos reais sobre imóveis.

³²⁸ RT 599/232; RT 607/251.

³²⁹ A 7ª Câmara do E. Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo julgou legal e constitucional a tributação progressiva do ITBI fundada no valor venal do imóvel (Mandado de Segurança nº 607.361-8 impetrado por Márcio Lemos Fioratti contra ato do MM. Juiz da 11ª Vara da Fazenda Pública, Rel. Juiz José Geraldo de Jacobina Rabello). No mesmo sentido MS nº 654.437-0 impetrado por Roberto Guidne Sobrinho contra ato do MM. Juiz da 10ª VFP, Rel. Juiz Luigi Chierichetti.

³³⁰ Pressupõe sempre expressa motivação da progressividade.

³³¹ O Órgão Especial do E. 1º TACivil, por maioria de votos, declarou a inconstitucionalidade do art. 10, II, da Lei nº 11.154, de 30-12-1991, que instituiu alíquotas progressivas (Arguição de inconstitucionalidade nº 558.437.4/01; arguinte Décima Primeira Câmara e arguido E. Tribunal Pleno; Rel. juiz Silveira Paulilo). Essa decisão do órgão especial resultou na edição da Súmula 45.

³³² Repita-se que a progressividade do ITBI, instituída pela Lei nº 11.154/91, está fundada no princípio da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CF), embora pudesse o legislador conferir-lhe caráter extrafiscal para regular matéria de **competência municipal**, por exemplo, para desestimular desmembramento e venda de glebas em lotes pequenos em determinada zona fiscal onde a política urbana desaconselha o adensamento populacional. Enfim, cabe ao legislador apontar a razão da progressividade, em qualquer hipótese. Frise-se, contudo, como regra geral, o ITBI não se presta ao exercício da extrafiscalidade.

³³³ Ver item 9.6.1 retro onde alinhamos as severas restrições introduzidas pela Constituição de 1988 para a tributação progressiva do IPTU. Nenhum outro imposto municipal sofreu restrições específicas para o exercício do poder de polícia via instrumento tributário.

³³⁴ A Constituição Federal atribui a cada entidade política competência legislativa privativa, além de disciplinar a competência concorrente e a comum (arts. 22, 23, 24, 25, § 1º e 30, I e II).

³³⁵ A razoabilidade, no nosso entender, é um dos meios para se detectar o efeito confiscatório de um tributo.

³³⁶ No dizer de José Afonso da Silva “a justiça fiscal é ainda um ideal a ser alcançado não por si só, mas em conexão com um sistema de justiça econômica e social”. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 595.

³³⁷ Ap. Civ. em MS nº 721.707-8; 8ª Câmara Extraordinária, Rel. Juiz Franklin Nogueira, DJSP de 6-2-98.

³³⁸ RE nº 234.105-SP, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 31-3-2000.

³³⁹ A imunidade referida na primeira parte do inciso I (realização de capital) é incondicionada, sendo autoaplicável, ao passo que a imunidade da segunda parte do inciso I é condicionada aos requisitos aí previstos. Ver art. 37 e parágrafos do CTN.

³⁴⁰ A imunidade referida na primeira parte do inciso I (realização de capital) é incondicionada, sendo autoaplicável, ao passo que a imunidade da segunda parte do inciso I é condicionada aos requisitos aí previstos. Ver art. 37 e parágrafos do CTN.

³⁴¹ Este imposto foi suprimido pela EC nº 3, de 17-3-1993, cessando sua cobrança a partir de 1º de janeiro de 1996.

³⁴² A atual lei de regência nacional do ISS, LC nº 116, de 31 de julho de 2003, mantém a regra do art. 8º do DL 406/68 em seu art. 1º, § 2º prescrevendo que “*ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias*”.

³⁴³ O Superior Tribunal de Justiça decidiu que, para fins de ISS, “importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do artigo 12, alínea ‘a’ do Decreto-lei nº 406/68” (Embargos de Divergência no REsp nº 130.792-CE, Rel. Min. Ari Pargendler, *DJ* 16-6-2000 p. 66). Antes, havia decidido que o ‘Município competente para exigir o ISS é aquele onde o serviço é prestado’ (Embargos de Divergência no REsp nº 168.023-CE, Rel. Min. Paulo Gallotti, *DJ* 3-11-99, p. 78). No mesmo sentido, REsp 115.338-ES, Rel. Min. Garcia Vieira, *DJ* 8-9-98, p. 26; REsp 115.279-RJ, Rel. Min. Francisco Peçanha, *DJ*, 1^a-7-99, p. 163. O Decreto-lei nº 406/68 é lei complementar do ponto de vista material, à medida que dirime o conflito de competência tributária entre os Municípios, no uso de sua atribuição prevista no art. 146, I, da CF. A lei complementar (e o DL 406/68 o é) pode conferir eficácia extraterritorial às normas tributárias estaduais e municipais (art. 102 do CTN). Outrossim, para combater a costumeira fraude fiscal, de apenas formalmente situar estabelecimento prestador do serviço em Município de menor carga tributária, o caminho seria o da eficiente fiscalização a cargo do Executivo, celebrando, se necessário, convênios intermunicipais para tanto, como faculta o Código Tributário Nacional.

³⁴⁴ A LC nº 116/03, atual lei de regência nacional do ISS, manteve essa regra como se pode verificar de seu art. 3^o, embora ampliando o elenco de exceções, antes limitada à construção civil.

³⁴⁵ RE 89.066-SP, 1^a Turma.

³⁴⁶ Op. cit., p. 265.

³⁴⁷ Não se sabe como essa lei, de vocação nacional e de duvidosa constitucionalidade, possa vir a instituir um critério uniforme para mais de 5.560 Municípios de características socioeconômicas diferentes.

³⁴⁸ É fato público e notório que aprovar uma lei complementar é tarefa bem mais difícil do que aprovar uma Emenda Constitucional.

³⁴⁹ O texto constitucional com a redação dada pela EC nº 37/02 refere-se a “alíquotas mínimas”, o que pressupõe fixação de diferentes pisos para diferentes serviços tributáveis.

³⁵⁰ Ver art. 156, § 4^o, I da CF.

³⁵¹ *Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto sobre:*

.....

II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

.....

§ 4^o Lei Complementar poderá fixar as alíquotas máximas do imposto de que trata o item II.

³⁵² *Art. 156. Compete aos municípios restituir impostos sobre:*

.....

III – venda a varejo de combustíveis.....

IV – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I-b, definidos em lei complementar.

.....

§ 4^o Cabe à lei complementar:

I – fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV.

³⁵³ *Art. 9^o Ficam estabelecidas as seguintes alíquotas máximas para a cobrança do imposto municipal sobre serviços:*

I – execução de obras hidráulicas ou de construção civil, até 2%;

II – jogos e diversões públicas, até 10%;

III – demais serviços, até 5%.

Parágrafo único. O Governador do Estado da Guanabara, o Prefeito do Distrito Federal e os Prefeitos dos demais Municípios baixarão os atos necessários ao cumprimento do disposto neste artigo, reduzindo, na tabela do imposto sobre serviços, as alíquotas que excederem os limites estabelecidos.

³⁵⁴ Ver o texto da LC nº 116/03 e a Lista anexa no item 17.10.

³⁵⁵ À luz da nova lei de regência nacional do ISS, o STJ sinaliza alteração do entendimento anterior. Somente nas 20 hipóteses elencadas no art. 3^o da LC nº 116/03 a competência impositiva seria do Município onde o serviço é prestado. É o que se depreende da leitura do acórdão proferido no AgRg no Agravo de Instrumento nº 903.224-MG, Rel. Min. Eliana Calmon, *DJ* de 7-2-2008, p. 1, que embora mantendo o *decisum* por outros fundamentos deixou patente seu posicionamento no sentido de que a regra geral é a da tributação no local do estabelecimento prestador e na falta do estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador.

³⁵⁶ O Acórdão não esclarece se os aludidos técnicos eram empregados ou sócios da prestadora de serviços, ou se eram autônomos.

357 Resp nº 254.549-CE, Rel. Min. José Delgado, *DJ* 18-9-2000, p. 00105; Resp nº 215.311-MA, Rel. Min. Eliana Calmon, *DJ* 11-12-2000, p. 188.

358 “§ 2º *Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.*”

359 “Art. 156. *Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

.....

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

360 “Art. 155. *compete aos Estados e ao Distrito federal instituir impostos sobre:*

.....

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

361 “§ 2º *O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:*

.....

IX – incidirá também

.....

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.”

362 No *leasing* operacional há mera locação de bens móveis, portanto, insuscetível de tributação pelo ISS.

363 RE nº 116.121-03-SP, Rel. Min. Octávio Gallotti, Trib. Pleno, decisão não unânime. *DJ* de 25-5-2001 e Súmula Vinculante nº 31 do STF. Não se confunde com o *leasing*, arrendamento mercantil, que é operação tributada pelo ISS conforme entendimento do STF (RE nº 547.245/SC, Rel. Min. Eros Grau, *DJe* divulgado em 4-3-2010 e publicado em 5-3-2010). Importante não confundir, também, simples locação de máquina, com locação de máquina com operador, hipótese em que assume as características de um contrato de prestação de serviços.

364 Conhecido como *leasing* de retorno em que a arrendatária é a própria vendedora do bem a ser adquirido e posteriormente arrendado pela arrendadora. Não há triangulação como no caso do *leasing* financeiro (Arrendante adquire junto a terceiro um determinado bem especificado pelo arrendatário, tomador do *leasing*).

365 A Súmula 663 do STF considerou recebidos pela Constituição de 1988 os §§ 1º e 3º desse Decreto-lei.

366 A jurisprudência do STJ veio orientar-se nesse sentido: Resp nº 713.752-PB (2004/0183752-0), Rel. Min. João Otávio de Noronha, *DJ* de 18-8-2006, p. 371.

367 Sobre a matéria remetemos o leitor ao nosso *ISS doutrina de prática*. São Paulo: Atlas, 2008, item 3.6.3.

368 Ap. Civ. c/ Revisão nº 509.500-5/1-00, Rel. Des. Eulálio Porto, j. em 8-5-2008; Ap. MS c/ Revisão nº 563.951.5/4-00, Rel. Des. Yoshiaki Ichihara, j. em 27-7-2006.

369 AgRg no Resp nº 1.205.175-RO, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* de 16-11-2010.

370 Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre por meio de licitação, a prestação de serviços públicos.

371 *O ISS serviços notariais e de registros públicos*. Blumenau: Nova Letra, 2010, p. 144.

372 A tributação de serviço proveniente do exterior é inconstitucional.

373 Esses subitens de serviços estão abrangidos por aqueles excepcionados da regra geral do art. 3º.

374 Equivocada se mostra a Solução de Consulta nº 141/2008 da RFB, segundo a qual, a incidência do ISS na atividade gráfica não impede a tributação pelo IPI.

375 Esse art. 4º foi revogado pelo art. 4º do Decreto nº 7.212/10, atual Regulamento do IPI, que define o que seja produto industrializado.

376 ADI-DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* de 25-5-2011. A ADI nº 4.413 impetrada pela CNI foi apensada aos autos da primeira e decidida conjuntamente.

377 AgRg no AResp nº 207.589, Rel. Min. Humberto Martins, *DJe* de 14-11-2012.

378 Resp nº 1.231.669-RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, *DJe* de 16-5-2014.

379 Resp nº 6219/MG, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, *DJ* de 23-5-1994; Resp nº 208.589/MG, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, *DJ* de 30-

³⁸⁰ Proc. DRT 06 4026134-7/13; Proc. DRT 14 677718/2011; Proc. DRTC-III 115014/2009; Proc. DRTC-1 202126/2006.

³⁸¹ ISS. *LC nº 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*, obra coletiva, coord. de Ives Gandra da Silva Martins et al. 2. ed. São Paulo: MP Magalhães, 2008. p. 362.

³⁸² ISS. *LC nº 116/2003*, ob. cit. p. 202.

³⁸³ Ob. cit., p. 81.

³⁸⁴ Ob. cit., p. 115.

³⁸⁵ Ob. cit. p. 364-365.

³⁸⁶ Resp nº 831.124/RJ, Rel. Min. José Delgado, *DJ* de 25-9-2005.

³⁸⁷ ISS: aspectos teóricos e práticos. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 223.

³⁸⁸ A jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo orientou-se dentro dessa linha de pensamento distinguindo o resultado do efeito (fruição do serviço) para condicionar a não incidência à produção do efeito no exterior do País (AP nº 0038110-26.2011.8.26.0053, 14ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. Henrique Harris Júnior, *DOE* 18-08-2014; e AP nº 0057880-68.2012.8.26.0053, 18ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. Osvaldo Capraro, *DOE* 30-5-2014). Só que se o efeito deve ocorrer no exterior do País como condição para usufruir da desoneração tributária, significa que o fato gerador está ocorrendo fora do Brasil e, por conseguinte, a lei brasileira não teria como tributar aquele fato ocorrido no estrangeiro, a menos que haja um tratado ou convenção internacional nesse sentido. Logo, estaríamos diante de uma não incidência pura (fato de o objeto estar fora do campo de incidência tributária) e não de uma não incidência juridicamente qualificada, como é o caso do inciso I do art. 2º da LC nº 116/03.

³⁸⁹ Essa tese comporta uma variante: considera-se estabelecimento prestador se no local da prestação o tomador disponibilizar alguém para auxiliar na execução do serviço.

³⁹⁰ Cf. nosso 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 310.

³⁹¹ Entendimento de: (a) Arnaldo Wald. leasing, inRT 415/10; (b) Paulo Restiffe Neto. : questões processuais.3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 7.

³⁹² RE nº 116.121-3/SP, Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. para Acórdão Min. Marco Aurélio, de 25-5-2001. Hoje a matéria é objeto da Súmula Vinculante nº 31 do STF.

³⁹³ Esses valores foram alterados para R\$ 240.000,00 e R\$ 2.400.000,00, respectivamente, pela Lei nº 11.196, de 21-11-2005.

³⁹⁴ O STF julgou constitucional a vedação desse inciso XIII sob o fundamento de que não há ofensa ao princípio da isonomia se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e a empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando o regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado.

³⁹⁵ A jurisprudência do STJ não admite o uso da analogia para incluir na proibição legal pessoas jurídicas que prestam serviços cujo exercício não dependa de habilitação profissional legalmente exigida: Resp 403568/SC, Rel. Min. Luiz Fux, *DJ* de 27-5-2002; Resp 437051/PR, Rel. Min. João Otávio de Noronha, *DJ* de 3-8-2006.

³⁹⁶ A 1ª Seção do STJ julgou conforme o rito de recurso repetitivo afastando a retenção dos 11% a título de contribuição social e firmando a tese de que o “*sistema de arrecadação destinado aos optantes do Simples não é compatível com o regime de substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei nº 8.212/91*” (Resp nº 1112467/DF, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJe* de 21-8-2009).

³⁹⁷ Súmula 448 do STJ: “A opção pelo Simples de estabelecimento dedicados às atividades de creche, pré-escola e ensino fundamental é admitida somente a partir de 24-10-2000, data de vigência da Lei nº 10.034/2000.”

³⁹⁸ Hoje são 13 as hipóteses de exceção, por força da revogação dos incisos XI e XIII pela LC no 147/2014.

³⁹⁹ Vide art. 11 da LC nº 155/2016.

⁴⁰⁰ A partir de 1º/01/2018, o valor passará a ser de R\$ 81.000,00, conforme alteração procedida pela LC nº 155/2016.

10

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Sumário: 10.1 Leis, tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares. 10.1.1 Leis. 10.1.2 Tratados e convenções internacionais. 10.1.3 Decretos. 10.1.4 Normas complementares. 10.2 Vigência, aplicação, interpretação e integração da legislação tributária. 10.2.1 Vigência da legislação tributária. 10.2.2 Aplicação da legislação tributária. 10.2.3 Interpretação da legislação tributária. 10.2.4 Integração da legislação tributária.



10.1 LEIS, TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS, DECRETOS E NORMAS COMPLEMENTARES

A expressão *legislação tributária*, conforme preceituado no art. 96 do CTN, abarca as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares. É muito importante conhecer o conteúdo dessa expressão para compreender que as obrigações tributárias acessórias não são estabelecidas privativamente por lei, em sentido estrito, na medida em que decorrem da legislação tributária (art. 113, § 2º, do CTN).

10.1.1 Leis

Leis são atos normativos aprovados pelo Poder Legislativo através de *quorum* qualificado (leis complementares) ou por maioria simples (leis ordinárias). Estas últimas constituem fontes por excelência do Direito Tributário, à medida que criam e majoram os tributos.

O campo de atuação privativa da lei está delimitado no art. 97 do CTN, compreendendo a instituição e extinção de tributos; sua majoração ou sua redução; a definição do fato gerador; a fixação de alíquotas e da base de cálculo; a cominação de penalidades; as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários.

Atualmente, a função da lei não se limita à vedação de cobrança de tributo ou sua majoração sem lei. O princípio da legalidade de há muito extrapolou o velho princípio donde se originou – *nullum crimen sine lege* – para reger as mais variadas situações relacionadas com o fenômeno tributário, presidindo, só para citar, a política de incentivos fiscais, a concessão e revogação de isenções, a repetição de indébito, tudo com o escopo de formular uma ordem jurídico-tributária cada vez mais justa.

10.1.2 *Tratados e convenções internacionais*

Os tratados e convenções internacionais têm fundamento no art. 4º, incisos I e IX, da CF, que cuidam, respectivamente, da *independência nacional* e da *cooperação entre os povos para o progresso da humanidade* (GATT-OMC). O § 4º do mesmo artigo contém, ainda, um princípio tendente a direcionar nosso País no sentido da *integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações* (Mercosul). Finalmente, o § 2º do art. 5º, que trata dos direitos e garantias fundamentais, previu, expressamente, aqueles decorrentes de tratados firmados pelo Estado Federal Brasileiro, vale dizer, ao contribuinte amparado por normas de tratados internacionais conferiu-se direito subjetivo material em nível constitucional.

Portanto, tratados e convenções internacionais são normas de hierarquia superior às leis internas do país. Revogam ou modificam a legislação interna e serão observados pela que lhes sobrevenha, conforme preceituado no art. 98 do CTN, recepcionado pela ordem constitucional vigente. Não prevalecem, contudo, sobre as disposições constitucionais. Não podem ser firmados contra as normas da Lei Maior, sob pena de nulidade. Nos casos de inconstitucionalidades supervenientes, porém, os tratados e convenções internacionais devem ser modificados segundo as regras do direito das gentes, quer dizer, devem ser denunciados com fundamento no princípio da independência nacional.

Esclareça-se que a vedação contida no art. 151, III, da CF, no sentido de a União conceder isenção de impostos estaduais e municipais só pode ter o sentido de derrogação daquelas isenções heterônomas, outorgadas pela União, no período de anomalia jurídica (art. 20, § 2º da CF/67 ou art. 19, § 2º da Emenda nº 1/69), por incompatíveis com o princípio da isonomia das entidades políticas componentes do Estado Federal Brasileiro. Existe um princípio constitucional implícito de que só pode conceder isenção de determinado imposto quem tiver o poder de instituí-lo. A isenção é corolário da tributação. O apontado dispositivo constitucional está endereçado à União, enquanto pessoa jurídica de direito público **interno**, e não enquanto órgão de representação do **Estado Federal Brasileiro** (art. 21, I, da CF), pessoa jurídica de direito público **internacional**. Do contrário, o Brasil não poderia celebrar tratados e convenções internacionais que implicassem isenção ou redução de tributos estaduais e municipais, o que é repellido pela própria realidade das relações mantidas pelo nosso país no âmbito do direito internacional público.

É verdade que jurisprudência da Corte Suprema Brasileira orientou-se no sentido de que tratado ou convenção internacional tem o mesmo nível hierárquico de uma lei ordinária **comum**. Por isso, decidiu pela prevalência do Decreto-lei nº 911/69, que cuida da prisão do depositário infiel, por ser um diploma legal especial em relação ao Pacto de São José da Costa Rica, que teria o nível de lei ordinária **comum** (HC nº 72.131, Rel. Min. Marco Aurélio, RREE 200.385-RS e 344.458-RS, Rel. Min. Moreira Alves). Contudo, em matéria tributária, o STF adotou outro posicionamento. Na Adin nº 1.600-8-DF, enfrentando uma questão ligada ao art. 98 do CTN, o Min. Celso de Mello, em seu longo e elucidativo voto, declarou:

“Nem se diga, neste ponto, **que os tratados internacionais** firmados pela União Federal, porque veiculadores de exoneração tributária, em matéria de ICMS, seriam inconstitucionais, em face do que prescreve, em cláusula vedatória, o art. 151, III, da Constituição da República, que proíbe, à União Federal, ‘instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios’.

A vedação constitucional em causa incide sobre a União Federal, enquanto pessoa jurídica de direito público interno, responsável nessa específica condição, pela instauração de uma ordem normativa autônoma meramente parcial, inconfundível com a posição institucional de soberania do Estado Federal brasileiro, que ostenta a qualidade de sujeito de direito internacional público e que constitui, no plano de nossa organização política, a expressão mesma de uma comunidade jurídica global, investida de poder de gerar uma ordem normativa de dimensão nacional, essencialmente diversa, em autoridade, eficácia e aplicabilidade, daquela que se consubstancia nas leis e atos de caráter meramente federal.

Sob tal perspectiva, nada impede que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária, em matéria de ICMS, pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu *treaty-making power*, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém – em face das unidades meramente federadas – o monopólio da soberania e da personalidade internacional” (Adin 1.600-8-DF, Rel. M. Sydney Sanches; Rel. para acórdão Min. Nelson Jobim; Trib. Pleno, decisão por maioria de votos, vencidos os Ministros Sydney Sanches, Carlos Velloso e Marco Aurélio; DJ de 20-6-2003, Ata nº 19/2003).

Concluindo, se for negada a **função harmonizadora** dos tratados e convenções internacionais, não haverá como proceder a

integração tributária do Brasil com outros grupos de países, inclusive com os países que integram o Mercosul.

10.1.3 Decretos

O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em razão das quais sejam expedidos (art. 99 do CTN). Não há em nosso sistema jurídico decreto como categoria normativa autônoma. É verdade que a Constituição de 1988 veio a dispor na letra *a*, do inciso VI, do art. 84 que cabe privativamente ao Presidente da República dispor, mediante decreto, sobre “organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos”. As limitações impostas praticamente impedem o exercício dessa faculdade pelo Executivo. Não existe o chamado regulamento autônomo. Contudo, a lei pode delegar ao Executivo o estabelecimento de obrigações tributárias acessórias, como, por exemplo, o prazo de escrituração dos livros fiscais, a definição dos modelos desses livros, a entrega de informações cadastrais etc. Pode, também, a lei dispor que o prazo de recolhimento de determinado imposto será estabelecido por decreto.¹ Disso resulta que as obrigações acessórias em casos de delegações legislativas podem ser estabelecidas por atos do poder Executivo.

10.1.4 Normas complementares

Normas complementares, esclareça-se de início, não se confundem com leis complementares. São preceitos de menor hierarquia que versam, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, tais como os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas e outros elencados no art. 100 do CTN. A observância pelos particulares dessas normas complementares exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros e a atualização monetária da base de cálculo do tributo, nos termos do parágrafo único do art. 100 citado. Disso pode-se concluir que as referidas regras são vinculantes para a Fazenda Pública. Contudo, não têm o condão de vincular a ação do contribuinte, que pode a elas se opor, se vislumbrar ilegalidades ou inconstitucionalidades.

10.2 VIGÊNCIA, APLICAÇÃO, INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

10.2.1 Vigência da legislação tributária

Vigência é qualidade daquilo que está em vigor, isto é, diz respeito à validade formal da lei, enquanto a *eficácia* diz respeito à incidência da norma legal sobre o fato concreto, resultando na produção de um efeito jurídico. A eficácia pressupõe sempre a vigência da lei, porém, esta nem sempre pressupõe possibilidade de sua aplicação imediata, por depender, por exemplo, de uma regulamentação.

Conforme prescrito no art. 101 do CTN, a vigência no tempo e no espaço da legislação tributária rege-se pelas disposições aplicáveis às normas legais em geral, vale dizer, aplicam-se as disposições dos arts. 1º, 2º e 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (DL nº 4.657/42). Nos artigos subsequentes, o CTN traça regras específicas. O art. 102 delimita a extraterritorialidade das leis estaduais, municipais e as do Distrito Federal, prescrevendo que a extraterritorialidade de suas leis depende de convênios ou de normas gerais federais. Sabe-se que, genericamente, no aspecto espacial a legislação tributária da União aplica-se em todo o território nacional; a dos Estados, no âmbito de seus respectivos territórios; a dos Municípios e a do Distrito Federal, no âmbito territorial destes. O art. 103 estabelece princípios especiais de vigência das normas complementares, e o art. 104 fixa prazo especial de vigência dos dispositivos concernentes a impostos sobre o patrimônio e a renda.²

10.2.2 Aplicação da legislação tributária

No estudo desta matéria, regulada pelos arts. 105 e 106 do CTN, não se pode perder de vista o princípio constitucional previsto no art. 5º, inciso XXXVI, segundo o qual “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. A lei, normalmente, é elaborada para reger relações jurídicas futuras. Em matéria tributária, o legislador toma como referencial o momento da ocorrência do fato gerador. Daí porque a lei nova só se aplica aos fatos geradores futuros ou pendentes. Daí, também, a importância de se fixar o momento em que se considera ocorrido o fato gerador.

O art. 105 prescreve que “a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116”. Logo, lei tributária em

vigor tem eficácia imediata sobre as relações fáticas nela previstas, que se concretizam a contar de sua vigência, abrangendo as presentes e futuras, consumadas ou iniciadas. Com relação aos fatos geradores pendentes, isto é, aqueles que se iniciam na vigência de uma legislação e se consomem na de outra, o art. 116³ do CTN estabelece as condições, cuja verificação permite considerar ocorridos esses fatos geradores. Em se tratando de situação de fato, diz o citado dispositivo, consuma-se pela materialidade exterior, dos efeitos que normalmente lhe são próprios. Exemplo: Um parecerista contratado por um cliente inicia seu trabalho na vigência de uma lei do ISS; ao término do trabalho, está em vigor uma nova lei que aumentou a alíquota daquele imposto, quando então se aplicará esta última lei. Porque a efetiva prestação do serviço ocorre com a conclusão do parecer e a sua entrega ao tomador. Em se tratando de situação jurídica, o CTN utiliza-se da fórmula da constituição definitiva⁴ segundo o direito aplicável, ou seja, é o determinado ramo do Direito ou os princípios gerais que irão esclarecer se esta ou aquela situação jurídica já se acha definitivamente constituída ou não, vale dizer, se o fato gerador ocorreu ou não. Exemplo bem elucidativo de situação jurídica pendente é aquele citado por Ruy Barbosa Nogueira referente ao caso de herança cujos bens estejam penhorados, hipótese em que o aplicador deve ir ao Direito Civil e ao Direito Processual Civil para corretamente aplicar a lei tributária. Se a algum dos herdeiros é atribuída a propriedade de bem litigioso, o imposto somente será exigível quando sentença a ele favorável passar em julgado. Nos termos do art. 1.784 do CC,⁵ a transmissão se opera na data do falecimento do *de cujus*, inclusive o direito de ação. Pendente esta situação jurídica, o imposto só será exigível quando a sentença atribuir o quinhão ao herdeiro. A legislação aplicável será a que estava em vigor na data do falecimento, por se tratar de caso de “fato gerador pendente” de que cuida o art. 105 do CTN.⁶

Estabelecendo regras especiais de retroatividade das leis tributárias, dispõe o art. 106 do CTN:

“A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.”

O inciso I cuida da aplicação retroativa da chamada lei interpretativa que, como o próprio nome está dizendo, é aquela editada pelo órgão legislativo para proceder a uma interpretação dita autêntica com o fito de espancar as ambiguidades e as obscuridades. Será inconstitucional se, a pretexto de comentar – função da doutrina e dos tribunais – a lei interpretativa, criar tributos ou ônus não agasalhados expressa ou implicitamente nos textos considerados.

O inciso II regula as três hipóteses de retroatividade benigna, desde que se trate de ato não definitivamente julgado, tendo como fonte inspiradora o preceituado no art. 5^a, inciso XL, da CF e art. 2^a e parágrafo único do CP. Embora o CTN não o diga expressamente, deve-se entender que a expressão *ato não definitivamente julgado* compreende o julgamento em ambas as esferas, a administrativa e a judicial.

10.2.3 Interpretação da legislação tributária

Interpretar significa captar o verdadeiro alcance e conteúdo da lei, por meio de regras próprias. Significa sistematizar os princípios destinados à atuação da lei visando a assegurar todos os seus fins sociais, econômicos e jurídicos. Como já o dissemos, interpretar é função da doutrina e dos tribunais, estes em caráter de decisão definitiva.⁷ Na interpretação da legislação tributária, pode-se valer das disposições da Lei de Introdução ao Código Civil, bem como dos consagrados processos de Hermenêutica, observadas, contudo, as normas específicas contidas no CTN. Os métodos de interpretação em geral, lembrados pela doutrina, são: o gramatical ou literal; o lógico-sistemático; o teleológico; e o histórico.

A interpretação literal é a que resulta da simples leitura do texto que, em razão de sua clareza, dispensa outros métodos interpretativos. Contudo, essa interpretação gramatical não pode prescindir do aspecto jurídico por ocorrer dentro do campo do Direito. Assim, deve o intérprete analisar cada palavra procurando extrair seu exato sentido, bem como considerar as pontuações, de sorte a possibilitar o estabelecimento do efetivo conteúdo do texto normativo.

Interpretação lógico-sistemática é aquela que se faz conforme o contexto, isto é, de acordo com os diversos textos que se interligam na disciplina de determinada matéria. De fato, o Direito não é feito apenas de textos isolados, mas de normas que se interligam e se interpenetram formando um sistema harmônico de normas gerais, especiais ou específicas. No dizer de Yoshiaki Ichihara, “este método tem como critério o estudo de uma regra jurídica colocada dentro de um sistema jurídico, daí

extrair o sentido que não se desincompatibilize com o sistema”.⁸

A interpretação teleológica é aquela que se faz examinando as finalidades das normas jurídicas que podem ser, prevalente ou conjugadamente de natureza política, financeira, econômica ou ordinatória. Finalmente, a interpretação histórica é a que se faz levando em conta o elemento histórico, na medida em que uma lei, em última análise, é sempre um produto do processo histórico-cultural. Por isso para descobrir a vontade objetivada na lei, importante é saber e conhecer as circunstâncias que deram ensejo à elaboração legislativa.

No campo do Direito Tributário, ganha relevo a consideração do aspecto econômico na interpretação das normas, especialmente em relação àquelas pertinentes a impostos que, por representarem uma retirada da parcela de riquezas dos particulares, assentam os fatos geradores em realidades econômicas substancialmente aptas a suportar a carga tributária. A apreciação do aspecto econômico serve para combater o abuso de formas jurídicas de direito privado. Advirta-se, entretanto, desde logo, que a consideração de natureza econômica não pode ir ao ponto de contrariar o critério jurídico que norteia a formulação das hipóteses de incidência tributária. O fato econômico só terá relevância jurídica quando juridicizado. Antes disso, só poderá ser considerado em seu aspecto puramente econômico por ocasião da interpretação teleológica, sobretudo.

Por derradeiro, doutrina e jurisprudência, atuando conjugadamente com os diversos métodos interpretativos, fornecem elementos valiosos e importantíssimos na correta interpretação, integração e aplicação de normas tributárias. Na maioria das vezes, a conjugação dos métodos de interpretação se impõe a não ser nos casos em que a própria lei determine a escolha da maneira de se interpretar, como é o caso do art. 111 do CTN, que prescreve o método literal na interpretação da legislação que disponha sobre a suspensão ou exclusão do crédito tributário, a outorga de isenção e a dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.

10.2.4 *Integração da legislação tributária*

A integração da legislação tributária outra coisa não é senão a busca de outro preceito, aplicável, por adaptação, ao caso concreto, na ausência de preceito específico. O Direito Tributário, como qualquer outro ramo do Direito, não poderia prever em seu ordenamento jurídico todas as situações que viriam ocorrer no mundo fenomênico. Daí porque existem situações em que, não obstante o esforço de interpretação, não se encontra o preceito legal ajustável ao caso sob exame. Só no caso de ausência de disposição expressa cabe o processo de integração. Advirta-se, desde logo, que devido à natureza da obrigação tributária (obrigação *ex lege*) o campo de atuação do processo de integração da legislação tributária é bem restrito.

O CTN, após prescrever em seu art. 107 que “a legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”,⁹ passa a fixar, em seu art. 108, uma espécie de ordem hierárquica de método a que a autoridade competente, para a aplicação da legislação tributária, deve lançar mão, suprimindo as lacunas existentes, ao prescrever:

“Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I – a analogia;

II – os princípios gerais de direito tributário;

III – os princípios gerais de direito público;

IV – a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.”

O art. 4º da LINDB remete o juiz à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito. O CTN exclui os costumes,¹⁰ realiza uma bipartição dos princípios gerais e acrescenta a equidade.

Embora a analogia figure em primeiro lugar, não quer dizer que ela tenha maior relevância ou aplicação no campo tributário. Por força do princípio da legalidade tributária, ela só tem aplicação na área do direito processual; não poderá ter aplicação no âmbito do direito material, ou seja, em relação aos elementos constitutivos da obrigação tributária como, aliás, está dito no § 1º supratranscrito. Fala-se muito em interpretação analógica, porém, como assinala Ruy Barbosa Nogueira, analogia não é interpretação, mas integração. Explica o renomado autor que analogia não se confunde com a interpretação extensiva em que a situação de fato é clara, mas a de direito é obscura ou incompleta, hipótese em que cabe ao aplicador, através da metodologia de interpretação, fazer que o texto alcance a situação de fato. Na aplicação analógica, prossegue o mestre, “a situação de direito é clara, mas a de fato obscura, ou melhor, o texto descreve com clareza uma determinada situação de fato e o intérprete pretende aplicar essa descrição a outra situação de fato, por ser concretamente análoga à descrita no texto. Portanto, a

aplicação por analogia implica a apreciação do estado de fato legal e a comparação ou analogia deste com outro estado de fato concreto”.¹¹

Princípios gerais de Direito Tributário – O que dá autonomia ao Direito Tributário é exatamente a existência de princípios próprios que informam todo o Sistema Tributário Nacional e que se acham espalhados na Carta Magna e repetidos no CTN, tais como o da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, da imunidade, da vedação de efeito confiscatório etc. A esses princípios deve o intérprete recorrer em não sendo possível a solução do caso pelo emprego da analogia.

Princípios gerais de Direito Público – São aqueles que decorrem de todo o sistema do Direito Público, que é mais abrangente que o Tributário por abarcar este e outros ramos do Direito, como o Financeiro, o Constitucional, o Administrativo, o Penal etc. Não fosse o propósito de realçar a autonomia do Direito Tributário, seria desnecessária essa divisão dos princípios gerais de direito.

Equidade – Significa abrandamento do rigor da lei, ou, como diz Yoshiaki Ichihara, “é uma apreciação subjetiva com a utilização do senso de justiça”.¹² O art. 114 do CPC de 1939, lembrado por Ichihara, bem conceituava a equidade: “Quando autorizado a decidir por equidade, o juiz aplicará a norma que *estabeleceria se fosse legislador*.”

O § 2º do art. 108 retrotranscrito veda a dispensa do pagamento de tributo por meio de equidade. Tanto a instituição e exigência de tributo, quanto a dispensa de seu pagamento constituem matéria sob reserva legal. Isso não conflita com o art. 172, inciso IV, do CTN, que, na qualidade de lei sobre leis de tributação, faculta à lei autorizar a autoridade administrativa a conceder remissão total ou parcial do crédito tributário atendendo a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso.

O CTN, após excluir, por seu art. 108, os princípios gerais de direito privado como meio supletivo da integração da lei tributária, delimitou sua área de atuação, no art. 109, ao prescrever: “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” Esse preceito é uma reafirmação da autonomia do Direito Tributário, porém, está a indicar a necessidade de relacionamento com o Direito Privado, na medida em que a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas consagradas no campo do Direito Civil ou do Comercial são vinculantes dentro do Direito Tributário, em inexistindo norma expressa em sentido contrário. Isto quer dizer que nada impede de o Direito Tributário utilizar-se de uma categoria do Direito Civil, por exemplo, atribuindo-lhe efeitos diversos para fins fiscais. Fechada essa possibilidade gerará, entre os contribuintes, o abuso de formas de direito privado de que já falamos. Por exemplo, para se livrar do imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária por ato *inter vivos*, eleito como fato gerador do ITBI por representar manifestação de capacidade econômica, o contribuinte poderia substituir a escritura de compra e venda por uma procuração irrevogável em causa própria. Em suma, os princípios gerais de direito privado têm plena eficácia no campo do Direito Tributário, embora sujeitos às alterações quanto aos efeitos tributários.

O art. 110 do CTN que se relaciona com o artigo antecedente faz prevalecer o império do Direito Privado ao dispor que:

“a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para *definir ou limitar competências tributárias*”.

Em outras palavras, a faculdade de modificação para efeitos tributários, reconhecida no art. 109, só não poderá ser exercitada em se tratando de definição ou de limitação de competência tributária. Realmente, essa matéria é própria da Lei Maior, não podendo uma lei de natureza infraconstitucional estabelecer qualquer modificação por vias oblíquas, representadas por alterações conceituais. Do contrário, a rígida discriminação constitucional de impostos (arts. 153, 155 e 156 da CF), que representa, ao mesmo tempo, uma outorga de competência impositiva e uma limitação ao poder de tributação, perderia sua finalidade. Pudessem o legislador ordinário alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado, utilizados pela Carta Magna para definição de competências tributárias, não só surgiriam inevitáveis conflitos de competência impositiva entre as entidades componentes da Federação Brasileira, como também o contribuinte perderia a sua garantia maior de se ver tributado tão só com os impostos discriminados na Carta Magna.¹³ Esse art. 110 é mais uma proibição dirigida aos legisladores ordinários das três esferas impositivas do que uma regra de interpretação.

O art. 111, a que já nos referimos, elege o método da interpretação literal ou gramatical, relativamente às matérias aí elencadas, como a legislação que outorga a isenção, que exclua o crédito tributário etc.

Finalmente, encerrando o capítulo da interpretação o Código, em seu art. 112, consagra o princípio do *in dubio pro reo* ou *in dubio contra fisco*, ao estabelecer:

“A lei tributária que define infrações ou lhes comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado,

em caso de dúvida quanto: I – à capitulação legal do fato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos; III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Fora de dúvida, portanto, que em matéria de penalidades o CTN manda observar o caráter restritivo do Direito Penal, fato que coloca em xeque a tese da responsabilidade objetiva por infrações, que parte da doutrina extraiu do art. 136, o qual será estudado na oportunidade própria.

¹ Julgados considerando ilegal ou inconstitucional a mudança do prazo de recolhimento de tributos por decreto devem ser interpretados com reserva. Se o prazo tiver sido estabelecido originariamente por lei, obviamente, só por outra lei poderia ser modificado, sem que isso importe em situar a matéria sob o campo de abrangência da reserva legal. Outrossim, o poder público pode, legitimamente, remanejar os prazos de recolhimentos de impostos de sorte a adequar a periodicidade das receitas às necessidades das despesas. Nada tem de ilegal ou inconstitucional o planejamento da receita tributária, desde que efetuado através de critérios objetivos, como, por exemplo, em razão dos códigos de atividades dos contribuintes, de sorte a preservar o princípio da isonomia tributária.

² Hoje, na esfera federal, apenas o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e o imposto territorial rural acham-se submetidos ao princípio da anterioridade da lei em relação ao exercício da cobrança.

³ Art. 116: “Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

⁴ O art. 117 do CTN prescreve que “salvo disposição da lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio”.

⁵ Corresponde ao art. 1.572 do Código Civil de 1916.

⁶ *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 94.

⁷ Ver art. 146, do CTN.

⁸ *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 116.

⁹ Trata-se do Capítulo IV. Todavia, existem várias disposições da mesma natureza espalhadas em outros capítulos do CTN, como os arts. 99 e 118, só para citar.

¹⁰ Entretanto, o art. 100, inciso III, do CTN, considera como normas complementares das leis, dos tratados e das convenções e dos decretos as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.

¹¹ Op. cit. p. 113.

¹² Op. cit. p. 114.

¹³ O IPMF a nosso ver é inconstitucional por não corresponder a qualquer dos impostos nominados no art. 153 da CF e nem àquele a ser decretado no uso da competência residual (art. 154, I, da CF), ferindo a garantia do contribuinte de ser tributado nos limites do poder de tributação outorgado pela Constituinte original. Se emendas específicas e casuísticas, de efeito concreto, pudessem, a qualquer tempo, remover essa garantia constitucional, nem era preciso o legislador constituinte originário disciplinar o poder tributário do Estado estabelecendo *n* limitações.

11

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Sumário: 11.1 Definição e espécies. 11.2 Elementos da obrigação tributária. 11.2.1 Lei. 11.2.2 Fato gerador. 11.2.2.1 Elemento objetivo do fato gerador. 11.2.2.2 Aspecto subjetivo do fato gerador. 11.2.2.3 Aspecto quantitativo do fato gerador. 11.2.2.4 Aspecto espacial do fato gerador. 11.2.2.5 Aspecto temporal do fato gerador. 11.2.3 Fatos geradores confrontantes. 11.3 Responsabilidade tributária. 11.3.1 Princípio e requisitos. 11.3.2 Responsabilidade dos sucessores. 11.3.3 Responsabilidade de terceiros. 11.3.4 Responsabilidade por infrações. 11.3.5 Denúncia espontânea.



11.1 DEFINIÇÃO E ESPÉCIES

Obrigação jurídica *in genere* nada mais é do que o vínculo jurídico pelo qual uma pessoa (credora) pode exigir de outra (devedora) uma prestação consistente em entregar alguma coisa (dar), ou em praticar certo ato (fazer), ou, ainda, em abster-se de certo ato ou fato (não fazer), sob pena de sanção.¹ Dessa definição resultam três elementos conceituais: (a) o vínculo jurídico, em que se esboça uma relação de soberania do Estado, à medida que é regulado por lei munida de sanção; (b) as partes dessa relação jurídica, representadas pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo, ou seja, pelo credor e pelo devedor, isto é, o primeiro tem a faculdade de constranger o segundo a fazer ou deixar de fazer alguma coisa; (c) a prestação que é o objeto da obrigação, ou seja, o conteúdo da obrigação consistente em dar, fazer ou não fazer.

A obrigação tributária é espécie do gênero obrigação jurídica, não se assentando, no dizer de José Washington Coelho, em diferenciações quanto aos *essentialia* da obrigação civil, porque tanto uma, quanto a outra, alicerçam-se num tripé: causa, sujeitos e objeto.² Entretanto, a obrigação tributária tem suas peculiaridades que lhe asseguram a autonomia. Tem como causa, invariavelmente, a lei e não a convergência de vontades, essencial na obrigação de natureza civil. A obrigação tributária é sempre *ex lege*.

Em face do exposto, pode-se definir a obrigação tributária como uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, Estados, DF ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, do CTN), ou prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113, § 2º, do CTN).³

11.2 ELEMENTOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Da definição supra de obrigação tributária podem-se extrair seus elementos constitutivos, quais sejam, a lei, o fato, os sujeitos e a prestação ou objeto. A prestação desdobra-se em prestação de dar (obrigação principal) e em prestação de fazer ou não fazer alguma coisa (obrigação acessória).

11.2.1 Lei

Como dito acima, obrigação tributária só pode resultar de lei. É a lei que elege certos fatos econômicos, aptos a suportar a imposição fiscal, como veículo de incidência tributária. Determinados fatos são abstratamente descritos na lei, tornando-se, assim, juridicizados, isto é, aptos a gerar efeitos assim que concretizados no mundo fenomênico.

11.2.2 Fato gerador

Costuma-se definir o fato gerador como uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. Logo, essa expressão *fato gerador* pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou do fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descritos.

Essa expressão *fato gerador*, empregada pelo CTN, tem merecido violentas críticas por certos setores da doutrina, sob a alegação de que nada gera, a não ser confusão na mente dos juristas. Por isso, preferem a expressão *hipótese de incidência* ou *hipótese tributária* para designar a descrição legislativa de um fato, e a expressão *fato imponível* ou *fato jurídico-tributário* ou ainda *hipótese de incidência realizada* para designar aquele fato concreto, localizado no tempo e no espaço. Com a devida vênia, é bem difícil a um jurista confundir a descrição do fato gerador com sua concreção. Assim, se a primeira expressão gera confusão, a segunda, também, pode incidir em equívoco. O importante é ter sempre em mente a existência de duas realidades distintas: uma descrevendo a situação em que é devido o tributo e outra referente à concretização daquela situação descrita na lei, que gera a obrigação tributária. Da mesma forma, não é a descrição legislativa do delito que gera o crime, mas o fato de alguém praticar a conduta tipificada na lei penal. Como assinala Ruy Barbosa Nogueira, com clareza habitual, “*não basta apenas a existência da norma de lei descritiva do fato, mas é preciso que além da norma in abstrato e prévia, o fato previsto ocorra com todos os elementos descritos na lei e possa ser demonstrada essa vinculação ou juridicidade por meio do ato de subsunção do fato à lei ou sua subjunção pela norma tipificadora*”.⁴

O art. 113 do CTN classifica a obrigação tributária em principal e acessória, prescrevendo que a primeira surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (§ 1º), ao passo que a segunda decorre da legislação tributária⁵ e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (§ 2º). Acrescenta o seu § 3º que a obrigação acessória pelo simples fato de sua inobservância converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. O Código define o fato gerador de uma e de outra nos seguintes termos:

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

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação, que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

Questão controvertida é a de saber se uma entidade política pode impor obrigações acessórias em relação a outra entidade política. Entendemos que a entidade política, competente para instituir determinado tributo, tem a competência, também, para estabelecer normas impondo, a terceiros relacionados com o contribuinte, inclusive entidades imunes, a prática ou a abstenção de ato ou fato no interesse da arrecadação ou da fiscalização desse tributo.⁶

O fato gerador, além de conter o elemento nuclear ou objetivo, apresenta os aspectos subjetivo, quantitativo, espacial e temporal.

11.2.2.1 Elemento objetivo do fato gerador

O elemento objetivo ou o núcleo do fato gerador é a descrição abstrata de ato ou fato, de cuja concreção surge a obrigação tributária. Corresponde, portanto, à própria situação legislativa de que cuida o art. 114, sem que isso importe em reconhecer que o Código abandonou os demais aspectos da teoria do fato gerador, os quais mereceram disciplinação em outros dispositivos.

Esse elemento objetivo pode compor-se de um ato ou fato ou de vários atos ou fatos, dando origem ao fato gerador simples e ao fato gerador complexo como, por exemplo, o do ICMS e o do IR, respectivamente.

11.2.2.2 *Aspecto subjetivo do fato gerador*

Como toda relação jurídica, a relação tributária pressupõe a existência de dois sujeitos: o sujeito ativo e o sujeito passivo.

O sujeito ativo da obrigação tributária, prescreve o art. 119 do CTN, é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento. Em nosso sistema constitucional, somente a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são titulares de competência impositiva (arts. 153, 155 e 156 da CF). A outorga de competência tributária envolve o poder de instituir o tributo, por lei, fiscalizar e arrecadar. A fiscalização e a arrecadação comportam delegação. Os beneficiários da arrecadação tributária como, por exemplo, o INSS em relação à Cofins, não são titulares da competência impositiva, pelo que não podem ser considerados sujeitos ativos da obrigação tributária. O art. 120 do CTN prevê uma situação de regência transitória, estabelecendo que a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, sub-roga-se nos direitos desta cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor sua própria. Com isso, remove-se o entrave representado pela necessidade imediata de recursos financeiros por parte da entidade política recém-nascida.

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao cumprimento da prestação. Relativamente à obrigação principal, é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 121 do CTN). Em relação à obrigação acessória, é a pessoa compelida às prestações que constituam seu objeto, isto é, prestações positivas ou negativas, pertinentes ao interesse da fiscalização ou da arrecadação de tributos (art. 122 do CTN). Nos termos do parágrafo único do art. 121 do CTN, o sujeito passivo pode revestir duas formas: (a) contribuinte,⁷ quando tenha relação direta e pessoal com a situação que constitua o respectivo fato gerador (inciso I); (b) responsável, quando, não sendo contribuinte, sua obrigação decorra de expressa disposição legal (inciso II). Contribuinte é o sujeito passivo natural, isto é, a pessoa que praticou o fato típico ensejador da obrigação tributária. Já o responsável tributário é a terceira pessoa que não praticou o fato jurídico tributado, mas se acha *vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação*. Exemplificando, o vendedor de mercadoria é o contribuinte do ICMS porque é a pessoa que pratica o fato tributado e colhe o resultado econômico desse fato, ao passo que, ao comprador dessa mercadoria – pessoa indiretamente vinculada ao fato gerador – pode ser atribuída a responsabilidade pelo pagamento desse imposto, quer com a total exclusão da responsabilidade do contribuinte, quer mantendo-a em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial dessa obrigação de pagar o imposto. Por questões de praticidade, a generalidade das legislações do ICMS atribuem essa responsabilidade aos compradores, relativamente aos produtos adquiridos de agricultor.

Com referência ao sujeito passivo, o CTN regula, ainda, a questão da solidariedade, da capacidade tributária e do domicílio tributário.

Solidariedade. A solidariedade, segundo o art. 124 do CTN, decorre de duas situações distintas:

I – de pessoas que tenham interesse em comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – de pessoas expressamente designadas por lei.

Em relação à primeira hipótese, cabe a aplicação subsidiária das disposições do art. 264 e do art. 275 e seguintes do Código Civil, que cuidam da definição de solidariedade e dos efeitos da solidariedade passiva, respectivamente. Como exemplo, poder-se-ia citar a solidariedade passiva dos coproprietários de imóvel em relação ao IPTU, ou à execução de um serviço determinado por um consórcio de prestadores de serviços em relação ao ISS, hipótese em que cada consorciado-prestador responde por inteiro pelo imposto, ainda que o respectivo contrato tenha acordado previamente a responsabilidade de cada um no pagamento proporcional do tributo. É que o fato gerador da obrigação tributária não comporta fracionamento. Ele é uno e indivisível, mesmo em se tratando de fato gerador complexo. Importante não confundir interesse comum na situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação principal com o interesse econômico comum na exploração de determinada atividade econômica que existe entre as empresas coligadas. São duas coisas completamente distintas. Empresas do mesmo grupo econômico não são responsáveis solidários pelos tributos devidos por uma ou outra empresa, a menos que elas atuem em conjunto na situação configuradora da obrigação tributária principal. Nesse sentido, a jurisprudência do STJ, conforme ementa abaixo:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO.

1. ‘Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas’ (HARADA, Kiyoshi. ‘Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que

constitua o fato gerador’).

2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

3. Recurso especial desprovido” (Resp. 834044/RS, Rel. Min. Denise Arruda, data do julgamento 11-11-2008, *DJe* de 15-12-2008).

Em relação à segunda hipótese, a jurisprudência de nossos tribunais tem decidido que a solidariedade decorrente de pessoas designadas por lei (art. 124, II, do CTN) deve sofrer interpretação conjugada com o art. 134 do CTN, que cuida da solidariedade na hipótese de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Com isso, a jurisprudência afasta a responsabilidade solidária objetiva dos sócios, administradores e gerentes de empresas, prevista na legislação ordinária. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, por exemplo, dispõe pura e simplesmente que “*o titular de firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social*”. Além de criar uma responsabilidade objetiva, que o texto constitucional reservou apenas ao Estado e concessionários de serviços públicos (§ 6º do art. 37 da CF), aquele art. 13 invade o campo reservado à lei complementar (art. 146, III, *b*, da CF). Daí a sua aplicação conjugada com o art. 134 do CTN, segundo a jurisprudência do STJ.⁸ Esse art. 13 veio a ser revogado pelo art. 79, VII da Lei nº 11.941, de 27-5-2009. O STF entendeu ser inconstitucional sua aplicação porque a responsabilidade pelo tributo não pode ser de qualquer pessoa “*exigindo-se relação com o fato gerador ou com o contribuinte*”.⁹

Capacidade tributária. Capacidade civil é a aptidão legal para adquirir e exercer direitos e contrair obrigações. O CTN adotou o princípio da autonomia da capacidade passiva tributária. O inciso I do art. 126 prescreve que essa capacidade independe da capacidade civil das pessoas naturais. Assim, um menor de 14 anos pode ser contribuinte, responsável ou obrigado por um débito tributário. O inciso II do mesmo artigo torna irrelevante o fato de a pessoa natural encontrar-se sob o manto de medidas privativas ou limitativas do exercício de atividades privadas ou públicas. Finalmente, seu inciso III torna irrelevante para efeito de capacidade passiva a irregularidade da constituição de pessoas jurídicas.

Domicílio tributário. Domicílio civil é o lugar onde a pessoa estabelece sua residência com ânimo definitivo de aí manter suas relações de natureza civil. Domicílio comercial é o local onde o comerciante tem seus negócios e, quando vários os estabelecimentos, aquele em que está localizada a administração central, ou aquele eleito nos atos constitutivos da sociedade. O art. 127 do CTN regula a matéria, fixando como regra a eleição do domicílio pelo contribuinte, o qual, entretanto, poderá ser recusado pela autoridade fiscal, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo (§ 2º do art. 127). Em não havendo eleição pelo contribuinte aplicar-se-ão as regras previstas nos incisos I a III, e as hipóteses dos dois primeiros incisos correspondem aos conceitos de domicílio civil e comercial, respectivamente, ressalvado quanto ao inciso II o princípio da autonomia fiscal de cada um dos estabelecimentos componentes da mesma empresa. Reza o seu § 1º que, quando não couber a aplicação das regras fixadas nos incisos mencionados, considera-se como domicílio do sujeito passivo o lugar da situação dos bens ou o lugar da ocorrência do fato gerador. Essa regra aplica-se, também, na hipótese de recusa do domicílio eleito.

11.2.2.3 Aspecto quantitativo do fato gerador

Neste aspecto, destacam-se a base de cálculo e a alíquota. Na operação de lançamento tributário, após a verificação da ocorrência do fato gerador, da identificação do sujeito passivo e da determinação da matéria tributável, há que se calcular o montante do tributo devido aplicando-se a alíquota sobre a base de cálculo. Esta é, pois uma ordem de grandeza própria do aspecto quantitativo do fato gerador. Alíquota é o percentual incidente sobre a base de cálculo, ou, um valor prefixado para os chamados tributos fixos. Tanto uma quanto a outra se submetem ao princípio da reserva legal¹⁰ (art. 97, IV, do CTN). É equiparada à majoração de tributo a modificação de sua base de cálculo que importe em torná-lo mais oneroso (§ 1º do art. 97 do CTN).

11.2.2.4 Aspecto espacial do fato gerador

Esse aspecto diz respeito ao lugar da concretização do fato qualificado como suficiente para desencadear o nascimento da obrigação tributária. É decorrente do princípio da territorialidade da lei tributária e, normalmente, determina qual a lei aplicável. A lei tributária federal aplica-se em todo o território nacional, mas nem por isso o aspecto espacial deixa de ter relevância. Por exemplo, um produto fabricado na Zona Franca de Manaus não pode sofrer incidência do IPI.

A eficácia extraterritorial das normas tributárias estaduais e municipais depende do que dispuser as normas gerais expedidas pela União, ou de convênios de que participem (art. 102 do CTN). Em matéria de ISS, por exemplo, o art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, para dirimir conflitos de competência entre Municípios, arrolou vinte hipóteses em que o imposto será devido no local da prestação, excepcionando a regra geral, segundo a qual o serviço considera-se prestado e o imposto devido no **local do estabelecimento prestador**, ou, na sua falta, no **local do domicílio do prestador**.

11.2.2.5 Aspecto temporal do fato gerador

É de fundamental importância esse aspecto para definição da lei aplicável, segundo o princípio *tempus regit actum*. Esse aspecto diz respeito ao momento da consumação ou da ocorrência do fato gerador, que não se confunde com o prazo de pagamento de tributos. Esse momento é fixado pelo art. 116 do CTN, prescrevendo que é a partir da ocorrência do fato gerador que se consideram existentes seus efeitos. Como anota Eduardo Marcial Ferreira Jardim, o legislador, às vezes, utiliza a expressão *fato gerador* com o significado de critério temporal da norma de imposição tributária, como no caso do art. 46, II, do CTN, por ele citado, o qual dispõe que o IPI tem como fato gerador a saída do produto do estabelecimento industrial.¹¹ Aliás, os demais incisos (desembaraço aduaneiro, inciso I, e a arrematação, inciso III) obedecem ao mesmo critério temporal. O aspecto material ou objetivo do fato gerador do IPI, na verdade, está delineado no parágrafo único do art. 46 do CTN, que é a industrialização, assim entendido o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. Porém, dúvida não há de que o legislador elegeu como fato gerador do IPI o momento da saída do produto industrializado do estabelecimento industrial, talvez em razão da dificuldade de precisar o exato instante em que cada produto se tem por industrializado.

Cumpra assinalar que o § 7º¹² do art. 150 da CF, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 03/93, instituiu a figura do fato gerador presumido, facultando à lei cometer ao sujeito passivo da obrigação tributária a responsabilidade pelo pagamento de imposto ou contribuição, assegurando a imediata e preferencial restituição da quantia paga, na hipótese de não se concretizar o fato típico. Disposição da espécie atenta contra o princípio da segurança jurídica, pouco importando que o sujeito passivo pague antecipadamente o imposto ou contribuição na condição de responsável e não na de contribuinte. O legislador constituinte, talvez, tenha objetivado a acomodação de certas legislações, como, por exemplo, as do ICMS e do ITBI que, por razões de ordem prática, impõem o pagamento do tributo antes da efetiva ocorrência do fato gerador.¹³ Se, porventura, o fato gerador presumido vier a ser utilizado de forma generalizada, como instrumento para gerar receitas antecipadas, o que não é muito difícil de acontecer, haverá inconstitucionalidade por afronta aos princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva, em nada amenizando essa agressão a demagógica e ilusória expressão inserida no texto, versando sobre “a imediata e preferencial restituição” do indébito, caso não se realize o fato tipificado na norma.

Finalmente, é importante lembrar a regra do art. 146 do CTN segundo a qual “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.¹⁴

11.2.3 Fatos geradores confrontantes

Os fatos econômicos, eleitos pelo legislador como veículos de incidência tributária, nem sempre estão distantes e inconfundíveis uns dos outros, acarretando o risco de bitributação, que a Constituição veda. Às vezes são confrontantes, isto é, contíguos uns dos outros. Situam-se esses fatos geradores em uma zona cinzenta, dificultando a identificação do sujeito ativo do tributo, elemento subjetivo do fato gerador. Nem sempre é fácil identificar, por exemplo, se determinada atividade insere-se na competência impositiva municipal (ISS), ou na competência da União (IPI) e do Estado-membro (ICMS). Ver item 9.6.4.1 tratando de alguns casos concretos.

11.3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Os civilistas costumam ligar a responsabilidade à noção de indenizar o dano moral ou patrimonial. Álvaro Villaça Azevedo, refletindo esse posicionamento, após acentuar que a responsabilidade civil não se confunde com a obrigação, a conceitua como uma “situação de indenizar o dano moral ou patrimonial, decorrente de inadimplemento culposos, de obrigação legal ou contratual, ou imposta por lei”.¹⁵ Entretanto, como assevera Hugo de Brito Machado a responsabilidade no âmbito do direito obrigacional pode ser conceituada como “o dever de tornar efetiva a prestação”.¹⁶ Não difere desse conceito a responsabilidade tributária em seu sentido amplo. De fato, a responsabilidade tributária consiste no dever de o contribuinte, sujeito passivo

natural, tornar efetiva a prestação de dar, consistente no pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (obrigação principal), ou a prestação de fazer ou não fazer, imposta pela legislação tributária no interesse da fiscalização ou da arrecadação tributária (obrigações acessórias). Porém, o Código Tributário Nacional, em seu art. 128 ss, refere-se à responsabilidade em seu sentido específico, ou seja, no sentido de atribuir, legalmente, a uma pessoa que não realizou a situação descrita na norma impositiva, o dever de efetuar a prestação.

Como se sabe, a sujeição passiva em matéria tributária poderá ser direta ou indireta. No primeiro caso, a obrigação tributária é exigida de quem tenha praticado o fato tributável. No segundo, a prestação é exigida de uma terceira pessoa que não praticou o fato jurídico tributável. A doutrina costuma reconhecer na sujeição passiva indireta duas modalidades: a transferência e a substituição. Na transferência, a sujeição passiva indireta é feita após a ocorrência do fato gerador, como no caso da sucessão, de solidariedade do art. 134 do CTN,¹⁷ ao passo que, na substituição, a sujeição passiva é definida antes da ocorrência do fato gerador.

11.3.1 *Princípio e requisitos*

Dispõe o art. 128 do CTN:

“Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo-se a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Razões de ordem prática na arrecadação tributária fizeram com que o Direito Tributário introduzisse expedientes vários em prol da comodidade administrativa, entre eles, a transferência da responsabilidade pelo crédito tributário do sujeito passivo natural para um terceiro, e a substituição tributária por meio de expressa previsão legal. Na transferência, a obrigação tributária depois de surgida contra o sujeito passivo natural (inciso I, do parágrafo único, do art. 121, do CTN), em razão de determinado fato superveniente, aquela obrigação tributária é transferida a uma outra pessoa. Na substituição tributária, por expressa determinação legal, a obrigação tributária surge, desde o início, contra uma pessoa diferente daquela que esteja na relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado. Em outras palavras, a obrigação tributária instaura-se, desde logo, contra a pessoa que não mantém relação econômica com a situação fática ou jurídica eleita como veículo de incidência tributária, embora tenha uma relação indireta com essa situação. Por isso, muitos doutrinadores asseveram que a sujeição passiva indireta por meio de substituição tributária juridicamente não existe. O dispositivo sob comento cuida da transferência de responsabilidade por substituição tributária, mas deixa ao critério do legislador ordinário competente atribuir ao substituído (sujeito passivo natural) a responsabilidade em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da obrigação tributária transferida. Só que a lei não poderá atribuir essa responsabilidade de forma arbitrária, ou seja, a qualquer pessoa que nada tenha a ver com o fato gerador da obrigação tributária. Por isso, o art. 121, II, do CTN, deve ser interpretado articuladamente com o disposto em seu art. 128, retrotranscrito.

Para operar a transferência ou a substituição de responsabilidade tributária, isto é, transformar em devedor do tributo quem antes não era devedor, é preciso a concorrência dos seguintes requisitos: em primeiro lugar, há necessidade de expressa previsão legal; em segundo, essa atribuição de responsabilidade tributária só pode ocorrer em relação à terceira pessoa, de qualquer modo, vinculada ao fato gerador da obrigação tributária; finalmente, essa atribuição de responsabilidade ao sujeito passivo não natural só é possível em relação à obrigação principal, ou seja, aquela referida no art. 121 do CTN.¹⁸

Interessante notar que a norma do art. 128 assegura predominância da responsabilidade do sujeito passivo *ex lege* em relação à obrigação do sujeito passivo natural. Entretanto, essa circunstância não gera qualquer conflito com o disposto no art. 163¹⁹ do CTN, que atribui primazia, na ordem de preferência declinada, aos débitos por obrigação própria. É que na hipótese desse artigo concorrem dois tipos de créditos tributários relativamente a um mesmo sujeito passivo: um que decorre da sua condição de contribuinte e outro que decorre de sua sujeição passiva *ex lege*.

11.3.2 *Responsabilidade dos sucessores*

Sucessão, em termos jurídicos e em sentido amplo, significa transmissão de direitos e obrigações de uma pessoa para outra, quer por atos *inter vivos*, quer *causa mortis*. Em sentido restrito, é a transmissão do patrimônio do *de cujus* a seus herdeiros ou legatários. Esclareça-se, de início, que a sucessão na obrigação tributária ocorre quando uma pessoa é obrigada a satisfazer a prestação descumprida, após a ocorrência do fato gerador que obrigou a outro sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário). Inocorrida a situação descrita na norma impositiva, inexistente obrigação tributária, pelo que descabe falar-se em sucessão. A responsabilidade dos sucessores em matéria de obrigação tributária é disciplinada pelo CTN em seus arts. 129 a

A extensão da responsabilidade dos sucessores é delimitada pelo art. 129, que perfilha o princípio geral estatuído pelo art. 105. Prescreve esse art. 129 que os sucessores respondem pelos créditos tributários definitivamente constituídos, pelos que se encontram em fase de constituição e pelos constituídos posteriormente, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a data da sucessão. Em outras palavras, as normas disciplinadoras da sucessão da responsabilidade tributária alcançam os créditos tributários decorrentes de obrigações tributárias surgidas antes do fato ensejador da sucessão.

Importante salientar que, enquanto no direito privado a sucessão, normalmente, opera-se por contrato, em matéria tributária resulta exclusivamente da lei, pois somente a lei poderá criar a figura da responsabilidade pelo pagamento do tributo.²⁰

O art. 130 regula a responsabilidade dos adquirentes de imóveis quanto aos impostos que têm como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, bem como em relação às taxas de serviço e à contribuição de melhoria, relacionadas com esses bens imóveis. Trata-se de ampliação do conceito que se encontrava no parágrafo único do art. 677 do estatuto civil antigo, não reproduzido pelo Código Civil vigente. Ressalva, entretanto, essa responsabilidade do adquirente quando constar do título de transferência a prova de quitação fiscal.²¹ Da mesma forma, o parágrafo único, no caso de arrematação, elege a regra da sub-rogação do encargo tributário no respectivo preço.

O art. 131 arrola casos específicos de responsabilidades pessoais do adquirente ou remitente, do sucessor e do cônjuge-meeiro e do espólio. A responsabilidade por sucessão atribuída pelo inciso I aos adquirentes e aos remitentes refere-se a tributos incidentes sobre quaisquer bens, móveis ou imóveis. A palavra *remitente* utilizada no texto refere-se àquele que resgata o bem onerado ou em execução (do latim *redimere*) e não àquele que perdoa (do latim *remissio*). O inciso II regula a responsabilidade por sucessão *causa mortis*, ou seja, do herdeiro ou legatário pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitando, entretanto, essa responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação.²² Antes da abertura da sucessão, a responsabilidade é do espólio, conforme prescreve o inciso III.

O art. 132 cuida da responsabilidade decorrente de fusão, transformação e incorporação de empresas. A pessoa jurídica que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra responde pelos tributos devidos, até a data do ato, pelas pessoas jurídicas coparticipantes. Esse princípio sucessório é estendido ao sócio remanescente ou ao espólio quando continuar a exploração de atividade da pessoa jurídica extinta, quer sob a mesma, quer sob outra denominação social, quer, ainda, sob firma individual.

O art. 133 cuida da responsabilidade da pessoa, natural ou jurídica, que adquirir de outra, fundo de comércio²³ ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual. Nessas hipóteses, diz o texto, a pessoa adquirente responderá pelos tributos devidos pelo fundo ou estabelecimento até a data da aquisição: (I) integralmente, se o alienante cessar a exploração da respectiva atividade; (II) subsidiariamente com o alienante, caso este continue a exploração ou inicie, dentro de seis meses, nova atividade, no mesmo ou em diferente ramo. A disposição legal é criticável. Primeiro, porque se o adquirente do fundo ou estabelecimento não continuar com a exploração da atividade permite-se a interpretação no sentido de sua exoneração pela dívida fiscal do alienante insolvente. Outrossim, esse inciso I conduz à interpretação de que libera o alienante que deixa de exercer a atividade, ainda que solvente, reservando ao adquirente a ação de regresso. Hugo de Brito Machado sustenta que a palavra *integralmente* que está no inciso I, do art. 133 do CTN, quer dizer *solidariamente*. Dessa forma, para esse autor “o devedor alienante do fundo de comércio ou estabelecimento comercial continua respondendo, como devedor que é, pelos tributos relativos ao fundo de comércio ou estabelecimento que alienou”.²⁴ Segundo, porque a aplicação literal do disposto no inciso II poderá gerar sérias controvérsias. Suponha-se que o adquirente quite a dívida do alienante, que veio à luz, por exemplo, no terceiro mês da aquisição e que o alienante só no quinto mês deu início à nova atividade. Os textos devem ser interpretados conjugadamente no sentido de que: (a) o fisco exigirá as dívidas anteriores à alienação diretamente do adquirente, se o alienante cessar a exploração da atividade e não iniciar uma outra dentro do prazo de seis meses; (b) diretamente do alienante, se este continuar com a atividade ou iniciar outra no prazo de seis meses, mas sem prejuízo da responsabilidade do adquirente nas hipóteses de insolvência do alienante, de seu desaparecimento ou da impraticabilidade da cobrança contra o mesmo.

A Lei Complementar nº 118, de 9-2-2005, que veio à luz em função da nova Lei de Falências, Lei nº 11.101/05, introduziu parágrafos ao art. 133 do CTN para excluir a responsabilidade tributária por sucessão na hipótese de alienação judicial em processo de falência ou de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. Vejamos.

“Art. 133.

§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2 *Não se aplica o disposto no § 1 deste artigo quando o adquirente for:*

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º *Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.”*

Pelo § 1º, do art. 133 do CTN, não haverá responsabilidade tributária integral ou subsidiária da pessoa física ou jurídica adquirente, quando a sucessão empresarial ocorrer por alienação judicial em **processo de falência**, ou em caso de alienação de filial ou unidade produtiva isolada, em **processo de recuperação judicial**. Com isso, a nova redação conferida ao citado art. 133 do CTN vai de encontro à espinha dorsal da nova Lei de Falência, que é a manutenção da unidade produtiva sob dificuldade econômico-financeira, atenta à finalidade social da empresa, de sorte a não interromper a atividade produtiva, assegurar o emprego e acautelar os interesses de credores, por meio de um plano viável de recuperação da empresa devedora.

Para prevenir fraudes na sucessão empresarial, com o fito de apenas livrar-se o sucessor dos encargos tributários da sucedida, o § 2º prescreveu várias hipóteses de inaplicação da exclusão de responsabilidade tributária por sucessão, apontando os casos de aquisição por sócio da empresa falida ou em recuperação judicial, parentes do devedor falido ou em recuperação judicial etc.

11.3.3 Responsabilidade de terceiros

O CTN disciplina o assunto em seus arts. 134 e 135.

Dispõe o art. 134:

“Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação tributária principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.”²⁵

Por se tratar de responsabilidade solidária, alguns autores entendem que a responsabilidade das pessoas enumeradas nos incisos I *usque* VII independe da verificação de impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. O certo é que a própria norma condiciona a responsabilidade solidária de terceiros aí referidos a dois requisitos impostergáveis: a impossibilidade de o contribuinte satisfazer a obrigação principal e o fato de o responsável solidário ter uma vinculação indireta, através de ato comissivo ou omissivo, com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. Quis o legislador, na verdade, referir-se à responsabilidade subsidiária, porque a solidária não comporta benefício de ordem (parágrafo único do art. 124 do CTN). Resta claro que o legislador afastou-se da solidariedade definida no art. 264 do CC, hipótese em que todos os devedores respondem solidariamente na forma do art. 942 do CC. Com base na faculdade prevista no art. 109 do CTN o legislador tributário, apesar de manter a denominação de responsabilidade solidária no art. 134 do CTN, conferiu a essa categoria jurídica efeitos tributários próprios de uma responsabilidade subsidiária de que cuida o art. 1.024 do estatuto material. Acrescenta o parágrafo único desse artigo que a responsabilidade solidária, em matéria de penalidades, só tem aplicação em relação às de caráter moratório.²⁶

Por sua vez, prescreve o art. 135:

“São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias **resultantes de atos praticados** com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.”²⁷

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

O art. 135 dispõe sobre a responsabilidade pessoal do agente no que tange às obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, relativamente às pessoas enumeradas no artigo anterior (inciso I), aos mandatários, prepostos e empregados (inciso II) e aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (inciso III). Nessas hipóteses, ocorre a responsabilidade por substituição²⁸ e não apenas responsabilidade solidária estritamente no caso de impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, como nos casos elencados no artigo antecedente. Essa responsabilidade por substituição, outrossim, inclui quaisquer penalidades, bem como as obrigações acessórias.

Na prática é comum o equívoco na interpretação do inciso III, imputando-se a responsabilidade tributária aos sócios, gerentes e diretores de pessoas jurídicas de direito privado pelo não recolhimento de créditos tributários **regularmente** constituídos, inclusive os escriturados pelo contribuinte-pessoa jurídica. Trata-se de grave equívoco. Nos expressos termos do *caput* do art. 135, somente obrigações tributárias **resultantes de atos praticados com infração de lei**, como, por exemplo, contrabando ou descaminho, acarretam a responsabilização pessoal do sócio ou administrador.²⁹ O atraso no pagamento de crédito fiscal regularmente constituído não configura infração do art. 135, III, do CTN, pois esse crédito não resulta de infração legal, contratual ou estatutária, nem de ato praticado com excesso de poderes. Hoje, a questão está superada com a edição da Súmula 430 do STJ.³⁰

Outrossim, merece exame a jurisprudência STJ que determina o redirecionamento da execução fiscal contra sócios no caso de dissolução irregular da sociedade que caracteriza infração de lei. E a jurisprudência reputa dissolvida irregularmente a sociedade executada quando ela não for encontrada no endereço mencionado,³¹ ou quando a sociedade se encontra em estado de insolvência, sem que houvesse pedido de quebra.³²

É razoável que se repute infringida a lei em tais hipóteses. O que não é compreensível é o redirecionamento da execução contra os sócios, sem observância dos requisitos estabelecidos no *caput* do art. 135, responsabilizando os sócios pelos créditos tributários legal e regularmente constituídos, antes do ato reputado como infração de lei. É imprescindível que a responsabilização do sócio ou do administrador esteja articulada com a sua ação ou omissão ilegal e a obrigação tributária dela decorrente. Há de ter alguma vinculação com a situação configuradora do fato gerador. A chamada responsabilidade objetiva só existe no nosso ordenamento jurídico em relação ao poder público e suas concessionárias (art. 37, § 6º da CF). Por isso, o art. 13 da Lei nº 8.620/93, fundada no art. 124, II, do CTN, foi declarado inconstitucional pelo STF (RE nº 562276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJe* de 12-11-2010). O sócio-gerente ou o administrador que age contra lei, contrato social ou estatuto é o responsável pelo pagamento do tributo que decorrer dessa atividade ilegal ou excessiva. A ilegalidade cometida pelo sócio ou administrador não o torna responsável pelos tributos preexistentes à sua ação ilegal, originários de operações legais e regulares, não cabendo nessa hipótese o redirecionamento da execução fiscal ao teor do *caput* do art. 135 sob comento. Nem pode haver aplicação retroativa da lei tributária, salvo em caso de norma expressamente interpretativa ou na hipótese de retroação benéfica (art. 106 do CTN e art. 5º, XL, da CF). Para a responsabilização do sócio, no caso, há que se atentar para o aspecto temporal do fato gerador que aponta a legislação aplicável segundo o princípio *tempus regit actum*. Faltando qualquer um dos cinco aspectos do fato gerador, a obrigação tributária não existe. Diferente a posição do sócio investido na função de liquidante da sociedade em liquidação que promover o pagamento de credor quirografário em prejuízo da preferência de que goza o crédito tributário.

Por isso, o art. 2º da Portaria nº 180/2010 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que é vinculante para os órgãos da Administração Tributária Federal, somente permite a inclusão de responsável solidário na CDA mediante declaração fundamentada da autoridade competente da RFB, do MTE ou da PGFN acerca da existência de uma das quatro situações: excesso de poderes; infração à lei; infração ao contrato social ou estatuto, e dissolução irregular de pessoa jurídica. A determinação dessa Portaria, guardada as devidas proporções, aplica-se também à hipótese do art. 134 do CTN, que se refere à responsabilidade do sócio “nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”, o que é bem diferente da responsabilidade pelo simples fato de ser sócio de uma sociedade. Portanto, a inclusão dos nomes dos sócios no lançamento há de ser motivada e, por óbvio, os sócios incluídos devem ser notificados para pagar o crédito tributário constituído ou para apresentar impugnação sob pena de nulidade do processo de cobrança, conforme decidiu a Segunda Seção de Julgamento do CARF (Acórdão nº 2301-004.372).

11.3.4 Responsabilidade por infrações

O art. 136 do CTN dispõe:

“Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infração da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Interpretando o aludido texto, parcela ponderável da doutrina enxerga a figura da responsabilidade objetiva. O descumprimento da legislação tributária, salvo disposição de lei em contrário, acarretaria a responsabilidade independentemente de culpa subjetiva do agente. A infração fiscal seria de natureza formal.

Na verdade, a aludida norma não consagra a teoria da responsabilidade objetiva, mas fixa a responsabilidade do agente independentemente do dolo, bastando a conduta culposa. Dizer que *independe da intenção do agente* significa que independe da vontade consciente e livre de praticar a conduta antijurídica, ou seja, independe do dolo. De fato, se alguém, por simples esquecimento, deixou de pagar tributo no prazo legal, não há que se falar em intenção, que pressupõe a deliberação de não pagar. No caso, teria havido mera negligência, ou seja, a culpa e não o dolo. É importante lembrar, outrossim, que a responsabilidade objetiva pressupõe um ato voluntário do agente, que opta entre dois possíveis comportamentos: o lícito e o ilícito. Inexistindo a voluntariedade, nada há a ser imputado ao agente, pois a responsabilidade objetiva, na feliz expressão de Celso Antonio Bandeira de Mello, “não diz com a mera existência de uma figura infracional surdida por ato de terceiros”.³³ Enxergar no art. 136 do CTN a responsabilidade objetiva, sem a consideração do indispensável aspecto da voluntariedade, acabaria por neutralizar a função maior das sanções estatuídas na legislação tributária, as quais visam a assegurar a arrecadação de tributos, por meio de intimidações. Para que surta efeito a função intimidatória, obviamente, é necessário que o agente tenha a possibilidade de, livremente, não trilhar o caminho apenado pelo Direito. Se inexistente a possibilidade de opção entre dois comportamentos possíveis, isto é, entre a conduta lícita e a conduta censurada, claro está que a função intimidatória da sanção não teria seu campo de atuação. Em matéria tributária, as sanções cumprem sua principal missão enquanto em potencial. Tornar irrelevante a culpa subjetiva na caracterização de infrações fiscais seria o mesmo que desprezar o conhecimento e o estudo da legislação tributária, a fim de que o agente possa se abster de eventuais condutas tipificadas, já que essas infrações poderiam ocorrer por *n* razões alheias à sua vontade. E isso seria a negação do próprio Direito, pois a sanção independeria do prévio conhecimento de determinado fato pelo agente e da prévia e voluntária eleição de seu comportamento diante daquele fato.

Não pode haver no sistema jurídico qualquer tipo de infração sem o nexo de causalidade. A responsabilidade pela infração fiscal só pode ser imputada a quem voluntariamente praticou o ato antijurídico, ou seja, pressupõe a culpa subjetiva do contribuinte ou do responsável, por ação ou omissão. Esse ponto de vista vem ganhando corpo entre os tributaristas de renome. Da mesma forma, a jurisprudência de nossos tribunais, também, tem perfilhado esse entendimento,³⁴ inclusive a da Suprema Corte.³⁵

O art. 137 do CTN estabelece exceções à regra de que a responsabilidade por infrações tributárias cabe ao sujeito passivo, contribuinte ou responsável. Diz esse texto que nos casos aí elencados – infrações que constituem crimes ou contravenções e aquelas em que o elemento doloso é fundamental para sua caracterização – a responsabilidade é pessoal ao agente. Aliás, do contrário haveria inconstitucionalidade.³⁶

Reza o art. 137:

“A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;³⁷

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorrem direta e exclusivamente de dolo específico;³⁸

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.”

11.3.5 Denúncia espontânea

Prescreve o art. 138 do CTN que a responsabilidade pela infração é excluída por sua denúncia espontânea, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido, acrescido de juros moratórios, ou do depósito do montante arbitrado pelo fisco, em

se tratando de obrigação tributária dependente de sua apuração. Embora o texto não se refira à correção monetária, impõe-se sua inclusão por decorrer, normalmente, da mora e por não implicar acréscimo, mas simples atualização do poder aquisitivo da moeda.

Denúncia espontânea significa ato do contribuinte de levar ao conhecimento do fisco a ocorrência de determinado fato gerador, sem cuja informação o tributo não seria exigido, isto é, consiste em uma declaração espontânea de uma situação tipificada, omitida involuntariamente. Às vezes, ela pode resultar de arrependimento do sujeito passivo. Por isso, costuma-se dizer que o benefício da denúncia espontânea funciona como técnica indutora do cumprimento da legislação tributária.

O parágrafo único elide a espontaneidade da denúncia se antes de sua apresentação tiver início qualquer procedimento administrativo fiscal, *relacionado com a infração*. Interpretando-se *a contrario sensu*, conclui-se que o procedimento fiscal não relacionado com a infração denunciada não tem o condão de impedir sua exclusão. Daí a inconstitucionalidade das disposições da legislação ordinária das três entidades políticas tributantes, que elidem a espontaneidade da denúncia pela simples lavratura do “termo de início de fiscalização” no livro próprio.³⁹

¹ As Institutas de Justiniano prescreviam: “*Obligatio est vinculum juris quae necessitate adstringimur, alicujus solvendae rei, secundum nostrae civitatis*”, ou seja, obrigação é um vínculo de direito que compele alguém a efetuar uma prestação, conforme o direito do país.

² *Código tributário nacional interpretado*. Rio de Janeiro: Correio da Manhã, 1968. p. 114-115.

³ Se a obrigação acessória existe no interesse da arrecadação ou da fiscalização, fica difícil de entender a proibição, contida na legislação tributária das três esferas políticas, de o contribuinte em débito obter autorização do fisco para impressão de notas fiscais. Além de configurar um atentado ao princípio da livre iniciativa, que assegura o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de permissão de órgãos públicos (art. 170 da CF), essa vedação configura um verdadeiro contrassenso, por suprimir exatamente a fonte regular de receita para solução do débito. E mais, sem a escrituração das notas fiscais, o trabalho da fiscalização do fisco torna-se penoso.

⁴ *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 193.

⁵ Ver art. 96 do CTN.

⁶ Muitos autores acoimam de inconstitucional, por exemplo, o art. 50 da Lei nº 8.212/91, que obriga as Prefeituras Municipais a exigir do interessado a comprovação de matrícula no INSS, quando do fornecimento de alvará para edificação, e a prova de inexistência de débito para com a Seguridade Social, quando da concessão de “habite-se”. Já em relação à legislação municipal do ITBI, que proíbe os notários e os oficiais de Registro de Imóveis de lavrar escrituras e de registrá-las sem a prévia comprovação do pagamento do imposto sobre transmissão de bens imóveis, não tem havido qualquer contestação dos interessados ou da doutrina em geral. A exigência de transcrição, no título, da guia de “sisa” vem sendo cumprida, tradicionalmente, sem qualquer questionamento, apesar de o fato gerador do ITBI somente ocorrer por ocasião do registro do título de transferência do bem imóvel.

⁷ Como bem lembrado por Ruy Barbosa Nogueira, a qualidade de contribuinte é um atributo de quem realiza o fato típico ou cerne do fato gerador. Daí a atributividade que é uma relação ou vínculo que imputa a autoria do fato tributado à pessoa que o realizou (Op. cit. p. 149-150).

⁸ REsp nº 811692-SP, Rel. Min. José Delgado, *DJ* de 2-5-2006, p. 269; REsp nº 724077-SP, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, *DJ* de 11-4-2006, p. 242; REsp nº 81.5369-MT, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJ* de 10-4-2006, p. 161.

⁹ RE nº 562276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJe* nº 27, publicado em 10-2-2011.

¹⁰ Súmula 431 do STJ: “É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.”

¹¹ *Manual de direito financeiro e tributário*. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 162.

¹² § 7º: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

¹³ O ICMS incidente sobre as mercadorias importadas é exigido no desembaraço aduaneiro; em relação a veículos, o imposto é cobrado por ocasião da saída do estabelecimento fabricante, abrangendo, também, aquele imposto que seria devido por ocasião da revenda. O ITBI, tradicionalmente, tem sido pago antes da transmissão da propriedade imobiliária, que se dá com o registro do título aquisitivo.

¹⁴ É comum o desenquadramento com efeito retroativo do regime especial de tributação (Supersimples) ou do regime de tributação por alíquotas fixas (ISS) motivado por mudança no critério de interpretação do fisco, violando o citado art. 146 do CTN.

¹⁵ Proposta de classificação de responsabilidade objetiva: pura e impura. Algumas hipóteses de responsabilidade civil no Código de Processo Civil. *Revista do Advogado*, nº 44, p. 7.

¹⁶ *Cadernos de pesquisas tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1980. v. 5, p. 46.

¹⁷ Não se confunde com a solidariedade prevista nas hipóteses do art. 124 do CTN.

¹⁸ Esclareça-se, contudo, que a obrigação acessória, pela simples inadimplência, convola-se em obrigação principal, em se tratando de penalidade pecuniária.

¹⁹ Art. 163: “Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I – em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;
.....”

²⁰ O art. 123 do CTN limita a eficácia das convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, ao âmbito da obrigação das partes, não podendo ser opostas à Fazenda Pública.

²¹ Se a aquisição for precedida da certidão negativa expedida pela repartição pública competente, mas contendo falsidade ideológica,

entendemos que não pode ser imputada qualquer responsabilidade ao comprador pelos débitos anteriores à aquisição, quer porque ao documento público não se pode negar fé (art. 19, II, da CF), quer porque o Estado deve responder por atos de seus agentes (§ 6º do art. 37 da CF), assegurado o direito de regresso.

²² Na constância do casamento a propriedade dos bens é comum. Só com sua dissolução é que cada cônjuge recebe sua meação. Com a morte, o cônjuge supérstite fica com sua meação e a do falecido transmite-se aos herdeiros ou legatários.

²³ Não há unanimidade na doutrina quanto ao conceito de fundo de comércio sendo certo, porém, que ele não se confunde com o conceito de ponto comercial. Pode-se dizer, genericamente, que o fundo de comércio é designação que abrange a soma de bens corpóreos (instalações, máquinas, móveis etc.) e incorpóreos (marca, nome comercial, ponto comercial etc.) que compõem um estabelecimento comercial, industrial ou profissional.

²⁴ *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. v. 2, p. 565.

²⁵ Súmula 435 do STJ: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.”

²⁶ Embora nada tivesse dito sobre a correção monetária, não há dúvida de que esta, por decorrer, normalmente, da mora, inclui-se na responsabilidade do devedor solidário.

²⁷ Súmula 430 do STJ: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

²⁸ O STJ decidiu que “o sócio responsável pela administração e gerência de sociedade limitada é objetivamente responsável pela dívida fiscal, contemporânea ao seu gerenciamento ou administração constituindo violação de lei o não recolhimento de dívida fiscal regularmente constituída e inscrita”, sendo irrelevante o fato de seu nome não constar na certidão de dívida ativa (REsp. nº 33.731-1-MG, 1ª Turma, *DJU*, de 6-3-95). Entretanto, o STF já se havia manifestado no sentido de que o atraso no pagamento de tributo não é infração do art. 135, III, do CTN (AG. 59.361-SP, Rel. Min. Bilac Pinto, *Resenha Tributária*, p. 497, seção 1.2, 1975).

²⁹ O ônus da prova da infração de lei, contrato social ou estatuto e do excesso de poderes é do fisco, conforme decidido no AgRg no Ag nº 930.334-AL, Rel. Min. José Delgado, *DJ* 1-2-2008, p. 447 e RT 872/195. A Portaria nº 180, de 25-10-2010, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, só permite a inclusão como responsável solidário na CDA mediante declaração fundamentada da autoridade competente da RFB ou da PGFN acerca da existência de uma das quatro situações: excesso de poderes; infração à lei; infração ao contrato social ou estatuto; e dissolução irregular da pessoa jurídica (art. 2º).

³⁰ “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade do sócio-gerente.”

³¹ Ag. no Resp. nº 1127936/PA, Rel. Min. Humberto Martins, *DJe* de 5-10-2009.

³² AgRg no Ag nº 690633/RS, Rel. Min. Luiz Fux, *DJ* de 29-5-2006.

³³ Parecer publicado na *Revista de Direito Tributário*. 1979. p. 160.

³⁴ Julgados do STJ afastam a responsabilidade objetiva pelas infrações tributárias (Resp nº 68.087/SP, Rel. Min. Castro Meira, *DJU* de 16-8-2004; Resp nº 494.080/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJ* de 16-11-2004; Resp nº 699.700/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, *DJ* 3-10-2005; Resp nº 278.324/SC, Rel. Min. João Octávio de Noronha, *DJU* de 13-3-2006). Outrossim, é pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que o comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada: Resp representativo de controvérsia (art. 543-C do CPC) nº 1.148.444-MG, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* de 27-4-2010.

³⁵ Cancelamento da penalidade pecuniária, quando evidente a boa-fé do contribuinte: *RTJ* 33/647; *RTJ* 37/296; *RTJ* 41/55.

³⁶ O inciso XLV do art. 5º da CF prescreve que “nenhuma pena passará da pessoa do condenado” e seu inciso XLVI diz que “a lei regulará a individualização da pena”.

³⁷ A parte final desse inciso estabelece uma exceção à regra excepcional, isto é, determina uma responsabilidade solidária entre o agente e o sujeito passivo da obrigação tributária no pressuposto de que houve culpa *in vigilando* ou culpa *in eligendo* deste último.

³⁸ São as hipóteses em que o agente pratica atos contra seus representados, mandantes, preponentes, patrões etc.

³⁹ Essa matéria está contida no campo das normas gerais de tributação, inserido no âmbito de atribuições da lei complementar (art. 146, III, da CF).

12

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Sumário: 12.1 Conceito e natureza jurídica. 12.2 Constituição do crédito tributário pelo lançamento. 12.2.1 Lançamento direto. 12.2.2 Lançamento misto. 12.2.3 Lançamento por homologação. 12.3 Suspensão do crédito tributário. 12.3.1 Moratória. 12.3.2 Depósito do montante integral do crédito. 12.3.3 Reclamações e recursos administrativos. 12.3.4 Concessão de liminar em mandado de segurança. 12.3.5 Parcelamento. 12.4 Extinção do crédito tributário. 12.4.1 Pagamento. 12.4.2 Demais modalidades. 12.4.2.1 Compensação. 12.4.2.2 Transação. 12.4.2.3 Remissão. 12.4.2.4 Prescrição e decadência. 12.4.2.5 Conversão de depósito em renda. 12.4.2.6 Pagamento antecipado e homologação do lançamento, nos termos do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º. 12.4.2.7 Consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164. 12.4.2.8 Decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória. 12.4.2.9 Decisão judicial passada em julgado. 12.4.2.10 Dação em pagamento em bens imóveis. 12.5 Exclusão de crédito tributário. 12.5.1 Isenção. 12.5.2 Anistia. 12.6 Garantias e privilégios do crédito tributário.



12.1 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA

O art. 139 do CTN estatui que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Tratadistas de renome têm criticado a redação desse dispositivo por entenderem que o crédito tributário nasce juntamente com a obrigação tributária, subsiste e se extingue simultaneamente com ela. Entretanto, como bem esclarecido por Ruy Barbosa Nogueira, o CTN separa a obrigação tributária como pretensão e responsabilidade (*Haftung*) do crédito já como dívida (*Schuld*).¹ De fato, ocorrida, concretamente, a situação legislativa surge a obrigação tributária. A ocorrência do fato gerador instaura o vínculo jurídico entre os sujeitos ativo e passivo, cabendo ao primeiro a apuração do *quantum* da prestação devida, através do lançamento fiscal previsto no art. 142 do CTN.

O crédito tributário nada mais é do que a própria obrigação tributária principal formalizada pelo lançamento, ou seja, tornada líquida e certa pelo lançamento. A obrigação tributária principal, como já vimos, consiste no pagamento de tributo ou de pena pecuniária. O crédito tributário nada mais é do que a conversão dessa obrigação ilíquida em líquida e certa, exigível no prazo estatuído na legislação tributária. Do ponto de vista material, obrigação e crédito se confundem. As partes são as mesmas, o objeto é idêntico e o vínculo jurídico, idem. Surgida a obrigação, deve a Fazenda declarar sua existência, através do lançamento, apurando o *quantum* e identificando o sujeito passivo, quando então, aquela obrigação passará a existir sob a

denominação de crédito tributário. Disso resulta que pode existir obrigação tributária sem o crédito tributário, mas o contrário não poderá ocorrer. Entretanto, o CTN, em seu art. 140,² estabelece a autonomia da obrigação tributária principal ao prescrever que as circunstâncias que modificam o crédito tributário não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem. Disto resulta, anulado o lançamento, a obrigação tributária principal subsiste.

12.2 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO

Dispõe o art. 142 do CTN:

“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

O lançamento é um procedimento administrativo no sentido de que um agente capaz procede a averiguação da subsunção do fato concreto à hipótese legal (ocorrência do fato gerador), a valoração dos elementos que integram o fato concreto (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista na lei para a apuração do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, a propositura de penalidade cabível. Esta série de atos podem ser praticados, inclusive, em diferentes dias, mas no final da verificação dos requisitos previstos no art. 142 do CTN haverá sempre um documento exteriorizador daqueles atos, que é o lançamento eficiente para a constituição definitiva do crédito tributário.

O legislador brasileiro, superando a interminável discussão acerca da natureza jurídica do lançamento, fixou-se na tese de que ele tem efeito meramente declaratório da obrigação tributária, mas constitutivo³ do crédito tributário. Realmente, o lançamento constitui o crédito tributário declarando a preexistência da obrigação tributária, que surgiu em virtude da ocorrência do fato gerador definido na lei (art. 113, § 1º c/c art. 114 do CTN). Por essa razão o art. 144,⁴ do CTN dispõe que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que, posteriormente, modificada ou revogada. De fato, o lançamento, em relação ao crédito, é constitutivo porque não se limita a declarar a preexistência da obrigação tributária. No final do procedimento administrativo a que alude o art. 142 do CTN, haverá sempre a emissão de um documento formal que confere à obrigação tributária preexistente o caráter de liquidez e certeza, antes inexistente, o que evidencia a modificação da situação jurídica anterior. É o lançamento que representa o título jurídico, que confere à Fazenda a exigibilidade do crédito. Alguns autores costumam invocar o art. 139 do CTN para sustentar a natureza declaratória do lançamento em relação ao crédito. Contudo, quando o referido artigo prescreve que o “crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta”, não está se referindo à natureza declaratória ou constitutiva do ato, mas ao fato de que o crédito tributário, que resulta do lançamento, título jurídico abstrato, não é algo diferente da obrigação tributária que nasce da lei, isto é, com a ocorrência da situação descrita na lei.

Nem o art. 144, do CTN, conduz à natureza meramente declaratória do crédito tributário, pois este não nasce juntamente com a obrigação tributária, mas surge dela (art. 139), passando a ter existência autônoma, de sorte que sua modificação ou extinção não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem (art. 140).

A atividade do lançamento, que é obrigatória e vinculada, tem-se por concluída com a notificação do resultado ao sujeito passivo, quando então opera-se a constituição definitiva do crédito tributário.⁵ Uma vez constituído o crédito tributário, este só pode ser modificado ou extinto, ou ter sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no CTN, conforme preceitua o seu art. 141. De regra, o lançamento é definitivo. Isso, entretanto, não quer dizer sua inalterabilidade. O art. 145 do CTN prescreve que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em três hipóteses taxativas: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.⁶ Importante salientar que o erro de direito não pode ensejar revisão do lançamento conforme já dispunha a Súmula 227 do antigo TFR. O mesmo se diga em relação à mudança de critério interpretativo que deve observar o disposto no art. 146 do CTN.⁷ Entretanto, apesar de o inciso IV, do art. 10, do Decreto-lei nº 70.235/72 determinar que o auto de infração contenha a indicação da disposição legal infringida e a penalidade aplicável, o simples erro na capitulação legal, por si só, desde que aferível de plano em confronto com a situação fática narrada no auto, não acarreta sua nulidade. O auto de infração poderá ser objeto de re-ratificação, devolvendo-se, se for o caso, o prazo de defesa ao contribuinte. O importante é a fundamentação jurídica da exigência tributária que possibilite o contraditório e ampla defesa. O erro na capitulação legal que não implica alteração das situações fático-jurídicas narradas no auto de infração não enseja a sua nulidade. A devolução de prazo para nova

impugnação, nesse caso, implicará simples ratificação da defesa anteriormente apresentada. É que o contribuinte defende-se dos fatos que lhe são imputados e não do fundamento legal apontado erroneamente, como resultado da má valoração jurídica da situação descrita. Aplica-se, no caso, o brocardo latino da *mihifactumdabotibi jus*.

O Código Tributário Nacional adota três modalidades de lançamento: o lançamento direto, o lançamento misto e o lançamento por homologação.

12.2.1 Lançamento direto

O lançamento direto ou de ofício é aquele efetuado pelo agente público competente sem qualquer ajuda do sujeito passivo. Nessa modalidade de lançamento, o fisco age por conta própria, diretamente, verificando a ocorrência do fato gerador, determinando a matéria tributável, calculando o montante do imposto devido, identificando o sujeito passivo e promovendo sua notificação. É o lançamento por excelência, em que a atuação privativa do agente administrativo fiscal é inafastável. Está prevista essa modalidade de lançamento no art. 149 do CTN.

No lançamento direto, o risco de interpretação da legislação tributária é sempre do fisco, bem como dele é a responsabilidade pela entrega tempestiva, ao sujeito passivo, da respectiva notificação. É o caso, por exemplo, do IPTU. Devido a seu elevado custo, existe uma tendência legislativa a fim de diminuir os casos de lançamento de ofício.

12.2.2 Lançamento misto

O lançamento misto, também conhecido como lançamento por declaração, é aquele em que o fisco age com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo. Está previsto no art. 147 do CTN, nos seguintes termos:

“O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

A atividade do lançamento depende de declaração a ser prestada, pelo sujeito passivo, ou pela terceira pessoa legalmente obrigada, acerca da matéria fática. Daí a denominação *lançamento por declaração*, ou *lançamento misto*, por depender da ação conjugada do agente público e do particular. Se o sujeito passivo cometer enganos na declaração, apuráveis por seu exame, a autoridade administrativa competente fará a retificação de ofício (§ 2º do art. 147). A retificação da declaração por iniciativa do declarante, quando vise a reduzir ou excluir tributo, só será admissível mediante comprovação do erro em que se funde e antes de notificado do lançamento (§ 1º do art. 147). Normalmente, a declaração do sujeito passivo ou de terceira pessoa goza da presunção de veracidade. Porém, em relação ao valor ou ao preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, sempre que houver indícios de que o sujeito passivo ou a terceira pessoa agiram com reticência, insinceridade ou omissão, o art. 148 do CTN autoriza o agente administrativo a desprezar a declaração apresentada, podendo arbitrar o valor ou o preço, mediante processo regular, isto é, com base em elementos idôneos de que dispuser, vedada qualquer arbitrariedade. Em havendo contestação do sujeito passivo, o mesmo dispositivo assegura a avaliação contraditória, administrativa ou judicial. Exemplo típico dessa modalidade de lançamento é o imposto territorial rural, em que os fatores de redução do imposto pelo grau de utilização da terra e pelo grau de eficiência na exploração dependem fundamentalmente das informações do sujeito passivo. Outrora, o imposto sobre a renda de pessoas físicas, também, era um caso típico de lançamento misto.

12.2.3 Lançamento por homologação

Alguns autores referem-se a *autolancamento*, expressão que convém ser evitada, porque o lançamento, por definição legal, é um procedimento administrativo (art. 142 do CTN). Incompatível, portanto, com a ideia de que um particular possa ultimar o lançamento.

Essa modalidade de lançamento está prevista no art. 150 do CTN nos seguintes termos:

“O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se⁸ pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Nessa modalidade de lançamento, o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo sem o prévio exame do fisco. No momento em que a autoridade administrativa toma conhecimento da atividade exercitada pelo sujeito passivo e a homologa,

opera-se simultaneamente a constituição do crédito tributário e sua extinção (§ 1º do art. 150). Não homologado o pagamento antecipado, abre-se oportunidade para lançamento de ofício para haver a eventual diferença. Faltando a homologação, a obrigação tributária subsiste não tendo influência quaisquer atos praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito (§ 2º do art. 150). É claro que no lançamento de ofício levar-se-á em conta os pagamentos parciais realizados pelo sujeito passivo, inclusive, para o efeito de graduação da penalidade pecuniária, conforme preceitua o § 3º do art. 150. Finalmente, salvo caso de dolo, fraude ou simulação, o prazo para homologação é de cinco anos, facultando à lei do poder público tributante a fixação de prazo menor. Esgotado o prazo, ocorre a decadência do direito de revisão por parte da autoridade administrativa, considerando-se tacitamente homologado o lançamento, operando-se a extinção definitiva do crédito tributário representado pelo pagamento antecipado feito pelo sujeito passivo (§ 4º do art. 150). Daí o equívoco em que incorre, *data maxima venia*, a jurisprudência do STJ, que consagra a tese de que a decadência ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte em que se extinguiu o direito potestativo de a Fazenda Pública rever e homologar o lançamento.⁹ A confusão é óbvia: somou-se o prazo decadencial do lançamento por homologação, que é de cinco anos a *contar da ocorrência do fato gerador* (§ 4º do art. 150 do CTN) ao prazo decadencial para lançamento direto, que é de cinco anos a *contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado* (art. 173, I, do CTN). Dessa forma, a Fazenda poderia, por exemplo, constituir o crédito tributário do ICMS no ano 2001, relativamente às operações de circulação de mercadorias ocorridas no ano de 1990.¹⁰

Nesse tipo de lançamento, todas as providências necessárias à constituição definitiva do crédito tributário ficam a cargo do sujeito passivo, tais como emissão de notas fiscais, sua escrituração em livros especiais, a apuração periódica do montante do tributo devido, seu pagamento antecipado, comunicação ao fisco desse pagamento etc.¹¹ Resulta disso que a responsabilidade pela correta interpretação e aplicação da legislação tributária é sempre do sujeito passivo, que pode prevenir-se contra aplicação de penalidades mediante a utilização do instituto da consulta¹² em caso de dúvidas. Em razão da redução do custo de arrecadação, existe uma tendência de utilização maior dessa modalidade de lançamento, pelas três esferas impositivas. Razões de ordem prática, como nos casos de impostos indiretos e instantâneos em que o lançamento direto a cada concreção do fato típico se torna inviável ou impraticável, também, levaram à adoção da modalidade de lançamento por homologação. São exemplos desse lançamento o IPI, o ICMS, o ISS, o IPVA, as taxas de fiscalização de localização, instalação e funcionamento, as contribuições sociais etc.

Finalmente, é de ser afastado o entendimento que reclama o lançamento direto ou a notificação do contribuinte, para inscrever na dívida ativa o crédito tributário resultante do lançamento por homologação, invocando os princípios do contraditório e da ampla defesa.¹³ A exigência é descabida, *data venia*, mesmo porque o § 4º do art. 150 do CTN considera **tacitamente** homologado o lançamento ao cabo de cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador extinguindo-se o crédito tributário, salvo hipóteses de dolo, fraude ou simulação. A expressão *homologado o lançamento*, utilizada no § 4º do art. 150, refere-se, obviamente, à homologação da **“atividade assim exercida pelo obrigado”** como consignada no seu *caput*. O que se homologa é a atividade exercitada pelo contribuinte. Se nela estiver abrangido o pagamento antecipado do tributo, dar-se-á a constituição definitiva e extinção simultânea do crédito tributário. Se não houver pagamento antecipado, não haverá extinção do crédito tributário, dispensando-se a formalidade da notificação do sujeito passivo para eventual contestação da atividade que ele próprio exercitou, calculando e comunicando ao fisco o montante do tributo devido.¹⁴ Este, em caso de eventual erro, enquanto não homologada sua atividade, expressa ou tacitamente, poderá promover a retificação, espontaneamente, comunicando o fisco na forma da legislação aplicável. Aliás, não é razoável pretender que o fisco comunique o resultado de sua omissão ao sujeito passivo como condição para inscrição na dívida ativa, que se constitui em um instrumento de controle da legalidade pela Administração. A notificação do sujeito passivo se impõe **apenas** na hipótese de eventual diferença do tributo, não abrangida pela homologação, a ser objeto de lançamento direto, porém respeitado sempre o prazo decadencial específico para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

O STJ editou a Súmula 436,¹⁵ segundo a qual nos tributos de lançamento por homologação a constituição definitiva do crédito tributário opera-se com a entrega da GIA/DCTF ou documento equivalente. Entendeu-se que o fisco, ao tomar conhecimento do depósito da GIA/DCTF, conforme o caso, homologa tacitamente a atividade exercida pelo contribuinte, sem necessidade de aguardar o decurso do prazo de cinco anos previsto no § 4º do art. 150 do CTN. Logo, a partir da data da entrega da declaração inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a cobrança do crédito tributário.

Esse entendimento harmoniza-se com o disposto no art. 3º da LC nº 118/2005 que, a pretexto de interpretar o disposto no inciso I do art. 168 do CTN fixou o termo inicial do prazo de prescrição do direito de pleitear a restituição de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação no momento do pagamento antecipado a que alude o § 1º do art. 150, do CTN. Esclareça-se que o entendimento consagrado na Súmula 436 do STJ não inibe a ação do fisco para efetuar o lançamento direto de eventual diferença que entender devido, desde que o faça no prazo de cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. A Súmula tem a virtude, ainda, de afastar a interminável discussão acerca da

possibilidade de denúncia espontânea a que alude o art. 138, do CTN no interregno entre a data da entrega da declaração e a data do pagamento do tributo declarado.

12.3 SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário é sempre de natureza temporária. A suspensão não importa na desconstituição do crédito tributário, que continua intacto desde sua constituição definitiva pelo lançamento, notificado ao sujeito passivo.

O CTN enumera os casos de suspensão no art. 151:

“Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;¹⁶

VI – o parcelamento.”¹⁷

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Em todas essas hipóteses, a suspensão da exigibilidade diz respeito apenas à obrigação principal (pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária), não exonerando o sujeito passivo do cumprimento regular das obrigações acessórias (prestações positivas ou negativas estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização). Examinemos as hipóteses estabelecidas pelo Código.

12.3.1 Moratória

A moratória outra coisa não é senão a dilação do prazo de pagamento de tributo com base na lei.¹⁸ Como se depreende do art. 152 do CTN pode ser concedida em caráter geral, por exemplo, para minimizar as situações decorrentes de calamidade pública, hipótese em que sua aplicabilidade fica restrita à região atingida, como também pode ser instituída em caráter individual, hipótese em que sua concessão depende de despacho da autoridade administrativa competente, como nos casos de parcelamentos de débitos. Outrossim, poderá ser concedida pela própria pessoa jurídica competente para a instituição do tributo, ou pela União¹⁹ quanto aos tributos de competência das entidades regionais e locais, desde que incluídos na moratória seus próprios tributos.

O art. 153 do CTN limita o discricionarismo do legislador à medida que determina a especificação do prazo de duração da moratória, das condições de sua concessão em caráter individual, hipótese em que se impõe a enunciação das garantias a serem oferecidas pelo beneficiário. Outrossim, prescreve que, sendo o caso, deve especificar os tributos a que se aplica, o número de prestações e vencimentos cujas fixações podem ser delegadas à autoridade administrativa competente.

Na forma do art. 154 do CTN, a moratória, salvo disposição legal em contrário, só abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho concessivo, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo. A lei instituidora da moratória, em geral, aponta o período certo a partir do qual o benefício legal passa a surtir efeito. Outrossim, a moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele.²⁰

Finalmente, prescreve o art. 155 do CTN:

“A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I – com imposição de penalidade cabível nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II – sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.”

De fato, muito embora o sujeito passivo tenha o direito subjetivo de obter o benefício, uma vez reunidos os requisitos legais, nada impede de a autoridade administrativa competente revogar esse benefício, uma vez constatado o erro de fato no exame desses requisitos, ou verificado que as condições estabelecidas não foram ou não vêm sendo cumpridas. A revogação dá-se com a imposição de penalidade cabível nos casos de dolo ou fraude e sem penalidade nos demais casos.²¹

Importante notar que o parágrafo único especifica os efeitos da moratória sobre a prescrição em duas hipóteses. Na primeira hipótese, para os casos de dolo ou simulação do beneficiado,²² o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito. Na segunda hipótese, em que inexistente dolo ou simulação, a revogação da moratória só pode ocorrer antes de prescrito o direito à cobrança do crédito. A moratória suspende a exigibilidade do crédito tributário e não o prazo prescricional como sustentado por alguns autores. Por isso, na hipótese de a moratória ter sido obtida com dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele, o legislador entendeu de estatuir um caso de suspensão retroativa do prazo prescricional, certamente, ditado por princípios éticos e morais, que impedem de favorecer com a consumação do prazo de cobrança, aquele que, dolosamente, acarretou a superveniência da suspensão de exigibilidade do crédito. O suporte fático da suspensão do prazo prescricional não é, pois, a concessão da moratória, mas sua revogação. Essa revogação só torna sem efeito o prazo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação. O prazo decorrido antes da concessão continua intacto. Como esclarecido no item 12.4.2.4, trata-se, na verdade, de caso de anulação do ato jurídico.

A LC nº 104, de 10-1-2001, acrescentou o art. 155-A ao CTN para declarar que o “parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica”.²³ Seu § 1º determina a incidência de multas e juros, salvo disposição legal em contrário. Seu § 2º prescreve a aplicação subsidiária das disposições concernentes à moratória. Com isso, fica bem claro que o parcelamento é uma forma de moratória. Daí a suspensão de exigibilidade na hipótese de parcelamento de crédito tributário, que veio expressa pela LC nº 104/2001.

12.3.2 Depósito do montante integral do crédito

Trata-se de depósito voluntário para aparelhar a ação anulatória de lançamento tributário, com o fim de impedir o ajuizamento da execução fiscal. O depósito é sempre de natureza facultativa. Entendemos inconstitucional o art. 38²⁴ da Lei nº 6.830/80, na parte que exige o prévio depósito para propositura de ação anulatória de crédito tributário inscrito na dívida ativa, por interferir no princípio da jurisdição que a Constituição consagrou como um Direito ou Garantia Fundamental (art. 5º, inciso XXXV).

Prescreve a Súmula nº 112 do STJ: “O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”.

Quando se tratar de depósito prévio para suspender a exigibilidade do crédito no bojo de uma ação anulatória do lançamento tributário de ofício nenhuma dúvida poderá restar quanto ao exato valor a ser depositado. A dúvida surge quando se tratar de um depósito prévio e voluntário que acompanha a modalidade de lançamento por homologação em que o contribuinte antecipa o pagamento do tributo que entende ser devido, sob ulterior homologação do Fisco. Esse inciso II do art. 151 do CTN, bem como a Súmula nº 112 do STJ devem ser interpretados em conjugação com o disposto no § 1º do art. 150 do CTN, que prescreve no sentido de que “o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento”. Logo, depositado o montante calculado pelo próprio contribuinte, a exigibilidade do crédito estará suspensa, restando ao Fisco a faculdade de promover o lançamento direto da importância que entender faltante. Nesse sentido o entendimento de Heleno Taveira Tôrres, quando afirma: “Para exigir o saldo do valor do depósito, quando a autoridade administrativa reconhecer eventual diferença, uma de duas: ou bem informa o Estado Juiz da diferença, para providências de complementação pelo contribuinte (*complemento do depósito*); ou bem promove o lançamento do valor da diferença porventura devida, mediante lançamento de ofício, com adição de multa e juros de mora (*lançamento do valor não depositado*)”.²⁵

12.3.3 Reclamações e recursos administrativos

A impugnação, defesa ou recurso administrativo contra o lançamento constitutivo do crédito tributário, também, suspendem sua exigibilidade. Nos primórdios da vigência da legislação do então ICM era exigido o depósito do montante integral do

imposto como condição para o recebimento da impugnação ou reclamação. Logo, isso foi abolido devido ao transtorno que trazia aos contribuintes em geral e, ao depois, seguiu-se a supressão, também, da exigência de depósito para a interposição de recurso, sendo certo que, atualmente, a legislação tributária em geral não mais contempla a figura da garantia de “instância administrativa”.

12.3.4 Concessão de liminar em mandado de segurança

Por derradeiro, o CTN confere à medida liminar idoneidade para suspender a exigibilidade do crédito tributário, importando em idêntico efeito a concessão da segurança, embora isso não esteja expresso no texto. A Lei nº 2.770/56 suprime a concessão de medida liminar nas ações e procedimentos judiciais de qualquer natureza, que visem à liberação de bens, mercadorias ou coisas de procedência estrangeira.

A LC nº 104, de 10-1-2001, incluiu no elenco do art. 151 do CTN, como hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em qualquer procedimento judicial, bem como o parcelamento. A suspensão, em tais casos, restava implícita no ordenamento jurídico. Sua previsão expressa veio afastar eventuais dúvidas que pudessem pairar sobre o assunto.

12.3.5 Parcelamento

O parcelamento de créditos tributários é uma espécie de moratória consistente na consolidação da dívida tributária, abarcando o principal, juros, multas e outros acréscimos, seguida de divisão do montante encontrado em várias parcelas a serem pagas de maneira periódica, em geral mensalmente. Ultimamente, o instituto vem sendo utilizado de forma inapropriada, combinando o parcelamento com anistia total ou parcial, com o fito de obter rápida arrecadação para assegurar o fluxo de caixa desejado pelo governante. Periodicamente, vêm sendo editadas leis nesse sentido. A última da série Refis – Programa de Recuperação Fiscal – é a Lei de nº 11.941, de 27-5-2009, que regula diversas outras matérias. Outrossim, a Lei nº 11.960, de 29-6-2009, concedeu aos Municípios o benefício do parcelamento em 120 até 240 meses dos débitos relativos às contribuições sociais de que tratam as alíneas *a* e *c* do parágrafo único, do art. 11, da Lei nº 8.212, de 24-7-1991 (contribuição previdenciária patronal e dos empregados e autônomos).

A Medida Provisória nº 766, de 5-1-2017, instituiu no âmbito da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional novo regime de parcelamento de créditos tributários e não tributários, sob a denominação de Programa de Regularização Tributária – PRT, prevendo quatro modalidades de parcelamento mediante pagamento à vista de parcela inicial de 20% ou de 24%. Nas duas primeiras modalidades permite-se a utilização de créditos resultantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, ou outros créditos próprios relativos a tributos administrados pela RFB. Na terceira modalidade é possível a liquidação do crédito mediante pagamento à vista de 20% da dívida consolidada e o restante em 96 parcelas mensais e sucessivas. Na última hipótese, a dívida consolidada poderá ser liquidada em 120 parcelas mensais e sucessivas com aplicação de percentuais progressivos que vão de 0,5% da dívida consolidada a 0,7% até a 37ª prestação. Daí em diante aplica-se sobre o saldo remanescente a divisão em 84 prestações mensais e sucessivas.

12.4 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO



O CTN arrola os casos de extinção de crédito tributário diferentemente da disciplinação dada pelo Código Civil para a extinção das obrigações, deixando de contemplar, por exemplo, a confusão, a rescisão etc.

Dispõe o art. 156 do CTN:

“Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – a remissão;

V – a prescrição e a decadência;

VI – a conversão do depósito em renda;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164;

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X – a decisão judicial passada em julgado;

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.”²⁶

12.4.1 Pagamento

Pagamento, em sua acepção geral, significa extinção de obrigação por seu cumprimento, ao passo que, em seu sentido restrito, é sinônimo de execução da obrigação, cujo objeto é uma soma de dinheiro, isto é, satisfação de uma obrigação pecuniária.

O pagamento é a modalidade mais corriqueira de extinção da obrigação, consistente no ato do devedor que entrega uma soma de dinheiro correspondente ao crédito tributário. Todavia, não se confunde o pagamento com a mera entrega de dinheiro. É necessário que aquela entrega tenha sido feita com o escopo de extinguir o crédito tributário, isto é, pressupõe a convergência de vontades entre os sujeitos da relação tributária. E mais ainda, é preciso que, em matéria tributária, o pagamento obedeça às prescrições estabelecidas na legislação tributária.

Assim é que o art. 157, ao dispor que a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário, estabelece o princípio da independência entre a penalidade e a obrigação que, aliás, têm origens distintas.

O art. 158, por sua vez, estabelece o princípio de que o pagamento de crédito tributário não se presume, valendo cada quitação exclusivamente em relação ao crédito a que se refere diretamente. O pagamento total de determinado crédito não gera a presunção de quitação de outros créditos, da mesma forma que na hipótese de parcelamento, o pagamento da última parcela não implica a presunção de quitação das prestações anteriores.

Outrossim, conforme estatuído no art. 159, o pagamento deve ser feito na repartição competente do domicílio²⁷ do sujeito passivo, sempre que a legislação tributária for omissa a respeito.²⁸

Salvo disposição legal em contrário, o pagamento deve ocorrer 30 dias após a data da notificação do sujeito passivo (art. 160), sob pena de imposição de penalidade cabível e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas no CTN, sem prejuízo da incidência de juros moratórios (art. 161), cuja taxa será de 1% a.m. em não havendo previsão legal em contrário (§ 1º). Na pendência de consulta formulada tempestivamente, não existirá mora e, portanto, as medidas previstas no art. 161 não serão aplicadas.

O art. 162 cuida dos modos de realizar o pagamento que pode dar-se em moeda corrente, cheque, vale postal, estampilhas, papel selado ou por processo mecânico. O § 1º contém regra limitativa das garantias²⁹ que o fisco pode exigir em relação ao pagamento por cheque ou vale postal, de modo a não torná-lo impossível ou inviável do ponto de vista econômico. O § 2º, ainda, estabelece o princípio da subsistência do crédito pago pelo cheque se este não tiver fundos.

O art. 163 disciplina a ordem de imputação do pagamento de forma diversa daquela regulada pelo Código Civil (arts. 352 a 355), onde prevalece a opção do devedor. O CTN comete à autoridade administrativa competente para receber o crédito a tarefa de determinar a respectiva imputação, retirando-lhe, contudo, o poder discricionário, à medida que prescreveu, de antemão, as regras impositivas, em seus incisos I a IV.

12.4.2 Demais modalidades

Como vimos, o art. 156 elenca outras modalidades de extinção do crédito tributário em seus incisos II a XI. Algumas delas, como as dos incisos VI, VII, IX e XI, representam, na verdade, forma especial de pagamento. Examinemos.

12.4.2.1 *Compensação*³⁰

Se duas pessoas forem, ao mesmo tempo, credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem (art. 368 do CC). Entretanto, no Direito Tributário, ao contrário do que ocorre no Direito Privado, a compensação não pode prescindir de autorização legislativa, como estabelecido no art. 170 do CTN que, inovando a legislação civil, possibilita a compensação de créditos vincendos do sujeito passivo. A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, acrescentou o art. 170-A, prescrevendo a vedação de “compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”. Essa disposição não se aplica na hipótese de concessão de medida liminar em qualquer procedimento judicial, inclusive a tutela antecipada. “Leis infraconstitucionais que colocam empecilhos à concessão de liminares, ou restringem o alcance delas, interferem diretamente no exercício do poder geral de cautela, inerente à atividade jurisdicional, que se constitui no monopólio do Poder Judiciário como expressão de soberania do Estado” (Cf. nosso *Da liminar em matéria tributária*, São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000. p. 142). Leis restritivas de liminares ou de seus efeitos violam o princípio de independência e o de livre convencimento do juiz, no exercício do poder geral de cautela, para tornar efetiva a jurisdição, pelo que são inconstitucionais. Daí a inconstitucionalidade, também, da Súmula 212 do STJ, que veda a concessão de liminar para compensação de créditos tributários.

Na esfera federal, a Lei nº 8.383/91, em seu art. 66, autorizou a compensação para os “casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições³¹ federais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória”. Prescreveu que a compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie³² (§ 1º), facultando ao contribuinte a opção pelo pedido de restituição (§ 2º).³³ O § 3º prescreve que a “compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da UFIR”. A regulamentação que a Receita Federal fez, com aparente fundamento no § 4º, restringiu em muito o direito à compensação, além de impor índices de correção que não espelham a realidade inflacionária, inviabilizando a aplicação do instituto.

A Lei nº 9.430, de 27-12-96, por meio de seus arts. 73 e 74, veio permitir a utilização dos créditos do contribuinte a serem restituídos ou ressarcidos para quitar quaisquer tributos administrados pela Receita Federal, mediante requerimento do interessado. Com o advento do art. 49 da Medida Provisória nº 66, de 26-8-2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30-12-2002, que deu nova redação ao art. 74³⁴ da Lei nº 9.430/96, não há mais necessidade de prévia autorização do fisco para efetuar a compensação. Todo e qualquer tributo, pago indevidamente, ou seja, aquele pago sem base em lei **válida**, pode ser compensado **diretamente** pelo sujeito passivo da obrigação tributária, com tributos vincendos, desde que pertinentes àqueles administrados pela Secretaria da Receita Federal.³⁵ Agora, a liberdade de compensação é a mais ampla possível. O crédito tributário, relativo a qualquer espécie tributária, desde que regido pela modalidade de lançamento por homologação e administrado pela Secretaria da Receita Federal, poderá ser compensado com débito da mesma espécie tributária ou de qualquer outra espécie. Possibilita, por exemplo, a compensação do crédito do IPI, com o débito da Cofins, ou, a compensação do crédito do PIS, com o débito da CSLL etc. Essa autocompensação, que se faz mediante declaração do sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal (§ 1º), extingue o crédito tributário, sob **condição resolutória** da homologação ulterior (§ 2º). E essa homologação poderá ser tácita. Assim, decorridos cinco anos, sem que o fisco promova o lançamento direto, por entender indevida a compensação operada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, aquele crédito tributário extingue-se definitivamente, isto é, tem-se por homologada a compensação efetuada. Por fim, o art. 374 do Código Civil, que determinava a aplicação dos dispositivos desse Código na compensação de *dívidas fiscais e para fiscais*,³⁶ foi revogado pela Medida Provisória nº 104/03.³⁷

O art. 114 da Lei nº 11.196/2005, mediante alteração do art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23-7-1986, introduziu compensação de ofício pela Receita Federal do Brasil abrangendo tributos da União e contribuições previdenciárias do INSS. Antes de se proceder à restituição ou ressarcimento de tributos, atendendo ao pedido formulado pelo contribuinte, a Receita Federal do Brasil verificará se aquele contribuinte é devedor da Fazenda Nacional ou do INSS. Constatada a existência de débitos tributários, o valor do tributo a restituir ou a ressarcir será compensado. Interessante notar que a compensação de ofício acaba alcançando débitos tributários não compensáveis por iniciativa do contribuinte (art. 74 e §§ da Lei nº 9.430/1996 com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002 e alterações posteriores). Essa compensação de ofício, antes da criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil pela Lei nº 11.457/2007, era regida pela Instrução Normativa Conjunta SRF/SRP nº 629, de 10-3-2006, prevendo a extinção do crédito tributário do INSS mediante compensação de crédito objeto de restituição ou ressarcimento pela Secretaria da Receita Federal.³⁸ Com a criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil os débitos referentes às contribuições previdenciárias passam a constituir dívida ativa da União, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.457/2007.

Existe ainda a compensação tributária específica com os pretórios judiciais instituída pela EC nº 30/00 e pela EC nº 62/09.

A EC nº 30/00 que acrescentou o art. 78 ao ADCT introduziu compensação dos tributos da entidade devedora se não

liquidadas as oito parcelas anuais dos precatórios até final de cada exercício (§ 2º). Como os precatórios alimentícios não foram atingidos por parcelamentos suscitou-se acirrada controvérsia jurisprudencial acerca da possibilidade de compensação desses precatórios. O Ministro Eros Grau chegou a admitir essa compensação em decisão monocrática (RE nº 550.400-RS, DJ de 18-9-2007), mas por força do Agravo Regimental essa questão ficou submetida à deliberação do Plenário de Corte Suprema, conforme decisão publicada em 10-10-2008. Atualmente, tanto a questão da autoaplicabilidade do § 2º, do art. 78 do ADCT, como a questão do poder liberatório do precatório alimentar (compensação) são objetos de apreciação pelo Plenário do STF nos autos dos RREE nº 500.400 e 566.349 onde se reconheceu a existência de repercussão geral dos temas debatidos. A superveniência da EC nº 62/09 praticamente prejudicou essa discussão travada no STF. Com efeito, a referida Emenda veio a instituir a compensação de ofício de débitos tributários líquidos e certos inscritos ou não na dívida ativa contra o credor original pela Fazenda devedora, no momento da expedição dos precatórios (art. 100, § 9º). E art. 6º dessa Emenda nº 62 convalidou as compensações realizadas anteriormente à luz do § 2º, do art. 78 do ADCT destacando-se as discussões jurisprudenciais. Essa circunstância, aliada à interpretação sistemática do § 9º, do art. 100 da CF levando em conta a ordem jurídica global conduz à conclusão de que o precatório, também, por sua iniciativa pode operar a compensação de seus débitos tributários.

De fato, a natureza bilateral da compensação, regulada no art. 368 do Código Civil assegura a compensação por iniciativa do titular de precatório judicial. Ela vale tanto entre os particulares, como entre estes e o poder público. Atenta contra os princípios da isonomia e da moralidade pública consagrados na Constituição Federal a tese da insubmissão da Fazenda Pública ao instituto da compensação, principalmente, se o próprio texto constitucional prescreveu a prévia compensação da dívida ativa do poder público antes da expedição do precatório judicial. Neste particular, a regra do § 3º, do art. 16, da Lei nº 6.830/80, que veda a compensação em execução fiscal, não foi recepcionada pela EC nº 62/2009.³⁹ Nesse sentido tem sido a jurisprudência do TJESP (Apelação nº 994.09.386217-5, Rel. Des. Marrey Uint; Apelação nº 990.10.010405-5-SP, Rel. Des. Magalhães Coelho, j. em 16-3-2010; Apelação nº 994.09.369820-2, Rel. Des. Antônio Carlos Malheiros. j. em 6-4-2010). A matéria versada nesse subitem 12.4.2.1 concernente a compensação foi abordada no final do item 3.4.1. desta obra, em que comentamos a EC nº 94, de 15-12-2016.

12.4.2.2 *Transação*

Transação é a fórmula extintiva de obrigações mediante concessões recíprocas. Pressupõe um litígio entre as partes, bem como a existência de ônus e vantagens recíprocas. Enfim, é um “acordo” para pôr fim a um litígio. Em matéria tributária, pressupõe autorização legislativa, nos termos do art. 171 do CTN. Na prática, dificilmente essa situação ocorre. Alguns doutrinadores consideram transação o fato de a lei facultar ao sujeito passivo efetuar o pagamento da multa com 50% de desconto, desistindo da defesa. Muito embora a multa pecuniária constitua objeto da obrigação principal, que se convola em crédito tributário pelo lançamento, esse desconto não se confunde com a transação, porque na maior parte das vezes não passa de um expediente utilizado pelo sujeito ativo para apenar o princípio da ampla defesa.

12.4.2.3 *Remissão*

Remissão é sinônimo de perdão, significa ato de remitir ou perdoar uma dívida. Não se confunde com remição, que significa ato de remir, de resgatar uma dívida. O art. 172 do CTN prescreve que a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I – à situação econômica do sujeito passivo;⁴⁰

II – ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato;⁴¹

III – à diminuta importância do crédito tributário;⁴²

VI – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;⁴³

V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.⁴⁴

O parágrafo único prescreve que o despacho concessivo da remissão “não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155”.

Cumprasse assinalar que a autorização legislativa não pode deixar a critério subjetivo da autoridade administrativa conceder ou não a remissão. A lei há de estabelecer critérios objetivos mesmo porque, em matéria de tributação, tanto sua cobrança, quanto sua dispensa só se opera por meio de ato administrativo vinculado. Assim, o parágrafo único do art. 172 deve ser entendido no sentido de invalidação do ato concessivo da remissão obtida contra disposições normativas, ou com desvio de poder.

12.4.2.4 Prescrição e decadência

Doutrinariamente, a decadência é conceituada como sendo o perecimento do direito por não ter sido exercitado dentro de determinado prazo. É um prazo de vida do direito. Não comporta suspensão nem interrupção. É irrenunciável e deve ser pronunciado de ofício. Se existe um interesse público em proteger o direito do sujeito ativo, decorrido determinado prazo, sem que o mesmo exercite esse direito, passa a ser de interesse público que o sujeito passivo daquele direito não mais venha a ser perturbado pelo credor a fim de preservar a estabilidade das relações jurídicas. *Dormientibus non succurrit jus*, diz o ditado popular. Prescrição é a perda do direito à ação⁴⁵ pelo decurso de tempo. É um prazo para o exercício do direito. Comporta suspensão e interrupção. É renunciável e deve ser arguida pelo interessado,⁴⁶ sempre que envolver direitos patrimoniais. Como decorrência da difusão da teoria autonomista da ação, surgiu o conceito de pretensão, que no dizer de Carnelutti, citado por Frederico Marques, nada mais é do que a exigência de subordinar o interesse alheio ao interesse próprio.⁴⁷ Daí o conceito de lide como uma pretensão resistida. Se o devedor não opuser resistência à pretensão do credor, o conflito de interesses se comporá amigavelmente, não dando ensejo à lide a ser dirimida pelo Judiciário. Daí, também, a moderna doutrina no sentido de que tanto a prescrição como a decadência atingem a pretensão, que não se confunde com a ação nem com o direito.⁴⁸

Mas se ambos os institutos extinguem a pretensão, o que diferencia um do outro? O critério mais acertado para distinguir a decadência da prescrição é aquele baseado na divisão binária dos direitos subjetivos. Autores modernos têm sustentado essa distinção, baseados na classificação que Chiovenda apresenta em direitos que envolvem uma prestação (passíveis de violação) e direitos potestativos (insuscetíveis de violação). Agnelo Amorim Filho⁴⁹ baseado nessa teoria sustenta que:

- a. somente os direitos que envolvem prestação conduzem à prescrição porque somente esses são suscetíveis de violação, ensejando o nascimento da pretensão. E como a satisfação das pretensões só pode ser obtida através de ações condenatórias somente estas e todas elas se sujeitam aos efeitos da prescrição;
- b. os direitos potestativos, que são por excelência direito sem pretensão, porque insuscetíveis de violação, não podem dar origem ao prazo prescricional. Como a tutela dos direitos potestativos se dá através de ação constitutiva, esta sofre os efeitos da decadência sempre que fixado prazo especial para o exercício do direito, para assegurar a tranquilidade social;
- c. são perpétuas as ações declaratórias, as quais visam tão somente estabelecer uma certeza jurídica, bem como todas as ações constitutivas sem prazo especial de exercício fixado em lei.

O referido critério, apesar de ensejar algumas dificuldades por não haver unanimidade na doutrina quanto à qualificação de determinado direito, como sendo de natureza potestativa, ou como aquele tendente a uma prestação, é o mais completo até agora conhecido.

No Direito Tributário, a distinção não oferece maiores dificuldades porque existe o lançamento, que serve de marco divisor entre um e outro instituto. Constituído o crédito tributário pelo lançamento, cessa a cogitação de decadência para iniciar-se a cogitação de prescrição. Onde termina a primeira, começa imediatamente a segunda, sem qualquer hiato.

O art. 156 do CTN arrola a “prescrição e a decadência” entre as modalidades de extinção do crédito tributário, mas a decadência que vem disciplinada, em primeiro lugar, no art. 173, deve ser entendida como extinção do direito à constituição do crédito tributário, pelo lançamento.

Termo inicial da decadência

Dispõe o Código Tributário Nacional:

“Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Portanto, o prazo para constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados:

- a. da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer

medida preparatória indispensável ao lançamento;

- b. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;⁵⁰
- c. da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.⁵¹

Essas três situações que assinalam o marco inicial do prazo decadencial guardam coerência com a fórmula esposada pelo art. 142, que atribui ao lançamento a eficácia constitutiva do crédito tributário. A faculdade de o sujeito ativo da obrigação tributária torná-la líquida e certa corresponde ao direito potestativo de a Fazenda Pública efetuar o lançamento,⁵² dentro do prazo previamente assinalado na lei. Nos tributos de lançamentos por homologação, o prazo decadencial de cinco anos conta-se a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (§ 4º do art. 150 do CTN). Decisões judiciais que consideram o prazo de dez anos para a consumação do prazo decadencial, somando o prazo do § 4º do art. 150 do CTN com aquele referido no inciso I do art. 173, inova a legislação, negando vigência ao citado § 4º que, com solar clareza, indicou como marco inicial do prazo quinquenal extintivo a data da ocorrência do fato gerador. Não homologados, nesse prazo, os atos praticados pelo contribuinte, ou, se homologados em parte, cabe ao fisco promover o lançamento direto, total ou parcialmente, conforme o caso, porém, sempre dentro desse mesmo prazo de cinco anos. O lançamento **direto da diferença**, como sucedâneo da omissão do contribuinte, por óbvio, não convola o **tributo de lançamento por homologação**, nos termos da respectiva **lei de regência**, em tributo de **lançamento direto**. Em todos os tributos de lançamento por homologação, a autoridade administrativa competente ou homologa expressa ou tacitamente, ou, não concordando com a atividade exercida pelo contribuinte, promove o lançamento direto, **sempre dentro do prazo decadencial próprio** para tributos que, por expressa disposição legal, contenham a obrigatoriedade de o sujeito passivo calcular o montante devido e antecipar o seu pagamento, independentemente de prévia manifestação fiscal. **A lei, e apenas a lei, pode determinar** quais os tributos que se **subordinam a esta ou àquela modalidade de lançamento**. Aliás, a soma dos prazos das duas modalidades de lançamento, levada em conta por alguns julgados, conduzindo à tese do prazo decenal, contém **erro aritmético**. De fato, o prazo de cinco anos para homologar, somado ao prazo previsto no inciso I do art. 173 do CTN, importa em 11 anos, porque **exclui-se o exercício** em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O termo inicial é o **primeiro dia** do exercício **seguinte** em que o lançamento poderia ter sido efetivado. Assim, o IRPF do ano base de 2004 tem o início do prazo decadencial no dia 1º de janeiro de 2006, porque se exclui o exercício de 2005 dentro do qual o lançamento poderia ser efetuado. O prazo decenal, portanto, não encontra guarida nem na **soma dos prazos** de uma e de outra modalidade de lançamento que, por si só, já é uma ilegalidade.

Data da constituição definitiva do crédito tributário

Outra questão controvertida diz respeito ao momento em que se deve considerar constituído o crédito tributário pelo lançamento. Não há unanimidade na doutrina, nem na jurisprudência. Autores de nomeada apresentam diferentes posicionamentos: (a) notificação do sujeito passivo para pagar ou impugnar o lançamento; (b) decisão de primeira instância administrativa; (c) decisão de segunda instância administrativa; (d) decisão irreformável na esfera administrativa; (e) inscrição na dívida ativa. Sempre entendemos que se tem por definitivamente constituído o crédito tributário com a **notificação** do sujeito passivo do ato do lançamento (auto de infração, autuação fiscal, termo de verificação fiscal etc.). Se é verdade que o lançamento é um **procedimento administrativo**, não menos verdade que no **final desse procedimento**, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo, haverá sempre um **documento exteriorizador desses atos**, que é o **lançamento tributário**, o qual tem a natureza de título jurídico abstrato com eficácia preclusiva. Se o sujeito passivo, notificado do lançamento, **efetuar o pagamento** do montante exigido, extingue-se o crédito tributário. Se o pagamento extingue o crédito tributário é porque ele estava definitivamente constituído. Não é a extinção que confere a natureza definitiva àquele crédito extinto. Se ele impugnar o lançamento, instaura-se a fase **litigiosa** do **procedimento administrativo**, que é o **processo administrativo tributário**, que se desenvolve nos autos do processo administrativo, ficando suspensa a **exigibilidade** do crédito tributário. Nada tem a ver com o procedimento administrativo referido no art. 142 do CTN, pertinente ao modo de constituição definitiva do crédito tributário.

Termo inicial da prescrição

Dispõe o art. 174 do CTN que “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva”.⁵³

Esse prazo é passível de interrupção conforme dispõe o seu parágrafo único:⁵⁴

I – pelo despacho de juiz que ordenar a citação em execução fiscal;⁵⁵

II – pelo protesto judicial;⁵⁶

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;⁵⁷

IV – por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.⁵⁸

Como se depreende da parte final do art. 174 do CTN, para fixar o termo inicial da prescrição é preciso definir o momento em que ocorre a constituição definitiva do crédito tributário. Ela ocorre com a notificação do lançamento ao sujeito passivo do teor do art. 142 c.c o art. 145 do CTN. A definitividade do lançamento pela notificação do sujeito passivo fica clara, também, com as disposições do art. 160 e art. 82, § 2º, do CTN.

Constituído definitivamente o crédito tributário,⁵⁹ abrem-se duas possibilidades: a) o sujeito passivo efetua o pagamento, hipótese em que se extingue o crédito tributário; b) o sujeito passivo resiste à pretensão do fisco, apresentando impugnação ao crédito tributário, dando nascimento ao processo administrativo tributário que outra coisa não é senão o meio de solucionar a lide. A Fazenda sabe de antemão que precisa encerrar esse processo antes dos cinco anos, sob pena de prescrição.⁶⁰

Alguns autores de renome sustentam que o procedimento só se encerra com a final manifestação do fisco no processo administrativo. Acrescentam que, se suspensa está a exigibilidade do crédito tributário pela impugnação ou recurso (art. 151, III, do CTN), não poderia estar fluindo um prazo prejudicial à cobrança do crédito tributário, bem como que, enquanto não houver manifestação final irrecurável do fisco, aquele crédito tributário constituído pelo lançamento a que se refere o art. 142 do CTN poderá ser alterado.

Respeitamos esse posicionamento, mas com ele não concordamos. Primeiramente, porque confunde procedimento do lançamento, que se encerra com o ato do lançamento, com processo administrativo tributário, que é instrumento de solução da lide surgida pela impugnação do sujeito passivo (resistência à pretensão do fisco). Em segundo lugar, essa tese conduz necessariamente à existência de um crédito tributário provisório que não tem abrigo em nenhum dispositivo do CTN. Se o pagamento extingue o crédito tributário (art. 156, I, do CTN), é porque ele não era provisório. E também descabe a cogitação de notificação para pagamento de crédito tributário provisório. Em terceiro lugar, acaba conferindo efeito jurídico ao ato potestativo da Fazenda. Se ela levar 10, 15 ou 20 anos para proferir a decisão final no processo administrativo, o prazo prescricional de 5 anos não estará fluindo. Em quarto lugar, porque, se provido o recurso do contribuinte em última instância administrativa, extingue-se o crédito tributário (art. 156, IX, do CTN), a demonstrar que o crédito estava constituído definitivamente desde a data da notificação do lançamento. Da mesma forma, a decisão judicial passada em julgado extingue o crédito tributário (art. 156, X, do CTN). Em quinto lugar, não há como pretender a ultimação do lançamento tributário pelo órgão colegiado de última instância administrativa, onde existem representantes de contribuintes que nem servidores públicos são. E o lançamento é ato privativo do servidor público integrante da carreira de auditor fiscal ou de agente fiscal de rendas ao teor do art. 142, do CTN, c.c. o inciso XXII, do art. 37, da CF. Cabe ao tribunal administrativo, assim como ao Poder Judiciário desconstituir o crédito tributário e não constituí-lo ou aperfeiçoá-lo como pretende parcela da doutrina vigorante. Em sexto lugar, essa tese conspira contra o princípio da segurança jurídica, que fundamenta tanto a prescrição como a decadência; de fato, não estará fluindo o prazo decadencial, porque o crédito tributário já foi constituído, ainda que de forma provisória, e nem estará fluindo o prazo prescricional, porque o processo administrativo tributário ainda não foi encerrado por opção do fisco.

Esclareça-se que do prazo de cinco anos o contribuinte é responsável pela utilização de apenas 75 dias (30 dias para impugnar e 30 dias para interpor recurso ordinário), acrescido, eventualmente, de mais 15 dias para apresentação, quando cabível, de recurso especial. No processo administrativo não há espaço para o contribuinte apresentar recursos protelatórios de variadas espécies, como acontece no processo judicial. Por isso, Ruy Barbosa Nogueira sustenta que a revisão do lançamento decorrente de impugnação do sujeito passivo *“tem que estar concluída dentro do prazo de prescrição que, precisamente para possibilitar o trabalho procedimental de reexame, suspende a exigibilidade por tempo considerado pela vontade objetivada na lei, não só como suficiente para terminá-lo (cinco anos), mas ainda com a flexibilidade da sua interrupção judicial, se necessária, para ser terminado esse trabalho”*.⁶¹

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não tem contribuído para pacificar a questão. A Corte, ora dá a entender que a impugnação administrativa suspende a prescrição, ora afirma que o recurso administrativo interrompe a prescrição, conforme se verifica das ementas a seguir:

“Execução fiscal – Auto de infração – Início do prazo prescricional – Término do processo administrativo – Precedentes.

É pacífico no âmbito desta Corte Superior que a interposição de recurso administrativo tem o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, obstando o início do prazo da prescrição, o qual passa a fluir somente após o respectivo julgamento. Precedentes. Agravo Regimental improvido” (AgRg no Resp 108811-SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJE 24-3-2009).

“Recurso especial. Processual civil e tributário. *Dies a quo* do prazo prescricional. Decisão final na esfera

administrativa. Constituição definitiva do crédito tributário. Ocorrência de erro material. Irrelevância. violação do art. 535 do CPC. Inocorrência.

1. Consoante o cânone do art. 174 do CTN, o prazo prescricional começa a ser contado da data definitiva da constituição do crédito tributário. A existência de discussão administrativa a respeito do crédito tributário obsta sua constituição definitiva, interrompendo a contagem do prazo prescricional, que tão somente reinicia-se com a manifestação definitiva da autoridade administrativa. (Precedentes: REsp 396.699 – RS, Relator Ministro SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, 4ª Turma, DJ 15 de abril de 2002; REsp 190.092 – SP, Relator Ministro FRANCIULLI NETTO, Segunda Turma, DJ de 1º de julho de 2002)” (Resp nº 751132/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 15-10-2007, p. 229).

“Processual civil e tributário. Ofensa ao art. 535 do CPC. Não ocorrência. Impugnação de débito tributário na via administrativa. Suspensão do prazo prescricional. Inteligência dos arts. 151, III, e 174 do CTN. Acórdão recorrido. Revisão de entendimento. Reexame de fatos e provas. Súmula 7/STJ. Inobservância das normas legais. Afronta à boa-fé objetiva. *Venire contra factum proprium*. Divergência jurisprudencial. Exame prejudicado.

1. Não se configura ofensa ao art. 535, II, do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/8/2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/6/2007.

2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 1.113.959/RJ, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, firmou o entendimento de que ‘o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão *ex officio*, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica’ (REsp 1.113.959/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe de 11/03/2010).

[...]

5. A inobservância das normas legais para ver-se livre do pagamento de tributo afronta a boa-fé objetiva, nos termos do brocardo *venire contra factum proprium*.

6. Fica prejudicada a análise da divergência jurisprudencial quando a tese sustentada já foi afastada no exame do Recurso Especial pela alínea ‘a’ do permissivo constitucional.

7. Agravo Regimental não provido” (AgRg no AREsp nº 705.069/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 04-02-2016).

Ora, por imperativo lógico a afirmativa de que superveniência da inexigibilidade do crédito tributário interrompe ou suspende o prazo prescricional implica o reconhecimento de que esse prazo estava fluindo desde a sua constituição definitiva pelo lançamento, o que contraria outros julgados do STJ no sentido de que a contagem do prazo de prescrição só tem início a partir da notificação do resultado do recurso (Resp nº 435.896, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 20-10-2010; Resp nº 113.959, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 11-3-2010). Aliás, a suspensão da exigibilidade do crédito pressupõe que ele está definitivamente constituído. Somente o crédito tributário em vias de constituição definitiva pelo procedimento do lançamento é que comporta suspensão, por exemplo, por via de uma liminar no mandado de segurança impetrado contra ato do agente lançador.

Na verdade, não importa a situação de inexigibilidade do crédito tributário nos casos elencados no art. 151⁶² do CTN. A tese da suspensão simultânea da exigibilidade do crédito tributário e do prazo prescricional não tem apoio no CTN. Ao contrário, o Código proclama exatamente o contrário, como se verifica do art. 155 a seguir transcrito:

“Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I – com imposição da penalidade cabível nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em seu benefício daquele;

II – sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.”

A moratória concedida em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa competente (art. 152, II, do CTN), pode ser revogada de ofício se constatada que o beneficiário não preenchia os requisitos legais ou deixou de satisfazer as condições para a fruição do benefício. Essa revogação se dá com imposição de penalidade em caso de dolo ou simulação do beneficiário; sem imposição de penalidade nos demais casos. O parágrafo único prescreve que, no primeiro caso, exclui-se o tempo decorrido entre a concessão da moratória e a sua revogação, para efeito de contagem do prazo prescricional, o que conduz à conclusão de que a sua concessão não implicou suspensão da prescrição. Na segunda hipótese, em que não houve dolo ou simulação (ou fraude) do beneficiário, a moratória só poderá ser revogada se ainda não atingido o crédito tributário pela prescrição, isto é, se ainda não decorrido o prazo de cinco anos a contar da data de concessão do benefício. Em ambos os casos, está proclamada que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela moratória não implica suspensão do prazo prescricional.

Esclareça-se que a revogação da moratória, motivada pela constatação de que o benefício foi obtido por dolo ou simulação (ou fraude), corresponde, na verdade, à **anulação** do ato jurídico, conforme prescreve o inciso II do art. 171 do Código Civil, que difere das hipóteses de nulidade do ato jurídico (art. 166 do CC), cujo reconhecimento tem natureza meramente declaratória, a implicar efeito *ex tunc*. Na revogação, não se cogita de vício do ato jurídico, mas apenas de oportunidade ou conveniência, pelo que só pode gerar efeito *ex nunc*.

Ora, se examinarmos as hipóteses dos incisos I e II, em confronto com o *caput* do art. 155, chega-se à conclusão de que em ambos os casos estamos diante de anulabilidade da moratória. Não é possível extrair desses textos legais a ilação de que a moratória concedida tornou-se inoportuna ou inconveniente a recomendar sua revogação. Uma vez obtida nos estritos termos da lei, a moratória passa a constituir-se em direito adquirido de seu beneficiário, tornando-se insusceptível de revogação.

Concluindo, como a moratória é um dos casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, segue-se que a suspensão desta não implica a suspensão da prescrição.⁶³ Porém, se admitida a tese da suspensão da prescrição na pendência de recurso administrativo, há de admitir a fluência do prazo de prescrição intercorrente, sob pena de eternizar o processo administrativo tributário. Quanto à ementa do acórdão proferido no Resp 751132/RS, vislumbra-se contradição. Se a existência de discussão administrativa obsta a constituição definitiva do crédito tributário, como afirmado, não há que se falar em interrupção do prazo prescricional.

A atual jurisprudência dominante do STJ, que firma a tese do início do prazo prescricional após a notificação do resultado do recurso administrativo, merece ser revista, pois concede um prazo excessivo de cinco anos à Fazenda somente para promover a inscrição do crédito na dívida ativa e ajuizar a execução fiscal, providência que poderia ser ultimada em questão de dias tendo em vista os avanços tecnológicos no campo da informática. É preciso desfazer a confusão entre a constituição definitiva do crédito tributário pelo procedimento administrativo do lançamento, com sua alteração parcial ou total por meio do processo administrativo ou por via de processo judicial. Somente a coisa julgada tem o condão de estabelecer a inalterabilidade do crédito tributário constituído definitivamente pelo lançamento. Espera-se a revisão da tese por ocasião do julgamento do REsp nº 1.320.825/RJ, Min. Marga Tessler, no qual foi reconhecido o caráter repetitivo para “definir acerca do momento em que verificado o lançamento e a sua notificação quanto ao crédito tributário de IPVA, com o escopo de fixar o termo inicial do prazo prescricional para a sua cobrança do crédito respectivo”. Esclareça-se, por oportuno, que o julgamento do REsp nº 1.113.959/RJ não foi submetido ao rito do art. 543-C do CPC/73, como equivocadamente constou da ementa do Acórdão proferido no AgRg no AREsp nº 705.069/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, *DJe* de 04-02-2016.

Rescisão do parcelamento e início do prazo prescricional

O parcelamento referido no art. 155-A do CTN, apesar de implicar suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN), a exemplo da moratória (art. 151, I, do CTN), com esta não se confunde para efeitos de prescrição.

Como parcelamento do débito implica confissão irretratável do débito,⁶⁴ porque não se pode parcelar sem conhecer o montante exato do débito, interrompe-se a prescrição nos precisos termos do inciso IV do parágrafo único do art. 174, IV, do CTN, isto é, zera-se o prazo prescricional no ato da celebração do termo de parcelamento. Rescindido o parcelamento por inadimplência do beneficiado, pergunta-se: qual o termo inicial da fluência do prazo prescricional? A data da publicação do despacho da autoridade administrativa competente excluindo o contribuinte faltoso do regime de parcelamento, ou a data em que o contribuinte cometeu a infração que implique sua exclusão automática do regime especial de pagamento? Aqui torna-se necessário o exame da legislação que rege o pagamento parcelado. Todas as legislações que versam sobre parcelamento contêm dispositivos prevendo a rescisão do pacto pelo inadimplemento de duas prestações (Lei nº 10.522/02), ou de três prestações

mensais consecutivas, ou de seis prestações alternadamente (Leis nºs 9.964/00 e 10.684/03). Portanto, basta o implemento da condição prevista em lei para o rompimento automático do regime especial de pagamento, independentemente de qualquer formalidade por parte do fisco. Contudo, a Lei nº 11.941, de 27-5-2009, que altera a legislação tributária relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, dispôs em seu art. 1º, § 9º que a “*manutenção em aberto de 3 (três) parcelas, consecutivas ou não, ou de uma parcela, estando pagas todas as demais, implicará, após comunicação ao sujeito passivo, a imediata rescisão do parcelamento e, conforme o caso, o prosseguimento da cobrança*”. Encerrando a controvérsia, o STJ vem decidindo na esteira da Súmula 248 do antigo Tribunal Federal de Recursos:

“O prazo de prescrição interrompido pela confissão do parcelamento da dívida fiscal recomeça a fluir no dia em que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado.”

Finalmente, disposições acerca da decadência e da prescrição constituem matérias sob reserva da lei complementar (art. 146, III, b, da CF),⁶⁵ as quais se encontram exaustivamente disciplinadas pelo Código Tributário Nacional, que não prevê a hipótese de suspensão concomitante da exigibilidade do crédito tributário e da prescrição.

Tudo que diz respeito à prescrição e à decadência, relativamente às receitas públicas derivadas, aplicam-se apenas às normas do CTN. Por isso, o art. 40 da Lei nº 6.830/80 deve ser interpretado em harmonia com o art. 174 do CTN, reconhecendo-se a prescrição intercorrente, sempre que for o caso, consoante jurisprudência pacífica do STJ (v. nota ao art. 40 da LEF). Esses prazos aplicam-se também às multas administrativas, que são exações compulsórias, resultantes exclusivamente de lei, ao contrário das multas contratuais. Integram a categoria de receita pública derivada, ao lado de tributos, diferenciando-se destes apenas pelo seu aspecto punitivo, em tudo o mais coincidindo com a definição do art. 3º do CTN. Sua imposição e cobrança submetem-se ao regime de direito público, vale dizer, ao regime tributário (arts. 173 e 174 do CTN e art. 2º da Lei nº 6.830/80). E mais, o princípio da simetria ou da reciprocidade, que é um princípio constitucional implícito, impõe a observância da prescrição quinquenal, prevista no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6-1-1932, em relação às dívidas ativas da Fazenda.

Na prática, é comum a Fazenda redirecionar a execução fiscal contra o sócio, com fundamento no art. 135, III, do CTN, quando se vê frustrada a execução contra a pessoa jurídica. Esse redirecionamento há de ser feito no prazo quinquenal a contar da data da constituição do crédito tributário pelo lançamento. De fato, a responsabilidade tributária, nesse caso, é pessoal e a execução poderia ter sido desde logo proposta contra o sócio. O despacho citatório proferido contra a pessoa jurídica não tem o condão de interromper a prescrição contra o sócio. Nesse sentido a remansosa jurisprudência do STJ: Resp nº 751.508/RS, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, *DJ* de 13-2-2006; Resp nº 769.152/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, *DJ* de 4-12-2006, Resp nº 625.061/RS, Rel. Min. Denise Arruda, *DJ* de 18-6-2007 e Resp nº 975.691/RS, Rel. Min. Castro Meira, *DJ* de 26-10-2007.

Prescrição intercorrente

É sabido que a paralisação do processo judicial por mais de cinco anos acarreta a chamada prescrição intercorrente, que hoje passou a ser matéria de conhecimento de ofício (art. 209, § 5º, do CPC). Pelo art. 40 e parágrafos da Lei de Execuções Fiscais, se não localizados os bens penhoráveis do devedor, o juiz determina a suspensão da execução (*caput*); decorrido um ano sem que se encontrem os bens penhoráveis, os autos serão arquivados (§ 2º); não encontrados os bens e já tiver ocorrido o prazo prescricional, ouvido a Fazenda, o juiz decreta a prescrição intercorrente (§ 4º). Esse § 4º deve ser interpretado em harmonia com o ordenamento jurídico global. A prescrição é matéria de conhecimento oficial. Não há que se ouvir a Fazenda. Decorrido um ano após a suspensão do processo e consequente arquivamento do processo em Cartório, sem que se tenha encontrado os bens, inicia-se a contagem do prazo prescricional intercorrente que há de ser pronunciada independentemente de oitiva da Fazenda, ao teor da Súmula nº 314 do STJ, que foi editada exatamente para evitar os reiterados pedidos de diligências (nunca realizadas) com o fim específico de interromper a prescrição, causa principal da eternização do processo de execução fiscal.

12.4.2.5 Conversão de depósito em renda

Ao questionar o crédito tributário, o sujeito passivo pode depositar voluntariamente seu valor integral, quer para evitar a incidência de juros e correção monetária, quer para evitar a execução fiscal. Outras vezes, o depósito é exigido como condição para o recurso ou para o ajuizamento de ação anulatória da dívida ativa, conforme a prescrição do art. 38 da Lei nº 6.830/80.⁶⁶ Em todos esses casos, em sendo desfavorável a decisão definitiva, ocorre a conversão do montante depositado em renda, extinguindo-se o crédito tributário. Outrossim, nada impede de o sujeito passivo desistir da ação ou do recurso requerendo a conversão do valor depositado em renda.

12.4.2.6 *Pagamento antecipado e homologação do lançamento, nos termos do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º*

Já vimos que no lançamento por homologação o contribuinte tem a obrigação de calcular o montante do tributo e antecipar seu pagamento, sem o prévio exame do agente público competente (art. 150 e parágrafos do CTN). Homologado expressamente o procedimento do sujeito passivo, relativamente à importância paga, opera-se a extinção do crédito tributário, isto é, o lançamento por homologação constitui e ao mesmo tempo extingue o crédito tributário. Não ocorrendo homologação expressa, considera-se tacitamente homologado o lançamento pelo decurso do prazo de cinco anos (prazo decadencial), extinguindo-se definitivamente o crédito tributário.

12.4.2.7 *Consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164*

A consignação em pagamento é instituto largamente utilizado no direito civil como meio de extinção da dívida.⁶⁷

Dispõe o art. 164 do CTN:

“A importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I – de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo⁶⁸ ou de penalidade,⁶⁹ ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II – de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III – de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público,⁷⁰ de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.”

Nos termos do § 2º desse artigo, uma vez julgada procedente a ação de consignação, reputa-se efetuado o pagamento, operando-se a conversão da importância consignada em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.⁷¹

12.4.2.8 *Decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória*

A decisão administrativa irreformável, que extingue o crédito tributário, só pode ser aquela proferida favoravelmente ao sujeito passivo em grau de recurso de ofício ou voluntário, exaurindo o procedimento administrativo. Decisão administrativa desfavorável ao sujeito passivo sempre possibilitará seu questionamento perante o Judiciário em razão do princípio da inafastabilidade da jurisdição. Em tal caso, o contribuinte poderá ingressar com a ação anulatória do lançamento, ou aguardar o executivo fiscal e aparelhar embargos à execução, após seguro o juízo pela penhora. Decisão administrativa desfavorável ao contribuinte só extingue o crédito tributário se este renunciar ao direito de recorrer ao Judiciário promovendo, desde logo, seu pagamento. Se a decisão fosse favorável ao contribuinte não teria sentido este bater às portas do Judiciário; menos sentido teria o sujeito ativo, que reconheceu o direito do contribuinte, questionar sua própria decisão perante o Judiciário. Daí a extinção do crédito tributário com a decisão administrativa irreformável que, uma vez mais, fortalece a tese da constituição definitiva do crédito tributário pelo lançamento notificado ao contribuinte.

12.4.2.9 *Decisão judicial passada em julgado*

Decisão judicial passada em julgado é aquela que se tornou imutável, quer por renúncia⁷² aos recursos cabíveis, quer por exaustão desses recursos. Essa decisão, também conhecida como coisa julgada, extingue o crédito tributário, porque não há mais como a Fazenda pretender sua reforma ou modificação. Essa decisão só poderá ser rescindida, através da competente ação rescisória, se presente um dos pressupostos elencados nos incisos I a IX do art. 485 do Código de Processo Civil. Contudo, a propositura dessa ação, por não ter efeito suspensivo, não altera a situação do contribuinte que teve o crédito tributário extinto.

12.4.2.10 *Dação em pagamento em bens imóveis*

Na dação em pagamento, ocorre a substituição de dinheiro por coisa, no caso, por bem imóvel, para extinguir o crédito tributário. No direito civil, a *datio in solutum* não se limita à substituição do dinheiro por coisa. Sempre que houver a

substituição do objeto original por um outro, por ocasião do cumprimento da obrigação, em decorrência do consentimento do credor, haverá dação em pagamento. Assim, poderá haver substituição de dinheiro por coisa; substituição de uma coisa por outra coisa; substituição de uma coisa por obrigação de fazer etc. Em termos de direito tributário, só se permite a substituição do dinheiro por bens imóveis. É o caso, por exemplo, do art. 4º da Lei nº 13.259, de 16-3-2016, que permite a extinção do crédito tributário inscrito em dívida ativa da União mediante dação em pagamento de bens imóveis. Entretanto, pelo menos naquela hipótese prevista no art. 2º da EC nº 30, de 13-9-2000, que confere às parcelas de precatórios não satisfeitos, nos exercícios a que se referem, o poder liberatório de tributos da entidade política devedora estará havendo substituição de dinheiro por precatório,⁷³ ordem de pagamento emanada da presidência do Tribunal competente. Em outras palavras, o contribuinte, devedor de tributos e ao mesmo tempo credor da Fazenda, poderá dar em pagamento seu direito de crédito, decorrente de precatório para extinguir o crédito tributário.⁷⁴ Difere da compensação regulada pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91 em que se opera entre tributos da mesma espécie. O art. 30 e seguintes da Lei nº 12.431, de 27-6-2011, regulamentam o § 9º, do art. 100, da CF permitindo à União compensar o valor do precatório com o crédito tributário constituído contra o precatorista. Outrossim, nos termos do art. 43⁷⁵ da mesma lei, o precatório federal de titularidade do devedor poderá ser utilizado para amortizar a dívida consolidada resultante do parcelamento em até 180 meses de que cuida a Lei nº 11.941, de 27-5-2009, conhecida como Refis da crise. Esse art. 43 restringe o âmbito de compensação que deveria ser amplo para se ater ao princípio da bilateralidade da compensação, resultante do princípio constitucional da isonomia.

Finalmente, o art. 105 do ADCT, acrescido pela EC nº 94/16, facultou “aos credores de precatórios próprios ou de terceiros a compensação com débitos de natureza tributária ou de outra natureza que até 25/03/2015 tenham sido inscritos na dívida ativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observados os requisitos definidos em lei própria do ente federado”. Cumpre lembrar que, se a entidade política devedora omitir-se na regulamentação legal, esse preceito constitucional não terá eficácia e as questões tributárias continuarão emperrando a atividade do Poder Judiciário. Nessa hipótese, caberá ou o mandado de injunção para regulamentação do dispositivo constitucional ou a ação declaratória de inconstitucionalidade por omissão. O certo será conferir ao art. 105 do ADCT a autoaplicabilidade como acontecia com o § 2º do art. 78 do ADCT.

12.5 EXCLUSÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O CTN engloba a isenção e a anistia no Capítulo V, sob a denominação de *Exclusão do Crédito Tributário*, expressão que tem merecido azedas críticas de alguns setores da doutrina. Embora a situação topológica do instituto da isenção, nesse capítulo, não seja adequada com sua conceituação dada por alguns estudiosos, o fato é que, em termos de direito positivo, tanto a isenção quanto a anistia são causas de exclusão do crédito tributário e não de sua extinção.

12.5.1 Isenção

Isenção é causa excludente do crédito tributário. A obrigação tributária que surge com a ocorrência do fato gerador se estanca atingida em seus efeitos.⁷⁶ No dizer de Ruy Barbosa Nogueira “isenção é a dispensa do tributo devido, feita por expressa disposição de lei”.⁷⁷ É o posicionamento adotado pelo STF.⁷⁸ Entretanto, a doutrina moderna considera a isenção como uma hipótese de não incidência legalmente qualificada, pelo que, ocorre a exclusão do fato gerador.

A isenção insere-se no campo de atuação privativa da lei (art. 97, VI, do CTN). Por isso, ainda, quando fundada em contrato,⁷⁹ é sempre decorrente de lei (art. 176 do CTN). Via de regra, ela é concedida por razões de ordem político-social, mas sempre no interesse público, podendo restringir-se à determinada região do território da entidade tributante. Salvo quando concedida por prazo certo, pode ela ser revogada a qualquer tempo, observado, entretanto, o princípio da anterioridade (art. 179 do CTN). Como corolário da incidência tributária, a isenção só pode ser outorgada pelo poder público competente para instituir o imposto.⁸⁰ A isenção pode, ainda, ser instituída em caráter geral, ou em caráter condicional. Nesta última hipótese, cabe à autoridade administrativa competente efetivá-la mediante despacho, uma vez preenchidos os requisitos legais (art. 179 do CTN). Por fim, por expressa disposição do art. 111 do CTN, só pode ser interpretada literalmente, como corolário da incidência tributária que é.

A partir do advento da LRF, Lei Complementar nº 101, de 4-5-2000, a concessão de isenção de caráter não geral depende de prévia estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício de vigência do benefício e nos dois seguintes, além de atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e pelo menos um dos seguintes requisitos: (a) demonstração, pela entidade política, de que a renúncia tributária foi considerada na lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; (b) estar acompanhada de medidas de compensação, no triênio, por meio de aumento da receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributos ou contribuições. É o que estabelece o art. 14 da LRF. Na forma do § 1º desse artigo as mesmas condições são exigidas

para outros tipos de incentivos tributários.⁸¹

12.5.2 Anistia

A anistia, no passado, era medida de clemência que, por razões de Estado, isentava de culpa ou do cumprimento da pena os agentes de crimes de natureza política. Hoje, alcança quase a generalidade dos crimes, inclusive as infrações de natureza tributária.

No Direito Tributário, a anistia extingue a punibilidade das infrações fiscais, vale dizer, exclui a dívida penal tributária. Não abarca o crédito tributário decorrente de obrigação principal, que surge com a ocorrência do fato gerador, mas tão só aquele oriundo de infrações praticadas anteriormente à vigência da lei que a concede, como se depreende do exposto dispositivo do art. 180 do CTN.⁸² Outrossim, não são passíveis de anistia os atos qualificados em lei como crimes ou contravenções, bem como aqueles praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele (art. 180, I, do CTN). Não se aplica, também, a anistia às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas, salvo se existente expressa disposição legal em contrário.

Muitos autores criticam o instituto da anistia porque, utilizado com frequência, concorre para a consolidação de uma postura negativa do contribuinte, que aconselha a impuntualidade, afetando o princípio da justiça fiscal.⁸³

A anistia, conforme o art. 181 do CTN, pode ser concedida:

I – em caráter geral;⁸⁴

II – limitadamente:

- a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;
- b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;
- c) à determinada região do território da entidade tributante, em função de condição a elas peculiares;
- d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.⁸⁵

A anistia geral é aquela denominada ampla e irrestrita que se concretiza pela só publicação da lei. Anistia limitada é aquela concedida tendo em vista as mais diversas situações. Nem sempre depende de exame caso a caso, mediante despacho fundamentado da autoridade administrativa competente atendendo ao requerimento do interessado que tenha preenchido os requisitos legais exigidos, como nos casos de anistia individual de que cuida o art. 182. São os casos das alíneas *a* e *b*, do inciso II, do art. 181, em que a autoridade administrativa ou judicial que tomar conhecimento deve reconhecer de ofício a anistia decorrente de lei. São as chamadas anistias puras, em contraposição às anistias condicionadas. O parágrafo único, do art. 182, a exemplo do § 2º do art. 179, relativo à isenção condicional, determina que o aludido despacho administrativo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155.⁸⁶ Contudo, não se pode perder de vista que o ato de efetivação da anistia, bem como da isenção condicional, classifica-se entre os atos vinculados,⁸⁷ pelo que, não comporta revogação. Porém, a anistia poderá ser invalidada através da anulação do ato concessivo ou o reconhecimento de sua nulidade, sempre que comprovado que o beneficiado não preenchia as condições nem cumpriu os requisitos previstos na lei.

12.6 GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Garantias outra coisa não são senão os meios jurídicos assecuratórios da Fazenda Pública no recebimento dos créditos tributários. Privilégios significam preferências dos créditos tributários em relação aos créditos em geral.

O Código Tributário Nacional trata da matéria em seus arts. 183 a 193, dividindo-a em três partes distintas, apesar de as duas últimas encontrarem-se sob uma mesma secção: (a) disposições gerais; (b) preferências; (c) meios assecuratórios da cobrança. Examinemo-las sucintamente.

a. Disposições gerais – arts. 183 a 185-A:

O art. 183 consagra o princípio de que a enumeração das garantias feita pelo Código não é exaustiva, podendo a legislação tributária criar outras em função da natureza ou das características de cada tributo, sem que isso importe em alterar sua natureza ou a da obrigação tributária a que se refere.

Dispõe o art. 184 que responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida.⁸⁸ A universalidade é uma regra geral em Direito. A inovação encontra-se na parte final do dispositivo, onde está prescrito que respondem pelo pagamento do crédito tributário inclusive os bens gravados com ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade,⁸⁹ excetuados apenas aqueles bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis, que são os enumerados no art. 649 do CPC.⁹⁰ A Lei nº 8.009, de 29-3-1990, ampliou os casos elencados no estatuto processual ao dispor que é impenhorável o imóvel destinado à moradia da entidade familiar.

Por fim, dispõe o art. 185 que presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo com débito para com a Fazenda inscrito na dívida ativa em fase de execução. A presunção não é absoluta como no regime do art. 2º do Decreto nº 22.866/33. A presunção cede se o contribuinte-devedor reservou bens ou valores suficientes para o pagamento do crédito tributário, como está expresso em seu parágrafo único. Apesar de o dispositivo exigir o requisito da execução em andamento para a caracterização da fraude, entendemos que a alienação ou oneração de bens, após a inscrição da dívida ativa, deverá merecer exame caso a caso para detectar eventual comportamento malicioso do contribuinte-devedor.⁹¹ Afinal, sempre restará ao devedor a faculdade de elidir a presunção de fraude. Lembre-se que o Código refere-se à alienação ou oneração fraudulenta e não à fraude à execução.

Confirmando o que foi dito acima, a LC nº 118/05 veio suprimir a expressão final “*em fase de execução*”, que estava na redação original do art. 185 do CTN, antecipando o momento da caracterização de alienação ou oneração fraudulenta de bens ou rendas. O novo texto poderia ter suprimido, também, a inútil referência feita à “*oneração*” em virtude do princípio da inoponibilidade ao fisco de quaisquer ônus de bens ou rendas, que decorre do art. 184 do CTN.

Outrossim, o art. 2º da LC nº 118/05 acrescentou o art. 185-A ao CTN instituindo a figura da indisponibilidade universal dos bens do executado que, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal, nem sendo encontrados bens penhoráveis. Nessa hipótese, a norma sob comento determina que o juiz decrete a indisponibilidade de todos os bens e direitos do devedor, comunicando sua decisão, preferencialmente por meios eletrônicos aos órgãos competentes (Registro de Imóveis, supervisores do mercado bancário e do mercado de capitais etc.). Depois de prescrever a indisponibilidade genérica e aleatória, prescreve o § 1º desse malsinado art. 185-A que o juiz deverá determinar o “***imediate levantamento da indisponibilidade***” dos bens ou valores que excederam ao valor da dívida sob execução. Para avaliação da compatibilidade e da proporcionalidade da garantia representada pela indisponibilidade universal de bens e direitos de devedor, os órgãos executores da constrição judicial “***enviarão imediatamente***” ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos tornados indisponíveis, conforme prescreve o § 2º desse artigo sob comento. Essas adjetivações como “***imediate levantamento da indisponibilidade***”, “***enviarão imediatamente***” inseridas pelo legislador de nada valerão considerando a conjuntura atual caracterizada por uma morosidade sem igual do nosso Judiciário em que a simples juntada de petição ou informação aos autos do processo leva meses e meses. **Bloquear** uma conta bancária, por exemplo, por meios eletrônicos, pode **levar alguns minutos**. Porém, para **desbloqueá-las**, mesmo na hipótese de bloqueio por engano, **pode levar anos**, por conta da morosidade que tomou conta do Judiciário como um todo.

No caso sob comento, de duas uma: ou os bens do devedor existem, ou eles não existem. Se não existem, a providência de indisponibilização é inócua. Se existem, eles devem ser penhorados ou arrestados segundo a **lei de regência**, após regular diligência efetiva e eficiente do agente público responsável. O que não pode é o legislador suprir a ineficiência, a inoperância e a incompetência dos órgãos públicos e de seus agentes, introduzindo mecanismos truculentos contra o contribuinte determinando a **indisponibilidade global** de seus bens e direitos, sem um mínimo de critério para identificar a real propriedade ou disponibilidade desses bens ou direitos. Pergunta-se, como fica a situação do executado se a indisponibilidade universal de bens e direitos recair: sobre salários; sobre numerários de terceiros, temporariamente em poder do devedor; sobre numerários destinados a pagar fornecedores, tributos retidos na fonte, folha salarial, títulos sob protesto? Evidente que em todos esses casos os danos serão irreparáveis.

Esse art. 185-A viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade preconizando a execução pela forma mais gravosa e truculenta contrariando abertamente o princípio geral inscrito no art. 620 do CPC, que determina a execução pelo modo menos gravoso para o devedor.

O pior é que a grande maioria de juízes e tribunais locais e regionais vem aplicando esse art. 185-A sem prova de inexistência de bens penhoráveis, afrontando a pacífica jurisprudência do STJ, que exige os três requisitos sequenciais: (a) citação do devedor; (b) não pagamento ou nomeação de bens à penhora; e (c) prova de inexistência de bens penhoráveis. Nesse sentido, a seguinte ementa:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. INDISPONIBILIDADE DE BENS E DIREITOS DO DEVEDOR. ARTIGO 185-A DO CTN. ESGOTAMENTO DE DILIGÊNCIAS PARA LOCALIZAÇÃO DE BENS DO DEVEDOR. NECESSIDADE. 1. Esta Corte firmou o entendimento de que a determinação de indisponibilidade de bens e direitos prevista no art. 185-A do

CTN pressupõe que o exequente comprove o esgotamento de diligências para a localização de bens do devedor. 2. Recurso especial não provido” (Resp nº 1381126/PR. Rel. Min. Eliana Calmon, *DJe* de 16-6-2013). No mesmo sentido: AgRg no Resp nº 1341860/SC; AgRg no Aresp nº 413209/BA; AgRg no Resp nº 1442730/PE; AgRg no Resp 1357010/PE; AgRg no Resp nº 1230835/MG.

b. Preferências – arts. 186 a 190:

Os artigos 186, 187 e 188 sofreram alterações introduzidas pela LC nº 118/05 como adiante se verá.

Segundo o art. 186, o crédito tributário prefere a qualquer outro, com exceção dos créditos resultantes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho, em respeito a sua natureza social.

A LC nº 118/05 acrescentou o parágrafo único para dispor que:

Na falência:

I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado;

II – A lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho;
e

III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados.”

Como se vê do inciso I, o crédito tributário passou a figurar em terceiro lugar na ordem de preferência. Os créditos com garantia real, até o limite do valor do bem gravado, passaram a ter preferência sobre o primeiro. Quanto aos créditos trabalhistas e aqueles representados por restituição, bem como os chamados créditos extraconcursais (antes, conhecidos como encargos da massa falida) sempre figuraram em primeiro lugar, sem qualquer contestação da doutrina. Essa preterição, favorecendo os créditos particulares gravados, está a merecer exame mais acurado.

O **crédito tributário**, decorrente do poder impositivo outorgado pela Carta Política, que se constitui na principal fonte regular de receita pública, é bem público indisponível, irrenunciável e imodificável pela vontade de seu titular, porque instrumento de realização da missão constitucional de promover o bem-estar da sociedade. Toda a atividade estatal, desde a instituição do tributo até a sua fiscalização, cobrança e aplicação do produto de sua arrecadação há de ser regida exclusivamente pelas normas jurídicas de direito público, sendo vedada a utilização de institutos ou procedimentos de direito privado.

A negligência na arrecadação de tributos (sem prejuízo da sanção penal) configura crime de responsabilidade política do governante, nos precisos termos do art. 85, inciso VI, da CF, além de configurar ato de improbidade administrativa nos termos do inciso X do art. 10 da Lei nº 8.429/92. A Lei de Responsabilidade Fiscal prescreve que “*constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação*” (art. 11), vedando a realização de transferência voluntária a favor do ente político que deixar de instituir todos os impostos de sua competência (parágrafo único do art. 11). Não é por outra razão que o art. 37, inciso XXII, da CF prescreveu que “*as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio*”.

Diante de texto constitucional tão claro, não bastasse a conceituação doutrinária do crédito tributário quanto à sua finalidade, parece-nos não haver espaço para o legislador infraconstitucional privilegiar o crédito particular com garantia real em detrimento do crédito tributário, de natureza pública, destinado à realização do bem comum. Assim, entendemos que a liberdade do legislador infraconstitucional de dar um tratamento privilegiado aos bancos, detentores maiores de créditos com garantias reais, não é absoluta. Ela encontra limites no sistema jurídico global.

Pode-se afirmar, sem margem de erro, que aqui faltou a mão do jurista, permitindo que interesses financeiros de instituições multinacionais prevalecessem sobre o interesse nacional de preservar a justa preferência dos créditos tributários.

O art. 187 do CTN, incorporando disposição contida na antiga lei de execução fiscal, prescreve que a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento, versando o concurso de preferência apenas entre as entidades políticas tributantes, na seguinte ordem:

I – União;

II – Estados, Distrito Federal e Territórios,⁹² conjuntamente e *pro rata*;

III – Municípios, conjuntamente e *pro rata*.

Em outras palavras, a União recebe seus créditos tributários em primeiro lugar; em havendo sobra, os Estados e o DF recebem por rateio, proporcionalmente e ao crédito de cada um; se ainda houver sobra os Municípios recebem por rateio, proporcionalmente ao crédito tributário de cada um deles.

Apesar de a Súmula 563 do STF⁹³ ter proclamado a compatibilização dessa preferência com a isonomia das entidades políticas tributantes, estamos convencidos de sua absoluta inconstitucionalidade por ferir, às escâncaras, o princípio federativo, que consagra a isonomia das pessoas políticas. O poder tributário foi outorgado pela Carta Magna às entidades componentes da Federação para que cada uma delas cumpra as missões que lhe foram atribuídas pelo mesmo Estatuto Magno. A noção de competência repele qualquer ideia de hierarquização, como a que resulta do dispositivo sob comento.

Os arts. 188 a 190 cuidam da operacionalização da preferência geral de que cuida o art. 186. Na falência, os créditos tributários vencidos ou vincendos gozam de primazia absoluta, constituindo encargos da massa a serem cumpridos em primeiro lugar no decurso do processo falimentar, conforme preceitua o art. 188. Uma vez contestado o crédito tributário, a discussão é remetida ao processo competente, hipótese em que o juiz deverá determinar a reserva de bens suficientes para garantir o pagamento desse crédito com os respectivos acréscimos, se a massa não efetuar a garantia de instância (§ 1º do art. 188).⁹⁴ O mesmo procedimento é aplicado em relação ao processo de concordata (§ 2º do art. 188).

Igual tratamento é dispensado ao crédito tributário nos processos de inventário ou arrolamento e de liquidação judicial ou voluntário das pessoas jurídicas de direito privado, conforme prescrições dos arts. 189 e 190, respectivamente.

Em função da introdução do parágrafo único ao art. 186 do CTN, que deu preferência aos créditos extraconcursais, isto é, aqueles correspondentes aos encargos da massa falida, o art. 188 sofreu alteração redacional para consignar que *‘são extraconcursais os créditos decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo falimentar’*. Dessa forma, os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos **após a decretação de falência** são considerados **extraconcursais**, devendo ser pagos com precedência, porém observada a ordem estabelecida no art. 83 da nova lei falimentar, Lei nº 11.101/05.

c. Meios assecuratórios da cobrança – arts. 191 a 193:

Esses artigos correspondem às transcrições dos arts. 1º a 3º do Decreto nº 22.957/33, que dispunha sobre os meios assecuratórios da cobrança da dívida ativa.

O art. 191 impõe o dever de apresentar a prova de quitação de todos os tributos como condição para a concessão da concordata,⁹⁵ bem como para a extinção das obrigações do falido. A LC nº 118/05 acrescentou o art. 191-A ao CTN para prescrever que a concessão de recuperação judicial, instituto que substituiu o da concordata, depende de apresentação de certidão negativa, ou de certidão positiva com efeito de negativa, nos casos permitidos por lei.

A prolação de sentença relativa à partilha ou adjudicação de bens, também, fica condicionada à apresentação de prova de quitação dos tributos relativos aos bens do espólio, ou a suas rendas, na forma do art. 192.

Por derradeiro, dispõe o art. 193 que salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova de quitação de todos os tributos devidos, à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre. A exigência de quitação dos tributos é em relação à Fazenda Pública interessada e abrange apenas as atividades, em cujo exercício contrata ou concorre, donde a possibilidade de coexistência de créditos tributários em mora.

Essas normas, à medida que impõem deveres aos órgãos da Administração e da Justiça, criam mecanismos tendentes a compelir o contribuinte a satisfazer o crédito tributário, constituindo-se, dessa forma, em medidas assecuratórias de sua cobrança.

¹ *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 293.

² Art. 140: “As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.”

³ Ato constitutivo é aquele que tem por fim imediato adquirir, modificar ou extinguir direito ao passo que ato declaratório limita-se a declarar um direito preexistente.

⁴ Parcela ponderável da doutrina invoca esse mesmo artigo para sustentar a tese da natureza declaratória do lançamento em relação ao crédito tributário. Entretanto, o CTN, por seu art. 142, separou de forma clara o momento do nascimento da obrigação tributária e o momento da constituição do crédito tributário.

⁵ Não têm razão, *data venia*, os que sustentam que o lançamento só se torna definitivo quando não impugnado pelo sujeito passivo, ou, se impugnado, quando confirmado em primeira ou em segunda instância administrativa. Não reconhecer a definitividade do lançamento na hipótese de notificação do sujeito passivo seria o mesmo que reconhecer a figura do crédito tributário provisório, que nenhuma guarida tem no CTN. Aliás, o raciocínio peca pela base, porque toda e qualquer decisão definitiva na esfera administrativa comportaria modificação por via judicial. Assim, aquele lançamento impugnado, ainda que decidido por sua manutenção integral na esfera administrativa, carregaria consigo a marca da “definitividade provisória”. Outrossim, procedimento administrativo do lançamento, meio de constituição do crédito tributário, a cargo do agente administrativo integrante da carreira de auditor fiscal ou de agente fiscal de rendas, nada tem a ver com o processo administrativo tributário, meio de solução da lide, a cargo de outros agentes administrativos integrantes da função de julgar, sendo que nos colegiados de segunda instância há representantes dos contribuintes. Nenhum deles tem o poder de efetuar o lançamento.

⁶ O art. 149 do CTN prescreve a revisão de ofício do lançamento efetuado nas nove hipóteses aí estabelecidas, de forma taxativa (ver Apelação com Revisão nº 0011007-98.2011.8.26.0132 do TJESP, Rel. Des. Carlos Giarusso Santos; *DOE* de 14-02-2013).

Seu parágrafo único, entretanto, deixa claro que a revisão do lançamento só pode ter início enquanto não consumada a decadência, isto é, enquanto não extinto o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

⁷ Nesse sentido decidiu o E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo na Apelação com Revisão nº 0011007-98.2011.8.26.0132 do TJESP, Rel. Des. Carlos Giarusso Santos; *DOE* de 14-02-2013. Contudo, o STJ entendeu que em relação à sociedade de profissionais liberais, uma vez constatado pelo Fisco a existência de caráter empresarial, pode rever o lançamento retroativamente para o efeito de tributação com base no preço do serviço prestado sem que se possa invocar ofensa ao art. 146 do CTN, conforme AgRg no REsp nº 1.446.228/RS, Rel. Min. Og Fernandes, *DJe* de 12-06-2015. Atente-se, entretanto, que a sociedade de profissionais liberais é excluída do conceito de empresa pelo parágrafo único do art. 966 do Código Civil quando prescreve: “não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa”.

⁸ A oração principal é: *O lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*. Logo, é o próprio texto legal que conceitua o lançamento como ato da autoridade administrativa fiscal. Entretanto, a jurisprudência tem utilizado indiferentemente as expressões *lançamento por homologação* e *autolancamento*, mesmo porque não se consegue extrair qualquer consequência prática dessa discussão teórico-doutrinária.

⁹ Resp nº 0063529-PR, 1ª T., *DJ*, de 7-8-95, p. 23.023; Resp. nº 0058918-RJ, 1ª T., *DJ*, de 19-6-95, p. 18.646, dentre outros. Idêntica orientação vem sendo adotada pela E. 1ª T. no que concerne à repetição de indébito, conforme se verifica, entre outros, dos seguintes julgados: Resp. nº 0069468-PR, 1ª T., *DJ*, de 9-10-95, p. 33.531; Resp. nº 0071358-CE, 1ª T., *DJ*, de 23-10-95, p. 35.635. Isso equivale a decuplicar o prazo legal que é de cinco anos.

¹⁰ O STJ, finalmente, mudou de orientação, firmando a tese de que o prazo decadencial de cinco anos conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação (Embargos de Divergência em Resp nº 101.407-SP, Rel. Min. Ari Pargendler, *DJ*, de 8-5-00, p. 53).

¹¹ Entretanto, a competência para o lançamento por homologação expressa ou tácita continua sendo da autoridade administrativa competente, que pode encampar ou não os atos praticados pelo particular.

¹² O § 2º do art. 161, do CTN, prescreve que na pendência de consulta formulada pelo devedor, dentro do prazo legal para pagamento do crédito tributário, não se aplicam as penalidades, as medidas de garantias, nem se cobram os juros moratórios.

¹³ Nesse sentido, a jurisprudência do STF: RREE ns. 87.229-SP, 93.036-SP, 93.039-SP, 102.1059-SP e 107.741-SP.

¹⁴ Súmula 436 do STJ: “A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.”

¹⁵ Súmula 436 do STJ: “A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.”

¹⁶ Acrescido pela LC nº 104, de 10-1-2001.

¹⁷ Acrescentado pela LC nº 104, de 10-1-2001. Súmula 437 do STJ: “A suspensão da exigibilidade do crédito tributário superior a quinhentos mil reais para opção pelo Refis pressupõe a homologação expressa do comitê gestor e a constituição de garantia por meio do arrolamento de bens.”

¹⁸ Prescreve o art. 97, VI do CTN que somente a lei pode estabelecer “hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”.

¹⁹ A moratória geral, decretada pela União, abrangendo os tributos das três esferas impositivas, tem seu fundamento na necessidade de remover a comoção política, perturbadora da economia, ou de combater a depressão econômica, como aquela que se instalou em nosso País em 1929. Os frequentes feriados bancários decretados pelo Poder Central produzem efeitos de moratória.

²⁰ Dolo é a vontade consciente, deliberada de praticar uma conduta antijurídica com o fim de obter vantagem, no caso, de suprimir ou reduzir tributos. Fraude “é toda ação ou omissão tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento” (art. 72 da Lei nº 4.502/64). Simulação outra coisa não é senão o conluio, que “é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando a qualquer dos efeitos auferidos nos arts. 71 e 72”, ou seja, efeitos da sonegação ou da fraude (art. 73 da Lei nº 4.502/64).

²¹ Os juros moratórios, entretanto, são devidos em qualquer hipótese. Na ausência de percentual previsto na lei, aplica-se a taxa de 1% ao mês (§ 1º do art. 161 do CTN).

²² A disposição sob comento, ao contrário do que está no parágrafo único do artigo antecedente, não faz referência à fraude, mas a mesma está contida no conceito de dolo, pois inexistente fraude sem dolo.

²³ Periodicamente vêm sendo elaboradas leis de parcelamento de débitos tributários. A última lei é a de nº 11.941, de 27-5-2009, resultante da conversão da MP nº 449/2008. Ela permite o parcelamento de débitos tributários em até 180 meses abrangendo, inclusive, os saldos remanescentes de débitos consolidados pelos regimes anteriores (REFIS, PAES e PAEX).

²⁴ Art. 38: “A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta **precedida do depósito preparatório do valor do débito**, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.”

²⁵ Suspensão da exigibilidade do crédito tributário e proteção da confiança legítima. *Direito financeiro, econômico e tributário* – homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. Obra coletiva. (Orgs. Estevão Horvath, José Maurício Conti e Fernando Facury Scaff). São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 271.

²⁶ Acrescentado pela LC nº 104, de 10-1-2001.

²⁷ Ver art. 127 e parágrafos do CTN.

²⁸ O Decreto nº 64.163/69 faculta o recolhimento de tributos federais através de via postal, por contribuintes domiciliados em Município não servido por estabelecimentos bancários autorizados ou órgão arrecadador.

²⁹ As garantias em relação ao cheque podem consistir em exigência de que seja o mesmo visado pelo Banco sacado, que seja cruzado etc.

³⁰ O Decreto nº 7.574, de 29-9-2011, consolida a legislação concernente ao processo administrativo da União, dentre ela, a legislação referente ao processo de compensação, restituição, ressarcimento e reembolso de tributos.

³¹ A expressão *tributos e contribuições* pode ensejar a equivocada interpretação no sentido de que a lei conferiu às contribuições natureza de exação não tributária. A exemplo do legislador constituinte, o legislador ordinário confundiu o gênero com a espécie, tanto é que no § 3º a palavra *contribuição* está corretamente empregada como espécie do gênero tributo.

³² Como se sabe, existem as contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149 da CF), e as contribuições de seguridade social (art. 195 da CF).

³³ Súmula 461 do STJ: “O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.”

³⁴ A Lei nº 10.833/03 altera a redação do seu § 3º para ampliar o rol de tributos não compensáveis. A Lei nº 11.051/04 e a Lei nº 11.941/09 alteraram a redação do seu § 12 para instituir novas ampliações às hipóteses de vedação da compensação de tributos.

³⁵ Súmula 460 do STJ: “É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte.”

³⁶ Na terminologia atual, correspondem aos tributos, neles incluídas as contribuições sociais.

³⁷ Súmula 464 do STJ: “A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária.”

³⁸ A Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20-11-2012, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, continua vedando, em seu art. 60, § 1º, a compensação da contribuição

previdenciária de 11% retida na fonte com as contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, isto é, as contribuições retidas pelas empresas contratantes de serviços executados mediante cessão de mão de obra somente poderão ser compensadas com as contribuições sociais incidentes sobre a folha de remuneração.

³⁹ Apesar de julgados inconstitucionais os §§ 9º e 10 do art. 100 da CF, com a redação conferida pela EC nº 62/09, esses dispositivos estão em vigor até que sejam modulados os efeitos da declaração de inconstitucionalidade pronunciada na ADI nº 4.425, julgada parcialmente procedente, *DJe* de 18-12-2013.

⁴⁰ Normalmente, retrata casos de impossibilidade material decorrente de situações anômalas que atingem certas atividades ou certas localidades.

⁴¹ De se observar que o erro de direito é inescusável, assim como a ninguém é lícito alegar ignorância da lei.

⁴² Via de regra, a cobrança de pequenos créditos acarreta prejuízos ao erário público em termos de despesas operacionais. O art. 14, da Lei nº 11.941, de 27-5-2009, promoveu a remissão de débitos para com a Fazenda Nacional de valor igual ou inferior a R\$ 10.000,00 nas condições aí especificadas. A Lei nº 14.272, de 20-10-2010, do Estado de São Paulo autorizou o Poder Executivo a não propor ações, inclusive execuções fiscais, assim como requerer a desistência das ajuizadas, para cobrança de débitos de natureza tributária ou não tributária, cujos valores atualizados não ultrapassem 600 (seiscentas) UFESPs. Súmula 452 do STJ: “A extinção das ações de pequeno valor é faculdade da Administração Federal, vedada a atuação judicial de ofício.”

⁴³ O § 2º, do art. 108 do CTN estatui que “o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”. Porém, quando autorizado por lei, “as considerações de equidade” podem conduzir ao perdão da dívida tributária.

⁴⁴ Normalmente, essas condições peculiares resultam de calamidade pública, crise econômica aguda, comoção interna etc.

⁴⁵ O pagamento de dívida prescrita não enseja repetição, porque a prescrição não é causa de extinção do direito, salvo em matéria de direito tributário, pois a prescrição extingue o crédito tributário, conforme inciso V do art. 156 do CTN. Ver, também, a Súmula 409 do STJ que preconiza a decretação de ofício da prescrição ocorrida antes da propositura da ação de execução fiscal.

⁴⁶ A Lei nº 11.051, de 29-12-2004, veio introduzir o § 4º ao art. 40 da LEF para possibilitar o conhecimento de ofício da prescrição intercorrente, refletindo a moderna teoria sobre a prescrição que enxerga nela um instrumento de estabilização das relações jurídicas e da garantia constitucional da segurança jurídica, que não permite que se eternize a demanda judicial. O art. 53, da Lei nº 11.941, de 27-5-2009, prescreveu que “a prescrição dos créditos tributários pode ser reconhecida de ofício pela autoridade administrativa”.

⁴⁷ *Manual de direito processual*. São Paulo: Saraiva, 1974. v. 1, p. 126.

⁴⁸ No novo Código Civil, Lei nº 10.406/02, as hipóteses de decadência, salvo as regras contidas nos arts. 207 a 211, acham-se previstas em imediata conexão com a disposição normativa que a estabelece, como complemento do preceito no qual se opera. Tirante as hipóteses do art. 207, que fixa os diversos prazos prescricionais, todos os demais prazos extintivos se referem à decadência. São exemplos, dentre outras, as hipóteses do art. 445 que fixa o prazo para o adquirente exercer o direito de obter redibição ou abatimento do preço, e do art. 516, que fixa o prazo para o exercício do direito de preempção.

⁴⁹ Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis – *Revista de Direito Processual Civil*, Saraiva, v. 3, p. 109.

⁵⁰ Essa regra não tem aplicação para a hipótese de lançamento por homologação, cujo prazo decadencial é regulado pelo § 4º, do art. 150, que assinala o prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo sem que a Fazenda se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

⁵¹ Muitos autores insurgem-se contra essa disposição sustentando que a decadência não comporta interrupção nem suspensão. A lei, por certo, não está presa à doutrina. O § 4º do art. 240 do CPC, por exemplo, instituiu a interrupção retroativa do prazo decadencial e dos demais prazos extintivos previstos em lei. Contudo, não há negar que esse termo inicial para a decadência é ilógico por se reportar à data da decisão anulatória do lançamento, que nada tem a ver com a data da ocorrência do fato gerador, a qual dá nascimento à obrigação tributária. Essa regra deve ser interpretada com intensa restrição, no sentido de tornar juridicamente irrelevante qualquer decisão que venha a anular o lançamento após decorrido o prazo quinquenal, sob pena de deixar aberto um caminho para a Fazenda aniquilar o instituto da decadência.

⁵² Já dissemos anteriormente que o lançamento não se limita a declarar a preexistência da obrigação tributária, mas confere a esta liquidez e certeza antes inexistentes, o que evidencia a modificação da situação anterior a demonstrar sua natureza constitutiva.

⁵³ O art. 72, da Lei nº 11.941, de 27-5-2009 introduziu os arts. 1º-A e 2º-A, bem como alterou a redação do art. 2º, da Lei nº 9.873, de 23-11-1999, a fim de uniformizar o prazo prescricional de 5 (cinco) anos em relação ao crédito não tributário, a contar de sua constituição definitiva, prevendo as mesmas hipóteses de interrupção que estão elencadas no parágrafo único do art. 174 do CTN.

⁵⁴ O art. 202 do CC arrola os casos de interrupção da prescrição.

⁵⁵ A nova redação conferida pela LC nº 118, de 9-2-2005, antecipa o prazo de interrupção da prescrição que antes só ocorria com a efetiva citação do executado. O novo prazo aplica-se apenas às execuções propostas a partir da vigência do novo diploma legal. Não há

retroatividade fora das hipóteses do art. 106 do CTN (Resp nº 754020/RS – Rel. Min. Castro Moreira, *DJ* de 1-6-2007, p. 364 e Resp nº 770548/SC, Rel. Min. José Otávio de Noronha, *DJ* de 3-2-2007, p. 332).

⁵⁶ Ver art. 867 do CPC.

⁵⁷ A disposição é bastante genérica; abrange, portanto, qualquer ato judicial, como a interpelação, a notificação, a intimação e o próprio protesto judicial.

⁵⁸ Qualquer comportamento do sujeito passivo que implique o reconhecimento da dívida, como, por exemplo, o pedido de parcelamento, implica a interrupção do prazo prescricional. Ver art. 191 do CC sobre a renúncia expressa ou tácita da prescrição.

⁵⁹ Ao teor da Súmula 436 do STJ nos tributos de lançamento por homologação a constituição definitiva do crédito tributário se dá com a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal.

⁶⁰ Súmula 409 do STJ: “Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício (art. 219, § 5º, do CPC).”

⁶¹ Ob. cit., p. 298.

⁶² A moratória, o depósito do montante integral do crédito tributário, as reclamações e os recursos administrativos e a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

⁶³ Não é apenas a suspensão da exigibilidade do crédito que inibe sua cobrança judicial. O crédito tributário, enquanto não inscrito na dívida ativa, não pode ser cobrado em juízo por não conter o requisito da exequibilidade. Nem por isso os estudiosos sustentam que o prazo prescricional começa a fluir na data da inscrição da dívida ativa. Aliás, curiosamente, a inscrição na dívida ativa é causa de suspensão da prescrição por 180 dias, nos termos do art. 3º do DL nº 1.793/80, válido no âmbito da União. Esse dispositivo não foi recepcionado pela Constituição Federal, que submeteu a decadência e a prescrição à disciplina da lei complementar (art. 146, III, *b*).

⁶⁴ Conforme decidiu o STJ em regime de recurso repetitivo, “a confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos” (Resp nº 1.133.027, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. para Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, *DJe* de 16-3-2011). Assim, a irrevogabilidade e a irretroatividade dizem respeito unicamente à matéria de fato confessada, pelo que é possível discutir a inclusão de acréscimos financeiros em percentual superior à taxa de juros moratórios cabíveis no parcelamento de tributos fixada por lei federal aplicável no âmbito nacional por ser essa matéria pertinente ao direito financeiro segundo o entendimento do STF e, por conseguinte, submetido ao regime de legislação concorrente (art. 24, I, da CF, c.c §§ 2º e 4º).

⁶⁵ Ver Súmula vinculante nº 8 do STF.

⁶⁶ Há entendimento doutrinário e jurisprudencial no sentido da inconstitucionalidade da referida disposição legal, por interferir no princípio fundamental da jurisdição.

⁶⁷ Ver art. 304 do CC.

⁶⁸ É comum o lançamento englobado do IPTU com taxas de serviços, ilegais e inconstitucionais. Nessa hipótese, pode consignar o valor do IPTU extinguindo o crédito tributário em relação a esse imposto. Pode, também, ingressar com a ação anulatória do lançamento invocando sua incidibilidade, à medida que os valores do imposto e das taxas acham-se englobados nas parcelas mensais, impossibilitando o pagamento do imposto sem o pagamento das taxas.

⁶⁹ No caso de lançamento direto, a responsabilidade pela entrega tempestiva da notificação respectiva é do poder tributante. Em caso de atraso nessa entrega, o contribuinte poderá consignar o respectivo crédito tributário para se eximir do pagamento da multa moratória.

⁷⁰ Os proprietários de imóveis situados ao longo das divisas de São Paulo e Diadema vêm recebendo, desde a década de 70, notificações de IPTU por ambas as Municipalidades, em decorrência da imprecisão do mapa cartográfico vigente, que não permite a correta localização das linhas divisórias. Para resolver esse problema propusemos, com fundamento no art. 12, § 2º do ADCT, a redemarcação das linhas divisórias entre os dois Municípios levando em conta os critérios geográficos definidos, mediante as compensações necessárias. Convênio nesse sentido foi firmado pelas Chefias dos Executivos. A Câmara Municipal de São Paulo aprovou esse convênio, porém a de Diadema não o referendou. Por isso, a confusão continua. Só resta aos contribuintes contemplados com duplo lançamento do IPTU ingressar com a ação consignatória.

⁷¹ Existem julgados convertendo em renda nessa hipótese. Trata-se de uma solução ilegal da jurisprudência.

⁷² A Fazenda Pública, além de gozar do privilégio do recurso de ofício em relação à decisão de primeira instância que lhe for contrária, conta, ainda, com a interposição obrigatória de recursos cabíveis como regra, pelo que o procurador fazendário só poderá deixar de recorrer se obtiver a competente autorização da Administração.

⁷³ Súmula 406 do STJ: “A Fazenda Pública pode recusar a substituição do bem penhorado por precatório.”

⁷⁴ O art. 6º da EC nº 62, de 9-12-2009, convalidou todas as compensações de precatórios com tributos vencidos até 31-10-2009 da entidade devedora, efetuadas na forma do § 2º, do art. 78 do ADCT.

⁷⁵ Esse artigo foi regulamentado pela Portaria conjunta PGFN/RFB nº 9, de 19-10-2011.

⁷⁷ Op. cit., p. 171.

⁷⁸ RE nº 113.711/SP, Rel. Min. Moreira Alves, *DJ* de 9-1-1987; *RTJ* 123/810.

⁷⁹ Súmula 544 do STF: “Isenções tributárias concedidas sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.”

⁸⁰ A regra excepcional do art. 19, § 2º da Emenda nº 1/69, que conferia à União a faculdade de instituir, por lei complementar, a isenção de impostos estaduais e municipais, por não se harmonizar com o princípio federativo, não foi reproduzida na Carta Política vigente, que até derogou as chamadas isenções heterônomas.

⁸¹ O plenário do STF firmou entendimento de que a redução da base de cálculo equivale à isenção parcial, pelo que é vedado o creditamento integral do ICMS (RE nº 174.478-2-SP, Rel. para acórdão Min. Cezar Peluso, *DJ* de 30-9-2005).

⁸² Apesar da solar clareza do dispositivo em tela, frequentemente, o legislador ordinário tem editado instrumentos normativos preordenados a perdoar dívidas tributárias referindo-se impropriamente à anistia e não à remissão. Daí porque a doutrina, equivocadamente, tende a conceituar a anistia como perdão da dívida e da infração em contraposição à remissão, que significa, apenas, o perdão da dívida.

⁸³ Em passado não muito remoto, em que periodicamente eram decretadas as anistias das contribuições previdenciárias, grande parte dos contribuintes deixava de honrar suas obrigações na certeza de que, mais cedo ou mais tarde, seriam contemplados pela graça governamental.

⁸⁴ Quando concedida em caráter geral, a efetivação da anistia independe de qualquer providência do sujeito passivo.

⁸⁵ Trata-se de uma combinação com o instituto da moratória. É a modalidade mais utilizada entre nós, com o fito de propiciar uma arrecadação maior em épocas de dificuldades do erário público.

⁸⁶ Apesar de o dispositivo referir-se à revogação da moratória, na realidade, trata-se de invalidação da pseudomoratória, isto é, de anulação de moratória concedida sem o preenchimento dos requisitos exigidos pela lei.

⁸⁷ Se presentes os requisitos legais para a fruição da anistia, o indeferimento do pedido do beneficiário pela autoridade administrativa comporta invalidação pelo Poder Judiciário (AgRg no Ag nº 1340457/BA, Rel. Min. Castro Meira, *DJe* de 1º-12-2010).

⁸⁸ Súmula 400 do STJ: “O encargo de 20% previsto no DL nº 1.025/1969 é exigível na execução fiscal proposta contra a massa falida.”

⁸⁹ O caráter público do direito obrigacional representado pelo crédito tributário sobrepõe-se às cláusulas restritivas resultantes de convenções.

⁹⁰ A jurisprudência tem estendido a impenhorabilidade a outros bens não elencados pelo CPC, como, por exemplo, os imóveis adquiridos com o financiamento do Instituto de Previdência dos Estado de São Paulo (*RTJ* 73/566).

⁹¹ A doutrina já admite como marco inicial da tipificação da fraude a inscrição da dívida. Temos para nós que, na verdade, esse dispositivo do Código conspira contra o interesse da Fazenda, à medida que induz o mau contribuinte a se desfazer de seus bens, por *n* meios “fraudulentos”, antes do advento do marco temporal que caracteriza a alienação ou a oneração fraudulenta.

⁹² Não mais existe Território entre nós, desde a extinção do território de Fernando de Noronha.

⁹³ Súmula 563: “O concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional é compatível com o disposto no art. 9º, I, da Constituição Federal” (ver art. 19, III, da CF/88).

⁹⁴ O § 1º do art. 16 da Lei nº 6.830/80 não permite a apresentação de embargos do executado antes de garantida a execução. A reserva obrigatória de bens cumpre a mesma finalidade visada pela garantia de instância.

⁹⁵ Com o advento da nova lei de falências, Lei nº 11.101/05, o instituto da concordata cedeu lugar ao instituto da recuperação judicial, pelo que o texto do art. 191 do CTN não mais faz referência à concordata, modificado que foi pela LC nº 118/05.

13

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Sumário: 13.1 Considerações gerais. 13.2 Fiscalização. 13.2.1 Sigilo bancário. 13.3 Dívida ativa. 13.4 Certidões negativas.



13.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Administração tributária é a atividade do poder público voltada para a fiscalização e arrecadação tributária. É um procedimento que objetiva verificar o cumprimento das obrigações tributárias, praticando, quando for o caso, os atos tendentes a deflagrar a cobrança coativa e expedir as certidões comprobatórias da situação fiscal do sujeito passivo.

A administração tributária, regida pela legislação tributária, assim entendida aquela prevista no art. 96 do CTN, é de suma importância para a Fazenda Pública, visto que a receita tributária representa a maior fonte regular de receita pública. De regra, as próprias leis instituidoras dos tributos estabelecem, genericamente, as normas de competência, bem como os poderes dos agentes públicos no desempenho das atividades fiscalizadoras. A complexidade de nosso sistema tributário, porém, conduz à necessidade de expedição não só de decretos regulamentadores, como também, de inúmeros outros instrumentos normativos de menor hierarquia, como portarias, instruções normativas, ordens internas, comunicados, ordens de serviços, circulares etc., que passam a integrar a legislação tributária voltada para a fiscalização e arrecadação de tributos.

Para o fiel desempenho dessa atividade, o poder tributante precisa de uma infraestrutura adequada em termos de pessoal e material. Vejamos, resumidamente, a estrutura da administração tributária nas três esferas impositivas.

No âmbito da União, existe o Ministério da Fazenda como órgão de cúpula. Logo abaixo, está a Secretaria da Receita Federal, à qual se acham subordinadas as Superintendências Regionais. Abaixo das Superintendências Regionais, encontram-se as Delegacias da Receita Federal e as Inspetorias na área aduaneira. A seguir estão as Agências das Receitas Federais. Na área de procedimentos administrativos fiscais existem as Delegacias de Receita Federal¹ como órgãos de primeira instância e como órgãos de segunda instância administrativa, os Conselhos de Contribuintes, aqueles subordinados à Secretaria da Receita Federal e os últimos diretamente vinculados à estrutura do Ministério da Fazenda.

A MP nº 258, de 21-7-2005, criou a Receita Federal do Brasil unificando a administração dos tributos de competência da União e a contribuição previdenciária de competência do Instituto Nacional do Seguro Social. Essa unificação abrangia a fase administrativa e a fase judicial da cobrança do crédito tributário, mediante criação de novos cargos e órgãos, e com expansão

dos existentes atualmente. Essa Medida Provisória não foi votada a tempo pelo Legislativo, acarretando perda de sua eficácia. Com isso, até que novo diploma legal venha a ser aprovado, a Secretaria da Receita Federal, de um lado, e a Secretaria da Receita Previdenciária, de outro lado, passam a atuar separadamente trazendo transtornos de natureza funcional e processual. Dispositivos inseridos no bojo de instrumentos normativos posteriores à MP nº 258, que fazem referência à Receita Federal do Brasil, como acontece com a Lei nº 11.196, de 21-11-2005, devem ser entendidos como se estivesse se referindo à Secretaria da Receita Federal ou à Secretaria da Receita Previdenciária, conforme o caso. Muito embora os atos praticados na vigência da MP nº 258, na omissão do Congresso Nacional em discipliná-los por decreto legislativo (§ 3º do art. 62 da CF), continuem sendo regidos pela medida provisória caducada (§ 11 do art. 62 da CF), o hiato que se abre até a vigência de novo diploma legal conspira contra o princípio da eficiência do serviço público. Marchas e contramarchas tumultuam a vida administrativa dos órgãos envolvidos e desnorteiam os contribuintes, com enorme desperdício de tempo e de recursos financeiros. Uma alteração profunda na estrutura administrativa tributária da União e da autarquia securitária, como a encetada pela MP nº 258, retirando a autonomia financeira do INSS, que ficou apenas com o encargo de pagar os benefícios previdenciários,² só poderia ser objeto de um projeto de lei para ser exaustivamente examinado e debatido pelos congressistas, sob pena de anular os efeitos da Reforma Previdenciária implantada com imensos sacrifícios dos servidores públicos, dos inativos e dos pensionistas. Se fosse o caso, a unificação da administração tributária deveria prever sua implantação gradativa, porém, de forma a assegurar a autoadministração do INSS mediante **separação física** do produto da arrecadação do tributo que lhe pertence, e de forma definitiva, de sorte a preservar o princípio da segurança jurídica.

A Lei nº 11.457, de 16-3-2007, fruto de aprovação do Projeto de Lei nº 6.272/2005, criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil mediante transformação da Secretaria da Receita Federal (art. 1º). Este superórgão, subordinado ao Ministério da Fazenda, recebeu competência também para planejar, executar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições previdenciárias. O produto de arrecadação dessas contribuições será creditado diretamente ao Fundo de Regime Geral da Previdência Social de que trata o art. 68 da LC nº 101/2000, como forma de assegurar a autonomia financeira da autarquia securitária (art. 250 da CF). Em consequência, ficou extinta a Secretaria de Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social (art. 2º e parágrafos).

Na esfera estadual, tomando-se por base o Estado de São Paulo, temos o seguinte: como órgão de cúpula está a Secretaria da Fazenda; logo abaixo, está a Coordenadoria da Administração Tributária (CAT), à qual se subordina o Departamento Executivo da Administração Tributária (DEAT), que, por sua vez, tem sob seu comando as Delegacias Regionais; cada Delegacia desdobra-se em Inspetorias e estas em Postos Fiscais; na área do procedimento administrativo fiscal, temos a Seções de Julgamento subordinadas às Delegacias Regionais e, como órgão colegiado de segunda instância administrativa, temos o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) subordinado à Coordenadoria de Assistência Tributária.

No âmbito municipal, considerando o Município de São Paulo, a administração tributária está assim estruturada: como órgão de cúpula está a Secretaria das Finanças, à qual se acham subordinados os Departamentos de Rendas Mobiliárias e de Rendas Imobiliárias; cada um desses Departamentos é dividido em Inspetorias Fiscais que, por sua vez, subdividem-se em Subinspetorias Fiscais. A estrutura da Secretaria das Finanças, no que tange ao procedimento administrativo fiscal, deixa muito a desejar, inexistindo órgãos julgadores colegiados em segunda instância.

Uma boa infraestrutura administrativa é indispensável para a eficiente atuação do poder tributante, no sentido de maximizar a arrecadação tributária, coibindo, prontamente, a ação danosa dos sonegadores com o fito de conscientizar o contribuinte de que o pagamento de tributos é um dever de todos, na proporção de suas respectivas capacidades contributivas. Uma administração tributária dinâmica, racional e eficiente conduzirá à redução de custos operacionais na arrecadação de tributos, concorrendo para a formação de uma conjuntura capaz de propiciar o alívio da pressão tributária que, entre nós, atinge níveis críticos.

Para dar maior eficiência na arrecadação de tributos, a EC nº 42/2003 inseriu o inciso XXII ao art. 37 da CF, considerando as administrações tributárias da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios como atividades essenciais ao funcionamento do Estado, a serem exercidas por **servidores de carreiras específicas**. Prescreveu-lhes a aplicação de recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuação de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e informações fiscais, na forma da lei ou convênio. Com o advento dessa norma, espera-se que os Municípios abandonem o velho hábito de querer terceirizar o serviço de cobrança da dívida ativa, movidos por interesses que não atendem ao interesse público. Agora, a vedação constitucional ficou bem clara, pois os serviços de fiscalização, arrecadação e cobrança de tributos inserem-se no âmbito da administração tributária de cada ente político, devendo ser executados exclusivamente por servidores efetivos organizados em carreiras específicas (auditores fiscais, inspetores fiscais, agentes de rendas, procuradores etc.).

O Código Tributário Nacional, sob o título de “Administração Tributária”, desenvolve três capítulos: Fiscalização, Dívida Ativa e Certidões Negativas, nos arts. 194 a 208.

13.2 FISCALIZAÇÃO

O art. 194 do CTN remete à legislação tributária³ a competência para regular, em caráter geral, os poderes e os deveres das autoridades administrativas em matéria de fiscalização de sua aplicação, respeitadas as disposições pertinentes do Código.

Com isso, o Código balizou a ação das autoridades administrativas submetendo seus poderes e deveres ao princípio da legalidade. Melhor explicando, cabe à lei prescrever a discricionariedade no âmbito de atuação do poder fiscalizatório. Esclarece o parágrafo único desse artigo que a fiscalização abrange as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade ou de isenção de caráter pessoal.

O art. 195, para os efeitos da legislação tributária, afasta quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los. A finalidade dessa disposição foi a de derogar, na área fiscal, as normas limitativas contidas nos arts. 17 e 18 do Código Comercial. A legislação federal (leis e decretos) já vinha, paulatinamente, afastando o rigor daquelas normas restritivas com o respaldo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que chegou a editar a Súmula 439⁴ a respeito da matéria. O art. 195 tem a virtude de uniformizar o poder investigatório do fisco nas três esferas impositivas, de sorte que, hoje, as regras restritivas do Código Comercial, bem como aquelas concernentes ao sigilo bancário, não se aplicam aos fiscos federal, estadual e municipal. Seu parágrafo único determina a conservação dos livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos pelo prazo necessário à consumação da prescrição dos créditos tributários. Alguns autores entendem que o preceito em questão aplica-se, também, em relação à decadência. Ponderamos, contudo, que sem os livros, às vezes, não há como o fisco identificar quais as operações do contribuinte sob os efeitos da decadência. Consigne-se, por fim, que a conservação dos livros e dos comprovantes de lançamentos é do interesse do próprio contribuinte, que poderá, a qualquer tempo, fazer prova em sentido contrário à pretensão do fisco.

O art. 196 prescreve a obrigatoriedade de a autoridade administrativa lavrar o termo documentando o início da diligência de fiscalização, fixando o prazo máximo para a conclusão dos trabalhos. Essa providência sintoniza-se com os princípios da legalidade e da discricionariedade colocando o contribuinte a salvo de eventuais abusos e arbitrariedades dos agentes públicos. A lavratura do termo de início de fiscalização tem capital importância para as partes. De um lado, resguarda o sujeito ativo quanto à regularidade da diligência encetada e quanto à exclusão de responsabilidade pela denúncia espontânea.⁵ De outro, assegura ao sujeito passivo a contagem do prazo decadencial a partir desse termo.⁶ A fixação do prazo máximo de conclusão das diligências, por sua vez, constitui uma garantia do contribuinte que, do contrário, ficaria infinitamente sob a espada de Dâmocles, com todas as inconveniências facilmente vislumbráveis.

O art. 197 arrola as pessoas ou entidades que, em razão do cargo, função, profissão ou natureza da atividade, são obrigadas a prestar às autoridades administrativas informações de que disponham relativamente aos bens, negócios ou atividades de terceiros. São elas:

I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;⁷

III – as empresas de administração de bens;

IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V – os inventariantes;

VI – os síndicos, comissários e liquidatários;

VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

As pessoas e entidades supracitadas,⁸ desde que intimadas, por escrito, pelas autoridades administrativas, são obrigadas a prestar informações sobre os bens, negócios e atividades de terceiros com exceção quanto aos fatos em que o informante esteja legalmente obrigado a observar o segredo profissional⁹ (parágrafo único do art. 197).

O artigo 198,¹⁰ sem prejuízo do disposto na legislação criminal,¹¹ estatui o princípio do sigilo fiscal ou administrativo proibindo a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública e de seus agentes, de informações acerca da situação econômica ou financeira dos contribuintes ou responsáveis, excetuando apenas os casos de requisição regular da autoridade judiciária no interesse da Justiça. Parece-nos que as informações aos membros das Comissões Parlamentares de Inquérito, que dispõem dos poderes de investigação próprios das autoridades judiciais,¹² não estão proibidas. Tanto é assim que deputados e senadores não estão obrigados a testemunhar sobre informações recebidas ou prestadas em razão do exercício do mandato.¹³ O

art. 198 abre exceção, também, nos casos regulados pelo art. 199,¹⁴ em que a Fazenda Federal e as Fazendas Estaduais e Municipais, no interesse da fiscalização e arrecadação tributária, prestam mútua assistência, com a permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico por lei ou convênio. Entretanto, a nós nos parece que inexistente propriamente uma exceção nesse caso, à medida que as informações recíprocas, prestadas pelas entidades políticas, continuam sob a tutela do mesmo sigilo. Se o agente do fisco destinatário das informações romper o sigilo contra aquele, caberá a sanção penal respectiva, sem prejuízo de sua responsabilização funcional. Os Estados do RN, CE, PE, AL, PB, ES, PA, AP, RJ, AC e BA firmaram o Protocolo ICMS nº 66, de 3 de julho de 2009, que, com base nos arts. 102 e 199 do CTN, instituiu o Sistema de Inteligência Fiscal (SIF), um conjunto harmônico e integrado pelas Unidades de Inteligência Fiscal, baseado na mútua colaboração, com vistas à cooperação técnica e ao intercâmbio de informações. Posteriormente, outros Estados, como o de GO, MA, MS, RS, RR, SC, SP, SE e o DF aderiram ao citado Protocolo. Finalmente, pelo Protocolo ICMS 147, de 28 de setembro de 2012, houve a adesão da Receita Federal do Brasil. Com isso, praticamente, todos os fiscos estaduais e distrital e o fisco federal passaram a atuar de forma integrada, com o compartilhamento de cadastros e de informações, conforme prescrição do inciso XXII, do art. 37 da CF.

Por fim, em prestígio ao princípio da supremacia do interesse público, o art. 200 permite às autoridades administrativas a requisição de força pública federal, estadual ou municipal “quando vítimas de embaraço¹⁵ ou desacato¹⁶ no exercício de suas funções, ou quando necessária à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei, como crime ou contravenção”. Essa expressão final, facultando a requisição de força pública independentemente de configuração do fato definido como crime ou contravenção, pode ensejar abusos e arbitrariedades,¹⁷ hipótese em que a autoridade administrativa poderá sujeitar-se à pena do art. 322 do CP, que define o crime de violência arbitrária.

13.2.1 Sigilo bancário

Prescreve o art. 5º, inciso XII, da CF, que

“é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal”.

Simple exame ocular do texto permite vislumbrar, de um lado, o sigilo absoluto em relação à correspondência, às comunicações telegráficas e aos dados. *Comunicação de dados* seria a expressão correta. De outro lado, no que concerne às comunicações telefônicas, o sigilo é relativo, porque pode ser quebrado por ordem judicial, nas hipóteses previstas em lei, para investigação criminal ou instrução processual penal. Hoje, a matéria é disciplinada pela Lei nº 9.296, de 24 de junho de 1996.

O sigilo de comunicação de dados a que se refere o texto constitucional é espécie do gênero sigilo profissional ou segredo profissional, o que abarca o chamado *sigilo bancário*. Abrange as operações financeiras do cliente do Banco, seus extratos, o uso de cartões de crédito, o cadastro de bens etc. Por isso, no entender do STJ, o sigilo bancário constituiria espécie de **direito à intimidade** consagrado no art. 5º, inciso X da CF (Ag. Reg. 187/96-DF, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo, *DJ* de 16-9-96, p. 33.651).

A jurisprudência de nossos tribunais não tem reconhecido, entretanto, direito absoluto ao chamado sigilo bancário, conferindo ao texto da Magna Carta interpretação que resguarda o superior interesse público. De fato, a garantia da discrição, traduzida pela obrigação do banqueiro de guardar segredo sobre operações financeiras de seu cliente, ao mesmo tempo em que protege o interesse individual, em geral, consulta o interesse da coletividade e, às vezes, o interesse do próprio Estado, como é o caso da Suíça. Outras vezes, porém, surgem interesses conflitantes quando, então, impõe-se a prevalência do interesse público. Daí a flexibilização do sigilo bancário por meio de legislação infraconstitucional.

Dessa forma, a Lei nº 4.595, de 31-12-64, que instituiu o Sistema Financeiro Nacional, recepcionada como lei complementar pela CF vigente (art. 192), disciplinou o sigilo bancário em seu art. 38, §§ 5º e 6º. O sigilo aí previsto pode ser quebrado pelo Poder Judiciário e pelas Comissões Parlamentares de Inquérito (§§ 1º e 3º). Tem-se entendido que o Ministério Público não detém o poder de romper o sigilo. Mesmo em face da Lei Orgânica Nacional do Ministério Público, Lei nº 8.626/93, que consagra o poder de requisição, a jurisprudência dominante tem sido no sentido de que a quebra do sigilo bancário só pode ocorrer nas hipóteses do art. 38 da Lei nº 4.595/95, que, por ter natureza de lei complementar, só pode ser alterada por uma outra lei complementar, não sendo o caso da Lei nº 8.626/93, que, aliás, não tem matriz constitucional no que tange à quebra de sigilo bancário.

Dispõem os §§ 5º e 6º do art. 38 da lei bancária:

“§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de

documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames serem conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente.”

Entretanto, a tentativa de aplicação dos dispositivos anteriores pelas autoridades administrativas fiscais fracassou, tendo em vista o contido no parágrafo único do art. 197 do CTN (lei materialmente complementar), que veda a comunicação de fatos de que o informante deva, legalmente, guardar segredo profissional. Sobreveio a Lei Complementar nº 105, de 10-1-2001, que revogou o art. 38 da Lei Bancária, permitindo a quebra do sigilo bancário pela Receita Federal. O art. 5º prevê a regulamentação dos critérios para que as instituições financeiras informem as operações realizadas por seus clientes, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor. Essa regulamentação foi feita, na mesma data da lei, pelo Decreto nº 3.724/2001. O art. 6º da lei, praticamente reproduz o que estava prescrito no § 5º do art. 38 da Lei Bancária, condicionando a quebra do sigilo à **existência prévia de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso** e a **indispensabilidade** do exame de dados a juízo da autoridade administrativa competente.

Por se tratar de regulamentação por lei complementar, não podemos mais opor a restrição contida no parágrafo único do art. 197 do CTN. Contudo, aqui cabe uma indagação: existe princípio constitucional da reserva de jurisdição no que tange ao sigilo de dados ou ao sigilo bancário? Dos 11 ministros do STF, apenas cinco deles (Min. Celso de Mello, Min. Marco Aurélio, Min. Sepúlveda Pertence, Min. Neri da Silveira e Min. Carlos Velloso), até hoje, reconheceram a existência da aludida reserva de jurisdição (MS nº 23.452, Rel. Min. Celso de Mello, *DJ* de 12-5-2000, p. 20).¹⁸ A reserva absoluta de jurisdição, no entender do Pleno da Corte Suprema, só existiria para resguardar outras espécies de garantias como a busca domiciliar (art. 5º, XI, da CF), a interceptação telefônica (art. 5º, XII, da CF) e a decretação de prisão, salvo o caso de flagrância (art. 5º, LXI, da CF).

A posição do STF, até agora, é no sentido de que a questão da quebra do sigilo bancário

“resolve-se com observância de normas infraconstitucionais, com respeito ao princípio da razoabilidade e que estabeleceriam o procedimento ou o devido processo legal para a quebra do sigilo bancário” (RE 219.780, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* de 10-9-99, p. 23).

Evidentemente, essas normas infraconstitucionais teriam que se subordinar ao preceito constitucional como bem explicitado no voto do Min. Carlos Velloso. E as normas da legislação infraconstitucional disciplinando o acesso a dados bancários têm sua matriz constitucional no § 1º do art. 145 que assim prescreve:

“§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

A LC nº 105/2001, como se depreende de seu art. 6º, definiu a hipótese de quebra do sigilo bancário, circunscrevendo-a ao caso de existência de processo administrativo ou de procedimento fiscal instaurado contra o contribuinte, e a indispensabilidade do acesso às informações bancárias a juízo da autoridade administrativa competente, tudo nos termos do que dispunha o art. 38, §§ 5º e 6º, da Lei Bancária. No entanto, onde o *devido processo legal* que é reclamado pela Corte Suprema? O procedimento para a quebra do sigilo está disciplinado pelo Decreto nº 3.724, de 10-1-2001. Ora, o princípio do *devido processo legal* abrange sobretudo o **procedimento** a ser observado pela autoridade administrativa fiscal. Isso é elementar em Direito, descabendo maiores considerações a respeito. Um decreto editado, ao sabor dos interesses momentâneos do fisco, sem a participação da vontade popular, representada por lei emanada do Parlamento, não trará a necessária segurança nas relações jurídicas no âmbito do sistema financeiro.

Embora, ainda, não enfrentada essa questão da quebra do sigilo por autoridade administrativa,¹⁹ sabe-se que a posição do STF é no sentido de reconhecer a iniciativa do rompimento do sigilo apenas às CPIs, porque elas receberam diretamente da Constituição poderes investigativos próprios das autoridades judiciárias (art. 58, § 3º). Sequer permite o exercício dessa prerrogativa ao Ministério Público, quer em face da Lei Orgânica do Ministério Público, Lei nº 6.625, de 12-2-1993, que consagra o poder de requisição, quer em face da Lei Complementar nº 75, de 20-5-1993, que dispõe sobre as atribuições e o estatuto do Ministério Público da União, concedendo-lhe o poder de requisitar informações de entidades públicas e privadas. No entender da Corte Suprema, a norma inscrita no art. 129, VIII, da CF, não autoriza o Ministério Público, sem interferência do Judiciário, a quebrar o sigilo bancário, mesmo porque esse órgão não tem a obrigação de ser imparcial.²⁰ O que não dizer, então,

da autoridade administrativa tributária, como indagado pelo e. Min. Carlos Velloso no julgamento do RE 261.278-AgR? Não houve, pois, mudança substancial com o advento da Lei Complementar em questão, mas facilitou a aferição pelo Judiciário dos requisitos legais autorizadores da quebra do sigilo.

Tanto o STJ como o STF consideram o sigilo bancário como espécie do direito à privacidade que a Constituição consagra no art. 5º, X, porém, que não se trata de um direito absoluto, razão pela qual pode ser rompido diante do interesse público, do interesse social e do interesse da Justiça, sempre mediante a intermediação de um órgão imparcial, que é o Poder Judiciário. De fato, a flexibilização do sigilo bancário, por recomendação da OCDE, já é uma tendência mundial a fim de combater o narcotráfico, a lavagem de dinheiro e outros crimes. Até a Suíça, país que tradicionalmente vinha utilizando o sigilo bancário como forma de atrair capitais, está abrandando a sua legislação. O certo é que em uma conjuntura onde o volume de dinheiro proveniente de tráfico de drogas chega a 3% do PIB mundial, segundo as estatísticas da ONU, não podemos falar em sigilo absoluto, de sorte a servir de manto protetor dos contrabandistas, dos fraudadores do fisco e dos criminosos de colarinho branco.

Finalmente, confesso que a fundamentação do sigilo bancário no direito à privacidade é a tese mais consentânea com a doutrina majoritária e a jurisprudência de nossos tribunais, mesmo porque, como afirma Luiz Fernando Bellinetti, o sigilo bancário, ainda que escudado no inciso XII, do art. 5º, da CF, só tem relevância em termos de garantia fundamental na hipótese de a revelação da informação invadir a esfera da intimidade da pessoa.²¹ Reformulamos, pois, o nosso entendimento anterior sobre o tema.

O STF pela sua composição atual mudou de orientação. A liminar concedida no RE nº 389808/PR pelo Ministro Relator Marco Aurélio, em 11-9-2003 (*DJ* de 3-11-2003, p. 00134) para impedir o acesso a dados bancários de contribuintes investigados foi cassada pelo Plenário por seis votos a quatro sob o fundamento de que o art. 198 do CTN veda a divulgação, por parte da Fazenda ou dos seus servidores, “*de qualquer informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros sobre a natureza e estado de seus negócios ou atividades*”. Sustenta que a ação da Receita Federal não implica quebra do sigilo, mas a transferência de sigilo que passa dos bancos ao Fisco. Para a decisão minoritária a inviolabilidade do sigilo de dados prevista pela Constituição Federal “*torna essencial que as exceções derogatórias da prevalência desse postulado só possam emanar de órgãos estatais, dos órgãos do Poder Judiciário, ordinariamente, e das Comissões Parlamentares de Inquérito, excepcionalmente, aos quais a própria Constituição da República – não uma simples lei ordinária, não qualquer lei complementar – outorgou essa especial prerrogativa de ordem jurídica*”.

Alterando novamente o posicionamento externado por ocasião do julgamento da medida cautelar, no julgamento do mérito daquele recurso extraordinário o STF, revendo a decisão proferida em sede de cautelar,²² por maioria de votos, decidiu que a quebra do sigilo bancário está sob reserva de jurisdição, conforme ementa abaixo transcrita:

“SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte” (RE nº 389808/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe de 10-5-2011).

Outrossim, o Plenário do STF, examinando o Recurso Extraordinário interposto contra Acórdão que entendeu ser constitucional o art. 6º da Lei Complementar nº 105/01, que permite aos agentes do fisco examinar, sem ordem judicial, os dados sobre a movimentação financeira quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e validou a aplicação retroativa da Lei nº 10.174/01, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, conforme ementa a seguir:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL, SIGILO BANCÁRIO. FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA DE CONTRIBUINTES, PELAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, DIRETAMENTE AO FISCO, SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL (LEI COMPLEMENTAR 105/2001). POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA LEI 10.174/2001 PARA APURAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DE SUA VIGÊNCIA. RELEVÂNCIA JURÍDICA DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL” (RE nº 601314-RG/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 20-11-2009).

Em 17-11-2014, a PGR opinou pelo conhecimento parcial do Recurso Extraordinário e pelo desprovimento na parte conhecida.

No RE nº 601.314, em que se reconheceu a repercussão geral, a Corte decidiu, por maioria de votos, que não há quebra de sigilo na transmissão de dados da instituição financeira ao Fisco.

13.3 DÍVIDA ATIVA

Dívida ativa é o oposto de dívida pública. Esta é débito do poder público para com terceiros e aquela é crédito do Estado a ser cobrado executivamente.

Prescreve o art. 201 do CTN que “constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”. O dispositivo conceitua apenas a dívida ativa tributária, ou seja, aquela que é proveniente de tributos e das penalidades deles decorrentes. O crédito tributário, uma vez esgotado o prazo de pagamento fixado pela lei ou por decisão administrativa de que não caiba mais recurso, é inscrito no Livro de Inscrição da Dívida Ativa pela Procuradoria da Fazenda.²³ Essa inscrição constitui-se no ato de controle administrativo da legalidade,²⁴ conferindo ao crédito tributário a presunção de liquidez e certeza,²⁵ que lhe atribui força executiva,²⁶ bem como o efeito de prova pré-constituída, conforme dispõe o art. 204. O parágrafo único do art. 201 acrescenta que a incidência de juros de mora não prejudica essa presunção de liquidez e certeza, pois, por simples cálculo aritmético é possível encontrar o *quantum debeatur* no dia da satisfação do crédito tributário.

A Lei nº 6.830, de 22-9-1980, em seu art. 2º, dá uma conceituação mais ampla do que seja dívida ativa abrangendo “aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17-3-1964”.²⁷ Seu § 1º acentua que qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades políticas e respectivas autarquias, será considerado dívida ativa da Fazenda Pública. Dessa forma, dívidas tributárias e não tributárias são inscritas no livro próprio e cobradas executivamente na forma da citada Lei nº 6.830/80.

O art. 202 enumera os requisitos que deve conter o termo de inscrição da dívida ativa autenticado pela autoridade administrativa competente:²⁸

“I – o nome do devedor e, sendo o caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV – a data em que foi inscrita;

V – sendo o caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.”

Além dos requisitos retrocitados, a certidão que servirá como título executivo deverá conter a indicação do número do livro e da folha em que foi inscrita a dívida. Esses requisitos são indispensáveis ao exercício do direito de ampla defesa do sujeito passivo, a ser implementado através de embargos à execução. Daí porque a omissão desses dados ou o erro em relação a esses requisitos constituem causas de nulidade da inscrição e do processo executivo, podendo, entretanto, a nulidade ser sanada antes de decisão de primeira instância, mediante emenda ou substituição da certidão, hipótese em que será devolvido o prazo de defesa ao sujeito passivo, conforme preceitua o art. 203.

O art. 58, da Lei nº 11.941, de 27-5-2009, veio facultar aos órgãos responsáveis pela cobrança da Dívida Ativa da União a utilização dos serviços de instituições financeiras públicas para a realização de atos que viabilizem a satisfação amigável de créditos inscritos. É preciso muita cautela para que essa faculdade não se transforme em terceirização dos serviços de cobrança da dívida ativa que se insere no âmbito de competência exclusiva da Administração Tributária (art. 37, XXII, da CF, e arts. 194 a 208, do CTN). Como se depreende dos parágrafos desse artigo, o âmbito de atuação das instituições financeiras oficiais vai além do simples recebimento de tributos, hipótese em que funcionam meramente como alongamento dos caixas do Tesouro. Os atos de cobrança são privativos dos órgãos que compõem a Administração Tributária.

13.4 CERTIDÕES NEGATIVAS

A matéria é disciplinada pelo CTN em seus arts. 205 a 208.

O art. 205 prescreve que a lei pode exigir que a prova da quitação de determinado tributo seja feita por certidão negativa, expedida à vista do requerimento do interessado. O prazo de sua expedição é de 10 dias, conforme estabelecido em seu

parágrafo único. Na verdade, as três esferas impositivas adotaram a certidão negativa como prova de quitação de tributos, sendo que sua expedição representa um poder-dever do Estado.²⁹ O Decreto-lei nº 1.715, de 22-11-1979, regula a expedição de certidão de quitação de tributos federais, exigível em várias hipóteses como na concessão de concordata e declaração de extinção das obrigações do falido, celebração de contratos com órgãos da administração pública federal direta e indireta, transferência de residência para o exterior etc.

Nos termos do art. 206, surte o mesmo efeito de certidão negativa aquela em que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora,³⁰ ou cuja exigibilidade esteja suspensa.³¹ Enquanto não proposta a execução fiscal nada impede de o sujeito passivo ajuizar medida cautelar para garantir o débito e obter a certidão positiva com efeito de negativa. Nesse sentido, a jurisprudência tranquila do STJ, conforme se verifica do Recurso Especial julgado em caráter repetitivo (art. 543-C do CPC).³² A ação cautelar nessa hipótese tem natureza satisfativa pelo que inaplicáveis os arts. 108, 109 e 800, do CPC. A recusa da autoridade administrativa na expedição da certidão nesses casos enseja ao interessado o recurso ao mandado de segurança, por importar na violação de seu direito líquido e certo.³³ Surte o mesmo efeito da penhora a caução oferecida pelo contribuinte, antes de propositura da execução fiscal.³⁴

Pelo art. 207 o CTN procura resguardar os direitos perecíveis do sujeito passivo, por caducidade, dispensando, nessas hipóteses, a apresentação da certidão negativa independentemente de previsão legal. Só que nesses casos todos os participantes no ato respondem pelo tributo eventualmente devido, juros de mora e penalidades cabíveis, excetuada quanto as últimas a hipótese de responsabilidade pessoal do agente.

Finalmente, consoante disposto no art. 208, a certidão negativa expedida com dolo ou fraude, contendo erro contra a Fazenda, acarreta responsabilidade pessoal do funcionário que a expediu pelo crédito tributário e juros de mora, sem prejuízo de sua responsabilização funcional e criminal.³⁵ Essa regra é importante à medida que exime, por exemplo, de responsabilidade o adquirente de imóvel, cuja aquisição tenha sido precedida da apresentação de certidão negativa de imposto incidente sobre o imóvel (IPTU). Se, posteriormente, for constatada a falsidade ideológica da certidão, o imóvel em questão não poderá ser penhorado na execução que se seguir contra o então sujeito passivo (vendedor). No caso, a Fazenda deverá executar outros bens do ex-contribuinte daquele imóvel, sem prejuízo da cobrança contra o funcionário, que cometeu a falsidade ideológica na expedição da certidão negativa.

Outrossim, importante a observação feita pelo Hugo de Brito Machado, no sentido de que a prescrição extingue não só o direito de ação, como também o próprio crédito tributário, na forma do art. 156, V do CTN. Assinala esse abalizado autor que

“se a prescrição atingisse apenas a ação para cobrança, mas não o próprio crédito tributário, a Fazenda Pública, embora sem ação para cobrar seus créditos depois de cinco anos de definitivamente constituídos, poderia recusar o fornecimento de certidões negativas aos respectivos sujeitos passivos. Mas como a prescrição extingue o crédito tributário, tal recusa obviamente não se justifica”.³⁶

Finalmente, é bastante preocupante a incessante expansão das hipóteses legais de exigência de certidão negativa de tributos que, às vezes, tem o nítido propósito de promover a cobrança coativa de créditos tributários, sem observância dos princípios do devido processo legal e do contraditório e ampla defesa. Singular exigência é aquela prevista no art. 19 da Lei nº 11.033, de 21-11-2004, que instituiu o REPORTE, condicionado o levantamento de depósitos resultantes de precatórios judiciais à apresentação pelo credor exequente de certidões negativas de tributos federais, estaduais e municipais. A pedido da Comissão de Precatórios da Ordem dos Advogados do Brasil elaboramos um parecer pela sua inconstitucionalidade, resultando na propositura de Adin julgada procedente, por decisão unânime do Plenário do STF, por ofensa aos princípios da separação dos Poderes e da garantia da jurisdição.³⁷

Diferentes normas da legislação ordinária vêm instituindo vários casos de exigência de certidão negativa de tributos ao arrepio do princípio da razoabilidade e proporcionalidade, funcionando como sucedâneo da cobrança da dívida ativa por meio de execução fiscal na forma da Lei nº 6.830/89. Essas normas representam verdadeiros instrumentos de coação indireta do contribuinte para forçá-lo a quitar os tributos caracterizando-se, portanto, como sanções políticas proibidas por nada menos que três Súmulas do STF: Súmulas nºs 70, 323 e 547.

Só para citar, a Lei federal de nº 7.711, de 22-12-1988, pelo seu art. 1º instituiu a obrigatoriedade de apresentação de certidão negativa de tributos para as seguintes hipóteses: I – transferência de domicílio para o exterior; II – habilitação e licitação; III – registro ou arquivamento de contrato social, alteração contratual e distrato social perante registro público competente; IV – registro de documentos em Cartórios de Registro de Títulos e Documentos e de registro em Cartório de Registro de Imóveis.

Esses dispositivos, com exceção do inciso II, que a Corte Suprema entendeu revogado pela nova lei de licitação, Lei nº 8.666/93,³⁸ foram declarados inconstitucionais nos autos da ADI impetrada pela Confederação Nacional da Indústria.³⁹ Idêntica

decisão foi proferida nos autos da ADI impetrada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil.

Na esfera do Município de São Paulo, o art. 19 da Lei nº 11.154, de 30-12-1991, com a redação dada pela Lei nº 14.256/06, instituiu a obrigatoriedade de os notários e registradores exigirem certidão negativa do IPTU e prova e recolhimento do ITBI para a prática dos atos de seu ofício, sob pena de sanções pecuniárias previstas em seu art. 21. Ambos os dispositivos foram declarados inconstitucionais pelo Órgão Especial do TJSP por invadir esfera de competência da União para legislar sobre registro público (art. 22, XXV, da CF), bem como por afrontar o Poder Judiciário para disciplinar, fiscalizar e aplicar sanções aos que exercem tais atividades, ferindo especificamente os arts. 5º, *caput*, 69, II, *b* e 77 da Constituição do Estado de São Paulo tendo em vista a natureza registral desses dispositivos contestados.⁴¹

¹ A Lei nº 8.748/93 criou 18 Delegacias da Receita Federal especializadas em julgamentos de processos administrativos fiscais (art. 2º). Até a efetiva instalação dessas Delegacias especializadas, os julgamentos de primeira instância continuarão sendo da competência dos Delegados da Receita Federal (§ 2º, do art. 2º).

² Ver nosso artigo Desmonte da previdência social, *Revista Jurídica Consulex*, ano IX, nº 107, p. 38-39, 31 ago. 2005.

³ A legislação tributária é aquela descrita no art. 96 do CTN.

⁴ Súmula 439: “Estão sujeitos à fiscalização tributária, ou previdenciária, quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação.”

⁵ Parágrafo único do art. 138 do CTN: “Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

⁶ Parágrafo único do art. 173 do CTN: “O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

⁷ Art. 3º da LC nº 56, de 15.12.87: “As informações individualizadas sobre serviços prestados a terceiros, necessários à comprovação dos fatos geradores citados nos itens 95 e 96, serão prestadas pelas instituições financeiras na forma prescrita pelo inciso II, do art. 197, da Lei nº 5.172, de 25-10-1966 – Código Tributário Nacional.” A LC nº 56/87 foi revogada pela LC nº 116, de 31-7-2003.

⁸ Obviamente, as entidades e pessoas referidas no inciso VII só estarão obrigadas a prestar informações à medida que haja previsão na lei do sujeito ativo estatuinto essa obrigatoriedade.

⁹ Certos profissionais, como médicos, advogados, padres etc., estão obrigados a guardar o sigilo profissional sob pena de cometer crime previsto no art. 154 do Código Penal.

¹⁰ A LC nº 104/2001 conferiu nova redação ao *caput* deste artigo, bem como substituiu seu parágrafo único por três parágrafos, tudo com o propósito de atenuar a proibição de divulgar informações obtidas por agentes do fisco no exercício de suas atribuições. Estão fora da proibição do art. 198 a requisição judicial e a solicitação de autoridade administrativa, por meio de regular processo administrativo (§ 1º), assim como o intercâmbio de informação sigilosa no âmbito da Administração (§ 2º). Outrossim, é livre a divulgação de informações relativas à representação fiscal para fins penais, à inscrição na dívida ativa e ao parcelamento ou moratória (§ 3º).

¹¹ Ver art. 325 do CP, que cuida do crime de violação de sigilo funcional.

¹² Conforme § 3º do art. 58 da CF.

¹³ Conforme § 6º do art. 53 da CF.

¹⁴ A LC nº 104/2001 acrescentou parágrafo único a esse artigo para permitir que a Fazenda Federal, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, possa permutar informações com Estados estrangeiros, no interesse da fiscalização e arrecadação tributária. Na verdade, quem promove a permuta de informações é o Estado Federal Brasileiro, mediante seu órgão de representação, que é a União (art. 21, I, da CF).

¹⁵ Embarço corresponde ao crime de resistência ou de desobediência previstos nos arts. 329 e 330 do CP, respectivamente.

¹⁶ Desacato configura crime previsto no art. 331 do CP.

¹⁷ É o caso, por exemplo, de uma autoridade administrativa que, a pretexto de exercer sua função investigatória, requisita força pública para devassar os arquivos de um escritório de advocacia, para vencer a resistência legal de seu titular.

¹⁸ Apesar de reconhecer às CPIs a quebra do sigilo bancário por autoridade própria, o STF exige a motivação do ato deliberativo, de sorte que a última palavra sobre o assunto será sempre da Corte Suprema.

¹⁹ Foram ajuizadas as Adins nºs 2.390, 2.386, 2.397, 2.389 e 2.406 questionando diversos dispositivos da LC nº 105/01, inclusive, o art. 6º, que permite a quebra do sigilo a juízo da autoridade administrativa, porém, até agora, não há nada definido.

²⁰ RE 215.301-CR, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* de 28-5-1999.

²¹ Limitações legais ao sigilo bancário, in *Revista do Direito do Consumidor*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 18, p. 151, 1995.

²² O Min. Gilmar Mendes, que cassava a liminar concedida pelo Relator, alterou seu posicionamento para poder acompanhar no mérito o voto do Relator.

²³ Dívida ativa da União é apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional, conforme § 5º do art. 39 da Lei nº 4.320/64. As dos Estados e Municípios nas respectivas Procuradorias da Fazenda ou órgãos equivalentes.

²⁴ Ver Súmulas 346 e 473 do STF.

²⁵ Essa presunção pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite, como, aliás, está expresso no parágrafo único do art. 204.

²⁶ Ver art. 585, inciso VII, do CPC.

²⁷ O § 2º do art. 39 da Lei nº 4.320/64 define a dívida ativa tributária e a dívida ativa não tributária, incluindo, equivocadamente, nesta última categoria os créditos provenientes de empréstimos compulsórios que, como sabemos, têm natureza tributária.

²⁸ Ver art. 2º, §§ 5º, 6º e 7º, da Lei nº 6.830/80.

²⁹ Ver art. 5º, inciso XXXIV, *b*, da CF.

³⁰ TRF4, Ap/Reex. Necessário nº 2007.00.010243-9/RS, Rel. Des. Federal Joel Ilan Paciornik, *DE* de 1º-6-2010.

³¹ As hipóteses de suspensão estão elencadas no art. 151 do CTN.

³² Resp nº 1123669/RS, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, *DJe* 1-2-2010.

³³ Súmula 446 do STJ: “Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa.”

³⁴ Resp nº 940.447/PR, *DJ* de 6-9-2007; Resp nº 779.121/SC, *DJ* de 7-5-2007; Resp nº 574.107/PR, *DJ* de 7-5-2007; Resp nº 912.710/RN, *DJ* de 7-8-2008.

³⁵ Esse fato não importa na exoneração da obrigação tributária do sujeito passivo, tenha ele participado ou não do ato doloso ou fraudulento.

³⁶ *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 212.

³⁷ Adin nº 3453/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia, *DJ* de 16-3-2007. O nosso parecer sobre certidão negativa de tributos acha-se publicado no *Boletim de Direito Municipal*, ano XXI, nº 3, março/05, p. 214-220 e na *Revista Jurídica Consulex*, ano IX, nº 200, 15 de março/05, p. 50-53.

³⁸ Essa Lei pelo seu art. 29, inciso V, inovou a matéria exigindo prova de inexistência de débitos inadimplidos perante a Justiça do Trabalho, sendo certo que o § 3º do art. 195 da CF proíbe a pessoa jurídica em débito com o sistema de seguridade social de celebrar contrato com o poder público.

³⁹ ADI 173/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* de 20-3-2009.

⁴⁰ ADI nº 394/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* de 20-3-2009.

⁴¹ Arguição de Inconstitucionalidade nº 994.08.217573-0, Rel. Des. Corrêa Vianna, j. em 5-5-2010.

14

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Sumário: 14.1 Considerações gerais. 14.1.1 Normas básicas sobre o processo administrativo. 14.2 Processo administrativo tributário federal. 14.3 Processo administrativo tributário estadual. 14.4 Processo administrativo tributário municipal. 14.5 Consulta em matéria tributária. 14.6 Revisão judicial de decisão administrativa contrária à Fazenda.



14.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Como é sabido, a obrigação tributária nasce exclusivamente da lei. Concretizada no mundo fenomênico a situação abstratamente descrita na lei, diz-se que ocorreu o fato gerador, isto é, que nasceu a obrigação tributária. Assim, instauram-se as relações entre o fisco e o contribuinte, cabendo ao primeiro efetuar a fiscalização, o lançamento e a arrecadação tributária e ao segundo, prestar declarações com vistas ao lançamento pela autoridade administrativa competente (lançamento misto), bem como calcular e antecipar o pagamento do tributo submetido a lançamento por homologação. Essas relações disciplinadas na esfera da Administração Tributária constituem o procedimento administrativo tributário, que outra coisa não é senão uma sequência ordenada de atos administrativos tendentes a obter um resultado, isto é, um pronunciamento final da autoridade administrativa competente.¹ Não se confunde com processo administrativo tributário, que outra coisa não é senão o meio de composição de litígio ou de declaração de direito, com fundamento em uma relação jurídica de natureza tributária. O procedimento administrativo é a parte dinâmica do processo administrativo. O procedimento administrativo fiscal, tanto quanto a criação de tributos, é disciplinado por lei, a lei formal que regula o modo de proceder do fisco, de sorte a resguardar sempre o princípio do *due process of law*.

O procedimento administrativo fiscal, na maioria das vezes, gira em torno da discussão do lançamento. O contribuinte deixa de cumprir suas obrigações tributárias por várias razões. Às vezes, porque está em dúvida quanto a sua legalidade ou a seu *quantum* exigido; outras vezes, porque se encontra em situação de insolvência, e outras vezes, ainda, por razões culposas ou dolosas. Nesses casos, o fisco dá início a atos fiscalizatórios culminando com a lavratura do auto de infração. Se o contribuinte pagar, extingue-se o crédito tributário e encerra-se o procedimento fiscal. Se o contribuinte impugnar o auto de infração, instaura-se a fase contenciosa da discussão do lançamento. Daí o caráter litigioso do procedimento administrativo fiscal.² Essa

discussão ou resistência à pretensão do fisco desenvolve-se no bojo do processo administrativo fiscal, no qual a Administração Pública objetiva um pronunciamento final acerca da validade jurídica ou não dos atos de seus agentes.³ Como se sabe, o processo tributário, instrumento de composição de litígio de natureza tributária, pode desenvolver-se no âmbito administrativo e judicial. Entretanto, se a decisão administrativa for favorável ao contribuinte não há que se cogitar de provocação da atividade jurisdicional do Estado, quer porque não cabe ao fisco submeter ao crivo do Poder Judiciário a decisão proferida pela autoridade administrativa competente,⁴ quer porque falece ao sujeito passivo o legítimo interesse econômico ou jurídico de questionar, judicialmente, o resultado favorável que alcançou no procedimento administrativo. Se o resultado for desfavorável ao contribuinte, este poderá ingressar com a ação judicial competente, ou aguardar a oportunidade própria para embargar a execução fiscal. É o princípio da inafastabilidade da jurisdição.

Por fim, cumpre salientar que devido ao princípio federativo, que possibilita a autonomia e independência de cada entidade tributante na criação de seus tributos e no estabelecimento das formalidades para sua fiscalização e arrecadação, não temos um Código de Direito Administrativo. Por isso, devemos examinar a legislação adjetiva de cada esfera impositiva, aplicável à espécie. Às vezes, a própria legislação material, instituidora do imposto prevê a forma de desenvolvimento do processo administrativo fiscal.

E aqui cabe uma advertência. Nem toda legislação infraconstitucional sobre a matéria é compatível com a inovação trazida pela Carta Política de 1988 que, pelos incisos LIV e LV, do art. 5º, instituiu, respectivamente, e de forma expressa, o princípio do devido processo legal e os princípios do contraditório e da ampla defesa, no âmbito do processo administrativo.

É que, se os órgãos administrativos julgadores estiverem subordinados aos órgãos fiscalizadores e arrecadatários de tributos, por mais que se pregue a teoria da insubmissão do agente público, investido na função de decidir, ao princípio da hierarquia, não há como deixar de reconhecer a perda de sua autonomia, mesmo porque, sua designação para o posto, bem como sua permanência, estará sempre na dependência de avaliação pelo escalão superior.

A EC nº 45, de 8-12-2004, acrescentou o inciso LXXVIII ao art. 5º da CF dispondo que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. A efetivação desse princípio salutar depende de vontade política dos agentes públicos envolvidos nos processos judiciais ou administrativos sob pena de a discussão descambar para o âmbito da conceituação do que seja “razoável duração do processo”.

14.1.1 Normas básicas sobre o processo administrativo

A Lei nº 9.784, de 29-1-1999, estabeleceu normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, com o propósito específico de proteger os direitos dos administrados e melhor cumprir os fins da Administração, como declarado em seu art. 1º.

O art. 2º dessa lei determina que a Administração Pública observe, entre outros, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. O art. 3º cuida da enumeração dos direitos do administrado de ser tratado com respeito; ter ciência da tramitação dos processos, formular alegações e apresentar documentos antes da decisão; e fazer-se assistir por advogado. O art. 4º elenca os deveres do administrado, no sentido de expor os fatos conforme a verdade; proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé; não agir de modo temerário; prestar informações que lhe forem solicitadas e colaborar para esclarecimento dos fatos. Os arts. 5º a 8º disciplinam as duas formas de iniciar o processo administrativo: de ofício ou a pedido do interessado. Os arts. 9º e 10 dispõem sobre os legitimados a intervir no processo administrativo na condição de interessados. Os arts. 11 a 17 fixam as regras de competência, prescrevendo as hipóteses, bem como as condições para a delegação dessa competência. Os arts. 18 a 21 disciplinam os casos de impedimentos e de suspeição. Demais dispositivos cuidam de normas usuais, aplicáveis ao processo administrativo, sem maiores novidades.

Consigne-se por oportuno que, apesar da ementa da lei indicando a regulamentação do processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, as normas básicas nela contidas têm aplicação nas esferas estadual e municipal, porque representam reprodução de princípios constitucionais expressos ou implícitos.

14.2 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL⁵

O processo administrativo tributário na área federal é regido pelo Decreto nº 70.235, de 6-3-1972, baixado pelo Executivo por delegação do Decreto-lei nº 822/69 e com fundamento no poder de regular inscrito, atualmente, no art. 84, inciso IV, da CF. A Lei nº 8.748, de 9-12-1993, alterou alguns de seus dispositivos. Novas alterações foram introduzidas pela Lei nº 11.941, de 27-5-2009; entre elas, o acréscimo do importante art. 26-A, que veda, no âmbito do processo administrativo fiscal, aos órgãos

de julgamento, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses previstas no seu § 6º, dentre as quais a declaração de inconstitucionalidade por decisão plenária do STF de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. Esse Decreto, entretanto, não exaure a matéria concernente ao processo administrativo fiscal da União, pois sequer cuida da repetição de indébito ou de procedimentos relativos ao perdimento de mercadorias apreendidas ou abandonadas. Contudo, o Decreto em tela uniformiza os procedimentos no que tange à utilização do instituto da consulta fiscal, bem como no que se refere à determinação e exigência de créditos tributários. Outrossim, no exame dessa matéria, é indispensável a consideração de princípios constitucionais garantidores dos direitos individuais, assim como de outras normas de natureza infraconstitucional, pertinentes à espécie. Entre os princípios constitucionais avultam aqueles referentes ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, à publicidade e à motivação. Alguns autores incluem, também, o princípio da formalidade, mas este não confere nota peculiar ao processo administrativo fiscal, que se caracteriza pelo informalismo.⁶ Dentre as normas de natureza infraconstitucional, podemos citar os arts. 142, 149, 151 e 194 a 200 do CTN, o art. 2º, § 3º da Lei nº 6.830/80, além de inúmeros dispositivos pertinentes do Regulamento do Imposto de Renda – RIR.

O Decreto nº 70.235/72, com as modificações introduzidas pelas Leis nºs 8.748/93 e 11.941/09, rege o processo administrativo fiscal concernente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal: II, IE, IR, IPI, IOF, ITR, COFINS, PIS/PASEP, IPMF, CPMF, CIDE, CSLL, empréstimos compulsórios, tributos abrangidos pelo SIMPLES, além das contribuições previdenciárias, incluídas as devidas a terceiros.

O procedimento administrativo fiscal da União, segundo esse Decreto nº 70.235/72, pode ser sumariado como segue.

a. Início do procedimento fiscal

Na forma do art. 7º, o procedimento fiscal tem início com:

- I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
- II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
- III – o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Iniciado o procedimento fiscal, exclui-se a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores, bem como a de terceiros envolvidos nas infrações verificadas (§ 1º do art. 7º), e torna ineficaz eventual consulta que venha a ser formulada, a respeito do que estiver sendo objeto de fiscalização (art. 52, III). Obsta, também, a retificação da declaração de rendimentos, sem expressa autorização da autoridade administrativa competente, conforme preceitua o art. 880 do RIR/94.

b. Auto de infração e notificação do lançamento

Encerrados os atos fiscalizatórios e apurado o crédito tributário sua exigência será formalizada pela lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento, instruídos de documentos indispensáveis à comprovação do ilícito (art. 9º).⁷ O auto de infração, que será lavrado por agente público competente, bem como a notificação do lançamento a ser expedido por órgão que administra o tributo, deverão conter os requisitos enumerados nos arts. 10 e 11, sob pena de incorrer em eventuais nulidades. Esses requisitos são, dentre outros, aqueles pertinentes à descrição do fato, à indicação do dispositivo legal infringido e à penalidade aplicável, à determinação da exigência, à intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias e à qualificação do notificado.

Com a notificação do lançamento, tem-se por definitivamente constituído o crédito tributário, cessando, portanto, a cogitação de decadência para iniciar a de prescrição.

c. Impugnação ou defesa

Cumprida a exigência consubstanciada no auto de infração extingue-se o crédito tributário e encerra-se o procedimento fiscal. Apresentada a impugnação instaura-se a fase litigiosa do procedimento (art. 14). Essa impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundar,⁸ deverá ser apresentada ao órgão preparador, no prazo de 30 dias,⁹ a contar da data da intimação que, em geral, se dá no próprio auto de infração.¹⁰ Durante o referido prazo de 30 dias, é facultado ao sujeito passivo ter vista do processo, no órgão preparador, para colher os elementos que forem de interesse na formulação da defesa.

A impugnação deverá conter:

- I – a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II – a qualificação do impugnante;

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas¹¹ que possuir;

IV – as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos¹² referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito.

A impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário impedindo o ajuizamento da execução fiscal, porém, como afirmamos anteriormente, não suspende o prazo prescricional.

d. Órgãos preparadores

São as autoridades locais do órgão encarregado da administração do tributo a quem é atribuída a função de preparar o processo, isto é, instruir e promover o andamento do processo. Essa função é desempenhada pelo Agente, pelo Delegado ou Inspetor da Receita Federal, conforme o caso. São suas atribuições, entre outras, expedir notificações de lançamento, conceder vista do processo ao contribuinte, receber a impugnação e preparar o processo, expedir intimações, informar sobre reincidências do sujeito passivo, encaminhar o processo à autoridade competente para a cobrança executiva, organizar o processo segundo as prescrições do art. 22 etc.

e. Órgãos julgadores

De conformidade com o art. 25, o julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil compete:

I – em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal do Brasil (redação dada pela MP nº 2.158-35, de 24-8-2001);

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial (redação dada pela Lei nº 11.941, de 27-5-2009).

Na forma do § 1º do art. 25, o Conselho de Recursos Fiscais é constituído por seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. As seções são especializadas por matéria e constituídas por câmaras (§ 2º), ao passo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais é constituída por turmas, compostas pelos Presidentes e Vice-presidentes das câmaras (§ 3º). As câmaras poderão ser divididas em turmas (§ 4º). O art. 48 da Lei nº 11.941/09 dispõe que o Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ficam unificados em um órgão, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com a competência para julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais, sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. E o art. 49 da mesma lei transferiu para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais as atribuições e competências dos três Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais e suas respectivas câmaras e turmas. O § 1º, do art. 49 dessa Lei de nº 11.941/2009, delegou ao Ministério da Fazenda a instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como a fixação de competência para julgamento em razão da matéria.

f. Do julgamento em primeira instância

O julgamento em primeira instância é disciplinado pelos arts. 27 a 31. Em boa hora foi revogado o art. 19, que ensejava ao agente fiscal, autor do procedimento, manifestar-se quanto ao pedido de diligências e perícias¹³ e, encerrando o preparo do processo, falar sobre a impugnação. Esse fato, por si só, restabelece o princípio de paridade de tratamento das partes, conferindo certo grau de imparcialidade¹⁴ no julgamento. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, no prazo de 30 dias (art. 33). O art. 34 enumera os casos de recurso de ofício.

g. Do julgamento em segunda instância

Os recursos dirigidos à segunda instância revestem a natureza de hierárquicos impróprios, porque inexiste qualquer vínculo de subordinação entre a Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão que tem sob sua direção as autoridades julgadoras de primeira instância, e as seções e a Câmara Superior de Recursos Fiscais que integram o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado e paritário diretamente ligado à estrutura do Ministério da Fazenda. Daí a independência dos órgãos colegiados em relação aos atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal,¹⁵ o que resulta na imparcialidade e

confiabilidade de suas decisões.

Os antigos Conselhos de Contribuintes passaram à denominação de seção. Dessa forma, as atribuições dos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes foram transferidas para a Primeira, Segunda e Terceira seções. Essas competências foram fixadas, em função das matérias discutidas, pelo Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22-6-2009. Nos termos dos arts. 2º a 4º, do Anexo II, dessa Portaria, compete: (a) à Primeira Seção processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL); Imposto de Renda Retido na Fonte (IRPF), quando se tratar de antecipação do IRPJ; demais tributos, quando procedimentos conexos, decorrentes ou reflexos, assim compreendidos os referentes às exigências que estejam lastreadas em fatos cuja apuração serviu para configurar a prática de infração à legislação pertinente à tributação do IRPJ; exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (SIMPLES-Nacional); penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas relativamente aos tributos de que trata o artigo; e tributos, empréstimos compulsórios e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais seções; (b) à Segunda Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF); Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF); Imposto Territorial Rural (ITR); Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, definidas no art. 3º, da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007; e penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente aos tributos de que trata o artigo; (c) à Terceira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de Contribuição para o PIS/PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), inclusive as incidentes na importação de bens e serviços; Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Crédito Presumido de IPI para ressarcimento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS; Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF); Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira (IPMF); Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF); Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE); Imposto sobre a Importação (II); Imposto sobre a Exportação (IE); contribuições, taxas e infrações cambiais e administrativas relacionadas com a importação e a exportação; classificação tarifária de mercadorias; isenção, redução e suspensão de tributos incidentes na importação e na exportação; vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadoria; omissão, incorreção, falta de manifesto ou documento equivalente, bem como falta de volume manifestado; infração relativa à fatura comercial e a outros documentos exigidos na importação e na exportação; trânsito aduaneiro e demais regimes aduaneiros especiais, e dos regimes aplicados em áreas especiais, salvo a hipótese prevista no inciso XVII, do art. 105, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966; remessa postal internacional, salvo as hipóteses previstas nos incisos XV e XVI, do art. 105, do Decreto-lei nº 37, de 1966; valor aduaneiro; bagagem; e penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo. Cabe, ainda, à Terceira Seção processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância relativos aos lançamentos decorrentes do descumprimento de normas *antidumping* ou de medidas compensatórias.

O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno (art. 37).

O § 5º, do art. 25, acrescido pela Lei nº 11.941, de 27-7-2009, permite que o Ministério da Fazenda crie, “*nas Seções, Turmas especiais, de caráter temporário, com competência para julgamento de processos que envolvam valores reduzidos, que poderão funcionar nas cidades onde estão localizadas as Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil*”. O art. 2º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, criou 21 turmas especiais temporárias. A medida contribuirá para desafogar os trabalhos das Seções do CARF.

Das decisões proferidas pelos colegiados do CARF cabem embargos de declaração e recurso especial, descabendo pedido de reconsideração (art. 64, do anexo II, da Portaria MF nº 256/09, que aprovou o regimento interno do CARF).

Os embargos de declaração com eventual efeito infringente é faculdade apenas da parte processual que não se confunde com o titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão, referido no § 1º, do art. 65, do RICARF. Entender o contrário seria sobrepor o dispositivo regimental às disposições legais e constitucionais, implicando violação dos princípios da coisa julgada, do devido processo legal e do contraditório e ampla defesa. A possibilidade sustentada por parcela da doutrina em nome do pragmatismo não pode implicar a utilização de embargos declaratórios como sucedâneo de ação rescisória, único meio legítimo de alterar a coisa julgada, administrativa ou judicial.

h. Do julgamento perante a Câmara Superior de Recursos Fiscais

Nos termos do art. 37, § 2º, II na redação conferida pela Lei nº 11.941/2009, caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 dias.

Houve sensível melhora em relação ao sistema anterior, em que a Fazenda tinha o privilégio de interpor recurso especial, também, na hipótese de decisão não unânime da Câmara, quando for contrária à lei ou evidência de prova.

Nos termos do art. 9º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, o julgamento competirá:

- a) à Primeira Turma quanto aos recursos referentes às decisões proferidas pela Primeira Seção do CARF;
- b) à Segunda Turma quanto aos recursos referentes às decisões proferidas pela Segunda Seção do CARF;
- c) à Terceira Turma quanto aos recursos contra decisões prolatadas pela Terceira Seção do CARF.

Nos termos do art. 10, desse Anexo II, incumbe ao Pleno da CSRF a uniformização de decisões divergentes, em tese, das turmas da CSRF, por meio de resolução que terá efeito vinculante perante as turmas julgadoras do CARF. Pode, ainda, por proposta do Presidente, dirimir controvérsia sobre interpretação e alcance de normas processuais aplicáveis no âmbito do CARF.¹⁶

i. Decisões definitivas

Nos termos do art. 42, são definitivas as decisões:

- I – de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;¹⁷
- II – de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem a sua interposição;
- III – de instância especial.

Se a decisão definitiva for favorável ao contribuinte, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio (art. 45). Nessa hipótese, extingue-se o crédito tributário, na terminologia do art. 156, IX, do CTN, donde o acerto de nosso posicionamento no sentido de que a impugnação do lançamento não desnatura o crédito tributário definitivamente constituído. Se desfavorável ao contribuinte, o mesmo será intimado para dar cumprimento no prazo de 30 dias, sob pena de encaminhamento do processo respectivo à autoridade competente para promover a cobrança executiva (art. 43).

j. Depósito para garantia de instância

O art. 32 da MP nº 1.699/41, posteriormente convertida na Lei nº 10.522, de 27-7-2002, que deu nova redação ao § 2º, do art. 33, do Decreto nº 70.235/72, para exigir o arrolamento de bens e direitos no valor equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal como condição de seguimento do recurso, foi declarado inconstitucional pelo Plenário do STF (Adin nº 1.976-7, DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJ* de 18-5-2007).

Outrossim, foram declarados inconstitucionais os §§ 1º e 2º, do art. 126, da Lei nº 8.213, de 24-7-1991, na redação dada pelo art. 10, da Lei nº 9.639, de 25-5-1998, que exigiram o depósito prévio de 30% (trinta por cento) do crédito previdenciário definido na decisão recorrida (RE nº 389.383-SP, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 29-6-2007).

k. Sobrestamento do processo administrativo tributário

O art. 62-A, *caput* e § 1º, do RICARF determina que sempre que o STF sobrestar o julgamento de Recursos Extraordinários relativos à idêntica matéria versada perante o CARF este órgão deve igualmente sobrestar os processos em curso até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B do CPC. A interpretação literal conduz ao não sobrestamento dos processos perante o CARF se o reconhecimento da existência de repercussão geral não for seguido de ordem para sobrestar os recursos extraordinários que cuidam da mesma matéria. Entretanto, o princípio da economia processual conduz à necessidade de sobrestamento do processo administrativo tão só pela publicação da decisão da Corte Suprema reconhecendo a existência de repercussão geral, ou no momento em que for provocado pela parte interessada. De nada adiantará o prosseguimento do processo administrativo com a aplicação de dispositivo legal se este vier a ser considerado inconstitucional pela Corte Suprema. Daí a inadmissibilidade da restrição regimental do CARF. Obviamente, pode o CARF prosseguir no julgamento com fundamento infraconstitucional não discutido perante o STF como, por exemplo, a extinção do crédito tributário pelo reconhecimento da decadência ou, ainda, pela superveniência de uma lei de remissão que extinga o crédito tributário sob discussão.

É oportuno esclarecer, outrossim, que o CARF deve se submeter às decisões proferidas pelo STF e pelo TSJ sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C, do CPC, respectivamente. Aliás, as decisões do STF e do STJ proferidas antes do advento dos institutos da repercussão geral e do recurso repetitivo devem sempre ser respeitadas por decisões administrativas, principalmente se aquelas decisões proferidas vierem a ser reconhecidas, posteriormente, como sendo de repercussão geral ou de recurso repetitivo. No que tange ao Recurso Extraordinário há possibilidade de o STF manter o seu entendimento anterior, ou modificar aquele entendimento, com ou sem modulação dos efeitos da decisão proferida.

I. Processo eletrônico

Os arts. 64-A e 64-B introduzidos pela Lei nº 12.865, de 9-10-2015, introduziram o processo eletrônico facultando a digitalização tanto dos atos e termos processuais, como também, dos documentos que instruírem as petições, que serão armazenados eletronicamente tendo o mesmo valor probante de seus originais (§ 1º, do art. 64-B). Os autos do processo que tiverem que ser remetidos a órgãos ou entidades que não disponham do sistema compatível de armazenagem e tramitação poderão ser encaminhados impressos em papel ou por meio digital, nos termos do § 2º do art. 64-B. O § 3º, do art. 64-B permite que se descarte as matrizes físicas dos atos, dos termos e dos documentos digitalizados e armazenados eletronicamente nos termos do § 1º, conforme estabelecido em regulamento.

14.3 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO ESTADUAL

A matéria é regida pela legislação de cada Estado-membro. No Estado de São Paulo, a Lei nº 13.457, de 18-3-2009, regulamentada pelo Decreto nº 54.486, de 26-6-2009, dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício. No lançamento por homologação, na hipótese de não recolhimento de tributo apurado pelo contribuinte, não há necessidade de instaurar o processo administrativo tributário, podendo promover, desde logo, a inscrição na dívida ativa.

A nova lei, que revoga a anterior de nº 10.941, de 25-10-2001, disciplina pormenorizadamente o processo administrativo tributário, aproximando-se das disposições que regem o processo judicial em geral, como se verifica dos artigos 2º a 31, que cuidam dos princípios aplicáveis, da forma e lugar dos atos processuais, dos prazos, das intimações, das nulidades, das partes e procuradores, das provas, da competência dos órgãos de julgamento e dos impedimentos, além dos procedimentos em primeira e segunda instâncias administrativas. Examinaremos os aspectos de maior relevância e que têm interesse prático. O art. 32 possibilita ao autuado proceder ao depósito do débito questionado em qualquer fase do processo administrativo para fazer cessar a incidência de juros de mora e da correção monetária.

a. Da competência dos órgãos de julgamento

A competência dos órgãos de julgamento independe do domicílio do autuado ou do local em que foi constatada a infração, variando em razão da alçada e do recurso cabível (arts. 23 e 24). Os órgãos de julgamento determinarão as diligências necessárias à instrução do processo, apreciarão livremente as provas produzidas, não poderão relevar multas sem expressa previsão legal e nem poderão afastar a aplicação de lei sob o fundamento de inconstitucionalidade, salvo em caso de declaração de inconstitucionalidade por ação direta de inconstitucionalidade ou por decisão definitiva do STF, por via incidental, desde que suspensa a norma atingida pela resolução do Senado Federal (arts. 25 a 28). O art. 30, § 3º, permite a autuação na pendência de ação judicial com depósito do débito para evitar a decadência, porém, sem imposição de penalidade pecuniária.

O julgamento em primeira instância cabe às Unidades de Julgamento das Delegacias Tributárias de Julgamento e, em segunda instância, ao Tribunal de Impostos e Taxas.

b. Do procedimento na Delegacia Tributária de Julgamento

O processo administrativo tributário nasce com a apresentação de defesa contra o auto de infração lavrado (art. 33). Esse auto deverá conter todos os elementos previstos no art. 34, sendo entregue ao autuado uma das vias, mediante recibo, valendo como notificação, que poderá ser, também, enviada pelo correio, ou, na sua impossibilidade, mediante publicação no *Diário Oficial* (§ 3º do art. 34).

A lavratura do auto de infração e a sua instrução com demonstrativos e documentos poderão ser implementadas por meio eletrônico conforme previsto e regulamentado (§ 5º do art. 34). Lavrado o auto de infração, terão início os procedimentos para a cobrança administrativa, devendo o autuado ser notificado a recolher o débito fiscal ou a apresentar defesa no prazo de 30 (trinta) dias (art. 35). Decorrido esse prazo sem que haja pagamento ou apresentação de defesa, o auto de infração será encaminhado à Delegacia Regional Tributária de circunscrição do autuado para sua ratificação pelo Delegado Regional Tributário, seguindo-se a inscrição do débito na dívida ativa (§§ 1º e 2º do art. 35). Em havendo defesa parcial, e não havendo

pagamento ou parcelamento do débito não impugnado, será formado processo em apartado para fins dos §§ 1º e 2º (§ 3º do art. 35). Apresentada a defesa, o órgão autuante manifestar-se-á no prazo de 30 dias, findo o qual o processo será encaminhado à Delegacia Tributária de Julgamento (art. 36). Esse dispositivo, apesar de mitigado pelo seu parágrafo único, fere o princípio de paridade de tratamento das partes. A defesa a ser apresentada na repartição pública competente deverá conter os elementos previstos no art. 37 e ser instituída com os documentos referidos no seu § 1º, podendo ser feita por meio eletrônico (§ 2º). O julgamento será realizado nas Delegacias Tributárias de Julgamento, independentemente da circunscrição de vinculação do contribuinte (§ 3º). A decisão deverá ser fundamentada e proferida por escrito (art. 38). Da decisão contrária à Fazenda, em que o débito na data da lavratura do auto de infração corresponda a até 5.000 (cinco mil) UFESPs, haverá recurso de ofício para o Delegado Tributário de Julgamento, que decidirá após oitiva da Representação Fiscal no prazo de 60 dias (art. 39, §§ 2º e 3º). O recurso de ofício poderá ser dispensado nas situações estabelecidas no regulamento (§ 1º). Da decisão favorável à Fazenda, em que o débito na data da lavratura do auto de infração corresponda a até 5.000 (cinco mil) UFESPs, poderá o autuado interpor recurso voluntário dirigido ao Delegado Tributário de Julgamento (art. 40). O recurso será apresentado no prazo de 30 (trinta) dias, contendo os requisitos previstos no § 1º. Admitido o recurso pelo Delegado Tributário de Julgamento, o processo será encaminhado à Representação Fiscal para contrarrazões, no prazo de 60 (sessenta) dias, findo o qual será o processo devolvido à Delegacia Tributária de Julgamento (§ 2º). O recurso voluntário será decidido pelo Delegado Tributário de Julgamento, independentemente de qual seja a Unidade de Julgamento que proferiu a decisão recorrida (§ 4º). Na hipótese de cabimento simultâneo de recurso de ofício e de recurso voluntário, ambos os recursos serão julgados em conjunto pelo Delegado Tributário de Julgamento, precedido esse julgamento da manifestação prévia da Representação Fiscal no prazo de 30 (trinta) dias, no caso de recurso de ofício, e da apresentação de contrarrazões no prazo de 60 (sessenta) dias, na hipótese de recurso voluntário do contribuinte.

c. Do procedimento no Tribunal de Impostos e Taxas

O Tribunal de Impostos e Taxas, órgão da estrutura da Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, foi criado pelo Decreto nº 7.184, de 5-6-1935. O TIT compõe-se de: Presidência, Vice-presidência, Secretaria, Câmara Superior, Câmaras Julgadoras e Delegacias Tributárias de Julgamento. Além da missão de julgar os recursos de ofício, o recurso ordinário e o recurso especial, tem outras atribuições definidas no art. 18 do Regulamento. Nos julgamentos do TIT, o interessado poderá fazer sustentação oral por cinco minutos, desde que haja protestado, por escrito, no prazo previsto para apresentação de recurso ou para apresentação de contrarrazões (art. 44 da Lei e art. 109 do Regulamento).

I – Do recurso de ofício

O recurso de ofício é interposto da decisão contrária à Fazenda nos casos em que o débito exigido na data da lavratura do auto de infração seja superior a 5.000 (cinco mil) UFESPs. Esse recurso poderá ser dispensado nos casos previstos no Regulamento.

II – Recurso ordinário

É o recurso interposto pelo contribuinte contra decisão favorável à Fazenda, no caso em que o débito exigido na data da lavratura do auto de infração seja superior a 5.000 (cinco mil) UFESPs. O prazo de interposição é de 30 (trinta) dias, devendo a petição conter os elementos referidos no § 1º do art. 47. Admitido o recurso pelo Delegado Tributário de Julgamento, o processo seguirá para a Representação Fiscal a fim de que responda no prazo de 60 (sessenta) dias, findo o qual o processo será encaminhado ao TIT para distribuição e designação de relator, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para encaminhá-lo à Câmara de Julgamento para decisão (§§ 2º e 3º do art. 47). O recurso ordinário, que pode ser interposto por meio eletrônico, devolverá ao TIT o conhecimento da matéria de fato e de direito (§§ 4º e 5º do art. 47).

III – Recurso especial

O recurso especial pode ser interposto, tanto pelo autuado, como pela Fazenda, fundado em dissídio entre a interpretação da legislação adotada pelo acórdão recorrido e a adotada em outro acórdão não reformado, proferido por qualquer das Câmaras do TIT (art. 49). O recurso, que deverá ser interposto no prazo de 30 (trinta) dias (art. 43), é dirigido ao Presidente do TIT (§ 1º do art. 49), sendo indispensável a indicação de decisão paradigmática, bem como a demonstração da precisa divergência (§ 1º do art. 49).

d. Da reforma dos julgados administrativos

O art. 50 da Lei nº 13.457/09 referida no início do item 14.3 estatui hipótese de reforma da decisão definitiva contrária à Fazenda da qual não caiba recurso, quando a decisão reformanda:

I – afastar a aplicação de lei por inconstitucionalidade não pronunciada pelo Judiciário;

II – adotar interpretação da legislação tributária divergente da adotada pela jurisprudência do Judiciário.

O pedido de reforma deverá ser apresentado no prazo de 60 (sessenta) dias pela Diretoria da Representação Fiscal perante o Presidente do TIT. Admitindo o pedido, após intimada a parte contrária para responder em 30 (trinta) dias, o processo será distribuído ao relator que, em 30 (trinta) dias, o encaminhará à Câmara Superior para decisão. A admissão do pedido de reforma, na hipótese do inciso II, do art. 50, viola o princípio da paridade de tratamento das partes. A decisão contrária à jurisprudência do Poder Judiciário, independentemente de ser favorável ou contra a Fazenda, não deve ser mantida.

III – Das Súmulas

Por proposta do Diretor da Representação Fiscal ou do Presidente do TIT, acolhida pela Câmara Superior, em deliberação tomada por votos de, pelo menos, 3/4 (três quartos) do número total de juízes que a integram, a jurisprudência firmada pelo TIT será objeto de súmula, que terá efeito vinculante no âmbito dos órgãos de julgamento das Delegacias Tributárias de Julgamento e do Tribunal de Impostos e Taxas (art. 52). A proposta de Súmula, após acolhida pela Câmara Superior, deverá ser referendada pelo Coordenador da Administração Tributária. A súmula poderá ser revista ou cancelada ante a jurisprudência em contrário do Poder Judiciário (§§ 1º e 2º do art. 52). Na verdade, a súmula deveria ter efeito vinculante perante todos os órgãos da Administração Tributária e não apenas no âmbito dos órgãos de julgamento.

14.4 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL

A legislação de cada município disciplina o processo administrativo tributário. Geralmente, a lei que institui cada um dos impostos (IPTU, ITBI e ISS) prescreve o procedimento a ser observado na cobrança administrativa do tributo, salvo nos municípios onde há codificação do Direito Tributário Municipal, quando toda a matéria concernente ao contencioso administrativo é regulada em um título ou capítulo específico.

No geral, a instauração e tramitação do processo administrativo tributário municipal seguem as mesmas orientações traçadas pelas legislações federal e estadual, mesmo porque os princípios aplicáveis são comuns, por decorrerem da Constituição Federal.

No Município de São Paulo, a Lei nº 14.107, de 12-12-2005, dispõe sobre o processo administrativo tributário. Ela foi regulamentada pelo Decreto nº 47.227/06 e regula as medidas de fiscalização, a formalização do crédito tributário e o processo administrativo fiscal em primeira e segunda instâncias, além de dispor sobre a consulta.

a. Do procedimento de primeira instância

O contribuinte poderá impugnar a exigência fiscal no prazo de 30 (trinta) dias ou de 90 (noventa) dias, conforme se trata de crédito constituído por auto de infração ou de crédito constituído por notificação de lançamento (art. 36). Essa impugnação poderá ser feita por petição escrita ou por meio eletrônico devendo conter os elementos mencionados no art. 37. A autoridade julgadora resolverá todas as questões debatidas, declarando a procedência com a improcedência da impugnação (art. 39). Da decisão contrária à Fazenda cabe reexame necessário, com efeito suspensivo, quando o débito fiscal for reduzido ou cancelado, em montante igual ou superior ao estabelecido por ato do Secretário de Finanças. O reexame necessário é apreciado pela autoridade imediatamente superior àquela que proferiu a decisão reexaminada (art. 40 e parágrafo único).

O julgamento do processo em primeira instância compete a unidades da Secretária de Finanças, na forma estabelecida por ato do Secretário de Finanças (art. 51).

b. Do procedimento em segunda instância

Cabem recursos ordinário e de revisão ao Conselho Municipal de Tributos, órgão colegiado composto por representantes do fisco e dos contribuintes (art. 41). O Conselho Municipal de Tributos é composto de Presidência, Vice-presidência, Câmaras Reunidas, Câmaras Julgadoras Efetivas, Câmaras Julgadoras Suplentes, Representação Fiscal e Secretaria do Conselho (art. 54). Os recursos são interpostos perante o órgão que proferiu a decisão recorrida, contendo os elementos mencionados no art. 42, no prazo de 30 dias (art. 43).

c. Do recurso ordinário

Cabe recurso ordinário da decisão de primeira instância pelo sujeito passivo, devolvendo todo o conhecimento da matéria de fato de direito, ainda que a decisão de primeira instância não tenha julgado por inteiro. Esse recurso será julgado pelas Câmaras

Julgadoras de acordo com o Regimento Interno (art. 45 e parágrafos). Instruindo o processo, o relator terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar o relatório e o voto, sendo em seguida encaminhado o processo à Câmara Julgadora para decisão (arts. 47 e 48). A decisão contrária à Fazenda deverá ser objeto de intimação pessoal do Chefe de Representação Fiscal e estará sujeita a ... de reforma, com efeito suspensivo, nos termos do art. 50.

d. Do recurso de revisão

Cabe recurso de revisão da decisão proferida pela Câmara Julgadora que deu à legislação tributária interpretação divergente da que lhe haja dado outra Câmara Julgadora ou as Câmaras Reunidas. O recurso que é dirigido ao Presidente do Conselho deverá indicar a decisão paradigmática, bem como demonstrar de forma precisa a divergência, sob pena de indeferimento liminar. Quando as matérias forem julgadas pela primeira vez pelo Conselho, poderá ser indicada como paradigma decisão proferida em última instância pelos Departamentos de Rendas Mobiliárias e Imobiliárias (art. 49, §§ 1º, 2º e 3º). Admitido o recurso, o sujeito passivo ou o Representante Fiscal, conforme o caso, terão o prazo de 30 (trinta) dias para apresentar contrarrazões (§ 6º do art. 49), devendo o recurso ser apreciado pelas Câmaras Reunidas (§ 7º do art. 49).

e. Do pedido de reforma de decisão

Nos termos do art. 50, cabe pedido de reforma da decisão contrária à Fazenda proferida em recurso ordinário que:

I – afastar a aplicação da legislação tributária por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

II – adotar interpretação da legislação tributária divergente da adotada pela jurisprudência do Poder Judiciário. O pedido é formulado pelo Representante Fiscal no prazo de 30 (trinta) dias e dirigido ao Presidente do Conselho. Após manifestação do sujeito passivo no prazo de 30 (trinta) dias, o processo é distribuído em forma do Regimento Interno para ser apreciado pelas Câmaras Reunidas (§§ 1º a 3º do art. 50).

Quanto à hipótese do inciso I, há que se ressaltar os casos de inconstitucionalidades declaradas pelo STF por meio de controle concentrado, quer por meio de controle difuso. No que se refere à hipótese do inciso II, há afronta ao princípio da paridade de tratamento das partes, pois decisão administrativa contrária à jurisprudência dos tribunais, independentemente de ser favorável ou contra a Fazenda, não deve prevalecer.

14.5 CONSULTA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O instituto da consulta fiscal visa propiciar certeza do Direito ao sujeito passivo no âmbito da Administração, sem prejuízo da via judiciária na busca dessa certeza de forma cabal e definitiva. É direito do contribuinte ver esclarecido qualquer ponto duvidoso da legislação tributária, de sorte a conferir-lhe certeza administrativa quanto ao procedimento a ser observado. O fisco, por sua vez, tem interesse em realizar a tarefa de garantir essa certeza do Direito, à medida que isso atua como remoção de uma das causas mais frequentes do descumprimento das obrigações tributárias.

O pronunciamento da autoridade administrativa competente no processo de consulta vincula o fisco, colocando o contribuinte-consultante a salvo de qualquer penalidade, se pautado seu comportamento de acordo com a orientação que lhe tenha sido dada.

O Código Tributário Nacional, que é uma lei sobre leis de tributação dirigida aos legisladores das três esferas impositivas, prescreve no § 2º, do art. 161 que a pendência de consulta formulada pelo devedor, no prazo de pagamento do crédito tributário, impede a incidência de juros moratórios, bem como a aplicação de penalidades ou medidas de garantia previstas na legislação tributária.

Na esfera federal, o processo de consulta é regulado pelos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235/72. Examinemos, sucintamente, sua tramitação.

A consulta deverá ser formulada por escrito e apresentada ao órgão local da entidade incumbida de administrar o tributo (art. 47). Ela impede a instauração de procedimento administrativo relativamente à matéria consultada, porém, não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação da declaração de rendimentos (arts. 48 e 49).

Na forma do art. 52, não produzirá efeito a consulta formulada:

I – em desacordo com os arts. 46 e 47;

II – por quem tiver sido intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;

- III – por quem estiver sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada;
- IV – quando o fato já houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente;
- V – quando o fato estiver disciplinado em ato normativo,¹⁸ publicado antes de sua apresentação;
- VI – quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;
- VII – quando o fato for definido como crime ou contravenção penal;
- VIII – quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários a sua solução, salvo se a inexistência ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

Como se verifica, o texto nega efeito à consulta, quer em razão da preterição da formalidade em sua apresentação, quer em virtude da prévia exclusão da matéria do campo de abrangência desse instituto.

O julgamento da consulta em primeira instância cabe ao Superintendente Regional da Receita Federal, quanto aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e, fora dessa hipótese, às autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos. Cabe à autoridade julgadora declarar a ineficácia da consulta, devendo recorrer de ofício de decisão favorável ao contribuinte. Da decisão de primeira instância, desfavorável ao contribuinte, cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, no prazo de 30 dias, o qual será julgado pelo Coordenador do Sistema de Tributação, da Secretaria da Receita Federal, quando se tratar de tributos administrados por essa Secretaria e, em hipótese diversa, pelas autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos (art. 54). Nos casos previstos no inciso III do art. 54, a consulta será julgada em instância única pelo Coordenador do Sistema de Tributação. Descabe qualquer pedido de reconsideração de decisão proferida em processo de consulta, inclusive da que declarar sua ineficácia.

Ainda, na esfera federal existe o Decreto-lei nº 2.227, de 16-1-1985, que rege o processo de consulta sobre a correta classificação de produtos na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias.

Remetemos o leitor aos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430/96, que introduziram algumas alterações nos procedimentos sobre consulta.

No Estado de São Paulo, a consulta acha-se regulada pelos arts. 575 a 591 do Decreto nº 33.118, de 14-3-1991. Em linhas gerais, segue o mesmo procedimento da esfera federal.

Em seus arts. 575 a 580, cuida das condições gerais, disciplinando a legitimação ativa, as formalidades necessárias para sua apresentação, o órgão competente para sua apreciação (Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda) e o prazo de resposta.

O art. 581 cuida dos efeitos da consulta (suspensão do curso do prazo para pagamento do crédito e impedimento do início de procedimento fiscal), deixando consignado, porém, que se o imposto for considerado devido, será exigida a atualização monetária.¹⁹ O art. 582 arrola os casos em que a consulta não produzirá efeito.

Os arts. 583 a 588 regulam os efeitos da consulta. O consulente deve adotar o entendimento contido na resposta no prazo assinalado, nunca inferior a 15 dias, sob pena de lavratura do auto de infração e imposição de penalidades. A resposta aproveitará exclusivamente a matéria descrita na consulta, podendo ser modificada ou revogada a qualquer tempo por outro ato da Consultoria Tributária, ou por ato do Coordenador da Administração Tributária, hipótese em que só produzirá efeito a partir da notificação do consulente ou da vigência do ato normativo. Não cabe recurso ou pedido de reconsideração contra as respostas dadas pela Consultoria Tributária, à qual é facultada a formulação de proposta ao Coordenador da Administração Tributária no sentido de expedir ato normativo, sempre que uma resposta tiver interesse geral.

O art. 589 disciplina o meio pelo qual far-se-á a entrega da resposta, ao passo que, os arts. 590 e 591 cuidam de disposições gerais; o primeiro determinando a adoção de providências fiscais cabíveis, na hipótese de a matéria consultada não corresponder à realidade, e o segundo prescrevendo a representação da autoridade fiscal a seu superior imediato, sempre que discordar, fundamentadamente, da interpretação dada pela Consultoria Tributária.

No âmbito do Município de São Paulo o instituto da consulta está regulado nos arts. 73 a 78 da Lei nº 14.107, de 12-12-2005, que criou o Conselho Municipal de Tributos e disciplinou o processo administrativo tributário.

14.6 REVISÃO JUDICIAL DE DECISÃO ADMINISTRATIVA CONTRÁRIA À FAZENDA

A tese da revisão judicial das decisões administrativas contrárias à Fazenda alastrou-se na doutrina a partir do advento do Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de nº 1.087/04. Mas o que na verdade restou aprovado pelo despacho do

Ministro da Fazenda datado de 17-8-2004 foi “a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que *lesarem o patrimônio público*, ser submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela Administração Pública, quanto à sua legalidade, juridicidade, ou diante de erro de fato”.

Essa polêmica questão da revisão judicial de decisões administrativas desfavoráveis à Fazenda deve ser estudada dentro do sistema jurídico global mediante interação disciplinar, envolvendo o Direito Constitucional, o Direito Administrativo, o Direito Processual Civil e o Direito Tributário do ponto de vista formal e material.

Por isso, faremos breves considerações em torno do conceito de jurisdição; das funções desempenhadas pela Administração Pública; dos princípios que regem o processo administrativo tributário; e do conceito de coisa julgada.

A jurisdição nada mais é do que o poder estatal de aplicar a lei ao caso concreto nas relações entre os indivíduos ou entre indivíduos e a sociedade com o fito de promover a justiça. Entre nós ela é exercida pelo Poder Judiciário em regime de monopólio estatal, vale dizer, compete privativamente ao Poder Judiciário dirimir em definitivo os conflitos. Adotou-se, portanto, o sistema da jurisdição una. Não mais existe a dupla jurisdição como na época do Império.

Atualmente, quando se fala em processo administrativo contencioso, referimo-nos ao meio de solução de conflitos por via de processo administrativo sob a égide do princípio do contraditório e ampla defesa, cuja decisão não se reveste do caráter de coisa julgada, como mais adiante veremos.

Daí o princípio da inafastabilidade da jurisdição, que não se confunde com a simples noção de acesso ao Poder Judiciário. A jurisdição implica direito à efetiva realização da justiça. Foi nesse sentido que a Constituição prescreveu no Capítulo I, concernente aos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos, do Título II, referente aos Direitos e Garantias Fundamentais, o art. 5º, cujo inciso XXXV assim se expressa: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

E porque a jurisdição deve alcançar efetivamente o fim a que se destina, ou seja, a *realização da justiça*, o mesmo art. 5º prescreveu em seu inciso LXXVIII que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

A referência feita a processo administrativo pelo texto constitucional significa que a ideia de justiça não está associada exclusivamente ao Poder Judiciário. A função administrativa também deve estar voltada para atendimento de direitos do administrado. Odete Medauar afirma que “o processo administrativo direciona-se à realização da justiça não só pelo contraditório e ampla defesa vistos do ângulo do indivíduo, mas também por propiciar o sopesamento dos vários interesses envolvidos numa situação”.²⁰

Já se foi a época em que o termo *processo* era associado exclusivamente à função jurisdicional do Estado. Esse termo achase ligado, também, à Administração Pública.

Realmente, o art. 5º, inciso LV, da CF, ao prescrever que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, reconheceu de forma expressa a possibilidade de a Administração Pública julgar a lide decorrente da aplicação das leis. O processo administrativo ganhou *status* constitucional como um meio de solução de litígios.

Em apertada síntese podemos dizer que a Teoria da Tripartição dos Poderes, atribuída a Montesquieu, não significa atuação dos Poderes em compartimentos estanques, mas de forma independente e harmônica entre si, como, aliás, prescreve o art. 2º da CF. Dessa forma, cada Poder exerce a sua função típica de forma preponderante. Significa que o Poder Executivo é aquele incumbido da tarefa de, preponderantemente, executar as leis e administrar os negócios públicos, isto é, governar. Não interfere na atividade jurisdicional, mas cabe-lhe a incumbência de nomear os ministros de tribunais superiores, sob o controle do Senado Federal. Contudo, assume também a função de julgar e participar do processo de elaboração das leis. O Judiciário é aquele Poder voltado, fundamentalmente, para a administração da justiça mediante a aplicação das leis às hipóteses de conflitos de interesses, objetivando a sua composição. Não participa do processo legislativo, salvo nos casos excepcionais previstos na Constituição, porém cabe-lhe a prerrogativa de declarar a inconstitucionalidade de leis. O Judiciário também age na função administrativa quando promove certame licitatório para compra de materiais ou quando promove concursos para provimento de cargos inerentes ao Poder Judiciário. O Poder Legislativo, preponderantemente, exerce a função de criar normas jurídicas gerais e abstratas para regular a convivência social. Entretanto, o Executivo participa desse processo legislativo, quer tomando a iniciativa de lei, quer sancionando ou vetando as proposições legislativas aprovadas pelo Legislativo. A exemplo de outros Poderes, o Legislativo também não fica apenas na missão de elaborar as leis. Às vezes, assume a função própria do Executivo quando promove licitações; outras vezes, os membros do Legislativo são investidos de poderes próprios das autoridades judiciárias, quando atuam nas Comissões Parlamentares do Inquérito, julgam anualmente as contas do Chefe do Executivo etc.

Feita essa breve explicação acerca das funções de cada Poder, pode-se dizer que a Constituição consagra o processo administrativo como meio de solução da lide pela Administração, vale dizer, pelo Poder Executivo.

Dessa forma, o processo administrativo tributário outra coisa não é senão um meio de composição do litígio ou de uma

declaração de direito (processo de consulta) com fundamento em uma relação jurídica de natureza tributária.

A Lei nº 9.784, de 29-1-1999, que regula o *processo administrativo em geral* no âmbito da Administração Pública Federal, estabelece normas básicas visando, em especial, à proteção dos direitos do administrado e ao melhor cumprimento dos fins da Administração. Por reproduzir princípios expressos ou implícitos na Constituição, essas normas básicas do processo administrativo como gênero aplicam-se às demais espécies, como o processo administrativo disciplinar e o processo administrativo tributário das três esferas políticas. Em resumo, o processo administrativo tributário deve obedecer aos princípios da legalidade, da finalidade, da motivação, da razoabilidade, da proporcionalidade, da moralidade, da ampla defesa, do contraditório, da segurança jurídica, do interesse público e da eficiência, princípios esses albergados expressa ou implicitamente na Constituição Federal. E mais, o parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784/99 prescreve que nos processos administrativos deverão ser observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito; objetividade no atendimento do interesse público; atuação segundo *padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé*; observância das formalidades essenciais à *garantia dos direitos dos administrados*. O que se observa dessas normas básicas aplicáveis ao processo administrativo em geral é a constante preocupação do legislador em proteger os direitos do administrado e alcançar os fins da Administração.

Como examinamos no item 14.2, o processo administrativo tributário na esfera federal é regido pelo Decreto nº 70.235/72. Em segunda instância, o processo é julgado pelo CARF, um órgão colegiado e paritário integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, sem subordinação à Secretaria da Receita Federal do Brasil, como acontece com os órgãos julgadores de primeira instância. Esse fato confere imparcialidade às decisões do CARF inspirando a confiança dos contribuintes em geral àquele órgão julgador. Essa qualidade que engrandece a Administração parece não agradar aos agentes do fisco, que confundem os órgãos de fiscalização e arrecadação de tributos com órgãos julgadores da mesma Administração.

Duas correntes se formaram em torno da revisão judicial de decisão administrativa final contrária à Fazenda. Examinemos separadamente.

I – Corrente doutrinária pela revisão judicial de decisões administrativas contrárias à Fazenda

Essa corrente é minoritária na doutrina e não encontra amparo no Judiciário. Vejamos os principais argumentos geralmente invocados.

a) A decisão final proferida no âmbito administrativo não faz coisa julgada

Realmente, coisa julgada só se opera no âmbito judicial. É a qualidade atribuída a determinada decisão judicial contra a qual não cabe mais recurso, tornando-a imutável e indiscutível (art. 467 do CPC). Ela é protegida em nível de cláusula pétrea (art. 60, § 4º, IV, da CF).

A doutrina não reconhece propriamente a coisa julgada na esfera administrativa, mas reconhece a existência de coisa julgada administrativa que se reveste das características de definitividade e de inalterabilidade da decisão *por iniciativa da Administração* que a proferiu. O contribuinte sempre terá a oportunidade de recorrer ao Poder Judiciário por força do princípio da universalidade da jurisdição.

Celso Antônio Bandeira de Mello refere-se a “coisa julgada administrativa” diferenciando-a da coisa julgada propriamente dita:

“Ressalte-se que a chamada ‘coisa julgada administrativa’ abrange a irrevogabilidade do ato, mas sua significação é mais extensa. Com efeito, nela se compreende, além da irrevogabilidade, uma irretratabilidade que impede o questionamento do ato na esfera judicial, ao contrário da mera irrevogabilidade, que não proíbe à administração impugnar em juízo um ato que considere ilegal e não mais possa rever na própria esfera.

Inversamente, seu alcance é menos extenso do que o da coisa julgada propriamente dita. Com efeito, sua definitividade está restrita a ela própria, Administração, mas terceiros não estão impedidos de buscar judicialmente a correção do ato.

[...]

Toda vez que a Administração decidir um dado assunto em última instância, de modo contencioso, ocorrerá a chamada ‘coisa julgada administrativa’.”²¹

Enfim, ainda que a decisão administrativa de última instância não se revista da autoridade de coisa julgada própria de decisão judicial, o certo é que ela tem efeito vinculante em relação à Administração que a proferiu. Por isso, a decisão administrativa final proferida pelo CARF favorável ao contribuinte exonera de ofício o contribuinte dos gravames decorrentes do litígio, nos precisos termos do art. 45 do Decreto nº 70.235/72. Para a Administração Pública, as decisões definitivas de

segunda instância referidas no art. 42 do Decreto n.º 70.235/72 produzem o mesmo efeito da coisa julgada como imperativo da segurança jurídica, que está diretamente associada à ideia de Estado Democrático de Direito. É o que se depreende do disposto no preâmbulo da Constituição Federal e no seu art. 5º.

b) O princípio constitucional da inafastabilidade da jurisdição

Tem-se invocado o princípio da inafastabilidade da jurisdição, também a favor do poder público em nome do princípio da isonomia. O equívoco, *data vênia*, é manifesto.

O princípio inserto no inciso XXXV do art. 5º está situado no capítulo dos direitos e garantias individuais a indicar que o destinatário desse princípio é o administrado. Esse princípio decorre da necessidade de proteger o administrado contra o poder político do Estado, sendo por essa razão ininvocável o princípio da isonomia.

Para tentar contornar as dificuldades que suscita a invocação da tese da inafastabilidade da jurisdição, os partidários da corrente pró-revisão judicial buscam ancorar o seu posicionamento no princípio da jurisdição *una*. Lembram que a jurisdição é exercida pelo Judiciário em regime de monopólio estatal. Sendo o Judiciário o detentor da última palavra acerca do litígio, segue-se que é forçoso reconhecer que o acesso à jurisdição não pode ser vetado a qualquer pessoa natural ou jurídica, de direito privado ou de direito público. Nesse sentido é o pensamento, dentre outros, de Maria Beatriz de Mello Leitão, para quem o princípio da jurisdição *una*, de certa forma, é correlato aos princípios basilares do Estado de Direito, tais como o princípio da separação dos Poderes.²²

O problema que se coloca não é o de vetar o acesso ao Judiciário em relação à Administração Pública, o que efetivamente seria inadmissível. A questão que se coloca é a de saber se pode a Administração provocar a jurisdição para desfazer a decisão que ela própria proferiu. Já dissemos que a noção de jurisdição, no sentido de direito à efetiva realização da justiça, não é estranha à função administrativa. Como vimos, a Administração, por meio do processo administrativo, também busca a realização da justiça. Não é por outra razão que a Constituição assegura aos litigantes em processos judiciais e administrativos o contraditório e ampla defesa, princípio que decorre de outro, que é o do devido processo no sentido formal e material.

Se assim é, resta claro que falece à Administração o legítimo interesse de agir. Como pretender desfazer judicialmente a decisão que ela própria proferiu legitimamente no exercício da função de julgar?

c) Administração ativa e Administração judicante

Outros autores, como a citada Maria Beatriz Mello Leitão²³ e Aurélio Pitanga Seixas Filho²⁴ para justificar a revisão judicial de decisão administrativa, dividem a Administração Pública em administração ativa e administração judicante. Aquela objetivaria o interesse público e esta visaria à ordem jurídica.

Assim, os órgãos administrativos incumbidos da função de julgar tendo em vista a sua autonomia e imparcialidade, sem se submeter ao princípio da hierarquia, seriam órgãos públicos heterodoxos e como tais não integrantes da administração ativa. Daí porque, a decisão de Conselho de Contribuintes, hoje, CARF, seria um ato administrativo apenas do ponto de vista formal, sem que expresse a vontade da Administração ativa por ser proveniente de um órgão estranho ao corpo da Administração.

A tese, *data vênia*, não se sustenta. Ao afirmar que a Administração ativa é a que persegue o interesse público, dá a entender que a outra, denominada de Administração judicante, não tem em vista o interesse público. Parece confundir interesse privado do poder público com o interesse público. Quando a Administração Pública atua em sua função executiva, ou em sua função de julgar, o faz sob o manto do interesse público, sempre presidido pelos princípios constitucionais concernentes à Administração Pública. A heterodoxia do órgão colegiado não retira o caráter de órgão público integrante da estrutura do Ministério da Fazenda. Ao contrário, reforça esse órgão público na tarefa de dirimir conflitos na área tributária, julgando com imparcialidade e justiça os processos administrativos submetidos a sua apreciação.

No exercício da função de julgar, o interesse público impede a Administração de proferir decisão ilegal contra os interesses do contribuinte. Para tanto, o órgão julgador de 2ª instância administrativa, o CARF, não se submete ao princípio da hierarquia, o que assegura àquele órgão colegiado e paritário, integrante da estrutura administrativa do Ministério da Fazenda, proferir decisões justas para as partes, de conformidade com o moderno conceito de jurisdição que não está ligado exclusivamente ao Poder Judiciário, como se verifica dos princípios constitucionais aplicáveis a processos administrativos de qualquer espécie.

O que se deve deixar claro é a distinção entre o interesse privado do poder público, representado pelo fisco em arrecadar o maior volume de tributos, autuando os contribuintes que no seu entender estariam descumprindo as obrigações tributárias, com o interesse público da Administração de dirimir por via do processo administrativo regular o litígio decorrente da impugnação do contribuinte à pretensão do fisco. O órgão julgador colegiado e paritário não se posiciona nem pode se posicionar como parte da relação jurídico-tributária.

Enfim, a alegação dos defensores da tese pró-revisão judicial, de que não há na Constituição qualquer impedimento no

sentido de possibilitar à Administração Pública socorrer-se das garantias da ampla defesa ou do livre acesso ao Poder Judiciário que pudesse implicar a vedação do direito de ajuizar a ação anulatória da decisão administrativa desfavorável à Fazenda, não tem, *data* vênua, respaldo no princípio da razoabilidade, que se impõe como um limite à ação do próprio legislador. A falta do interesse de agir da Fazenda para desfazer a decisão administrativa que a própria Administração proferiu no exercício regular da sua função de julgar não precisa estar expressa na Constituição. Ela decorre do sistema jurídico global.

d) O art. 156, IX, do CTN permite a revisão judicial

Alguns autores sustentam a tese da revisão judicial ancorados na disposição do art. 156, IX, do CTN, que de fato prescreve no sentido de que extingue o crédito tributário “a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória”.

A sua interpretação literal dá a entender que, enquanto não se consumir o prazo prescricional da ação anulatória, a decisão administrativa final a favor do contribuinte não extingue o crédito tributário.

Alguns tributaristas sustentam que a Administração pode pleitear a anulação judicial da decisão administrativa sempre que houver autorização legislativa, como no caso do art. 149 do CTN, concernente à revisão do lançamento tributário.

Acontece que não há no CTN ou em qualquer outra lei previsão para a propositura de ação anulatória pelo poder público, pelo que não há como a Administração pleitear a anulação de decisão administrativa final.

Aquela expressão foi inserida no anteprojeto do CTN como forma de substituir o recurso hierárquico, mas ela não foi incorporada no texto final do CTN. O recurso hierárquico sobreviveu e foi incorporado no § 1º do art. 37 do Decreto nº 70.235/72. Esse recurso ao Ministro da Fazenda das decisões não unânimes contrárias à Fazenda, nas hipóteses em que entenderem contrária a lei ou a evidência da prova, retirava o processo administrativo tributário do campo estritamente técnico para dar-lhe uma feição de natureza política. Era em tudo parecido com a figura de substituição do juiz natural, que é inconstitucional. Por isso, encontrou-se uma maneira de resolver tudo dentro do órgão julgador colegiado. Assim, foi criada pelo Decreto nº 83.304, de 28-3-79, a Câmara Superior de Recursos Fiscais como última instância administrativa para conhecer de recurso contra decisão não unânime da Câmara e quando ela for contrária à lei ou à evidência da prova. Hoje, essa CSRF está integrada ao CARF e julga em grau de recurso especial o recurso interposto contra decisão que der à lei interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais (art. 37, § 2º, II, do Decreto nº 70.235/72). A ideia de ação anulatória foi definitivamente abandonada pelo legislador.

II – Da corrente contrária à revisão judicial de decisão administrativa contrária à Fazenda

A doutrina majoritária não admite a revisão judicial de decisão definitiva proferida na esfera administrativa. Tanto é que essa questão não é levada ao Judiciário com frequência. Nas raras vezes que a tese da revisão judicial foi discutida no Judiciário ela não prosperou.

Temos notícia de um caso submetido ao crivo do Supremo Tribunal Federal. Trata-se do RE nº 68.253, de que foi Relator o Min. Barros Monteiro, *DJ* de 8-5-1970. Nesse recurso extraordinário restou proclamada a força vinculante da decisão administrativa final em relação ao fisco, equivalente à coisa julgada.

No Superior Tribunal de Justiça, os defensores da tese contrária à revisão judicial costumam invocar invariavelmente o precedente do MS nº 8.810/DF, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, *DJ* de 6-10-2003, onde ficou proclamado que “as decisões dos Conselhos de Contribuintes quando não recorridas tornam-se definitivas, cabendo à Administração, de ofício, ‘exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio’ (Decreto nº 70.235/1972, art. 45)”. No mesmo sentido o RMS nº 12.386/RJ, Rel. Min. Franciulli Netto, *DJ* de 19-4-2004.

No MS nº 223-DF, Rel. Min. Garcia Vieira, *DJU* de 16-4-90, foi firmada a tese de que, ocorrida a preclusão administrativa, o ato administrativo torna-se irretratável, conforme a seguinte ementa:

“O ato administrativo não pode ser modificado, ocorrida a preclusão, mesmo por autoridade hierarquicamente superior, quer por via recursal, quer por avocação. A modificação configura-se ilegalidade e dá surgimento a direito líquido e certo. Segurança concedida.”

No mesmo sentido o MS nº 009-DF, Rel. Min. Pedro Acioli, *DJ* de 18-12-89. Finalmente, no Resp nº 572358/CE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, *DJ* de 16-12-2006, restou afastada a revisão judicial em função dos princípios da preclusão e da segurança jurídica.

Além dos argumentos com que refutamos a tese favorável à revisão judicial da decisão administrativa contrária à Fazenda podem ser invocados vários outros.

A Administração Pública é dotada de autocontrole administrativo que se faz por meio de tutela e de autotutela. A tutela significa controle que a Administração faz sobre outra pessoa jurídica por ela instituída (administração indireta), ao passo que a autotutela corresponde ao poder que tem a Administração de rever os próprios atos, a fim de expurgá-los dos vícios de nulidade e de ilegalidade, assim como de revogar os atos considerados inoportunos ou inconvenientes, independentemente de valer-se da provocação do Judiciário. É o que prescreve o art. 53 da Lei nº 9.784/99, *in verbis*:

“Art. 53. A administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.”

Esse poder inerente à Administração Pública está consagrado em duas Súmulas do Supremo Tribunal Federal: Súmula 346: “A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.” Súmula 473: “A administração pode anular os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.”

Contudo, ao lado desses privilégios e prerrogativas existem certas restrições que a Administração deve respeitar, sob pena de nulidade do ato administrativo praticado, e, em alguns casos, de responsabilização civil e funcional da autoridade que a editou. Dentre essas restrições avultam os princípios básicos da Administração Pública insertos no art. 37 da CF, como os da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, aos quais se somam os do devido processo legal, do contraditório e ampla defesa, o da razoabilidade, finalidade, motivação, proporcionalidade, segurança jurídica, interesse público, lealdade e boa-fé, que resultam das normas básicas que regem o processo administrativo na esfera federal, previstas na Lei nº 9.784/99, que têm aplicação nas demais esferas políticas, como já o dissemos.

A pretensão de a Administração valer-se de um outro Poder para desfazer a decisão favorável ao contribuinte que ela própria proferiu no processo administrativo cercado de garantias constitucionais configura um verdadeiro contrassenso. Eventual decisão ilegal proferida no bojo de processo administrativo tributário deve ser anulada pela própria Administração no exercício da faculdade de autotutela da legalidade administrativa.

Enfim, essa questão foi objeto de debates e discussões no XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário, cujos textos estão publicados na obra coletiva, coordenada por Ives Gandra da Silva Martins, *Processo administrativo tributário*, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

Dos 34 expositores e debatedores, 24 autores, dentre os quais me incluo, negaram possibilidade de a Fazenda ir a juízo para pedir a revisão da decisão administrativa favorável ao contribuinte.

Dentre os dez que se posicionaram favoravelmente à possibilidade dessa revisão judicial, alguns, como Othon Saraiva e Francisco de Assis Alves, entenderam que o princípio de acesso ao Judiciário se estende também à Fazenda em razão do princípio da isonomia; outros, como Moises Akselrad e Dirceu Antonio Pastorello, defenderam a tese de revisão judicial ante as decisões administrativas ilegais; finalmente outros, como Yoshiaki Ichihara e Antonio José da Costa, sustentaram a tese do acesso ao Judiciário para rever a decisão administrativa apenas nas hipóteses autorizadas em lei, como nos casos do art. 149 do CTN, que versa sobre a revisão do lançamento.

Conforme verificamos, o princípio da inafastabilidade da jurisdição é direito fundamental do contribuinte para protegê-lo contra o poder político do Estado, pelo que a invocação do princípio da isonomia, nesse particular, é absolutamente impertinente. A ilegalidade da decisão administrativa deve ser sanada pela própria Administração no exercício da autotutela, como permitem o art. 53 da Lei nº 9.784/99 e as Súmulas 346 e 473 do STF. Quanto à tese da revisão judicial nos casos previstos em lei, já verificamos que não há essa previsão legal para propositura de ação anulatória perante o Judiciário.

Concluindo, o processo administrativo tributário, que se desenrola sob a égide dos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa e dos princípios que regem a Administração Pública (art. 37 da CF), além das normas básicas estabelecidas na Lei nº 9.784/99, é conclusivo para a Fazenda, que fica vinculada à decisão final nele proferida. A coisa julgada administrativa impede a retratação pela Administração, exonerando de ofício o contribuinte dos gravames decorrentes do litígio nos precisos termos do art. 45 do Decreto nº 70.235/72, conforme consagrado pela jurisprudência. Apenas ao contribuinte é facultado pleitear revisão judicial de decisão administrativa que lhe for desfavorável, tendo em vista o princípio da inafastabilidade da jurisdição, uma garantia constitucional do cidadão.

A coisa julgada administrativa impede a retratação pela Administração Pública, por isso a decisão administrativa final contrária à Fazenda exonera de ofício o contribuinte dos gravames decorrentes do litígio, como prescreve o art. 45 do Decreto nº 70.235/72 e consagrado pela jurisprudência. É um grande equívoco considerar a decisão administrativa desfavorável à Fazenda como sendo a que causa lesão ao patrimônio público. Ela pode significar decisão que evita lesão ao patrimônio privado. A Administração Pública no exercício da sua função de julgar deve buscar a justiça e não o contrário. O julgamento administrativo guarda similitude com o julgamento judicial, pois ambos estão submetidos ao princípio do devido processo legal.

O processo administrativo tributário é revestido do caráter de processualidade tanto quanto o processo judicial. Com os expurgos dos vícios do passado, o processo administrativo tributário apresenta-se como um meio eficaz de dirimir as controvérsias de natureza tributária com imparcialidade e justiça, concorrendo para desafogar a atividade jurisdicional. Requerer a outro Poder a restauração do lançamento tributário que a Administração invalidou no exercício regular de sua função judicante é o mesmo que conspirar contra os princípios da segurança jurídica, da lealdade e da boa-fé. Abrir mão do direito privativo de constituir o crédito tributário pelo lançamento é o mesmo que ferir o princípio de separação dos Poderes.

Só para argumentar, na hipótese de ação judicial para anular a decisão administrativa, na falta de dispositivo legal prevendo tal situação, deve-se, por analogia à ação rescisória, ser a referida ação intentada contra o contribuinte que figurou no processo administrativo, posicionando-se a Procuradoria da Fazenda como autora dessa ação.

¹ O art. 142 do CTN define o procedimento administrativo para tornar líquida e certa a obrigação tributária.

² Entretanto, nem sempre o procedimento administrativo fiscal assume o caráter de lide, como ocorre no processo de consulta fiscal.

³ O princípio da legalidade deve nortear a ação do poder público, cabendo à Administração exercer o chamado *autocontrole* ou *controle administrativo da legalidade* que tem seu fundamento, entre outros, no art. 5º, incisos XXXIV, letra *a*, LIV e LV, da CF.

⁴ O princípio da harmonia e independência dos Poderes impede a submissão ao Judiciário das decisões administrativas, tomadas por autoridades competentes no exercício do poder-dever de *autocontrole da legalidade*, que emana da própria Carta Política.

⁵ O Decreto nº 7.574, de 29-9-2011, consolida a legislação concernente ao processo administrativo da União abrangendo, dentre outros, o processo administrativo tributário e de consulta; o processo de representação fiscal para fins penais; o processo de compensação, restituição, ressarcimento e reembolso de tributos; e o processo de suspensão de imunidade e de isenção.

⁶ Somente nos casos expressos em lei impõe-se a observância de certos formalismos.

⁷ A falta de entrega ao contribuinte de cópias de todos os elementos de prova que derem embasamento à exigência tributária, tais como o demonstrativo mencionado no auto de infração, os termos de verificações, os resultados das diligências etc., implica o cerceamento de defesa e consequente nulidade do lançamento efetuado.

⁸ Não obstante o § 4º, do art. 16, do Decreto-lei nº 70.235/72 determinar a apresentação de prova documental com a impugnação, as disposições dos parágrafos subsequentes flexibilizam essa regra. Entendemos que a prova documental pertinente, necessária ou útil à apuração da verdade dos fatos, pode ser apresentada a qualquer momento, até o término do processo administrativo tributário que se rege pelos princípios da verdade material e do formalismo moderado. Impõe-se, entretanto, a observância do princípio do contraditório e ampla defesa.

⁹ Esse prazo não pode mais ser prorrogado pela autoridade administrativa competente, tendo em vista a revogação do art. 6º. Pode, porém, aplicar-se, por analogia, o art. 35, segundo o qual, o recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância. De fato, a impugnação, mesmo não sendo conhecida, poderá aguçar o espírito do julgador na detecção de situações que permitam a revisão de ofício do lançamento, com base no art. 149 do CTN.

¹⁰ A intimação poderá dar-se, também, por via postal ou telegráfica ou, ainda, por edital publicado uma única vez no órgão de imprensa oficial local, ou afixado em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação.

¹¹ É possível a produção de prova documental após a decisão de primeira instância, conforme § 6º, do art. 16, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97. E isso porque o processo administrativo fiscal não é regido pelo princípio da formalidade, mas, pelo princípio da informalidade, em que a verdade material prevalece sobre a verdade formal.

¹² O princípio da oficialidade permite que a autoridade julgadora formule quesitos suplementares para a apuração da verdade material.

¹³ Agora, cabe à autoridade julgadora determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências e perícias.

¹⁴ Os órgãos julgadores de primeira instância integram a estrutura da Secretaria da Receita Federal, pelo que, suas decisões estão vinculadas aos atos normativos expedidos por aquela Secretaria (art. 100, I, do CTN).

¹⁵ Na verdade, existe a Portaria nº 609, de 27-7-79, do Ministro da Fazenda, estabelecendo a observância, no âmbito dos órgãos do Ministério da Fazenda, da interpretação da legislação tributária consubstanciada em ato normativo, expedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

¹⁶ A previsão de súmulas vinculantes pelo CSRF que estava no art. 26-A e §§ 1º a 5º, do DL nº 70.235/72 na redação dada pela Lei nº 11.196, de 21-11-2005, desapareceu com o advento da Lei nº 11.941, de 27-5-2009, que conferiu nova redação ao *caput* do art. 26-A e revogou os seus §§ 1º a 5º. Contudo, as súmulas existentes, bem como aquelas que vierem a ser editadas com base no Regimento Interno do CARF, desde que favoráveis ao contribuinte, obrigam o fisco federal em razão do princípio da vinculação da administração a seus próprios atos.

¹⁷ Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não forem objeto de recurso voluntário ou não estiverem sujeitas a recurso de ofício (parágrafo único do art. 42).

¹⁸ A edição exagerada de pareceres normativos no âmbito da Receita Federal tem prejudicado a formulação de consultas específicas por parte de contribuintes que se encontrem em situação peculiar.

¹⁹ A atualização monetária não é pena nem juro; visa tão somente atualizar o poder aquisitivo da moeda.

²⁰ *Direito administrativo moderno*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 195.

²¹ *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 452-453.

²² ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 512.

²³ A possibilidade de revisão pelo poder judiciário das decisões do conselho de contribuintes contrárias a fazenda pública. In: ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 688.

²⁴ Questões relacionadas à chamada coisa julgada administrativa em matéria fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 768.

15

PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

Sumário: 15.1 Considerações gerais. 15.1.1 Tutela de urgência. 15.2 Execução fiscal. 15.3 Ação anulatória em matéria fiscal. 15.4 Ação de repetição de indébito. 15.5 Ação declaratória em matéria fiscal. 15.6 Ação de consignação em pagamento. 15.7 Mandado de segurança. 15.8 Medidas cautelares em matéria fiscal. 15.9 Ação direta de inconstitucionalidade. 15.10 Ação declaratória de constitucionalidade. 15.11 Medida cautelar fiscal.



15.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

No procedimento administrativo fiscal, o Estado é parte na relação jurídico-tributária. Assim, muito embora o procedimento esteja vinculado aos termos da lei, é sempre possível a prolação de uma decisão parcial ou até mesmo arbitrária. Por isso, as decisões administrativas não são definitivas. Para garantir ao sujeito passivo uma solução imparcial e justa de suas controvérsias, invalidando eventuais excessos cometidos pela administração fiscal, existe o Poder Judiciário, independente e equidistante dos interesses em confronto. Cabe ao Judiciário dirimir conflitos tributários pela aplicação do direito positivo, por meio de processo judicial tributário, de natureza trilateral, isto é, formado pela relação jurídica que se estabelece entre as partes e o juízo e entre este e as partes. A proteção judicial ao administrado contra atos da Administração é de tal importância que a Constituição Federal prescreveu o princípio da inafastabilidade da jurisdição em seu art. 5º, inciso XXXV, nos seguintes termos: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. E por se constituir em uma garantia fundamental, não pode ser deliberada emenda tendente a sua abolição, nos termos do § 4º do art. 60 da CF.

Por outro lado, cabe à administração exigir o exato cumprimento das obrigações tributárias a cargo dos administrados. Sempre que o sujeito passivo deixe de satisfazer suas obrigações, após esgotados os procedimentos administrativos, cabe ao fisco provocar a atuação do Poder Judiciário para que seja o contribuinte faltoso submetido à cobrança coativa.

Enfim, cabe ao Poder Judiciário, com exclusividade, prestar a tutela jurisdicional, quando requerida por qualquer parte, fisco ou contribuinte, por meio do devido processo legal, solucionando definitivamente o conflito de interesses.

15.1.1 Tutela de urgência

Antes do exame específico das diversas ações judiciais, cabíveis no âmbito da matéria fiscal, convém examinar, em rápidas

pincladas, o instituto da tutela de urgência, que outra coisa não é senão a execução antecipada e provisória dos efeitos da futura sentença, isto é, satisfação do próprio direito pleiteado ainda que de forma não definitiva, o que contrasta com a medida cautelar, que tem caráter meramente instrumental, objetivando garantir o resultado da ação principal. Pode-se dizer que tutela de urgência é gênero de que são espécies a tutela antecipada e a tutela cautelar.

Esse instituto foi introduzido na legislação processual como forma de superar o conflito existente entre o direito à segurança jurídica que tem seu fundamento no princípio do *due process of law*¹ inserto no art. 5º, LIV, da CF, e o direito à efetividade da jurisdição, dando o legislador prevalência a este último. Portanto, a antecipação da tutela limita, de certa forma, o princípio da segurança jurídica, que decorre do texto constitucional, pelo que somente será possível concedê-la ante o risco de frustração do princípio da efetividade do processo, que tem a mesma matriz constitucional. O legislador, privilegiando o princípio da efetividade da jurisdição, vai de encontro à lição de Carnelutti, para quem o tempo é o inimigo maior do direito.

A respeito dispõe o art. 300 do CPC vigente: Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

§ 1º Para a concessão da tutela de urgência, o juiz pode, conforme o caso, exigir caução real ou fidejussória idônea para ressarcir os danos que a outra parte possa vir a sofrer, podendo a caução ser dispensada se a parte economicamente hipossuficiente não puder oferecê-la.

§ 2º A tutela de urgência pode ser concedida liminarmente ou após justificação prévia.

§ 3º A tutela de urgência de natureza antecipada não será concedida quando houver perigo de irreversibilidade dos efeitos da decisão.

Como se vê no *caput* do art. 300, a concessão da tutela de urgência fica condicionada à presença de dois requisitos: a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo. No direito anterior, exigia-se a prova inequívoca e a verossimilhança da alegação, expressões que sempre foram objetos de intensas discussões na doutrina. Agora é possível a concessão de tutela de urgência mediante cognição sumária, desde que o juiz se convença da probabilidade do direito que se infere do simples confronto das alegações com as provas ou elementos disponíveis nos autos. O outro requisito é o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo no sentido de que surge a urgência sempre que houver demora que possa comprometer a realização imediata ou futura do direito pleiteado.

Além da observância dos dois requisitos do *caput*, os parágrafos 1º a 3º impõem outras condições, nem sempre obrigatórias.

O § 1º faculta ao juiz exigir a prestação de caução real ou fidejussória idônea para a concessão da tutela com o fito de possibilitar ulterior ressarcimento do dano que a outra parte venha a sofrer. Contudo, o mesmo parágrafo dispensa o juiz de exigir essa caução na hipótese de parte hipossuficiente sem condições de oferecê-la. O § 2º faculta ao juiz conceder a tutela liminarmente ou após a justificativa prévia. Finalmente, o § 3º não permite a concessão de tutela antecipada se houver perigo de irreversibilidade dos efeitos da decisão, tal como estava no Código de Processo antecedente.

Interessante observar que o novo Código de Processo Civil disciplinou no Título I, do Livro V a Tutela Provisória, arts. 294 a 299, de sorte que a Tutela de Urgência (Título II, do Livro V) está abrangida pela Tutela Provisória. Esta tutela provisória, conforme se depreende do art. 294 pode fundamentar-se em urgência ou evidência, podendo ser concedida em caráter antecedente ou incidental, como ocorre com a tutela de urgência.

Na decisão que conceder, negar, modificar ou revogar a tutela provisória o juiz deverá motivar o seu convencimento de modo claro e preciso, nos termos do art. 298 do CPC. Na efetivação da tutela provisória, o juiz deverá observar as normas referentes ao cumprimento provisório da sentença, naquilo que couber, conforme dispõe o art. 297 do CPC. De conformidade com o art. 296 do CPC, a tutela provisória conserva sua eficácia na pendência do processo, mas pode, a qualquer tempo, ser revogada ou modificada.

Uma questão que deve, desde logo, ser enfrentada e definida neste tópico diz respeito ao cabimento ou não da tutela de urgência ou da tutela provisória nas ações ajuizadas contra a Fazenda Pública em geral. Alguns autores advogam a impossibilidade de utilização dos institutos da espécie contra a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Antonio Raphael Silva Salvador, por exemplo, sustenta que as decisões proferidas contra a Fazenda Pública estão sujeitas ao reexame necessário, implicando a antecipação de tutela na burla ao art. 475, II, do CPC de 1973² (art. 496, I e II do CPC de 2015). O argumento, *data venia*, não procede. Poder-se-ia retrucar que a não concessão de tutela de urgência ou da tutela provisória, quando presentes os requisitos legais, implicaria a burla aos arts. 294 e 300 do CPC. A prevalecer a tese restritiva, pela invocação do reexame necessário, seriam inaplicáveis contra a Fazenda Pública todos os dispositivos do Código de Processo Civil que contemplam a tutela antecipada (art. 303), a tutela cautelar (art. 305), a expedição do mandado liminar de manutenção ou de reintegração (art. 562) etc., bem como as disposições da legislação específica a respeito, inclusive as relativas ao mandado de segurança, uma vez que os efeitos patrimoniais da condenação cabem sempre à Fazenda Pública, a que pertence a autoridade

coatora. Exatamente porque cabível a tutela de urgência ou tutela provisória contra a Fazenda Pública, a legislação fixa, previamente, quando for o caso, condições especiais para seu deferimento contra o poder público.

Cumpra verificar, agora, quais são as ações, entre as adiante mencionadas, que comportam tutela de urgência ou tutela provisória.

Exclui-se de pronto a execução fiscal, por razões óbvias,³ bem como as ações de mandado de segurança, de declaração de inconstitucionalidade e as concernentes aos processos cautelares, porque todas elas já comportam antecipação provisória.⁴ Nas demais ações, a anulatória de débito fiscal, a de repetição de indébito e a de consignação em pagamento, é possível a concessão da tutela de urgência, preenchidos os requisitos do art. 300 do CPC. A ação declaratória, quando produz efeitos meramente declaratórios, não passíveis de execução em seu sentido amplo, não comporta provimento de urgência ou de natureza provisória. Porém, quando a sentença tiver que declarar a inexistência de obrigação tributária em determinada hipótese, obviamente, aquela decisão judicial surtirá efeito por seu aspecto negativo, isto é, o fisco não poderá praticar atos que a contravenham, ficando impedido, por exemplo, de lavrar o auto de infração e imposição de multa. Neste caso, perfeitamente cabível a concessão da tutela de urgência ou da tutela provisória para inibir o poder de constituir o crédito tributário.

15.2 EXECUÇÃO FISCAL

Uma vez efetuado o lançamento tributário, na forma do art. 142 do CTN, notificado o sujeito passivo e esgotado o procedimento administrativo, torna-se exigível o crédito tributário; porém, não exequível. A exequibilidade só surgirá com a inscrição do crédito tributário na dívida ativa, quando então passará a gozar da presunção relativa de liquidez e certeza.⁵ A certidão de inscrição da dívida ativa constitui título executivo extrajudicial conforme inciso IX, do art. 784 do CPC.

O processo de execução fiscal para a cobrança da dívida ativa⁶ da União, dos Estados, do DF, dos Municípios e de suas respectivas autarquias, atualmente, está regulado pela Lei nº 6.830, de 22-9-1980, aplicando-se subsidiariamente, no que couber, as disposições do Código de Processo Civil.⁷ O procedimento previsto nessa Lei é simples e desburocratizado, permitindo alcançar os objetivos visados com celeridade, sem subterfúgios, assegurando, porém, o direito à ampla defesa.

As fases do processo de execução fiscal podem ser assim sumariados:

a. Petição inicial

A peça vestibular, instruída da certidão de dívida ativa, indicará apenas o juiz a quem é dirigida,⁸ o pedido e o requerimento para a citação do executado. O despacho judicial deferindo a inicial importa em ordem para: citação; penhora se não for paga a dívida e nem garantida a execução; arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar; registro da penhora/arresto; e avaliação dos bens penhorados ou arrestados.

b. Citação e penhora

Feita a citação⁹ por uma das formas previstas no art. 8º do executado terá o prazo de cinco dias para efetuar o pagamento da dívida, acrescida de juros, multa e demais encargos previstos na certidão de dívida ativa, ou garantir a execução por uma das modalidades previstas no art. 9º. Inocorrendo pagamento ou a garantia da execução, serão penhorados os bens do executado, excetuados aqueles legalmente declarados absolutamente impenhoráveis. O oficial fará a entrega da contrafé e cópia do termo ou do auto de penhora, que deverá conter a avaliação dos bens apenados,¹⁰ procedendo à intimação do executado e do cônjuge se a penhora recair sobre bens de raiz, sempre que na citação feita pelo correio o aviso de recepção não contiver a assinatura do próprio executado ou de seu representante legal.¹¹ O Oficial de Justiça deverá, ainda, promover a entrega da contrafé e da cópia do auto de penhora ao órgão competente para proceder ao registro¹² de que cuida o art. 7º, inciso IV.

E aqui é oportuno registrar o procedimento equivocado consistente na penhora do faturamento bruto da empresa executada, com a invocação da excepcionalidade, sempre que inexistir outros bens passíveis de constrição. Às vezes o percentual tolerado chega a ser de 30% do faturamento.¹³ É bastante preocupante essa praxe que já vem encontrando respaldo nas decisões de segunda instância. Quando o art. 11 da lei discrimina o dinheiro em primeiro lugar na ordem de preferência, obviamente, está referindo-se àquele numerário existente, certo e **disponível** no patrimônio do executado, tanto é que este tem a faculdade, a todo tempo, de substituir qualquer bem apenado por depósito em dinheiro (art. 15, I).¹⁴ A penhora de percentual do faturamento bruto da empresa executada equivale à penhora do próprio estabelecimento empresarial,¹⁵ excepcionalmente permitida pelo § 1º do art. 11.¹⁶ Contudo, nessa hipótese, impõe-se a nomeação de depositário, que deverá apresentar, em dez dias, a forma de administração da empresa, conforme regra do art. 862 do CPC, aplicável subsidiariamente. A excepcionalidade diz respeito à penhora da própria empresa como unidade produtiva, nunca à penhora de faturamento bruto. Permitir a penhora pura e simples de até 30% do faturamento bruto mensal, até atingir o montante do débito sob execução, como tem admitido algumas decisões

singulares, configura uma ilegalidade que poderá inviabilizar o cumprimento das obrigações líquidas e certas da empresa executada, inclusive as de natureza tributária a ensejar nova execução fiscal, podendo, também, dar origem à instauração de ação penal por infração do art. 2º, inciso II¹⁷ da Lei nº 8.137/90. Em suma, poderá importar no decreto de quebra da empresa, fora dos limites da lei de regência da matéria. Ultimamente, o STJ vem mantendo as decisões de tribunais locais que reduzem o percentual da penhora a 5%, a fim de que “o percentual fixado sobre o faturamento não torne inviável o exercício da atividade empresarial”.¹⁸ Da mesma forma, a penhora de renda diária de empresa executada, ou a penhora na boca do caixa, exige a nomeação de administrador a que se refere o art. 869,¹⁹ com as atribuições referidas no art. 863 do CPC.

c. Embargos do executado

O Executado poderá oferecer embargos,²⁰ no prazo de 30 dias, a contar da data do depósito, ou da juntada da prova da fiança bancária, ou ainda, da intimação da penhora, alegando toda a matéria útil à defesa, requerendo as provas e juntando documentos e o rol de testemunhas até três. Não se permite reconvenção nem compensação.²¹ As exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimento, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos. Recebidos os embargos, a Fazenda será intimada para impugná-los no prazo de 30 dias, designando-se, logo a seguir, a audiência de instrução e julgamento, que poderá ser suprimida se a discussão limitar-se à matéria de direito, ou, sendo de fato e de direito, a prova for exclusivamente documental, hipótese em que a sentença deverá ser proferida no prazo de trinta dias.

d. Expropriação dos bens

Se a execução não for embargada, ouvida a Fazenda Pública, procede-se à expropriação dos bens sem necessidade de prolação de sentença. Se houver terceiro vinculado por garantia real ou fidejussória, na hipótese de revelia do executado ou da rejeição dos embargos, será ele intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para no prazo de 15 dias remir o bem, se a garantia for real, ou pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, se a garantia for fidejussória.

e. Arrematação e adjudicação

A arrematação deverá ser precedida de edital afixado na sede do juízo, no local de costume, publicado resumidamente uma só vez no *Diário Oficial*. O prazo entre as datas da publicação do edital e do leilão não poderá ser superior a 30 dias nem inferior a 10 dias, devendo o representante judicial da Fazenda ser pessoalmente intimado da realização da hasta pública, dentro do citado prazo. A alienação de quaisquer bens penhorados somente pode ser feita em leilão público, em lugar designado pelo juiz.

A Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados:

I – antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos;

II – findo o leilão:

a) se não houver licitante, pelo preço da avaliação;

b) havendo licitantes, com preferência, em igualdade de condições com a melhor oferta, no prazo de 30 dias.

Se o preço da avaliação ou da melhor oferta superar o valor do crédito fazendário, a adjudicação só será deferida se a respectiva diferença for depositada, pela exequente, no prazo de 30 dias.

f. Recursos

Nas execuções de valor igual ou inferior a 50 OTNs,²² não haverá apelação nem recurso de ofício. O embargante, no caso, poderá apresentar embargos infringentes, no prazo de dez dias, os quais serão julgados pelo juiz da execução, que poderá rejeitá-los ou reformar a sentença. Nas apelações, por outro lado, poderão ser dispensados os revisores. As apelações serão julgadas pelo Tribunal Regional Federal, pelo Tribunal de Justiça ou pelo Primeiro Tribunal de Alçada Civil, conforme se trate de discussão de tributo federal, estadual ou municipal, respectivamente.

Da decisão de segunda instância caberá recurso especial ou recurso extraordinário nos casos previstos no inciso III do art. 105 e inciso III do art. 102 da CF. Com relação ao recurso extraordinário, é importante esclarecer que o texto constitucional vigente não mais exige que a decisão recorrida tenha sido prolatada por um tribunal, pelo que, em tese, cabe esse recurso extremo da decisão que rejeitar os embargos infringentes na causa de alçada.

g. Exceção de pré-executividade

O § 1º, do art. 16 da Lei nº 6.830/80 – Lei de Execução Fiscal – veda a apresentação de embargos antes de garantida a execução. Entretanto, é possível na execução fiscal, assim como no processo de execução em geral, o executado defender-se, independentemente de assegurar o juízo da execução, por meio de uma figura processual, resultante de construção doutrinário-jurisprudencial, denominada *exceção de pré-executividade*. Por meio dela, busca evitar o desenvolvimento de atos de execução fundados em título executivo nulo, por razões de economia processual e de lógica. A exceção de pré-executividade é meio processual hábil para atacar o título não revestido de liquidez, certeza e exigibilidade, condições básicas do processo de execução. Por meio dela, aponta-se a falta de requisitos formais do título, de tal sorte que o reconhecimento de sua nulidade independa da análise de premissas de fato. Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência do STJ.²³ Exatamente por se tratar de criação doutrinário-jurisprudencial, cabe o aparelhamento de exceção de pré-executividade sempre que circunstâncias, aferíveis de imediato pelo juiz, demonstrarem a inutilidade de prosseguir nos atos de execução, como, por exemplo, a consumação do prazo prescricional,²⁴ a superveniência da prescrição intercorrente, por paralisação do processo por mais de cinco anos, ou até mesmo comprovação documental irrefutável de que a dívida sob execução já havia sido paga. Em todas essas hipóteses, exigir prévia constrição dos bens do executado seria atentar contra os princípios de economia processual e de racionalidade.

h. Mesclagem de regimes jurídicos

É preocupante a mesclagem de regimes jurídicos distintos de execução fiscal e de execução em geral que começa ganhar corpo na jurisprudência após o advento da Lei nº 11.382, de 11-12-2006, que introduziu alterações nos dispositivos do CPC. Vários julgados vêm decidindo pela não suspensão da execução pela apresentação de embargos,²⁵ ignorando a tríade: garantia do juízo, embargos e suspensão da execução, que vinha sendo observada desde o regime do Decreto-lei nº 960/38. Na execução em geral é facultada a apresentação de embargos independentemente da garantia do juízo (art. 914 do CPC), ao passo que, na execução fiscal a garantia do juízo é condição para a apresentação de embargos (§ 1º do art. 16 da LEF). Em casos excepcionais em que o executado não dispõe de bens para oferecer à penhora, o juízo da execução poderá expressamente dispensar essa garantia em razão dos princípios do devido processo legal e do contraditório e ampla defesa, hipótese em que o prazo de embargos contar-se-á da data da intimação da decisão que dispensou a segurança do juízo, como tem decidido a jurisprudência do STJ (Resp nº 1.440.639/PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, T2, *DJe* de 10-6-2015).

Outrossim, a execução definitiva, ou a execução provisória com caráter de definitividade (art. 520 do CPC) na pendência de recurso com efeito suspensivo (art. 1.012 do CPC) ofende às escâncaras os princípios do devido processo legal (art. 5º, LIV da CF) e do contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV da CF), que são conceitos inflexíveis, salvo para agasalhar novos instrumentos que ampliem sua eficácia para além daqueles existentes à época da promulgação da Constituição de 1988.

Entretanto, vem sendo proclamada por juízes e tribunais a prevalência das normas vigentes do CPC favoráveis ao credor sobre as normas que regem a execução fiscal em nome da teoria do diálogo das fontes que tem o seguinte sentido: normas gerais mais benéficas supervenientes às normas específicas concedidas para dar tratamento privilegiado a certa categoria, a estes devem preferir em homenagem à coerência do sistema. Essa teoria, de autoria de Erik Jayme, foi introduzida entre nós por Claudia Lima Marques, porém, apenas para solucionar conflitos entre as normas do estatuto específico, o Código de Defesa do Consumidor, e as do Novo Código Civil. Contudo, essa teoria vem sendo aplicada para eliminar o efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal pela aplicação subsidiária do art. 919 do CPC, como também para proceder o bloqueio *online* das contas-correntes do executado com base no art. 854 do CPC, sem observância dos requisitos previstos no art. 185-A do CTN, quais sejam, a citação do executado, a falta de pagamento ou a ausência de nomeação de bens à penhora e a prova de diligência negativa da exequente na localização de bens penhoráveis. A aplicação de semelhante teoria no âmbito da execução fiscal, lastreada em título extrajudicial que tem origem na obrigação *ex lege* e não na vontade das partes, como acontece nas obrigações do direito comum, parece-nos, *data vênua*, um grande equívoco, apesar de adotada pela jurisprudência do STJ.²⁶ E o mesmo que conferir mais privilégios à parte forte na relação jurídico-tributária, por via de interpretação, promovendo o desequilíbrio das partes no processo que não consulta ao real interesse público, o qual não pode ser confundido com o interesse privado do poder público. No processo judicial ambas as partes devem se posicionar em condições de igualdade. Daí a teoria da responsabilidade objetiva do Estado e de seus concessionários de serviços públicos positivada no § 6º, do art. 37, da CF. O Estado é um gigante em face do contribuinte.

Não faz sentido a aplicação da teoria do diálogo das fontes no âmbito da execução fiscal na conjuntura atual em que o contribuinte vem sendo acuado por normas epidêmicas de toda espécie que sequer guardam conformidade com o princípio da hierarquia vertical das leis.

Como sustentado por Júnia Roberta Gouveia Sampaio “as antinomias entre o art. 919 do CPC e a Lei de Execuções Fiscais, bem como entre os arts. 185-A do CTN e o 854 do CPC, são antinomias aparentes que podem e devem ser solucionadas pelo critério da especialidade, pois as assimetrias entre a situação da Fazenda Pública e do contribuintes justificam os tratamento diferenciado.”²⁷

Outrossim, não procede a alegação de lacuna na LEF para justificar a aplicação subsidiária do art. 919 do CPC como decidiu a Primeira Seção do STJ em caráter de recurso repetitivo a que se refere o art. 1.036 do CPC (Resp nº 1.272.827/PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, *DJe* de 31-5-2013). A interpretação sistemática dos arts. 8º, 16, § 1º, 19, 24, I e 32, § 2º da Lei nº 6.830/80 conduz ao efeito suspensivo dos embargos ofertados pelo executado.²⁸

i. Redirecionamento da execução fiscal

Segundo a firme jurisprudência do STJ o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente depende da comprovação da conduta com excesso de mandato ou infringência de lei, contrato social ou estatuto, não bastando a simples inadimplência no recolhimento do tributo, que é uma infração posterior à constituição definitiva do crédito tributário e por isso está fora de alcance do art. 135, III, do CTN. Na hipótese de redirecionamento em virtude de dissolução irregular da sociedade exige-se a permanência do sócio na sociedade no momento da irregularidade.²⁹ Sem a prova da omissão ou da comissão no ato constitutivo da irregularidade não tem aplicação o disposto no art. 134, VII do CTN (AgRg no Resp nº 1.279.422/SP, Rel. Min. Humberto Martins, *DJe* de 19-3-2012; EAg nº 1.105.993/RJ, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, *DJe* de 1-2-2011; Resp nº 1.03.260/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, *DJe* de 13-5-2009).

No nosso entender, o redirecionamento, quando cabível, deve respeitar o prazo prescricional do crédito tributário sob cobrança executiva. O STJ entende que esse prazo prescricional conta-se a partir da citação da sociedade devedora (Resp nº 751.508/RS, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, *DJ* 13-2-2006; Resp nº 769.152/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, *DJ* 4-12-2006; Resp nº 625.061/RS, Rel. Min. Denise Arruda, *DJ* 18-6-2007; Resp nº 640.807/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJ* 5-12-2005; Resp nº 851.410/RS, Rel. Min. Castro Meira, *DJ* 19-9-2006). Outrossim, importante lembrar que o redirecionamento, motivado pela dissolução irregular da sociedade, deve observar o aspecto temporal do fato gerador, de sorte a não alcançar os sócios pelos créditos tributários resultantes de operações legais e regulares constituídos antes da dissolução irregular, caracterizadora de infração de lei.

15.3 AÇÃO ANULATÓRIA EM MATÉRIA FISCAL

O art. 38 da Lei nº 6.830/80 prescreve que a discussão judicial da dívida ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução; porém, excepciona o emprego do mandado de segurança, a ação de repetição do indébito e a ação anulatória do lançamento, também conhecida como ação anulatória do débito fiscal.

Esta é uma ação do sujeito passivo contra a Fazenda Pública para invalidar o lançamento ou decisão administrativa, que hospeda o crédito tributário objeto do pleito, por entender que está causando lesão a seu direito.

Respeitado o prazo quinquenal contra a Fazenda Pública,³⁰ a ação pode ser proposta a qualquer tempo: logo após a notificação do lançamento, no decorrer do procedimento administrativo fiscal ou após a inscrição na dívida ativa. Proposta a ação na pendência de discussão na esfera administrativa implicará a desistência dessa via administrativa (parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80). Operada a inscrição na dívida ativa, determina o art. 38 da Lei de Execução Fiscal que a ação anulatória seja precedida de depósito³¹ do valor atualizado do débito fiscal. Entretanto, a jurisprudência de nossos tribunais já pacificou a tese no sentido de que o princípio da universalidade da jurisdição se sobrepõe àquela norma, garantindo o acesso de qualquer interessado ao Judiciário, independentemente de qualquer depósito. Só que, na inexistência do depósito prévio, nada impede de a Fazenda Pública, com base no § 1º, do art. 784 do CPC, aparelhar execução fiscal na pendência de ação anulatória.³²

Essa ação é de procedimento comum, regulado pelo Código de Processo Civil. Comporta julgamento antecipado no estado da lide, nas hipóteses do art. 355 do CPC. Da sentença caberá apelação, bem como do acórdão que julgar a apelação caberá recurso extraordinário e o recurso especial, se presentes as hipóteses previstas no art. 103, III, letras *a*, *b* e *c* e no art. 105, III, letras *a*, *b* e *c* da CF, respectivamente.

15.4 AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO

É a ação do contribuinte contra a Fazenda Pública, visando à restituição de tributo pago indevidamente.

Grande parte da doutrina e da jurisprudência busca o fundamento dessa ação na velha parêmia de Pompônio, de inegável conteúdo ético e moral – o princípio que veda o locupletamento ilícito. Tal posicionamento acabou por semear a confusão do aspecto jurídico com o aspecto econômico da tributação, com reflexo, inclusive, na determinação do sujeito ativo da ação de repetição.

Na verdade, o tributo indevido, exigido ou pago voluntariamente, deve ser restituído em virtude do princípio da legalidade

tributária.³³ Esse princípio impõe a reposição do *solvens no statu quo ante* sempre que constatado o pagamento sem fundamento na lei. Obrigação tributária é *obligatio ex legis* consoante doutrina indiscrepante, pelo que deve ser cumprida nos estritos termos da lei, inclusive no que tange ao *quantum debeatur*. Se pago a mais do que devido por lei, o contribuinte tem o direito de repetir o pagamento, acrescido de juros e correção monetária; se pago a menos do que determina a lei, o contribuinte tem a obrigação de completar o pagamento, acrescido de juros, correção monetária e multa, ressalvada quanto a esta última a hipótese do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Daí porque a legitimidade para propor a ação só poderia ter quem foi parte na relação jurídica tributária, e não o consumidor final, também conhecido como contribuinte de fato, ou seja, aquele que suportou o encargo do tributo, o qual nenhuma obrigação tem perante o fisco e, conseqüentemente, nenhum direito tem diante da Fazenda Pública, que sequer o conhece.

Dentro dessa postura o CTN confere titularidade da ação ao sujeito passivo, dispondo em seu art. 165:

“O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º³⁴ do art. 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou de natureza ou circunstância materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.”

Brandão Machado, examinando esse dispositivo, afirma:

“Em todas essas hipóteses, o fundamento jurídico da restituição é sempre o direito público subjetivo do pagante de ser tributado exatamente como prescreve a lei. É evidente, portanto, que a violação desse direito ocorrerá em todas as hipóteses enumeradas; se o *quantum* exigido for maior do que o previsto na lei; se a pessoa taxada não realizou o pressuposto legal do tributo; se a alíquota aplicada, no caso concreto, não é a indicada pela lei; se, finalmente, a decisão reformada desatendeu as prescrições legais”. (...) “Não tem, assim razão de ser a enumeração das hipóteses nos incisos do art. 165 do Código, que pretendeu distinguir entre erro de direito e erro de fato, quando na verdade, em qualquer hipótese, o que ocorre é sempre ofensa ao princípio da legalidade.”³⁵

Menos sentido tem o disposto no art. 166³⁶ do CTN que, a pretexto de regular a repetição dos chamados tributos indiretos, impõe ao sujeito passivo condições de impossível repetição em determinados casos, perpetrando a retenção indevida do tributo pelo sujeito ativo. A norma em questão implica confusão entre relação jurídica de direito privado, existente entre o comprador e o vendedor de bens e serviços, e a relação de direito público, existente entre o contribuinte e o fisco. Ademais, não há definição legal do que seja tributo direto e tributo indireto nem possibilidade de verificação objetiva da repercussão econômica do imposto, pelo que esse fenômeno não poderá servir como critério balizador do direito à restituição do indébito. Não é por outra razão que a Corte Suprema orientou-se no sentido da irrelevância jurídica do fenômeno da repercussão econômica para reconhecimento do direito ao crédito do ICMS.³⁷ Outrossim, segundo a jurisprudência em vigor, o prazo prescricional de cinco anos conta-se a partir da declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo STF. E mais, nos tributos de lançamento por homologação, esse prazo quinquenal só poderia ser contado a partir do esgotamento do prazo de cinco anos para a homologação, sem o que não há que se falar em crédito tributário. O crédito tributário, como é óbvio, não pode ser repetido antes de sua constituição pelo lançamento. Antes dele, o que existe é a obrigação tributária e não o crédito tributário.³⁸ Na prática, conduz ao prazo de 10 anos que, durante longo tempo, o STJ vinha aplicando em relação ao direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento, que se trata de hipótese completamente diferente. O princípio da simetria teria aplicação se se tratasse, não de repetição de indébito, mas de desconstituição do crédito tributário.

O art. 167 determina a restituição dos juros de mora e das penalidades pecuniárias na mesma proporção da restituição do tributo. E o art. 168 fixa o prazo de cinco anos para o exercício da ação de repetição.³⁹

A Lei Complementar nº 118, de 9-2-2005, procurando encurtar o prazo prescricional da ação de repetição, que varia de cinco anos e um dia até dez anos, pelo seu art. 3º veio conferir **efeito interpretativo** ao inciso I do art. 168 do CTN, para consignar que a “*extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei*”. Em outras palavras, o crédito tributário estaria extinto antes de sua constituição definitiva pelo lançamento que é ato privativo do agente administrativo tributário. Isso equivale a reduzir o prazo prescricional para repetição de indébito, que é de até 10 (dez) anos, para 5 (cinco) anos.

Ora, o prazo de cinco anos para o ingresso em juízo com a ação de repetição conta-se a partir da data da extinção do crédito

tributário (art. 168, I, do CTN). E a extinção do crédito tributário, no lançamento por homologação, ocorre no momento da homologação dos atos praticados pelo contribuinte (§ 1º do art. 150 do CTN), ou, na omissão do fisco, cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, salvo casos de dolo, fraude ou simulação (§ 4º do art. 150 CTN).

Logo, esse prazo nem sempre é de dez anos como costuma sustentar a doutrina. Basta o fisco agir com diligência, para reduzir o prazo prescricional da ação de repetição, que poderá ser de cinco anos e um dia, seis anos, sete anos, oito anos etc., até dez anos. Afinal, nada existe no CTN que **proíba** o fisco de agir, homologando, **prontamente**, se for o caso, os pagamentos antecipados pelo contribuinte, **antes do decurso do prazo de cinco anos**.

A chamada “*tese dos cinco anos mais cinco*”, na realidade, resultante de simples e elementar **interpretação conjugada** dos arts. 165, I, 168, I e 150, §§ 1º e 4º do CTN, repousa na presumível **inércia permanente do fisco** em sua função de fiscalizar, preferindo a automática constituição do crédito tributário, por omissão, ao cabo de cinco anos, a contar do surgimento da obrigação tributária com a ocorrência do respectivo fato gerador. Não se trata de uma construção doutrinária ou jurisprudencial, mas de simples aplicação do direito proclamado com solar clareza.

Entretanto, o fisco acionou o astuto legislador que, por meio da chamada interpretação autêntica, tentou reduzir o prazo prescricional da ação de restituição do indébito, **invariavelmente**, para cinco anos, fixando o seu termo inicial para a data do pagamento antecipado, **independentemente** de sua **homologação** que resultaria na **constituição do crédito tributário**.

A chamada **interpretação autêntica** não tem, nunca teve e jamais poderá ter o condão de alterar a interpretação dada pelo Poder Judiciário, **detentor único da prerrogativa de aplicar a lei em última análise**. A atividade preponderante do Legislativo é a de elaborar **normas jurídicas gerais e abstratas** para regular a convivência social. Não é sua função interpretar as leis que elabora. A do Executivo é a de executar as leis e administrar os negócios públicos, isto é, **governar**. O Judiciário não participa do processo legislativo, salvo em casos expressos na Constituição, mas é o Poder incumbido da aplicação definitiva das leis às **hipóteses de conflitos de interesses** visando sua **composição**. Daí a absoluta **impossibilidade jurídica** de derrogar o entendimento jurisprudencial, acerca de determinado dispositivo legal, pelo Poder Legislativo, por via de **preceito interpretativo** como o do dispositivo sob comento. No caso, repita-se, o Judiciário limitou-se a aplicar os dispositivos legais claros, incontroversos e de facilíssima compreensão, repelindo a amalucada interpretação dada pelo fisco.

Entretanto, o dispositivo sob comento permite uma segunda leitura. Pode-se entender que está alterando a redação do § 1º do art. 150 do CTN para os seguintes termos:

“O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, independentemente de ulterior homologação do lançamento.”

Examinada a questão sob esse enfoque, salta aos olhos a total absurdez jurídica da disposição legal sob comento. Descabe falar em extinção de algo que não existe. Para que o crédito tributário exista como tal é preciso que seja ele previamente **constituído pelo lançamento**, que é **privativo** da autoridade administrativa tributária, nos precisos termos do art. 142 do CTN.⁴⁰ E aqui é importante lembrar que não existe o chamado “autolancamento” proclamado por parcela da doutrina especializada. Remetemos o leitor ao item 12.2.3, onde está demonstrado que o lançamento por homologação opera-se pelo **ato da autoridade administrativa** que homologa expressamente a **atividade exercida pelo contribuinte**, não necessariamente, o pagamento antecipado. Em não havendo homologação expressa, reputa-se homologado **tacitamente** ao cabo de cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador. Em havendo pagamento antecipado, ocorrerá simultaneamente a constituição do crédito tributário e a sua extinção.

Permitir a restituição do que foi pago **antes** do formal reconhecimento do fisco como **crédito tributário** seria instaurar o caos, a insegurança jurídica. Acabaria por flexibilizar o instituto do lançamento, que serve de marco divisor entre a decadência e a prescrição. Mais do que isso, seria abolir do sistema jurídico-tributário a modalidade de **lançamento por homologação**, de que, ironicamente, o fisco vem se utilizando com intensidade cada vez maior, quer por atribuir o **ônus** da correta interpretação da confusa legislação tributária **exclusivamente ao contribuinte**, quer para se **livrar dos cansativos trabalhos** de calcular o montante do imposto devido e notificar o contribuinte para pagamento. Enfim, o fisco **quer** os **benefícios da comodidade** e da **economia de custos** que o lançamento por homologação lhe propicia, mas **não quer a dilação do prazo prescricional** para a ação de repetição de indébito que essa modalidade de lançamento **provoca**, na hipótese de **omissão da administração tributária**.

Por isso, o esperto legislador **disfarçou** o encurtamento do prazo de repetição do indébito, conferindo à norma do apontado art. 3º da LC nº 118/05 o **caráter interpretativo**, no que foi infeliz e desastroso. Em tese, é possível ao legislador derrogar a jurisprudência. A Emenda Passos Porto (EC nº 23/83), por exemplo, sepultou três teses de natureza constitucional proclamadas pela Corte Suprema. Da mesma forma, a legislação infraconstitucional pode alterar o dispositivo legal e com isso acarretar

mudança de jurisprudência. Só que isso deve ser feito acima de tudo com **ética**, e com respeito ao **sistema jurídico vigente**, **alicerçado nos direitos e garantias fundamentais** do contribuinte, sob pena de vulnerar o **princípio da segurança jurídica**, que se extrai do art. 5º da CF, que tem natureza pétrea, insusceptível de alteração por Emendas.

O princípio da segurança jurídica **pressupõe** normas jurídicas estáveis, regulares e **previsíveis**, porque **conformadas** com os direitos e garantias fundamentais **consagrados pela Carta Política** em nível da **cláusula pétrea**. A **previsibilidade** de normas jurídicas futuras é **inerente** ao sistema de segurança jurídica. Normas casuísticas e **imprevisíveis**, ditadas por legisladores idiossincráticos, que **surgem do nada**, na calada da noite, com toda certeza, não se **harmonizam com o sistema jurídico** fundamentado na **Constituição Federal**.

A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, apreciando a matéria, por unanimidade, afastou o caráter interpretativo da norma sob comento e, por conseguinte, rejeitou a aplicação do art. 4º da LC nº 118/05, que previa o efeito retroativo da interpretação conferida ao art. 168, inciso I, do CTN. Deliberou que o novo prazo passa a valer somente em junho de 2005, quando entrará em vigor a Lei Complementar nº 118/05 (EDel no REsp nº 291921/RS. Rel. Min. João Otávio de Noronha, *DJ* de 13-3-2006, p. 242). Outros julgados do STJ reconheceram que o art. 3º sob comento inovou no plano normativo, retirando das disposições interpretadas justamente o sentido “tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal”.⁴¹ Finalmente, o STJ suscitou e acolheu o incidente de inconstitucionalidade do art. 4º da LC nº 118/05 na parte que deu efeito retroativo ao art. 3º.⁴²

Por sua vez, o STF reconheceu a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC nº 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de cinco anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005, determinando-se a aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados.⁴³ Em consequência, o STJ que havia firmado jurisprudência no sentido de que o art. 3º da LC nº 118/05 somente pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência, alterou esse entendimento para aplicação do novo prazo prescricional levando-se em conta a data do ajuizamento da ação (e não mais a data do pagamento) em confronto com a data da vigência da lei nova, o que se deu em 9-6-2005.⁴⁴ No nosso entender, aplicar o novo prazo para repetir os pagamentos de tributos indevidos feitos antes da LC nº 118/05 contraria o princípio *tempus regit actum*, isto é, importa em conferir efeito retroativo combatido pelos tribunais. Enfim, a insegurança jurídica é total tendo em vista o “vai e vem” da jurisprudência.

O art. 169 concede o prazo de dois anos para pleitear judicialmente a repetição de indébito na hipótese de insucesso na via administrativa, prazo esse contado da data do trânsito em julgado da decisão administrativa denegatória do pedido. O parágrafo único estabelece uma modalidade de prescrição intercorrente, retomando seu curso pela metade, a partir da data da intimação da Fazenda validamente feita ao seu respectivo representante judicial. Ao se aplicar literalmente o que está prescrito tem-se que, uma vez citada a Fazenda, interessada interrompe-se a prescrição, porém, retomando seu curso pela metade, vale dizer, o processo teria que ser decidido no prazo de um ano, na melhor das hipóteses. A prescrição intercorrente pressupõe demora na ulimação do processo por inércia do autor. Se a demora decorrer do emperramento do aparelhamento judicial, descabe cogitar de consumação do prazo prescricional. A maioria dos estudiosos enxerga neste texto legal afronta ao princípio de acesso ao Judiciário (art. 5º, XXXV, da CF) que, obviamente, inclui o direito de ver solucionada a questão objeto de ação judicial, bem como afronta ao princípio da razoabilidade que se impõe como um limite à própria ação do legislador.

Por fim, grassa controvérsia quanto ao polo passivo da ação de repetição do Imposto de Renda Retido na Fonte. Há quem entenda que a ação deva ser dirigida contra a entidade política que promoveu a retenção (arts. 158, I, e 159, I, da CF). Entendemos que a repetição deve ser proposta contra ente político detentor da competência impositiva, que é indelegável para ente político ou autarquia que promove a retenção do imposto na fonte.⁴⁵ Partes na relação processual só podem ser as mesmas que figuram na relação material. Ademais, a União, ao creditar aos Estados, DF e Municípios as parcelas dos respectivos Fundos de Participação, compensa dos valores repassados o produto da arrecadação na fonte feita nos termos do art. 157, I, e art. 158, I, da CF (§ 1º do art. 159 da CF).

15.5 AÇÃO DECLARATÓRIA EM MATÉRIA FISCAL



A ação declaratória tem fundamento no art. 19, I e II, do Código de Processo Civil. Objetiva conferir certeza jurídica acerca da existência ou inexistência de obrigação tributária, bem como quanto à autenticidade ou falsidade de documento. Assemelha-se ao processo de consulta fiscal, em que se busca a garantia da certeza administrativa. Por meio desta ação o contribuinte busca um verdadeiro prejulgado no tocante a determinada relação jurídica duvidosa, com o fito de opor as garantias da coisa julgada contra eventual pretensão do fisco.

Como o Judiciário não é um órgão consultivo, não cabe ao contribuinte a pretensão de ver dirimidas as dúvidas em matéria tributária, de modo geral, sem a prévia demonstração de seu interesse e de sua legitimidade. Assim, a petição inicial da ação declaratória deve narrar determinada situação controvertida e tangível, não se prestando à interpretação da lei em tese.

A ação referida pode processar-se pelo rito ordinário ou sumário, conforme o valor que for atribuído à causa. Não é obrigatório o depósito prévio, mas sua efetivação impedirá a ação do fisco. Em face do disposto no art. 151, II, do CTN, o ajuizamento da declaratória com o depósito dispensará o ajuizamento da medida cautelar inominada, de natureza preventiva ou incidental. A se submeter à exigência do prévio depósito para ver deferida a liminar em ação cautelar, como era de praxe na esfera da Justiça Federal em São Paulo, preferível aparelhar desde logo a ação declaratória com depósito, evitando-se a duplicação da demanda (medida cautelar e ação principal). Em face da diversidade de entendimento dos juízes quanto ao cabimento ou não desse depósito no bojo da ação declaratória, a Justiça Federal da 3ª Região baixou o Provimento de nº 58, através de seu Conselho, esclarecendo que o depósito da espécie é facultativo, independentemente de qualquer despacho judicial.

A decisão proferida na ação declaratória, que pode ser cumulada com a de repetição de indébito,⁴⁶ sujeita-se ao duplo grau de jurisdição, sendo cabíveis os recursos previstos no CPC.

15.6 AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO

Dispõe o art. 164 do CTN:

“A importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I – de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II – de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III – de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe a pagar.

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.”

O procedimento desta ação está regulado nos arts. 539 a 549 do Código de Processo Civil. O objetivo da ação é assegurar o pagamento tempestivo do crédito tributário nas situações acima transcritas. Sobre a matéria, remetemos o leitor ao item 12.4.2.7 retro e às notas pertinentes.

15.7 MANDADO DE SEGURANÇA

Mandado de segurança é meio processual, de natureza constitucional, colocado ao alcance das pessoas ou órgãos com

capacidade processual para proteção do direito individual ou coletivo, líquido e certo,⁴⁷ não amparado pelo habeas corpus ou habeas data, lesado ou ameaçado por ato ilegal e abusivo da autoridade pública ou de quem faz as vezes. Dispõe a Constituição Federal em seu art. 5º:

“LXIX – conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por ‘habeas corpus’ ou ‘habeas data’, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.”

“LXX – o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por:

- a) partido político com representação no Congresso Nacional;*
- b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados.”*

Seu processamento é regulado pela Lei nº 12.016, de 7-8-2009, que incorporou todos os dispositivos da legislação esparsa, pertinentes ao mandado de segurança, revogados pelo art. 29.

A petição inicial, que deverá conter os requisitos estabelecidos pela lei processual, será apresentada em duas vias, acompanhada de provas pré-constituídas,⁴⁸ indicará, além da autoridade coatora, a pessoa jurídica que esta integra, à qual se acha vinculada ou do qual exerce atribuições (art. 6º).⁴⁹

Nos termos do art. 7º, ao despachar a inicial o juiz ordenará:

I – a notificação do coator do conteúdo da inicial, enviando-lhe a segunda via com as cópias dos documentos, afim de prestar informações, no prazo de 10 (dez) dias;

II – que se dê ciência do feito ao órgão de representação judicial da pessoa jurídica interessada, enviando-lhe cópia da inicial sem documentos, para que, querendo, ingresse no feito;

III – que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

Presentes os requisitos do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora* impõe-se a concessão da liminar que não pode ficar à discrição do juiz. Ausentes aqueles requisitos impõe-se, igualmente, o indeferimento da medida liminar, eis que não podem ser supridos por via de depósito, fiança ou caução. Facultar ao juiz a adoção de medida acauteladora da Fazenda, como se tratasse de ação de natureza cautelar, regida pelo CPC, é esvaziar o conteúdo da ação de índole constitucional, para a garantia do direito líquido e certo. Se o *mandamus* é impetrado contra ato abusivo e ilegal da autoridade coatora (art. 1º) não há que se cogitar de garantia de ressarcimento da pessoa jurídica a que se acha vinculada aquela autoridade coatora, por se tratar, exatamente, de pessoa que deve responder pelos efeitos financeiros da decisão concessiva da segurança. A invenção do princípio da contracautela acaba por esvaziar o princípio da cautela, que resulta do poder cautelar do juiz, insisto no poder jurisdicional para afastar a ameaça a direito (art. 5º, XXXV da CF). Da decisão do juiz de primeiro grau que conceder ou denegar a liminar cabe agravo de instrumento, observado as disposições do CPC (§ 1º, do art. 7º). Nos casos de competência originária dos tribunais, da decisão do Relator que conceder ou denegar a liminar cabe agravo ao órgão competente do tribunal que integre (art. 16 e parágrafo único). Trata-se de uma inovação positiva, afastando dúvidas e incertezas que gerava o diploma legal anterior. O § 2º do art. 7º proíbe a concessão de liminar para compensação de créditos tributários, para a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, para a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamentos de qualquer natureza. Essas vedações são extensivas à tutela de urgência, ou de tutela provisória a que se referem os arts. 300 e 294 do CPC, respectivamente. No que se refere à proibição de liminar para liberação de mercadorias importadas, que estava na Lei nº 2.770/56, a sua inconstitucionalidade é manifesta. A utilização do *writ* para liberação de mercadorias importadas, a fim de evitar a decretação de perdimento delas, na forma do art. 514 e seguintes do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 91.030/85), é frequente. Essa proibição deve ficar restrita às hipóteses de contrabando ou descaminho. Tudo que atenta contra o poder cautelar do juiz, inerente à jurisdição, é inconstitucional.⁵⁰ O § 3º, acertadamente, prescreve que os efeitos da liminar perduram até a prolação da sentença, afastando a sua caducidade pelo decurso de prazo, como prescrevia a legislação revogada.

A inicial será indeferida, por decisão motivada, quando não for o caso de mandado de segurança ou lhe faltar alguns dos requisitos, ou quando decorrido o prazo legal de 120 dias, cabendo recurso de apelação dessa decisão (art. 10, § 1º). O art. 5º prevê as três hipóteses em que não se concederá o mandado de segurança.⁵¹ Ouvido o representante do Ministério Público, no prazo de 10 dias, com ou sem parecer do órgão ministerial, os autos serão conclusos para decisão, necessariamente, em 30 dias

(art. 12 e parágrafo único). Da sentença, negando ou concedendo o mandado, caberá recurso de apelação (art. 14). A sentença concessiva fica sujeita ao duplo grau de jurisdição (§ 1º), estendendo-se à autoridade coatora o direito de recorrer (§ 2º). A sentença concessiva pode ser executada provisoriamente, salvo nas hipóteses de proibição da concessão da medida liminar (§ 3º). O § 4º veda efeitos patrimoniais retroativos prescrevendo que o pagamento de vencimentos e vantagens assegurados em sentença concessiva de mandado de segurança só será efetuado a partir das prestações que se vencerem a contar da data do ajuizamento da inicial.⁵² Contraria o princípio da economia processual a remessa da parte vitoriosa no mandado de segurança à via ordinária, para reclamar os atrasados, como se estes tivessem outra causa de pedir.

O art. 15, incorporando a legislação gerada à época de anomalia jurídica, permite à pessoa jurídica de direito público e ao Ministério Público requerer ao Presidente do Tribunal ao qual couber o conhecimento do recurso a suspensão da liminar e da sentença, para evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e a economia pública. O texto se refere à decisão fundamentada, mas, na prática, o que temos visto é a suspensão automática da liminar a requerimento do poder público que, muitas vezes, é o único responsável pela situação de perigo à economia pública, por suprimir ilegalmente vantagens dos servidores públicos previstos em lei, ou descumprir leis que ele próprio elaborou. Dispositivo desse jaez configura um atentado ao princípio do juiz natural e deveria ter sido extinto com o fim do Regime Militar, que controlava a Justiça mediante vigilância dos presidentes de tribunais. Das decisões proferidas em única instância pelos tribunais cabe recurso especial e extraordinário, nos casos legalmente previstos, e recurso ordinário, quando a ordem for denegada (art. 18). A sentença ou acórdão que denegar o mandado de segurança, sem decidir o mérito, não prejudica o requerente, que poderá pleitear seus direitos por via ordinária (art. 19).⁵³ Não cabem os embargos infringentes, nem condenação em verba honorária (art. 25). Dirimindo as divergências doutrinárias e jurisprudenciais, o art. 26 dispôs que constitui crime de obediência, nos termos do art. 330 do Código Penal, o não cumprimento das decisões proferidas em mandado de segurança, sem prejuízo das sanções administrativas e da aplicação da Lei nº 1.079/50,⁵⁴ quando cabíveis.

O art. 21 regula o mandado de segurança coletivo instituído pelo inciso LXX, art. 5º, da CF. Pode ser impetrado pelo partido político, sindicatos, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há, pelo menos, 1 (um) ano, em defesa de direitos líquidos e certos da totalidade, ou de parte, dos seus membros ou associados, na forma dos seus estatutos e desde que pertinentes às suas finalidades, dispensada, para tanto, a autorização especial.⁵⁵ Os direitos protegidos são: (a) coletivos, assim entendidos os transindividuais, de natureza indivisível, de que seja grupo ou categoria de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica básica; (b) individuais homogêneos, assim entendidos, os decorrentes de origem comum, e da atividade ou situação específica da totalidade ou de parte dos associados ou membros do impetrante. No mandado de segurança coletivo, a sentença fará coisa julgada limitadamente aos membros do grupo ou categoria substituídos pelo impetrante (art. 22). Não induz litispendência para ações individuais, porém, os efeitos da coisa julgada não beneficiarão o impetrante individual se este não requer a desistência de seu mandado de segurança no prazo de 30 dias, a contar da ciência da impetração do mandado de segurança coletiva (§ 1º). A liminar em mandado de segurança coletiva depende de prévia audiência do representante judicial da pessoa jurídica de direito público, que deverá se pronunciar no prazo de 72 horas (§ 2º).

Aplicam-se ao mandado de segurança os arts. 113 a 118 do CPC (art. 24). A interpretação literal desse dispositivo conduz ao afastamento da aplicação subsidiária de outras normas processuais do estatuto genérico.

No campo do Direito Público, é comum deparar-se com o cumprimento da obrigação de fazer ou não fazer, por parte da autoridade administrativa competente. Caberia, no caso, o *mandamus* objetivando a prestação específica? Na esfera do Direito Privado, já há consenso doutrinário e jurisprudencial no sentido de que o inadimplemento das obrigações de fazer ou não fazer resolve-se por indenização por perdas e danos, não se cogitando de emprego de força contra o obrigado. Todavia, no Direito Público, o agente administrativo é escravo fiel da lei, cabendo-lhe o cumprimento da obrigação, qualquer que seja sua natureza, quando, onde e como a lei determinar, a qual expressa a vontade do Estado, inconfundível com a vontade do agente executor da obrigação. Assim, o titular do direito líquido e certo por obrigações de fazer e não fazer tem o direito de impetrar o mandado de segurança objetivando sua obtenção em espécie.⁵⁶ É nesse sentido a opinião sempre abalizada de Ruy Barbosa Nogueira, quando afirma:

“Por meio desta ação o Poder Judiciário não apenas pode suspender liminarmente o ato atacado, como determinar à autoridade exorbitante o cumprimento específico da prestação – praticar ou abster-se de praticar o ato – debaixo de sanções da lei penal.”⁵⁷

O Supremo Tribunal Federal, também, já sumulou a matéria sob nº 429,⁵⁸ permitindo o uso do *writ* até mesmo na pendência de recurso administrativo com efeito suspensivo.

Dúvida não temos de que, em matéria tributária, cabe essa ação mandamental contra inadimplemento das obrigações de fazer e não fazer. Dessa forma, se o agente administrativo competente se recusar, ilegal ou abusivamente, por exemplo, a expedir certidão negativa de tributo, o contribuinte interessado poderá obter a prestação *in specie*, por via do mandado de

segurança.

Por derradeiro, resta examinar os efeitos da cassação da medida liminar. Como se sabe, a concessão de liminar em mandado de segurança é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme art. 151, IV do CTN.⁵⁹ Sua cassação, em princípio, e conforme doutrina vigorante surte efeitos *ex tunc*. É como se ela não tivesse existido. Quando a sentença denega a segurança, sem cassar, expressamente, a medida liminar, alguns estudiosos, entre eles Hely Lopes Meireles, entendem que ela subsiste até o trânsito em julgado da decisão final.⁶⁰ Denegação da segurança implica necessariamente cassação de eventual medida liminar concedida, pois com a sentença cessa o *fumus boni iuris* que se constitui em um dos fundamentos do provimento cautelar, ao menos, para o juiz que sentenciou o feito. É o que estabelece a Súmula 405 do STF,⁶¹ muito embora, deva a mesma ser interpretada atualizadamente. Daí a prática do depósito judicial voluntário de tributos discutíveis, cuja exigibilidade esteja sendo questionada mediante *mandamus*.

Contudo, a questão não é tão simples quanto parece. Difícil sustentar que a denegação da segurança importa em ignorar os efeitos do ato validamente praticado, sob o amparo da medida liminar. Desconhecer os efeitos produzidos, na vigência da liminar, seria o mesmo que tolerar uma situação de verdadeira armadilha contra aquele que exercitou a faculdade de impetrar o mandado, na defesa de seu direito, reconhecido pela justiça, ainda que de forma provisória. Nem mesmo a teoria do risco da demanda judicial seria suficiente para justificar a punição do impetrante, que praticou o ato sob amparo da justiça que, afinal, nega aquele direito antes reconhecido.

Ao menos, em matéria tributária, o legislador deu solução adequada a essa situação, ao prescrever no § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 27-12-96, que a *interposição de ação judicial favorecida com medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição*.

Na verdade, a hipótese é de suspensão da multa moratória, desde a concessão da liminar, até 30 dias após sua revogação. A lei concedeu, acertadamente, um prazo de 30 dias para o contribuinte-impetrante satisfazer à obrigação tributária, sem incorrer em multa moratória, no caso de denegação da ordem com revogação da liminar. A lei não conferiu, na hipótese, efeito *ex tunc*. Ao contrário, ela concedeu mais do que simples efeito *ex nunc*. O benefício da suspensão da multa é aplicável à hipótese de revogação da liminar concedida em qualquer procedimento judicial, abarcando, também, a hipótese de revogação da tutela antecipatória.

Independentemente de expressa previsão legal, às vezes, é preciso dar efeito *ex nunc* à revogação da liminar. Exemplo típico disso é a cassação da liminar que possibilitou o seguimento do recurso administrativo tributário, sem o depósito de 30% a que alude o art. 32⁶² da MP nº 1.770. Se o recurso foi processado validamente, sob o amparo da liminar, sua revogação posterior não poderá implicar desfazimento de atos processuais consumados, devendo ser conferida àquela revogação efeito *ex nunc*, para preservar o resultado já alcançado no processo administrativo.

15.8 MEDIDAS CAUTELARES EM MATÉRIA FISCAL⁶³

As chamadas medidas cautelares inominadas estão previstas e disciplinadas nos arts. 297 e ss. do Código de Processo Civil.

Sempre que o sujeito passivo da obrigação tributária estiver diante de ameaça de grave lesão a seu direito ou de difícil reparação, poderá intentar uma medida cautelar inominada, buscando obter a providência liminar que afaste o *periculum in mora*.

Presentes os requisitos legais – *fumus boni iuris* e o *periculum in mora* –, o juiz concederá a medida liminar, com ou sem oitiva da parte contrária, podendo exigir que o autor preste caução real ou fidejussória visando ao ressarcimento de danos do requerido, na hipótese de improcedência do pedido. Concedida a liminar, o requerente deverá propor ação principal no prazo de 30 dias. Em matéria fiscal, essa ação principal se resume, na maioria dos casos, na propositura de ação de natureza declaratória, donde a supressão da medida cautelar, que pode ser substituída com vantagem, por aquela ação, com depósito da quantia controvertida.

Quanto aos efeitos da revogação da medida liminar aplica-se, no que couber, o que dissemos a respeito no item anterior, pertinente ao mando de segurança.

15.9 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Cabe ao Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição, exercer o controle concentrado da constitucionalidade de leis e atos normativos, por meio de ação direta de inconstitucionalidade (art. 102, I, *a*). A Adin, antes regulada pelos artigos

169 a 178 do Regimento Interno do STF, com força de lei ordinária, passou a ser disciplinada pela Lei nº 9.868, de 10-11-99.

Conforme art. 2º dessa lei, que reproduz o disposto no art. 103 da CF, podem propor essa ação:⁶⁴

- I – o Presidente da República;
- II – a Mesa do Senado Federal;
- III – a Mesa da Câmara dos Deputados;
- IV – a Mesa da Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal (redação dada pela EC nº 45/04);
- V – o Governador de Estado ou do Distrito Federal (redação dada pela EC nº 45/04);
- VI – o Procurador-Geral da República;
- VII – ao Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;
- VIII – o partido político com representação no Congresso Nacional;
- IX – a confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

Proposta a ação, cuja inicial deverá conter os requisitos enumerados no art. 3º, sob pena de indeferimento pelo relator⁶⁵ (art. 4º), serão requisitadas informações aos órgãos ou às autoridades das quais emanou a lei ou o ato normativo impugnado (art. 6º). Essas informações deverão ser prestadas no prazo de 30 dias. A ação não comporta desistência e nem o processo respectivo admite intervenção de terceiros (arts. 5º e 7º). Entretanto, o relator considerando a relevância da matéria e a representatividade dos postulantes, poderá, por despacho irrecorrível, admitir a manifestação de outros órgãos ou entidades (§ 2º do art. 7º). Decorrido o prazo das informações, serão ouvidos, sucessivamente, no prazo de quinze dias cada um, o Advogado-Geral da União⁶⁶ e o Procurador-Geral da República (art. 8º). Vencidos esses prazos, o relator entregará cópia do relatório a todos os Ministros e pedirá designação de data para julgamento (art. 9º). Entretanto, em havendo necessidade de esclarecimento da matéria, ou circunstância de fato ou de notória insuficiência das informações existentes nos autos, poderá o relator requisitar informações adicionais, designar peritos, solicitar informações aos Tribunais Superiores e aos Tribunais federais e estaduais acerca da aplicação de norma impugnada no âmbito de sua jurisdição, devendo todos esses atos serem realizados no prazo de 30 dias (parágrafos do art. 9º).

A medida cautelar, ressalvado o período de recesso, só será concedida por maioria absoluta, presentes no mínimo oito Ministros, após audiência dos órgãos ou autoridades dos quais emanou a lei ou ato normativo impugnado, que deverão pronunciar-se no prazo de cinco dias (art. 10 c.c. art. 22). A critério do relator será ouvido o Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República, no prazo de três dias (§ 1º). No julgamento do pedido de liminar, será facultada a sustentação oral aos representantes judiciais do requerente e das autoridades ou órgãos responsáveis pela expedição do ato, na forma estabelecida no Regimento do Tribunal.⁶⁷ Em caso de excepcional urgência, o Tribunal poderá deferir a medida cautelar sem audiência dos órgãos ou das autoridades das quais emanou a lei ou o ato normativo impugnado (§ 3º). Concedida a liminar, a parte dispositiva da decisão deverá ser publicada no *DOU* e no *DJU*, no prazo de 10 dias, devendo requisitar-se as informações, procedendo-se na forma retro mencionada (art. 11). A medida provisional, dotada de eficácia *erga omnes*, será concedida com efeito *ex nunc*, salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa (§ 1º). A concessão da liminar torna aplicável a legislação anterior acaso existente, salvo expressa manifestação em sentido contrário (§ 2º).⁶⁸ Por fim, o relator, em havendo pedido de liminar, em face da relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, poderá, após a vinda das informações, no prazo de 10 dias, e a manifestação do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República, submeter o processo diretamente ao Tribunal, que poderá julgar definitivamente a ação (art. 12). É oportuno lembrar que só é concedida medida liminar pelo Plenário presentes os requisitos do *fumus boni juris* e do *periculum in mora*.⁶⁹

Proclamada a inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo impugnado por deliberação de pelo menos seis Ministros, presentes, no mínimo, oito deles (arts. 22 e 23), julgar-se-á procedente a ação direta ou improcedente eventual ação declaratória (art. 24). A decisão definitiva é irrecorrível, salvo interposição de eventuais embargos declaratórios, e não comporta ação rescisória (art. 26). Tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o STF, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado (art. 27).⁷⁰ A declaração de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante⁷¹ aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal (art. 28, parágrafo único). Nos termos do § 2º do art. 103 da CF, declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção de

medidas necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo no prazo de 30 dias. O § 3º do art. 103 da CF prescreve que o STF, quando apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo, deverá citar previamente o Advogado-Geral da União que defenderá o ato ou texto impugnado.

Cumpra lembrar que, no entendimento do STF, na Adin não há a figura da suspeição, porque nesse tipo de ação é exercido o controle meramente abstrato. É também entendimento daquela Alta Corte de Justiça que revogada, no curso da Adin, a lei impugnada, deve ser extinta a ação. Ainda que dogmaticamente correta, tal solução, na prática, pode conduzir a situações nada desejáveis, deixando ao cidadão apenas o acesso à ação popular, de procedimento moroso, para a recomposição do dano causado ao erário público.

Interessante notar que nem o Prefeito nem qualquer órgão municipal tem legitimidade para propor essa ação direta. O Município, em querendo questionar lei ou ato normativo federal ou estadual, eivado de vício, que lhe prejudica, deverá formular representação ao Procurador-Geral da República.

Outrossim, a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo municipal não enseja ação direta de inconstitucionalidade perante o STF. O art. 125, § 2º, da CF, incumbe aos Estados a instituição de representação de inconstitucionalidade nos seguintes termos:

“§ 2º Cabe aos Estados a instituição de representação de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos estaduais ou municipais em face da Constituição Estadual, vedada a atribuição da legitimação para agir a um único órgão.”

A CE instituiu a ação direta em questão em seus arts. 74 e 90:

“Art. 74 Compete ao Tribunal de Justiça, além das atribuições previstas nesta Constituição, processar e julgar originariamente:

(...)

VI – a representação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo estadual ou municipal, contestados em face desta Constituição, o pedido de intervenção em Município e ação de inconstitucionalidade por omissão, em face de preceito desta Constituição;

(...)

XI – a representação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo municipal, contestados em face da Constituição Federal.”⁷²

O art. 90 enumera os órgãos com a legitimação para agir, incluindo, entre outros, o Governador do Estado, a Mesa da Assembleia Legislativa, o Prefeito e a Mesa da Câmara Municipal.

Entretanto, o Plenário do E. Tribunal de Justiça, por maioria de votos, vem entendendo que descabe a ação direta em face da violação de princípios da Constituição Estadual meramente repetitivos da CF, como é o caso, por exemplo, da invocada ofensa ao princípio de independência e harmonia dos Poderes.⁷³

Logo, em matéria tributária onde, necessariamente, todos os princípios tributários encontram-se na Carta Magna, de forma expressa ou implícita, ficaria eliminada a possibilidade de discutir, em ação direta, a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo municipal, tornando letra morta o disposto no art. 74, VI, da CE, estatuído com fundamento no § 2º do art. 125 da CF.

Essa interpretação dada pelo voto majoritário implica discriminar o contribuinte municipal, alijando-o dos benefícios da ação direta, a cargo de terceiros, obrigando-o a discutir cada caso concreto sob sua exclusiva responsabilidade e às suas expensas, o que não se harmoniza com o princípio da isonomia fiscal.

Claro que a existência de duplo sistema de controle concentrado exige reflexões quanto ao limite da coisa julgada da decisão do Tribunal Estadual. O Min. Carlos Velloso, quando do julgamento da Adin nº 347, acenou com a criação pretoriana que conduzisse à “interposição de recurso necessário, emprestando, assim, características de um controle difuso a um controle concentrado, para o fim de fazer valer a vontade da Constituição que, no fundo, é a vontade da Corte Constitucional” (RTJ 135/12).⁷⁴

De fato, uma decisão da Corte Estadual, no exercício do controle concentrado, pode contrariar dispositivo da CF suprimindo a vontade da Carta Magna expressa no *caput* de seu art. 102, o qual comete ao STF o papel de guardião da Constituição. O art. 125, § 2º, da CF, porém, não impediu a Corte Estadual de exercer o controle de princípios repetitivos da Constituição da República, no âmbito estadual, em face da respectiva Carta Política. Desta forma, temos que não se pode suprimir a vontade da CF, art. 125, § 2º, sulfragando a tese de que a Justiça Estadual está sujeita a limites que a CF não estabeleceu.

Por isso, mais acertada a adoção de providência vislumbrada pelo ilustre Min. Carlos Velloso, conhecendo da ação direta em tais casos, mas submetendo o resultado da decisão ao reexame necessário da Corte Suprema, a fim de preservar a autoridade daquela Alta Corte de Justiça como guardião da Constituição Federal, o que poderia ser colocado em risco, se dependesse apenas de recurso voluntário das partes. Esse posicionamento foi acolhido na Reclamação nº 383-SP⁷⁵ de que foi Relator o E. Min. Moreira Alves, julgada em 11-6-92, cuja ementa diz o seguinte:

“EMENTA: Reclamação com fundamento na preservação da competência do Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade proposta perante Tribunal de Justiça na qual se impugna Lei municipal sob a alegação de ofensa a dispositivos constitucionais federais de observância obrigatória pelos Estados. Eficácia jurídica desses dispositivos constitucionais estaduais. Jurisdição constitucional dos Estados-membros.

Admissão da propositura da ação direta de inconstitucionalidade perante o Tribunal de Justiça local, com possibilidade de recurso extraordinário se a interpretação da norma constitucional estadual, que reproduz a norma constitucional federal de observância obrigatória pelos Estados, contrariar o sentido e o alcance desta.

Reclamação conhecida, mas julgada improcedente”⁷⁶ (DJ 21-5-93, p. 09.765).

Por fim, cumpre lembrar que essa ação de natureza coletiva, se exercitada com mais intensidade por quem de direito, principalmente por pessoas ou órgãos que não sofrem qualquer tipo de restrição,⁷⁷ inclusive, quanto à pertinência temática, dispensaria o contribuinte de, per si, movimentar com tanta frequência a máquina judiciária – tarefa cada vez mais árdua, estafante e dispendiosa – para livrar-se de um tributo, que sabe ser indevido.

É preciso conscientizar a sociedade quanto a utilidade e necessidade dessa ação direta de inconstitucionalidade, que vem de encontro ao princípio de acesso à justiça, à medida que desafoga o Judiciário, com economia de recursos materiais e pessoais e, sobretudo por exercer um salutar papel profilático ao inibir a proliferação de leis obscuras, insidiosas e inconstitucionais rompendo, de vez, com o círculo vicioso em que vivemos. O ideal seria o estancamento, no nascedouro, de projetos de leis ou de Emendas inconstitucionais,⁷⁸ ao invés de aguardar o surgimento do dano em potencial aos direitos do cidadão, o que acontece sempre que esses instrumentos normativos ingressam na ordem jurídica.

15.10 AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE

A ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, introduzida pela Emenda Constitucional nº 3, de 17-3-1993, foi sendo alterada por sucessivas emendas, sendo que a última delas, a de nº 45, de 8-12-2004, mediante alteração do art. 103 da CF, conferiu a titularidade para propositura dessa ação às mesmas pessoas e órgãos competentes para propor a ação direta de inconstitucionalidade.

Essa ação declaratória, que fere o princípio da presunção de constitucionalidade das leis, desenvolve-se no plano abstrato, sem o contraditório, e a decisão de mérito nela proferida produz eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Daí porque entendemos que essa decisão declaratória de constitucionalidade tem natureza legislativa e não jurisdicional. Toda lei deve comportar, em princípio, a possibilidade de vir a ser retirada do mundo jurídico positivo por inconstitucionalidade, proclamada através do controle difuso ou do controle concentrado. A decisão do STF, declarando em abstrato a constitucionalidade de determinada lei, acaba por suprimir a atividade jurisdicional das instâncias ordinárias, perenizando essa lei de duvidosa constitucionalidade. Como toda lei nasce com presunção de constitucionalidade, esse tipo de “ação” só é proposta diante de dúvidas que seus titulares⁷⁹ querem, desde logo, afastar como aconteceu com a Lei Complementar nº 70/93, que instituiu a Cofins.

Por implicar supressão do princípio de acesso ao Judiciário e, por conseguinte, afrontar a cláusula pétrea, entendemos que é inconstitucional a Emenda nº 3/93, na parte que instituiu essa inoportuna e esquisita ação declaratória de constitucionalidade, uma versão piorada da antiga advocatória.⁸⁰

O processo e julgamento dessa ação declaratória de constitucionalidade foram regulados pela Lei nº 9.868/99, comentado no item anterior.

O art. 13 defere a legitimidade para propor a ação a pessoas ou órgãos referidos no § 4º do art. 103 da CF.⁸¹ O art. 14 enumera os requisitos da inicial, entre os quais a existência de controvérsia judicial relevante⁸² sobre a aplicação da disposição objeto da ação, sob pena de indeferimento pelo relator⁸³ (art. 15). Ela não comporta desistência e nem seu processo respectivo admite intervenção de terceiros (arts. 16 e 18). Os arts. 19 e 20 e seus parágrafos regulam a tramitação do processo nos mesmos moldes daquela prevista para a ação direta de inconstitucionalidade.

A concessão de medida cautelar⁸⁴ obedece aos mesmos parâmetros da ação direta, assim como a decisão sobre a constitucionalidade (arts. 21, 22 e 23).

Proclamada a constitucionalidade, julgar-se-á procedente a ação e improcedente eventual ação direta de inconstitucionalidade (art. 24), sendo irrecorrível a decisão, ressalvado os embargos declaratórios, e não comportando ação rescisória (art. 27). A declaração de constitucionalidade tem eficácia *erga omnes* e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.⁸⁵

15.11 MEDIDA CAUTELAR FISCAL

Figurando a Fazenda Pública no polo ativo, temos dois procedimentos judiciais: a ação de depósito, analisada no item 16.6, e a medida cautelar fiscal que será adiante examinada.

Essa medida cautelar fiscal é regida pela Lei nº 8.397, de 6-1-1992, parcialmente alterada pela Lei nº 9.532, de 10-12-97. Trata-se de mais um instrumento de opressão dos contribuintes com o fito de conferir maior eficácia à legislação tributária, caracterizada pela saturação do nível de imposição.

Ela pode ser instaurada antes ou durante a execução fiscal. Se a execução estiver no Tribunal, ela será requerida ao relator. Em alguns casos, independe de prévia constituição do crédito tributário (quando o contribuinte notificado a recolher tributo põe ou tentar pôr seus bens em nome de terceiros e quando aliena, onera ou transfere os bens arrolados,⁸⁶ **sem prévia comunicação ao fisco**). Nos demais casos do art. 2º (insolvência, contração de dívidas comprometendo a liquidez do patrimônio, ausentar-se com o fito de elidir o adimplemento da obrigação, débitos inscritos em montante que supere 30% do patrimônio etc.), é exigida a prévia constituição do crédito tributário.

Concedida a liminar, os bens do requerido ficam indisponíveis até o limite da satisfação da obrigação. Diz o art. 7º que o juiz concederá liminarmente a medida, dispensada a justificação prévia da Fazenda. Do despacho concessivo cabe agravo de instrumento. No caso de pessoa jurídica, a indisponibilidade recairá somente sobre os bens do ativo permanente, com possibilidade de ser estendida aos bens do acionista controlador e aos administradores em geral. A concessão da medida é comunicada aos órgãos competentes (Banco Central, CVM, Registro de Imóveis etc.). Essa comunicação tem o nítido propósito de embarçar contribuinte, buscando acelerar o cumprimento da obrigação tributária que nem sempre é indiscutível.

O requerido é citado para contestar em 15 dias a partir da juntada do mandado ou da execução da medida cautelar, quando concedida liminarmente. Quando preparatória a medida, a Fazenda deverá ajuizar a execução fiscal em 60 dias, sob pena de cessação de sua eficácia. Os autos da cautelar serão apensados aos da execução fiscal.

A medida pode ser substituída, a qualquer tempo, pela prestação de garantia correspondente ao valor da pretensão fazendária, bem como revogada ou modificada.

A decisão proferida em medida cautelar não faz coisa julgada em relação à execução fiscal. Da sentença concessiva caberá apelação, sem efeito suspensivo, salvo se for oferecida a garantia pelo devedor.

¹ O *devido processso legal* representa uma garantia constitucional das partes contra possíveis arbitrariedades dos julgadores, à medida que impõe a observância das normas e da sistemática previamente estabelecidas para o processo. Pressupõe necessariamente um processo em que se asseguram aos litigantes o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV, da CF).

² *Da ação monitória e da tutela jurisdicional antecipada*. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 55.

³ Conceder tutela de urgência ou tutela provisória significa antecipar os efeitos da futura sentença. Mesmo na ação condenatória o que se visa é a antecipação dos efeitos executivos que decorrem da sentença condenatória.

⁴ Nas ações que, por sua natureza, já comportam tutela de urgência ou tutela provisória (ação de desapropriação, ação possessória etc.), desde que, por uma razão ou outra, não tenha sido requerida a medida liminar, dentro do prazo legal (120 dias a contar da declaração de urgência no caso de desapropriação e ano e dia na hipótese de turbação da posse), pode-se pleitear, no nosso entender, a concessão de tutela de urgência ou da tutela provisória de que cuidam os arts. 294 e 300 do CPC. No que tange à imissão prévia na ação de desapropriação, o certo é referir-se à tutela antecipada de que cuida o art. 303 do CPC, pois, uma vez concedida a prévia imissão ela se torna irreversível, a menos que haja desistência da ação expropriatória antes do pagamento do justo preço e enquanto não desnaturado o bem objeto de desapropriação.

⁵ Conforme art. 3º da Lei nº 6.830/80.

⁶ Dívida ativa tributária e não tributária.

⁷ Súmula 400 do STJ: “*O encargo de 20% previsto no DL nº 1.025/1969 é exigível na execução fiscal proposta contra a massa falida.*”

⁸ A execução de multas pecuniárias, impostas aos empregadores por órgãos de fiscalização das relações de trabalho, compete à Justiça do Trabalho (art. 114, VII, da CF). Compete, também, à Justiça do Trabalho a execução, de ofício, das contribuições sociais do empregador, da empresa ou da entidade a ela legalmente equiparada incidentes sobre a folha de remuneração do trabalho, bem como as do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, sempre que decorrentes de sentenças por ela proferidas (art. 114, VIII, da CF).

⁹ O despacho que ordena a citação, vale dizer, o despacho que defere a inicial, interrompe a prescrição, conforme § 2º do art. 8º.

¹⁰ Se a avaliação feita pelo oficial de Justiça que efetuou a penhora for impugnada, pelo Executado ou pela Fazenda, antes de publicado o edital de leilão, o juiz, ouvida a parte contrária, nomeará avaliador oficial.

¹¹ Nas demais hipóteses, a intimação é feita pela imprensa.

¹² O registro da penhora, segundo o art. 14, é feito em diferentes órgãos conforme a natureza do bem apenhado.

¹³ Resp nº 36.535-SP, Rel. Min. Garcia Vieira, *DJ* de 4-10-93, p. 20.524.

¹⁴ Outrossim, a gradação estabelecida no art. 11 da LEF e no art. 656 do CPC tem caráter relativo por força das circunstâncias e do interesse das partes em cada caso concreto e em virtude do princípio da menor onerosidade, segundo a jurisprudência do STJ (EResp nº 834956/RS, Rel. Min. Humberto Martins, *DJ* de 7-5-2007, p. 271).

¹⁵ Nesse sentido Resp. nº 13.565-SP, Min. Adhemar Maciel, *DJ* de 3-3-97, p. 4.618.

¹⁶ Súmula 451 do STJ: “*É legítima a penhora da sede do estabelecimento comercial.*”

¹⁷ Não recolhimento, no prazo legal, de tributo retido na fonte.

¹⁸ EDcl no AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.418.428/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, *DJe* de 28-5-2012.

¹⁹ Resp nº 24.030-SP, Rel. Min. Ari Pargendler, *DJ* de 20-5-96, p. 16.686; Resp nº 35.838-SP, Rel. Min. HelioMosimann, *DJ* de 27-9-93, p. 19.815.

²⁰ A interpretação sistemática da Lei nº 6.830/80, notadamente, a do § 1º, do art. 16 que condiciona os embargos à prévia garantia do juízo e a do art. 19 que subordina o prosseguimento da execução sobre os bens apenhados apenas na hipótese de ausência dos embargos do devedor ou de sua rejeição conduz à conclusão de que foi atribuído efeito suspensivo aos embargos, nos exatos moldes da execução em geral prevista no CPC em sua redação original. Descabe a aplicação subsidiária do art. 739-A do CPC introduzida pela Lei nº 1.382/06.

²¹ O § 9º, do art. 100, da CF, acrescido pela EC nº 62/09, instituiu a compensação de ofício de débito da Fazenda resultante de condenação judicial com o seu crédito tributário. Como a compensação tem natureza bilateral o credor particular pode, também, compensar seu débito tributário com o crédito que tem junto ao ente político devedor.

²² A OTN foi substituída pelo BTN que, por sua vez, foi extinto em 1º de fevereiro de 1991, ao valor de Cr\$ 126,86, conforme MP nº 294, de 31-1-1991, convertida na Lei nº 8.177, de 1-3-1991. Atualmente, esse valor corresponde a 283,43 UFIRs – Unidade Fiscal de Referência – instituída pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. A UFIR foi extinta pelo § 3º do art. 29 da Lei nº 10.522, de 19-7-2002.

²³ Resp nº 13.960-SP, Rel. Min. Waldemar Zveiter, *DJ* de 3-2-1992; Resp nº 124.364-PE, Rel. Min. Waldemar Zveiter, *DJ* de 26-10-1998; Resp nº 180.734-RN, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo, j. 20-4-1999.

²⁴ Súmula 409 do STJ: “Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício (art. 219, § 5º, do CPC)”.

²⁵ O próprio CPC, no § 1º do art. 919, permite receber os embargos com efeito suspensivo quando sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficiente. E o STJ já decidiu que a execução da fiança bancária no curso da apelação, caso provido o recurso do devedor, este terá que aguardar na fila de precatórios que, por si só, já representa grave dano de difícil ou incerta reparação (AgRg no Resp nº 1.190.102/RS, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, *DJe* de 30-9-2010).

²⁶ Resp nº 1.074.228-MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, *DJe* de 5-11-2008; Resp nº 1.024.128/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, *DJe* de 19-12-2008.

²⁷ *A execução fiscal, a interpretação do processo tributário e a teoria do diálogo das fontes*. II Jornada de Direito Tributário/Tribunal Regional Federal da 1ª região, Escola da Magistratura Federal da 1ª Região Coleção Jornada de Estudos Esmaf 13. Brasília: ESMF, 2012, p. 189. Os dispositivos do CPC citados correspondem aos arts. 919 e 854 do CPC de 2015, respectivamente.

²⁸ Para tornar isso claro a Federação do Comércio do Estado de São Paulo, por intermédio da Comissão de Direito Tributário por nós coordenada, elaborou e apresentou ao Congresso Nacional um projeto de lei substitutivo ao projeto de lei de autoria do Deputado Edinho Araujo, acrescentando o § 4º, ao art. 16 da Lei de Execução Fiscal, para consignar expressamente o efeito suspensivo aos embargos.

²⁹ Ver Portaria nº 180/10 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que exige da autoridade competente, para inscrever o crédito na dívida ativa, a motivação fundamentada, não bastando simplesmente apontar os nomes dos sócios como responsáveis tributários.

³⁰ O art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6-1-1932, em plena vigência, determina que “todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal seja qual for a sua natureza, prescreve em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originar”.

³¹ Súmula vinculante no 28: “É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário.”

³² Contudo, essa execução deverá, por conexão, ser julgada simultaneamente com a ação anulatória, o que importará na reunião dos autos.

³³ Por isso, não há necessidade de o contribuinte fazer a prova de que efetuou o pagamento por erro, como se exigia antigamente com base em noções de direito privado.

³⁴ Perda ou destruição de estampilhas.

³⁵ Repetição de indébito no direito tributário. In: *Direito tributário: estudo em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 78.

³⁶ Impõe ao sujeito passivo a prova de que suportou o encargo, ou no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a receber a restituição.

³⁷ *RTJ* 132/370; *RTJ* 149/870; RE 170.830-1-SP, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 30-5-1997.

³⁸ Nos tributos de lançamento por homologação, a Súmula 436 do STJ considera constituído o crédito tributário com a entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.

³⁹ O prazo para a RFB proferir decisão no pedido de repetição de indébito é de 360 a contar do protocolo de petições conforme art. 24 da Lei nº 11.457, de 16-3-2007, prazo esse aplicável imediatamente aos casos pendentes (Resp nº 1138206/RS, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* de 1-9-10).

⁴⁰ Nos tributos de lançamento por homologação, segundo a Súmula 436 do STJ, “a entrega da declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”.

⁴¹ Resp nº 849709/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJ* de 24-8-2006; Resp nº 778073/MG, Rel. Min. Luiz Fux, *DJ* de 29-5-2006.

⁴² Embargos de Divergência em Resp nº 644736/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJ* de 27-8-2007.

⁴³ RE nº 566621/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJe* publ. em 11-10-2011.

⁴⁴ Resp nº 1269570/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, *DJe* de 4-6-2012. Foi conferido ao recurso caráter repetitivo (art. 543-C do CPC, o que poderá ensejar reforma de julgados baseados na jurisprudência anterior que considerava a data do pagamento para a aplicação do novo prazo.

⁴⁵ Súmula 447 do STJ: “Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seu servidores.”

⁴⁶ Nada impede de pedir, com base no art. 66 da Lei nº 8.383, de 30-12-1991, a compensação com tributo da mesma espécie daquele restituindo ao invés de requerer a expedição de requisitório judicial, de difícil e demorado atendimento.

⁴⁷ Direito líquido e certo é o que resulta de fato certo, e fato certo é aquele capaz de ser comprovado de plano (*RSTJ* 4/1.427, 27/140), por documento inequívoco (*RTJ* 83/130/855, *RSTJ* 27/169), e independentemente de exame técnico (*RTFR* 160/329), cf. Theotonio Negrão. Código de processo civil. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 1.117.

⁴⁸ Sobre os fatos elencados na inicial não pode pairar qualquer dúvida, de sorte que a matéria a ser discutida no *mandamus* se restringe à questão de direito.

⁴⁹ Há controvérsia jurisprudencial quanto ao valor da causa. Vários juízes exigem a adequação do valor da causa ao benefício econômico perseguido pelo impetrante. Alguns deles chegam a remeter os autos ao contador para possível apuração desse valor, esvaziando a natureza urgente da ação. Na verdade, o mandado de segurança é ação de natureza mandamental que tem matriz constitucional no art. 5º, LXIX e LXX destinada a afastar o ato ilegal ou abusivo da autoridade coatora não passível de mensuração econômica. Não se deve, no nosso entender, confundir o pedido formulado pelo impetrante com eventuais efeitos financeiros da liminar ou da decisão concessiva. Isso seria confundir o direito líquido e certo, passível de proteção pelo *mandamus*, com a importância líquida e certa a ser pleiteada na generalidade das ações judiciais (art. 348 do CPC). Direito líquido e certo, também, não se confunde com título líquido e certo que instrui a execução. A nova lei do mandado de segurança perdeu a oportunidade de dispor sobre a matéria afastando as dúvidas e incertezas.

⁵⁰ A respeito, ver nosso *Liminar em matéria tributária*. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003.

⁵¹ Súmula 429 do STF: “A existência de recurso administrativo com efeito suspensivo não impede o uso do mandado de segurança contra omissão da autoridade.”

⁵² Súmula 271 do STF: “Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação ao período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria.”

⁵³ Súmula 304 do STF: “Decisão denegatória de mandado de segurança, não fazendo coisa julgada contra o impetrante, não impede o uso da ação própria.”

⁵⁴ Define os crimes de responsabilidade.

⁵⁵ Súmula 629 do STF: “A impetração de mandado de segurança coletivo por entidade de classe em favor dos associados independe da autorização destes.” Entretanto, em relação às ações intentadas por entidades associativas, o STF decidiu, por maioria de votos, que não basta a permissão estatutária genérica, sendo indispensável que a autorização seja dada por ato individual ou em assembleia geral. Reconheceu a existência de repercussão geral sobre o tema (RE nº 573.232, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJe* de 6-6-2008).

⁵⁶ E aqui é oportuno não confundir dívida líquida e certa ou título líquido e certo, que enseja a execução por quantia certa, com o direito líquido e certo, que é o direito subjetivo público, insuscetível de contestação porque resultante de prova pré-constituída que torna o fato incontroverso, portanto, líquido.

⁵⁷ Op. cit. p. 280.

⁵⁸ Súmula 429: “A existência de recurso administrativo com efeito suspensivo não impede o uso do mandado de segurança contra omissão da autoridade”.

⁵⁹ As hipóteses do art. 151 são enumerativas. As liminares concedidas no bojo dos processos cautelares em geral, inclusive, as tutelas de urgência e provisória dos arts. 300 e 294 do CPC, suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

⁶⁰ *Mandado de segurança, ação popular, mandado de injunção, “habeas data”*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 59-60. (Atualizada por Arnoldo Wald.)

⁶¹ Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária.

⁶² Esse artigo da MP nº 1.770, convertido na Lei nº 10.522, de 27-7-2002, foi declarado inconstitucional pelo STF (ADI nº 1.976-7, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJ* de 18-5-2007).

⁶³ Medida cautelar fiscal, por Milton Flaks (*Boletim de Direito Administrativo*, NDJ, v. 2, p. 77, 1992).

⁶⁴ Com exceção dos incisos VI, VII e VIII, em todos os demais casos é imprescindível a pertinência temática, especialmente o do inciso IX, cuja legitimidade vem sendo vista com maior rigor pelo STF.

⁶⁵ Cabe agravo da decisão que indeferir a inicial.

⁶⁶ O § 3º do art. 103 da CF determina a citação do Advogado-Geral da União para defender o ato ou texto impugnado, sempre que se tratar de apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo.

⁶⁷ É uma inovação altamente positiva, à medida que propicia o amplo conhecimento dos argumentos das partes em confronto e dos demais interessados, o que, redundará na maior segurança jurídica do provimento cautelar a ser emitido pela Corte.

⁶⁸ É outra inovação das mais felizes por resolver problemas que surgem diariamente na Administração Pública, decorrentes de *vacatio legis*.

⁶⁹ O requisito do *periculum in mora* vinha sendo impugnado pelo Procurador-Geral da República, sempre que se tratasse de lei antiga, o que ensejou a tese de concessão da liminar quando houver conveniência.

⁷⁰ É preocupante a elevada dose de discricão conferida à Corte Suprema. Uma lei deve sempre levar em conta a possibilidade de, no futuro, a Corte Suprema ser composta por critérios meramente políticos.

⁷¹ A Constituição Federal só prevê efeito vinculante em relação à declaração de constitucionalidade. Se for entendido que o duplo grau de jurisdição é abrangido pelo princípio do *devido processo legal*, base mestra dos princípios *do contraditório* e da *ampla defesa*, o efeito vinculante será inconstitucional. Entretanto, o STF, por maioria de votos, já decidiu pela constitucionalidade do parágrafo único do referido art. 28, que prevê o efeito vinculante, nos autos da Reclamação nº 1.880-SP, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 6-11-2002. A EC nº 45, de 8-12-2004, veio estender idêntico efeito à decisão de mérito proferida em ação direta de inconstitucionalidade. Outrossim, o art. 2º dessa Emenda acrescentou o art. 103-A à Constituição de 1988 introduzindo a figura da súmula vinculante, que surte idêntico efeito da decisão de mérito proferida em ação direta de inconstitucionalidade ou ação declaratória de constitucionalidade.

⁷² A parte final desse dispositivo – a expressão “Federal” – teve a eficácia suspensa consoante a liminar deferida pelo STF na Adin nº 347, em que foi Relator o eminente Min. Moreira Alves (*RTJ* 135/12). De fato, a guarda da CF cabe exclusivamente à Corte Suprema conforme dispõe o *caput* do art. 102.

⁷³ Adin 15.181-0-SP, Rel. Des. Cesar de Moraes, *RTJESP* – Lex 147/259; Adin 15.838-0-SP, Rel. Des. Aniceto Aliende, *RTJESP* – Lex 142/304.

⁷⁴ “O Supremo Tribunal Federal, Corte Constitucional”, por Carlos Mário Velloso (*Boletim de Direito Administrativo*, NDJ, v. 4, p. 93, 1994).

⁷⁵ No mesmo sentido, a Reclamação nº 452-2-RJ, Rel. Min. Néri da Silveira, *DJU* de 22-10-1993, p. 22.252; Reclamação nº 360-SP, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ*, de 29-9-1995, p. 30. Em face da posição firmada pelo STF, o E. TJESP alterou seu entendimento inicial conforme se verifica da Adin nº 11.881-0, Rel. Des. Torres de Carvalho; Adin nº 11.882-0, Rel. Des. Sabino Neto e Adin nº 45.352-0, Rel. Des. Fortes Barbosa.

⁷⁶ Trata-se de reclamação apresentada pela Municipalidade contra decisão do E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que concedeu liminar em Adin proposta pelo Sr. Procurador-Geral da Justiça, objetivando a declaração de inconstitucionalidade do IPTU progressivo em face da Constituição Estadual. Essa ação foi julgada improcedente, por maioria de votos, pendendo de julgamento o recurso extraordinário interposto pela Procuradoria-Geral da Justiça. Essa Adin estadual foi julgada procedente em grau de recurso extraordinário, considerando inconstitucional a progressividade de alíquotas do IPTU (RE nº 199.281-6, Rel. Min. Moreira Alves, *DJ* de 12-3-99).

⁷⁷ Art. 103, VI e VII, da CF.

⁷⁸ Tramitação de projetos com ofensa às normas processuais, previstas na Carta Magna, pode e deve ser fulminada pelo STF, que é o guardião da Constituição, o que abarca a proteção das normas materiais e instrumentais.

⁷⁹ Art. 103, § 4º, da CF.

⁸⁰ A advocatória, ao menos, preservava o princípio do contraditório limitando-se apenas à mudança de foro para prosseguimento da discussão.

⁸¹ Esse parágrafo foi revogado pela EC nº 45/2004, que alterou a redação do *caput* do art. 103 da CF nominando as pessoas competentes para propor a ação declaratória de constitucionalidade.

⁸² O STF já vinha exigindo esse requisito, como ocorreu no caso da ação proposta objetivando a constitucionalidade da cobrança de contribuição social dos aposentados e pensionistas. Contudo, não deixa de ser uma forma de restringir o uso dessa ação, que não reúne os elementos suficientes para caracterização de uma ação em sentido jurídico-processual.

⁸³ Da decisão do relator cabe agravo.

⁸⁴ A Constituição Federal (art. 102, § 2º) não prevê medida cautelar nesse tipo de ação e muito menos efeito vinculante. Todavia, já decidiu o STF, por maioria de votos, que é cabível a concessão de medida liminar com efeito vinculante em sede de ação declaratória de constitucionalidade, fundada no poder geral de cautela, inerente à atividade jurisdicional (ADC nº 8-DF, Rel. Min. Celso de Mello, *DJ* de 22-10-1999. No mesmo sentido, por maioria de votos, a decisão liminar proferida na ADC –DF, nº 9/01, Rel. Min. Néri da Silveira).

⁸⁵ A Constituição Federal (art. 102, § 2º) prescreve a vinculação dos efeitos relativamente aos órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo, que, implicitamente abrange a Administração pública das entidades componentes da Federação Brasileira, o que inclui a Administração Pública distrital.

⁸⁶ O arrolamento de bens, que é uma medida típica de proteção dos direitos de caráter patrimonial privado, foi transplantado para o campo do Direito Tributário pelo art. 59 da MP nº 1.602/97, convolado no art. 64 da Lei nº 9.532/97. Esse dispositivo impõe à autoridade fiscal competente o dever de proceder ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo, sempre que o débito tributário for superior a 30% de seu capital conhecido, assim entendido o valor constante da última declaração de rendimentos, se inexistentes outros elementos indicativos. Entretanto, o arrolamento só se aplica para casos de créditos tributários superiores a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) de conformidade com o § 7º, do art. 64 na redação dada pelo Decreto nº 7.573, de 29-9-2011, por força da delegação contida no § 10. Notificado do ato do arrolamento, o proprietário dos bens e direitos arrolados só poderá alienar, transferir ou onerar-los mediante prévia comunicação ao fisco, sob pena de requerimento de medida cautelar fiscal. Não se confunde com o arrolamento voluntário do contribuinte para o efeito de seguimento do recurso administrativo interposto, nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, na redação

dada pelo art. 32 da MP nº 1.973-63/2000.

16

PUNIBILIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Sumário: 16.1 Ilícito tributário. 16.2 Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário. 16.3 Crimes tributários. 16.3.1 Lei nº 4.729/65. 16.3.2 Lei nº 8.137/90. 16.4 Extinção da punibilidade. 16.4.1 Retroatividade da lei benigna. 16.4.2 Anistia. 16.4.3 Evolução legislativa. 16.5 A questão da prejudicialidade da ação penal. 16.6. Considerações finais.



16.1 ILÍCITO TRIBUTÁRIO

Infração fiscal é sinônimo de ilícito tributário, que significa ato contrário à lei relacionado com a obrigação tributária principal ou acessória. É espécie do gênero infração, que outra coisa não é senão a violação de uma norma jurídica, o descumprimento de um preceito legal.

Existem infrações que estão previstas exclusivamente nas leis de natureza administrativa fiscal, sujeitas à apreciação de órgãos administrativos fiscais. Por exemplo, um contribuinte do ISS classifica determinado serviço prestado em certo item de serviço, de forma errônea, aplicando uma alíquota menor. Constatado o fato pelo agente fiscal, é lavrado o auto de infração em que é exigido o pagamento da diferença do imposto com a imposição de multa, que representa mera sanção de natureza administrativa fiscal.

Outras infrações existem que, além de configurar ilícito tributário, incidem nas normas de natureza penal, provocando a atuação, ao mesmo tempo, do órgão administrativo fiscal e do órgão judiciário. É o caso, por exemplo, de um contribuinte do imposto sobre a renda – um profissional liberal – que falsifica recibos de terceira pessoa fornecendo-os a seus clientes a fim de obter a diminuição do imposto devido. Na hipótese, temos uma conduta que constitui, ao mesmo tempo, uma infração fiscal e crime, desencadeando a instauração de processo administrativo fiscal para exigência da diferença do imposto com a respectiva multa, e a instauração da ação penal para apuração do crime previsto no art. 298 do CP.¹

Finalmente, existem as infrações que, devido a sua gravidade, constituem crimes tributários, os quais são apurados exclusivamente pelo Poder Judiciário. Por exemplo, um agente fiscal, sabendo que determinado imposto é indevido, exige seu pagamento, incorrendo no crime de excesso de exação fiscal definido no CP, art. 316, § 1º, com a redação dada pela Lei nº

16.2 DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL E DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

A doutrina em geral, para distinguir as infrações tributárias definidas e punidas pelo Direito Tributário daquelas configuradas e sancionadas pelo Direito Penal, costuma falar em Direito Tributário Penal e em Direito Penal Tributário. O primeiro abarcaria todas as infrações tributárias decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias, vale dizer, alcançaria todas as condutas comissivas ou omissivas que, por afrontosas às normas tributárias de natureza substantiva ou formal, ensejam sanções de natureza administrativa. Abrangeria todas as infrações à *legislação tributária*, expressão que compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, nos precisos termos do art. 96 do CTN. Como as obrigações acessórias² decorrem da legislação tributária (§ 2º do art. 113 do CTN), segue-se que essas obrigações podem ser instituídas por decretos, por exemplo, não se lhes aplicando o princípio segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei. A adoção de modelos de livros, a periodicidade de sua escrituração, o prazo de recolhimento de tributos³ etc. podem ser definidos por decretos. Logo, a responsabilidade por infrações fiscais pode resultar do descumprimento de obrigações estatuídas por decretos, ou outros atos normativos de menor hierarquia. Essas infrações tributárias acham-se espalhadas por todas as legislações fiscais das três esferas impositivas cominando as seguintes sanções de natureza administrativa: penas pecuniárias, apreensões,⁴ perda de mercadoria, sujeição do contribuinte ao sistema especial de fiscalização e interdições, estas últimas privativas do fisco federal, representando sanções políticas contra devedores remissos. Já no chamado “Direito Penal Tributário a disciplina contra o crime é mais rigorosa ou destacada”, exigindo, “em boa técnica, a expedição de uma lei configurando o crime e cominando a pena”, como preleciona Ruy Barbosa Nogueira.⁵ Inicialmente, esses crimes tributários eram apenas aqueles definidos no CP como, por exemplo, a falsificação de papéis públicos (art. 293), o contrabando ou descaminho (art. 334), o excesso de exação (art. 316, § 1º) etc. Posteriormente, outras figuras criminais definidas no CP foram transplantadas para o campo do Direito Tributário. É o caso do art. 11 da Lei nº 4.357/64, que incluiu entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do CP, o não recolhimento, dentro do prazo de 90 dias a contar do término dos prazos legais, entre outras, das importâncias do imposto sobre a renda retidas na fonte e do imposto de consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas. Existia, também, o dispositivo do art. 2º do DL nº 326/67, que equiparava à apropriação indébita o não recolhimento do IPI em determinadas circunstâncias, o qual, nesse particular, foi expressamente revogado pelo art. 14 da LC nº 70/91, que implantou a Cofins. O primeiro diploma legal estatuinto especificamente o crime tributário surgiu com o advento da Lei nº 4.729, de 14-7-1965, que definiu o crime de sonegação fiscal cominando a pena respectiva. Hoje, temos a Lei nº 8.137, de 27-12-1990, que define os crimes contra a ordem tributária. Sobre essas leis falaremos mais adiante.

Existe uma tendência doutrinária no sentido de tratar diferentemente as chamadas infrações fiscais e os denominados crimes tributários. As primeiras, para parte da doutrina, seriam de responsabilidade objetiva à luz do que dispõe o art. 136 do CTN e deveriam ser examinadas de acordo com os princípios de Direito Tributário, constituindo objeto do chamado Direito Tributário Penal. Já os crimes tributários, por terem sempre um componente doloso ou culposos, isto é, por afastarem a responsabilidade objetiva, deveriam ser examinados à luz de princípios de Direito Penal, constituindo objetos do chamado Direito Penal Tributário. Entretanto, autores de nomeada, como Ives Gandra da Silva Martins,⁶ não reconhecem essa dualidade. Para ele não existe um Direito Tributário Penal ou um Direito Penal Tributário distinto do Direito Tributário. As sanções aos delitos e às infrações tributárias têm a mesma finalidade, qual seja, a de forçar o pagamento do crédito tributário. As sanções tributárias, mesmo aquelas que importem em penas privativas de liberdade, objetivariam o cumprimento de uma *pena menor*, que é o tributo, desestimulando a sonegação, a fraude e o conluio. Por isso, satisfeito o Estado com o pagamento do tributo, não mais haveria razão para deixar de extinguir a punibilidade, nos casos de crimes tributários, pois é, também, finalidade do Estado a preservação da fonte produtora de sua receita. Diferentemente, as sanções no campo do Direito Penal visam ao cumprimento das normas de convivência comum, cujas violações acarretam distorções sociais graves, que não seriam elididas pelo simples ressarcimento. A própria exceção do casamento do ofensor com vítima menor, no caso de sedução, apenas se explica pela necessidade maior de preservar o pilar social, representado pelo matrimônio e pela família, como bem esclarece Ives Gandra. Esse posicionamento doutrinário encontra seu maior fundamento na própria definição de tributo, dada pelo art. 3º do CTN, segundo o qual “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção do ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Se eliminada a exceção “que não constitua sanção do ato ilícito”, a definição do art. 3º valeria tanto para o tributo quanto para a penalidade, donde conclui-se que as duas coisas – tributo e penalidade – são idênticas do ponto de vista formal, embora distintas em sua essência. Do jeito que se acha formulada, pode-se dizer que a definição expressa do tributo contém uma definição implícita da

penalidade. Outrossim, o § 1º do art. 113 do CTN prescreve que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade tributária. E o art. 139 completa dizendo que o crédito tributário decorre da obrigação principal, tendo a mesma natureza desta, vale dizer, o crédito tributário decorre do tributo e da penalidade pecuniária, expressões que se equivalem.

Entretanto, há de convir que sanções tributárias não se limitam às penalidades pecuniárias, como vimos anteriormente, abarcando inclusive a pena privativa de liberdade. Por isso, os defensores dessa tese unitária alinham outro importante argumento para caracterizar o tributo como penalidade. Alega-se que a norma tributária teria por essência a coação do contribuinte, por se caracterizar como norma de rejeição social, em que a sanção é indispensável sua vigência e eficácia; voluntariamente ninguém pagaria tributo, o que nos parece uma verdade de difícil contestação. Mesmo nas sociedades democráticas modernas, existe uma resistência muito grande contra a tributação, quer porque as receitas estão superestimadas em relação às necessidades públicas, quer porque o Estado promove gastos supérfluos, quer porque a máquina fazendária fiscaliza e arrecada de forma deficiente, gerando sonegações aqui e acolá, revoltando certas categorias de contribuintes, sujeitos ao pagamento na fonte e em nível cada vez maior para compensar os que não pagam, quer, enfim, porque, muitas vezes, determinados contribuintes se sentem apenados com a outorga de privilégios fiscais que beneficiam este ou aquele setor da atividade econômica, ou ainda, esta ou aquela região do país. Essa tese, de certa forma, caminha em direção da primeira, qual seja, a de que as infrações tributárias deveriam ser examinadas à luz de princípios tributários, com a única diferença de que o conceito de infração à legislação tributária abarcaria, também, os crimes tributários, cujas sanções, no entanto, só poderiam ser aplicadas pelo Judiciário.

A tese de que as infrações tributárias seriam de natureza objetiva contrastando com os crimes tributários, e que, portanto, deveriam ser examinadas exclusivamente à luz de princípios tributários, não é imune de críticas. O art. 136 do CTN, na verdade, não consagra o princípio da responsabilidade objetiva tendo em vista o preceito do art. 5º, incisos XLV e XLVI, da CF vigente, correspondente ao art. 153, § 13 da Carta Política anterior, segundo os quais nenhuma pena poderá passar da pessoa do condenado. A lei deve regular a individualização da pena, fato que não permite a desconsideração da culpa subjetiva, na apuração de responsabilidade, pois se objetiva fosse a responsabilidade não caberia falar-se em individualização da pena.⁷ Na verdade, aquele dispositivo do CTN fixa a responsabilidade por infrações, sem dolo, mas por culpa, ao prescrever que “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

Dizer que independe da intenção do agente significa que não tem relação imediata com a vontade consciente e livre de praticar a conduta antijurídica, ou seja, do dolo. A palavra *intenção*, empregada pelo texto normativo, não deixa a menor sombra de dúvida de que se refere ao dolo. De fato, se alguém, por simples esquecimento, deixou de pagar tributo no prazo legal, não há que se falar em intenção, que pressupõe a deliberação de não pagar. No caso, teria havido mera negligência (culpa), e não dolo. Importante lembrar, outrossim, que a responsabilidade objetiva pressupõe sempre um ato voluntário do agente, que livre e conscientemente opta entre dois possíveis comportamentos. Inexistindo a voluntariedade, nada há a ser imputado ao agente, pois a responsabilidade objetiva “não diz com a mera existência de uma figura infracional surdida por ato de terceiros”, na feliz expressão de Celso Antônio Bandeira de Mello.⁸ Enxergar no art. 136 do CTN a responsabilidade objetiva, sem a consideração do indispensável aspecto da voluntariedade, acabaria por neutralizar a função maior das sanções estatuídas na legislação tributária, as quais visam assegurar a arrecadação tributária, através de intimidações. Para que surta efeito a função intimidatória, obviamente, é necessário que o agente tenha a possibilidade de, livremente, não trilhar o caminho apenado pelo Direito. Se inexistente a possibilidade de opção entre dois comportamentos possíveis, isto é, entre a conduta lícita e a censurada, claro está que a função intimidatória da sanção não teria seu campo de atuação. E em matéria tributária, as sanções cumprem sua principal missão enquanto em potencial. Não interessa ao Estado concretizar nem as penas privativas de liberdade, decorrentes de crimes tributários, pois o interesse público está a exigir a manutenção da fonte geradora de receitas tributárias. Finalmente, tornar irrelevante a culpa subjetiva na caracterização de infrações fiscais seria o mesmo que desprezar o conhecimento e o estudo da legislação tributária a fim de que o agente possa se abster de eventuais condutas tipificadas, já que as infrações poderiam ocorrer por *n* razões alheias a sua vontade. E isso seria a negação do próprio Direito, pois a sanção independeria da prévia ciência de determinado fato pelo agente e da prévia e voluntária eleição de seu comportamento diante daquele fato. Não há nem pode haver no sistema jurídico qualquer tipo de infração sem o nexo de causalidade. A responsabilidade pela infração só pode ser imputada a quem voluntariamente praticou o ato antijurídico, ou seja, pressupõe a culpa subjetiva por ação ou omissão do agente.

A outra tese, a de que os crimes tributários deveriam ser examinados exclusivamente sob o enfoque do Direito Penal porque se inserem no campo do chamado Direito Penal Tributário, também, não pode ser vista sem restrições, pois a própria definição do crime tributário, muitas vezes, contém categorias próprias do Direito Tributário.

Enfim, nenhuma tese é perfeita, apresentando uma e outra pontos positivos e pontos negativos.

O importante é analisar a questão dos crimes tributários com serenidade, sem paixões que parecem ter tomado conta na

conjuntura atual, em que a caça às bruxas – supostos sonegadores – tem ocupado um bom espaço na mídia.

Não se deve radicalizar defendendo o ponto de vista de que em matéria relacionada com tributos não pode haver penas privativas de liberdade. A ordem constitucional vigente abriga, sem dúvida nenhuma, essa possibilidade, desde que a pena seja imposta exclusivamente pelo poder judiciário, apesar de “na mente e sentimento do povo contribuinte, jamais essa pena deixou de estar associada à ideia de prisão por dívida e, de modo geral, repugnar à consciência”.⁹ Há que sopesar o direito à liberdade do cidadão de um lado, e de outro lado, o direito e dever do Estado de se munir de instrumentos legais adequados e eficientes para garantir a arrecadação de receitas indispensáveis à própria sobrevivência da sociedade.

O Estado pode legitimamente estatuir, por lei, hipóteses de crimes tributários para os casos de infrações mais graves no campo da tributação, obedecida a técnica legislativa própria. Entretanto, em sua aplicação não se pode perder de vista seu objetivo maior que, em última análise, como vimos, se reduz a um só, o de obter o pagamento do tributo, necessário à execução de obras e serviços públicos.¹⁰

Por isso, na aplicação das penas, nos chamados crimes tributários, entendemos indispensável levar em conta os princípios de Direito Penal, o exame do aspecto subjetivo do agente, as causas excludentes de criminalidade etc., de um lado, e de outro lado, levar em conta os princípios e noções de Direito Tributário, porque frequentemente as hipóteses criminais fazem referência a conceitos específicos do ramo tributário, sem perder de vista o objetivo da criminalização no campo tributário. Enfim, há de existir um maior entrelaçamento entre penalistas e tributaristas, com troca recíproca de conhecimentos técnicos para a boa aplicação da lei. Não há como situar cada um em compartimento estanque, mesmo porque Direito Tributário e Direito Penal são apenas ramos autônomos da mesma Ciência, a Ciência Jurídica.

16.3 CRIMES TRIBUTÁRIOS

Como foi esclarecido linhas atrás, de início, os chamados crimes tributários eram somente aqueles definidos no Código Penal. Ao depois, outras figuras definidas no estatuto penal foram sendo transplantadas para o Direito Tributário. Finalmente, com o advento da Lei nº 4.729/65, a chamada lei de sonegação fiscal, surgiu o primeiro estatuto regendo os crimes de natureza tributária, atualmente, substituído pela Lei de nº 8.137/90, que definiu os crimes contra a ordem tributária, a ordem econômica e as relações de consumo.¹¹

16.3.1 Lei nº 4.729/65

A Lei nº 4.729, de 14-7-1965, estabeleceu em seu art. 1º:

“Constitui crime de sonegação fiscal:

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a *intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei*;

II – inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

.....”

Os demais incisos seguem na mesma linha, sempre enfatizando a intenção de fazer isso ou aquilo, que constitui o elemento subjetivo da antijuridicidade, ainda que utilizando de designações desuniformes no final de cada inciso, ora referindo-se à “intenção de exonerar-se do pagamento de tributos”, ora dizendo respeito a “propósito de fraudar a Fazenda Pública”, ora reportando-se a “objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública”.

Logo, trata-se de crime de conduta, onde o resultado é irrelevante. Basta a falsa declaração com a intenção de eximir-se do pagamento, não sendo necessário o resultado – o não pagamento. O pagamento só é relevante para efeito excepcional de extinção da punibilidade de que cuida o art. 2º que, aliás, sofreu modificação pelo Decreto-lei nº 1.060/69, o qual equiparou o crime de sonegação fiscal ao de apropriação indébita no que se refere à extinção de punibilidade.¹² Esse art. 2º, entretanto, veio a ser revogado pela Lei nº 8.383/91, que instituiu a Ufir. Como consequência da irrelevância do pagamento segue-se a autonomia das esferas administrativa fiscal, para exigência do tributo sonegado, e a penal, para apuração do crime de sonegação. A pena para o crime de sonegação fiscal¹³ é de seis meses a dois anos de detenção e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo, sendo que em relação ao criminoso primário a pena “será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo” (art. 1º e seu § 1º).¹⁴

16.3.2 Lei no 8.137/90¹⁵

Posteriormente, foi promulgada a Lei nº 8.137/90, que definiu os crimes contra a ordem tributária, a ordem econômica e as relações de consumo. Antes do seu exame convém verificar se essa nova lei revogou ou não a lei de sonegação fiscal de nº 4.729/65. Se confrontarmos os incisos do art. 1º da Lei nº 4.729/65 com os incisos do art. 1º da Lei nº 8.137/90, veremos que substancialmente os tipos penais são os mesmos: “prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno” *versus* “omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”; “inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais” *versus* “fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal”; “alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública” *versus* “falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável” e assim sucessivamente. O que mudou foi apenas a natureza do crime que, de conduta passou para o crime de dano. Daí a grande parcela da doutrina considerar revogada a Lei nº 4.729/65. Para confundir o estudioso, o art. 2º da nova lei prescreve que “constitui crime da mesma natureza”, isto é, crime contra a ordem tributária, e institui cinco hipóteses de crimes misturando crimes de resultado com crimes de mera conduta. O inciso I, por exemplo, dispõe: “fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, *para eximir-se*, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”. Para os crimes do art. 2º a pena cominada é de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos e multa, tal como na Lei nº 4.729/65. E para complicar mais ainda a Lei nº 8.383/91 revogou expressamente o art. 2º da Lei nº 4.729/65, donde se conclui que para o legislador as demais disposições dessa lei continuam em vigor.

Enfim, não há unanimidade quanto à essa questão da revogação. De nossa parte, consideramos revogada a lei de sonegação fiscal naquilo que contrariar disposições da Lei nº 8.137/90.¹⁶ Não pode haver duas penas distintas para uma mesma conduta, por exemplo, a redução de tributo mediante falsificação documental e a falsificação documental para reduzir tributo que, no fundo, é a mesma coisa do ponto de vista material. Para quem entende que as duas leis subsistem, a solução do conflito estaria na aplicação da mais benigna, ou seja, da Lei nº 4.729/65, o que tornaria inútil a lei posterior. Mesmo considerando revogada, o estudo dessa lei tem sua importância, à medida que a lei aplicável será sempre aquela vigente à época do fato, salvo se a lei nova for mais benéfica.

Analisemos, agora, as disposições da Lei nº 8.137/90. Prescreve em seu art. 1º que:

“constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informações, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

.....”

Os demais incisos seguem na mesma linha, tendo como elemento nuclear do crime a supressão ou a redução de tributos.

Portanto, estamos diante de um crime material, de um crime de resultado, que pressupõe a existência de supressão ou redução de tributos. E ato de suprimir ou reduzir não comporta fracionamento, pelo que impossível a modalidade de tentativa de crime. Entretanto, nos crimes materiais em que se exige mais de uma conduta comissiva ou omissiva para que se tenham como consumados, ou seja, nos chamados crimes plurissubsistentes, a tentativa é perfeitamente possível. Citemos um exemplo para ilustrar: determinado contribuinte do imposto de renda pessoa física – IRPF – em sua declaração de ajuste anual vale-se de documentos falsos, material ou ideologicamente, para abater a título de despesas dedutíveis dos rendimentos brutos, de tal sorte que considerados os impostos retidos na fonte resulte na restituição do imposto excedente pelo Fisco federal. O crime contra ordem tributária só se consumará com a efetiva restituição do imposto “excedente”. Se o valor restituído for menor do que o total do imposto por ele devido terá havido redução do imposto. Se o valor restituído for igual ao valor do imposto por ele devido, terá havido supressão do imposto. Entretanto, se, nessa hipótese, o Fisco descobrir a fraude e evitar a restituição, não se poderá afirmar que o crime foi consumado. Mas, com certeza, terá havido, no caso, tentativa de crime. Na antiga lei de sonegação fiscal, a modalidade de tentativa de crime também era impossível, porque se tratava de crime de mera conduta, que não comportava fracionamento, sendo irrelevante o resultado, bastando a intenção de eximir-se do pagamento do tributo, no todo ou em parte. Nesta última lei, o pagamento passa a ser elemento relevante. Nesse particular, esta lei é superior à anterior, à medida que está mais afinada com o objetivo tributário, a garantia da arrecadação, que passou a ser o bem jurídico protegido. Por isso, seu art. 14 prescreve a extinção da punibilidade quando o agente promover o pagamento de tributo, antes do

recebimento da denúncia. Esse art. 14, entretanto, inexplicavelmente, foi revogado pelo art. 98 da Lei nº 8.383, de 30-12-1991 que instituiu a Ufir, a mesma que revogou o dispositivo semelhante da Lei nº 4.729/65, ou seja, seu art. 2º.¹⁷ Porém, na nova lei, o pagamento continua tendo relevância jurídica, ao menos em relação aos crimes de dano definidos no art. 1º, como veremos a seguir.

16.4 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

O art. 107 do Código Penal enumera os casos de extinção de punibilidade, englobando os casos que ocorrem antes e depois da sentença, como a morte do agente, a anistia, graça ou indulto, a prescrição, a retroatividade da lei mais benigna, entre outras modalidades. Essas situações retro enumeradas têm inteira aplicação no âmbito dos crimes tributários.

16.4.1 *Retroatividade da lei benigna*

O art. 14 da Lei nº 8.137/90, a exemplo do art. 2º da Lei nº 4.729/65, dispunha que “extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

Como assinalamos linhas atrás, porém, esse artigo foi revogado pela Lei nº 8.383/91. Mas em razão do princípio da ultra-atividade das normas penais, essa disposição tem inteira aplicação em relação aos fatos ocorridos durante sua vigência, extinguindo a criminalidade desses fatos.

A revogação do art. 14 não significa, outrossim, em nosso modo de pensar, que o pagamento antes da denúncia seja irrelevante juridicamente. É importante lembrar que se o crime é de dano deve-se aplicar, por analogia, a jurisprudência pertinente, por exemplo, à emissão de cheque sem fundo. Como se sabe, existem duas Súmulas do STF, as de nºs 246 e 554, a primeira elidindo o crime na ausência de comprovação de fraude na emissão de cheque e a segunda prescrevendo a exclusão da criminalidade se pago antes da denúncia. Outrossim, o art. 138 do CTN prescreve que a responsabilidade é

“excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada se for o caso do pagamento do tributo, e de juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração”.

Se o agente, no uso da faculdade que lhe confere a lei, promoveu a denúncia espontânea da infração pagando o tributo devido excluindo sua responsabilidade tributária, como pretender a subsistência de crime contra a ordem tributária que tem como elemento constitutivo a supressão ou redução de tributos? Aliás, o texto legal refere-se à exclusão de responsabilidade de forma genérica, o que autoriza a interpretar em seu sentido amplo para abranger a responsabilidade tributária e a penal. Finalmente, a Lei de nº 8.866/94, resultado da conversão da MP nº 427/94, que instituiu a figura do depositário infiel em relação a tributos retidos ou recebidos de terceiros, também, milita em favor da tese aqui esposada. Essa lei permite que a Fazenda Pública ingresse com a ação de depósito, que pode culminar com a decretação de prisão de até 90 dias.¹⁸ Dispõe seu art. 8º que “cessará a prisão com o recolhimento do valor exigido”. Como se sabe, a prisão civil-administrativa objetiva, através da intimidação, a satisfação do crédito fazendário não submetido ao exame do Judiciário, pelo que só pode referir-se àquele objeto de apuração e cobrança no âmbito do procedimento administrativo fiscal.¹⁹ Satisfeito o crédito fazendário, a pena de prisão civil-administrativa já cumpriu sua função intimidatória a justificar sua cessação. Da mesma forma, pendente de julgamento a ação penal por crime contra ordem tributária, uma vez efetuado o pagamento do tributo a finalidade da norma sancionadora da pena privativa de liberdade estará cumprida. O bem jurídico tutelado pela norma de Direito Penal Tributário é a garantia do pagamento de tributos. Daí porque efetuado o pagamento não há que se falar em continuidade da ação penal para apuração do crime contra ordem tributária, em que a supressão ou a redução de tributo se constitui em elemento constitutivo do crime. Entretanto, confessamos, a questão é bastante controvertida.

De qualquer forma, relativamente a fatos ocorridos antes da revogação do art. 14 da Lei nº 8.137/90 não pode pairar dúvidas quanto à extinção da punibilidade, se pago o tributo antes da denúncia.

Como se sabe, no final do ano de 1995, foi promulgada a Lei nº 9.249, de 26-12-1995 que, por seu art. 34, reintroduziu a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária e de sonegação fiscal, na hipótese de pagamento, pelo agente, de tributo ou contribuição social,²⁰ antes do recebimento da denúncia.

O veto apostado pelo sr. Presidente da República ao § 2º desse art. 34, que estendia a extinção de punibilidade aos casos pendentes de julgamento, pode ensejar entendimento de que a lei benigna só se aplica em relação a fatos novos.

Na realidade, a lei benigna aplica-se inclusive aos casos de sentença condenatória com trânsito em julgado, como veremos a seguir. O § 2º em questão estava abundando. Vetando-o, o sr. Presidente prestou um grande favor, afastando possíveis discussões em torno de sua constitucionalidade em face do preceito da Lei Maior, inscrito em seu art. 5º, XL.

Não temos dúvida em afirmar que a extinção da punibilidade de que cuida o art. 34 sob análise aplica-se igualmente aos casos definitivamente julgados, ou seja, atinge os efeitos da sentença condenatória com trânsito em julgado, enquanto não esgotada a fase de execução, com o cumprimento da pena imposta. É inquestionável que a relação jurídico-penal, instaurada com o recebimento da denúncia, persiste durante a execução da pena, que se constitui na etapa final da ação penal condenatória. Da mesma forma, a relação jurídico-tributária que se instaura com a ocorrência do fato gerador só se extingue com o pagamento²¹ do tributo devido.

Transcrevamos os dispositivos legais e a norma constitucional que agasalham esse nosso entendimento.

Parágrafo único do art. 2º do CP:

“A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado.”

Art. 66 da Lei nº 7.210/84 (Lei de Execução Penal):

“Compete ao juiz da execução:

I – Aplicar aos casos julgados lei posterior que de qualquer modo favorecer o condenado.”

Art. 5º, XL da Constituição Federal:

“A lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu.”

Como se vê, as leis infraconstitucionais determinam expressamente a aplicação do princípio da retroatividade benéfica aos casos abrangidos pela coisa julgada e a disposição constitucional, por sua vez, não limita a aplicação desse princípio aos casos pendentes de julgamento. Logo, aquele § 2º, se não tivesse sido vetado, estaria em confronto com o exposto princípio constitucional.²²

Concluindo, a aplicação retroativa do art. 34 da Lei nº 9.249/95 abrange hipótese de sentença condenatória com trânsito em julgado, desde que resultante de denúncia recebida após o pagamento do tributo²³ devido.

16.4.2 Anistia

A Lei nº 9.639, de 25 de maio de 1998, que concedeu anistia das infrações penais relacionadas com o não recolhimento, ao órgão securitário, das contribuições ou outras importâncias retidas ou recebidas de terceiros, depois de regularmente publicada no *DOU* do dia 26-5-98, sofreu republicação com alteração do texto original.

O art. 11 e seu parágrafo único, que concederam a anistia, prescrevem o seguinte:

“Art. 11. São anistiados os agentes políticos que tenham sido responsabilizados, sem que fosse atribuição legal sua, pela prática dos crimes previstos na alínea ‘d’ do art. 95 da Lei nº 8.212, de 1991, e no art. 86 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960.

Parágrafo único. São igualmente anistiados os demais responsáveis pela prática dos crimes previstos na alínea ‘d’ do art. 95 da Lei nº 8.212, de 1991, e no art. 86 da Lei nº 3.807, de 1960.”

O parágrafo único teria sido incluído, equivocadamente, pelo que o texto da referida lei foi republicado no *DOU* do dia 27-9-98, com a supressão daquele parágrafo, conforme amplamente divulgado, na ocasião, pela imprensa. Pergunta-se, em face dos princípios da irretroatividade e da irrevogabilidade da anistia, subsiste ou não a anistia assim decretada?

Começamos pelo exame dos textos legais pertinentes aos crimes anistiados.

O art. 95 da Lei nº 8.212/91 considera crime:

“d – deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à seguridade social e arrecadada dos segurados ou do público”.

O sujeito ativo do crime, consoante prescrição de seu § 3º, pode ser o *“titular da firma individual, os sócios solidários,*

gerentes, diretores ou administradores que participem ou tenham participado da gestão de empresa beneficiada, assim como o segurado que tenha obtido vantagens”.

Esse art. 95 não nominou o crime, mas dispôs em seu § 1º que “*no caso dos crimes caracterizados nas alíneas “d”, “e” e “f” deste artigo, a pena será aquela estabelecida no art. 5º, da lei 7.492, de 16 de junho de 1986, aplicando-se à espécie as disposições constantes dos arts. 26, 27, 30, 31 e 33 do citado diploma legal*”.

Portanto, a pena é de reclusão, de dois a seis anos, e multa, correspondente ao crime de apropriação prevista na Lei nº 7.492/86, que define os crimes contra o sistema financeiro nacional, tendo como sujeito ativo as pessoas mencionadas em seu art. 25, quais sejam “o controlador e os administradores de instituição financeira, assim considerados os diretores, gerentes”.

O art. 86 da Lei nº 3.807/60, por sua vez, prescreve:

“Art. 86. Será punida com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de outras quaisquer importâncias devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados ou do público.

Parágrafo único. Para os fins deste artigo, consideram-se pessoalmente responsáveis o titular da firma individual, os sócios solidários, gerentes, diretores ou administradores das empresas incluídas no regime desta lei.”

Aqui foi utilizada a figura criminal prevista no estatuto repressivo básico. A pena, portanto, é a de reclusão de um a quatro anos e multa, na forma do art. 168 do Código Penal. Essa pena é acrescida de um terço quando o agente recebeu a coisa em depósito necessário, ou, em razão de ofício, emprego ou profissão, como prescrevem os incisos I e III do § 1º do citado art. 168. Depósito necessário, como se sabe, é aquele que resulta do desempenho de uma obrigação legal.

As duas anistias decretadas dizem respeito aos crimes de apropriação indébita, porém, definidos em instrumentos normativos diversos e com penalidades diferentes.

Contudo, a simples leitura ocular do art. 11 da Lei nº 9.639/98 e de seu parágrafo único revela tratar-se de normas que não têm a mesma natureza jurídica.

A norma do parágrafo único tem o nítido propósito de isentar de culpa ou do cumprimento da pena os agentes ativos de crimes do art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91, e do art. 86 da Lei nº 3.807/60 **em geral** e em **caráter absoluto**, isto é, sem quaisquer condições. Quanto a isso não paira e nem pode pairar qualquer dúvida. O dispositivo é peremptório. Já o preceito do *caput* tem caráter restrito, à medida que beneficia **apenas** os agentes políticos. E aqui é oportuno definir o que são agentes políticos. São espécies do gênero agentes públicos, os quais são pessoas físicas que desempenham alguma função estatal em caráter temporário ou definitivo. São pessoas que prestam serviços à Administração Pública, direta ou indireta, sem se sujeitarem à hierarquia funcional ou ao regime estatutário, como ocorre com os servidores públicos. Os agentes públicos, por força das atribuições dos cargos que exerce atuam em nome da Administração Pública, dispondo de competência legal para praticar atos de efeitos internos, como os relativos aos servidores públicos, ou externos, como os decorrentes do Poder de Polícia. Agora, agentes **políticos** são apenas as pessoas que integram o primeiro escalão do Governo, investidos em cargos ou funções, por eleição ou por nomeação, para cumprimento de atribuições constitucionais. Os agentes políticos (Presidentes da República, Governadores, Prefeitos, Ministros de Estado, Secretários estaduais e municipais etc.) investidos em cargos ou funções públicas para cumprimento, exclusivamente, de missões de interesse público não se confundem com meros administradores de empresa, onde reina o interesse privado. Outrossim, aquela norma do art. 11, *caput*, tem natureza condicional, porque a anistia envolve **apenas** aqueles agentes políticos que “*tenham sido responsabilizados, sem que fosse atribuição legal sua*”.

Essa expressão está a indicar que, na verdade, os agentes políticos não têm a atribuição legal de reter ou receber contribuições para, ao depois, promover seu recolhimento aos cofres da Seguridade Social. Essa circunstância fica bem aclarada pelo exame tanto do § 3º do art. 95 da Lei nº 8.212/91, como também do parágrafo único do art. 86 da Lei nº 3.807/60 que imputam a responsabilidade penal apenas ao titular da firma individual, aos sócios solidários, aos gerentes e aos diretores ou administradores das empresas. Ora, o agente político, seja ele Ministro de Estado, Secretário da Fazenda, Prefeito, Governador etc. nenhuma semelhança tem com atribuição desempenhada pelas pessoas retro referidas. Aquelas pessoas, quando se apropriam de recursos retidos ou recebidos de terceiros, o fazem em proveito das empresas a que se acham vinculadas como sócios ou administradores. E as empresas cumprem sempre uma finalidade privada e não pública, mesmo porque o objetivo delas, por sinal, legítimo, é a perseguição do lucro, ao menos no regime capitalista como o nosso.

O agente político que venha eventualmente reter ou receber contribuições sociais terá que apropriar as respectivas entradas de dinheiro como receita pública para, ao depois, promover a saída do Tesouro a título de **pagamento** de despesa legalmente autorizada. Por força do princípio de unidade de tesouraria previsto na Lei nº 4.320/64, lei de natureza complementar, aplicável no âmbito nacional, todo dinheiro que ingressa aos cofres públicos é receita pública. Por isso não foi recepcionada a conceituação doutrinária, segundo a qual só configura receita a entrada de dinheiro que, integrando-se no patrimônio público

sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo (BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*, Forense, p. 130). Inexiste, assim, a figura de receita provisória, mesmo porque o estorno de receita configura crime de responsabilidade política (art. 10, inciso III, da Lei nº 1.079/50). O dinheiro ingressado aos cofres públicos só pode dele sair como pagamento de despesas. Inexistindo dotação própria para determinada despesa, cabe ao governante providenciar a abertura de crédito adicional especial. E, se existente a dotação, mas esgotada a verba respectiva, cumpre ao mesmo governante diligenciar a abertura de crédito adicional suplementar. Uma e outra providência de natureza legislativa decorrem do princípio constitucional de fixação de despesas (art. 167, II, da CF).

Sendo assim, o dinheiro correspondente às contribuições sociais retidas ou recebidas pelo Poder Público, ainda que não venha a ser recolhido aos cofres do Instituto Nacional do Seguro Social, só poderia ter destinação prevista na lei orçamentária anual ou nas leis especiais de abertura de créditos adicionais. Numa e noutra hipótese, o dinheiro seria empregado em benefício da sociedade em geral. Cumpriria, pois, de qualquer maneira, a finalidade pública que cabe à entidade política perseguir. Somente na hipótese de o agente político apropriar-se do recurso financeiro retido pela Administração Pública, que ele representa, ou desviá-lo em proveito próprio ou alheio é que caracterizar-se-ia o crime de peculato previsto no art. 312 do Código Penal. Daí a absoluta distinção entre o agente político e o mero administrador de empresa privada, este sim, passível de ser o agente ativo do crime de apropriação indébita de que cuida o texto normativo sob exame.

Não é por outra razão que o Superior Tribunal de Justiça vem decidindo reiteradamente que “a falta de recolhimento das contribuições previdenciárias, descontadas dos servidores municipais, não qualifica o Prefeito como sujeito ativo do crime de apropriação indébita” (Resp nº 40.950/93, Rel. Min. Assis de Toledo, DJ de 6-3-95, p. 4.377; Resp nº 34.830/93, Rel. Min. Edson Vidigal, DJ de 5-2-96, p. 01411; Resp nº 18.233/93, Rel. Min. Vicente Leal, DJ de 12-2-96, p. 2.445; Resp nº 118.050/97, Rel. Min. Cid Flaquer Scartezini, DJ de 15-12-97, p. 66.483; Resp nº 79.882/95, Rel. Min. José Dantas, DJ de 2-3-98, p. 127).

Feita essa explanação é possível sustentar que a norma do art. 11, *caput*, da Lei nº 9.639/98 tem natureza meramente interpretativa. De fato, a apropriação de contribuições sociais retidas na fonte em relação a agentes políticos que exercem a Superior Administração é fato atípico não se caracterizando o delito previsto no art. 95, “d” da Lei nº 8.212/91 ou no art. 86 da Lei nº 3.807/60. Tanto é assim que essa conduta omissiva dos agentes políticos – não transferência ao Instituto Nacional do Seguro Social das contribuições retidas – continuará não configurando o crime de apropriação indébita, ainda que venha ocorrer após o advento da anistia de que cuida o art. 11 sob exame. O beneficiário dessa retenção sempre será a entidade política representada pelo agente político, a qual persegue uma finalidade pública que, em última análise, beneficia a sociedade como um todo.

O parágrafo único do art. 11, como antes salientado, tem natureza diversa, pelo que sua interpretação há de ser feita com total abstração de sua situação topológica. Seu conteúdo, na verdade, encerra um dispositivo autônomo e independente, que nada tem a ver com o *caput*. Efetivamente, o citado parágrafo único **anistiou ampla e incondicionalmente** todos aqueles agentes **particulares** que tenham incorrido na prática de crimes aí previstos. Contém todos os elementos necessários à formação de uma norma autônoma. A inserção da expressão “*igualmente anistiados os demais responsabilizados*” em nada retira a autonomia retro afirmada. Assim, aquele dispositivo surtiu todos os efeitos jurídicos no momento em que ingressou no mundo jurídico, o que se deu com sua publicação no dia 26-5-98 (art. 14).

Ocorre que houve republicação do texto legal, no dia seguinte, com a supressão daquele parágrafo, a pretexto de que houve equívoco na redação da lei. Não há, nem pode haver, lei equivocada. Cabe falar apenas em equívoco do legislador, corrigível pela edição de nova lei.

A lei, depois de elaborada e ingressada na ordem jurídica, passa a ter vontade própria, que é aquela extraída objetivamente da norma prescindindo da vontade, efetiva ou presumível do legislador. É a prevalência da *mens legis* sobre a *mens legislatoris* que é prestigiada pelo art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, que assim prescreve: “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”. Como se sabe, esse dispositivo é de aplicação genérica, abrangendo todos os ramos da Ciência Jurídica, não se limitando ao âmbito do direito privado. É patente o prestígio que essa norma imperativa empresta à corrente que confere prevalência à vontade da lei sobre a vontade efetiva ou presumida do legislador, pois ela permite a constante atualização legislativa por meio de interpretação atualizada, segundo a realidade social reinante, que não é estática, mas dinâmica. Dessa forma, o conceito de bem comum a que se refere o citado texto legal não pode ser tido como algo inflexível, imutável e imodificável. Ao contrário, deve variar no tempo e no espaço de conformidade com as situações conjunturais do momento que estamos vivendo. A vontade do legislador pode até contribuir para esclarecer a finalidade da lei, porém, não se pode esquecer de seu aspecto puramente subjetivo que, nem sempre, se ajusta ao fim prático perseguido pela norma jurídica. Na interpretação do *caput* do art. 11 cabe levar em conta a vontade do legislador, que outra coisa não fez senão positivar aquilo que a jurisprudência já vinha proclamando. Quanto ao seu parágrafo único, deve prevalecer unicamente a vontade objetiva da lei. Normas de natureza diversa, como as que estamos comentando, devem comportar

interpretações sob enfoques diferenciados.

Assim sendo, a republicação levada a efeito, não para sanar qualquer inexatidão material, mas para alterar a substância do texto normativo, importou inegavelmente na proibida revogação do texto original, pelo que não pode deixar de reconhecer os efeitos já produzidos, sob pena de afrontar o princípio da irretroatividade da lei, que resulta do princípio inserto no art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal. Pouco importa o meio utilizado: se lei nova ou o expediente da “republicação”, fazendo as vezes de novo instrumento normativo. Uma vez concedida a anistia pela entidade política competente (art. 21, XVII, da CF), e pela forma prevista na Carta Política (art. 48, VIII) tornou-se irrevogável aquele ato de extinção da punibilidade. Se amanhã vier a ser descoberta a prática, pelo empresário, de um ato tipificado no art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91,²⁴ desde que verificado aquele ato até a época da vigência da Lei nº 9.639/98 em sua redação original, não haverá que se falar em crime, por força do princípio da ultra-atividade da norma penal.²⁵

16.4.3 Evolução legislativa

O objetivo dos preceitos de Direito Penal Tributário é o de forçar o contribuinte recalcitrante a efetuar o pagamento do tributo. Não se persegue a finalidade de segregar do convívio coletivo um indivíduo que representa um perigo em potencial para a sociedade, ante a possibilidade de violação das regras de convivência comum, capaz de gerar graves distorções sociais, insuprimíveis por via de ressarcimento pecuniário.

Por isso, a legislação concernente à punibilidade em matéria tributária tem sofrido enorme oscilação, nos últimos tempos, de conformidade com os interesses da arrecadação tributária.

Após a revogação, pela Lei nº 8.383/91, do art. 14 da Lei nº 8.137/90, que dispunha sobre a extinção da punibilidade na hipótese de pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, deu-se a sua restauração pelo art. 34 da Lei nº 9.249/95.

Seguiu-se a Lei nº 9.964, de 10-4-2000, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (Refis), dispondo sobre a suspensão da pretensão punitiva do Estado em relação aos crimes tributários, desde que a inclusão dos créditos tributários no referido Programa se dê antes do recebimento da denúncia. É o que prescreve o art. 15:

“Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e o art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido **antes do recebimento da denúncia criminal**.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se também:

I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;

II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13;²⁶

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.”

O *caput* condiciona a suspensão da pretensão punitiva a inclusão dos débitos no Refis antes do recebimento da denúncia. E esses débitos só podem ser tributos com vencimentos até 29-2-2000, conforme o art. 1º da citada lei. O § 1º mantém suspensa a prescrição criminal enquanto estiver suspensa a punibilidade, ao passo que o § 2º estende os benefícios do *caput* às hipóteses de parcelamento fora do regime do Refis. Finalmente, o § 3º convola a suspensão da punibilidade em extinção da punibilidade com o pagamento integral dos débitos parcelados na forma do *caput*.

Em razão do grande número de inadimplência no âmbito daquele Programa e da necessidade de rápida obtenção de recursos financeiros, foi editada a Lei nº 10.684, de 30-5-2003, dispondo sobre novo parcelamento de débitos tributários em geral. O art. 1º desse diploma legal facultou o parcelamento, em até 180 meses, de tributos vencidos até 28-2-2003,²⁷ administrados pela Secretaria da Receita Federal, constituídos ou não, inscritos ou não na dívida ativa, mesmo em fase de execução fiscal, bem como aqueles objetos de parcelamento anterior, ainda que cancelados por falta de pagamento. Fixou-se um prazo para requerer o parcelamento, ou seja, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao da publicação dessa Lei (art. 4º). Idêntico benefício foi estendido às contribuições previdenciárias patronais (art. 5º). Por isso, a doutrina batizou a referida Lei de Refis II.

O art. 9º da lei sob exame estatuiu a suspensão e a extinção da punibilidade dos crimes tributários, nos seguintes termos:

“Art. 9 É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1 e 2 da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais,²⁸ inclusive acessórios.”

Nos termos do art. 9º, o agente infrator que aderir ao Refis II é beneficiado *ipso facto* com a suspensão da pretensão punitiva do Estado. Porém, o Estado mantém a espada de Dâmocles na cabeça do contribuinte, pois fica suspensa, também, a prescrição criminal (§ 1º). Ultimado o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, extingue-se a punibilidade desses crimes tributários (§ 2º).

A controvérsia doutrinária gira em torno desse § 2º. Alguns autores entendem que a extinção da punibilidade só pode favorecer aquele contribuinte-devedor que houver aderido ao Refis II, porque estatuída no bojo de uma lei que fixou prazo fatal para o exercício da faculdade de requerer o parcelamento dos débitos tributários (arts. 4º e 5º).

Não nos parece que possa ser invocado o entendimento que se formou em torno do Refis I, que condicionava a suspensão da pretensão punitiva do Estado à inclusão do débito tributário no Programa, **antes do recebimento da denúncia criminal**. No regime da Lei nº 10.684/03, não mais existe aquela condicionante, **antes da denúncia criminal**. É verdade que continua existindo um prazo fatal para o exercício da faculdade de aderir ao Programa. Esse fato possibilitaria a sustentação da tese de que as normas de natureza temporária não podem ser aplicadas após o advento do termo final de vigência da lei que as instituiu.

Quanto à natureza temporária do *caput* do art. 9º e de seu § 1º, dúvida não pode restar. A suspensão da punibilidade só ocorre durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos crimes estiver sob o regime de parcelamento, e só pode estar sob esse regime, quem tiver requerido o benefício tempestivamente.²⁹ A suspensão da prescrição criminal, por sua vez, só ocorre enquanto suspensa a pretensão punitiva retromencionada.

Contudo, em relação ao § 2º não se pode sustentar sua natureza temporária, porque a extinção da punibilidade aí proclamada **não está vinculada** ao pagamento integral dos débitos tributários **incluídos no Refis II**. O texto refere-se, com lapidar clareza, ao pagamento integral **dos débitos oriundos de tributos e contribuições, inclusive acessórios**. Não mais existe a relação entre adesão ao Programa de Recuperação Fiscal e o pagamento final da parcela incluída nesse Programa, para a extinção da punibilidade, como estava no § 3º do art. 15 da Lei nº 9.964/00, que instituiu o Refis I. Agora, o pagamento integral do débito tributário, a qualquer tempo, e independente de ser a última prestação de um parcelamento, extingue a pretensão punitiva do Estado. O legislador partiu para a completa despenalização na hipótese de pagamento integral do crédito tributário porque, nessa hipótese, o interesse público tutelado pela norma penal teria sido inteiramente satisfeito.

Dir-se-á que essa linha de interpretação, que se afasta da visão kantiana para apegar-se à corrente do utilitarismo, conspira contra o princípio da moralidade administrativa, à medida que pode encorajar a prática de atos fraudulentos, como aqueles tipificados nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, todos eles envolvendo condutas omissivas ou comissivas de **natureza dolosa**. Acontece que, se o pedido de parcelamento do débito implica **suspensão da pretensão punitiva**, a qual ficará **extinta** com o **pagamento da última parcela**, seria uma iniquidade permitir o prosseguimento da ação penal em relação àquele que promover o **pagamento integral** do débito, **de uma só vez**, após o recebimento da denúncia. Se a razão da extinção da punibilidade está fundada no **pagamento integral do tributo** reclamado, não há como deixar de reconhecer a incidência do princípio da retroatividade da lei penal benigna, para reconhecer a extinção da punibilidade em **todos os casos em que houver pagamento integral do tributo**, independentemente do momento e das condições desse pagamento.

Outrossim, não se pode deixar de considerar a realidade existente, em termos de saturação do limite da imposição tributária, que sufoca a vida dos contribuintes, criando, muitas vezes, a figura do sonegador involuntário por uma questão de sobrevivência da unidade produtiva. No fundo, a pena privativa de liberdade, imposta por normas de Direito Penal Tributário, estará sempre associada à ideia de prisão por dívidas, e por isso merecendo a repulsa da consciência social, no dizer do saudoso mestre Ruy Barbosa Nogueira, retrocitado. Não se pode esquecer, também, de que a aplicação da pena privativa de liberdade pode conduzir, em alguns casos, à supressão da unidade produtiva, refletindo negativamente, e de forma irreversível, na realização da receita pública. Por fim, a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do crédito tributário reclamado, a qualquer tempo, estimulará a ação positiva do infrator, que se esforçará na busca de todos os meios possíveis para cumprir a obrigação tributária, hipótese em que a função intimidatória da norma penal terá atingido o seu objetivo.

A tendência do STF é exatamente no sentido da despenalização dos chamados crimes tributários ante o pagamento, a **qualquer tempo**, do tributo reclamado, como se pode verificar das decisões proferidas em *habeas corpus*, entendendo que o §

2º do art. 9º da Lei nº 10.684/03 criou uma **causa extintiva da punibilidade consistente no pagamento, a qualquer tempo, do débito tributário.**³⁰

Não nos preocupa o aspecto salientado por alguns estudiosos, no sentido de que a tese, que tende a ser consagrada no STF, pode trazer outras consequências, como a despenalização do crime de falsidade documental, sempre que se constituir em crime meio para a consumação do crime tributário. Ora, se o documento falso ou fraudulento for utilizado **como meio** para suprimir, no todo ou em parte, o tributo devido estará sempre diante de um crime tributário, previsto na Lei nº 8.137/90 que, como já sublinhado, veio à luz para tutelar a receita pública derivada, indispensável ao cumprimento da finalidade última do Estado, que é a realização do bem comum. Com o pagamento integral do tributo, por via da função intimidadora da sanção penal, fica satisfeito o interesse público tutelado pela norma penal, não se justificando mais a perseguição criminal.

Novas alterações introduzidas pelos artigos 67 a 69, da Lei nº 11.941, de 27-5-2009, que, dentre outras matérias, cuidou do parcelamento de débitos tributários (Refis IV), causam insegurança jurídica. Ao que tudo indica, a questão da suspensão e extinção da pretensão punitiva do Estado retornou àquela situação regulada pela Lei nº 9.964, de 10-4-2000, que instituiu o Refis retromencionado. Prescrevem esses artigos:

Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Nenhuma dúvida quanto aos arts. 67 e 68. Entretanto, o art. 69 suscita dúvidas. Ao prescrever a extinção da punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando houver o pagamento integral dos débitos “*que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento*”, afastou a extinção da punibilidade pelo pagamento de débitos tributários não incluídos no regime de parcelamento. A grande dúvida consiste em saber se aquele § 2º, do art. 9º, da Lei nº 10.684/2003, de natureza permanente, foi ou não revogado pelo citado art. 69, que tem natureza temporária, vinculado que está ao regime de parcelamento especial, o Refis IV, com prazo de até 30-11-2009 para pleitear o benefício.

O art. 69 em questão cuidou da situação de débitos tributários sob regime de parcelamento, portanto, distinto da situação regulada pelo § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003. Sem expressa revogação, como determina o art. 9º da Lei Complementar nº 95/98, que dispõe sobre processo legislativo, não há como negar vigência àquele § 2º. A subsequente edição da Lei nº 12.382, de 25-2-2011, que pelo seu art. 6º introduziu os §§ 1º a 6º ao art. 83 da Lei nº 9.430, de 27-11-1996, regulando as hipóteses de parcelamento do crédito tributário, de suspensão da pretensão punitiva e de extinção de punibilidade pelo pagamento integral dos débitos oriundos do parcelamento, em nada afeta a vigência e aplicação do citado § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003, que, ao contrário do *caput*, não tem natureza temporária. O referido § 2º regula os efeitos do pagamento direto, em parcela única, e a qualquer tempo, independentemente de moratória concedida por lei especial. Tampouco, não tem relevância saber se o crime previdenciário do art. 168-A do CP é ou não passível de parcelamento. Comprovado o pagamento do tributo a qualquer tempo extingue-se a punibilidade, ainda que haja decisão condenatória com trânsito em julgado, ou esteja o condenado cumprindo a pena imposta. Nesse sentido é a recente jurisprudência do STF (HC nº 116.828/SP, j. 13-8-2013, e HC nº 119.245/DF, j. 6-9-2013, ambos de Relatoria do Min. Dias Toffoli).

A interpretação sistemática do ordenamento jurídico como um todo conduz à conclusão de que o pagamento, a qualquer tempo, do débito tributário, incluído ou não no regime de parcelamento, extingue a pretensão punitiva do Estado, porque o bem objeto de tutela é o erário. Seria uma incoerência não admitir essa extinção de quem paga, de uma só vez, todo o débito reclamado e admitir a extinção da punibilidade apenas para quem paga em até 180 parcelas mensais.

16.5 A QUESTÃO DA PREJUDICIALIDADE DA AÇÃO PENAL

Outra questão que decorre da natureza do crime está ligada à situação de prejudicialidade da ação penal. Se na esfera administrativa fiscal ficar comprovado que o tributo é inexigível ou inexistente, a ação penal ficará comprometida. A

jurisprudência firmada em torno da Lei n.º 4.729/65 quanto à independência das esferas fiscal e penal deve ser repensada, pelo menos em relação às hipóteses tipificadas no art. 1.º da Lei n.º 8.137/90, que cuidam de crimes de resultado. Tanto a imprecisão técnica na formulação de hipóteses criminais, recheadas de noções extrapenais que remetem o intérprete ao exame da complicada e complexa “legislação tributária”, oriunda de três esferas impositivas, que se caracteriza e notabiliza-se por seu dinamismo caótico, quanto o exagero da pena única exacerbada para todas as hipóteses elencadas, estão a merecer maior cautela na aplicação da lei penal. Não teria sentido condenar um contribuinte e, ao depois, a Administração Tributária chegar à conclusão de que, no caso, não havia supressão ou redução de tributo. A demora na conclusão do processo administrativo fiscal, de todos nós conhecida, não pode servir de argumento para adotar como regra a fluência do procedimento penal de forma autônoma. Em primeiro lugar, porque a eventual prescrição pela não instauração da ação penal seria de inteira responsabilidade do Estado, que no processo administrativo fiscal é juiz e parte ao mesmo tempo.³¹ Em segundo lugar, porque não pode contribuir para que o Estado, por via de intimidação, force a confissão de dívida seguida de parcelamento dessa mesma dívida, normalmente acrescida de verbas estranhas ao Direito Tributário.³²

Interessante notar que nosso sistema jurídico parece ter predileção pela matéria criminal, a começar pela elaboração da primeira legislação codificada, o Código Penal de 1830. O art. 63 do CPP privilegia a jurisdição penal ao permitir a execução, no juízo cível, da sentença penal condenatória, para o efeito de reparação do dano.³³ O parágrafo único do art. 64 do mesmo estatuto adjetivo faculta ao juiz do cível suspender o processo, se intentada ação penal, até o julgamento definitivo desta. O art. 110 do CPC, por sua vez, faculta ao juiz do cível o sobrestamento do feito até o pronunciamento da justiça criminal acerca da existência de fato delituoso.³⁴ Tudo isso, contudo, não pode nem deve ser interpretado no sentido da primazia da jurisdição penal,³⁵ mesmo porque, no caso, trata-se de apuração e constituição de crédito tributário, atividade privativa do agente administrativo competente (art. 142 do CTN). É claro que pode o juiz, eventualmente, invalidar o lançamento tributário efetuado em desacordo com a lei. Mas, se o órgão administrativo competente, representando a entidade política titular do tributo, entender inexistente o crédito tributário em determinado caso, não cabe ao juiz decidir o contrário promovendo a constituição do crédito tributário. Por isso é possível sustentar, com razoabilidade, a tese de que a ação penal para apuração de crime, que tenha como elemento constitutivo a supressão total ou parcial de tributo, deveria ficar sobrestada até final pronunciamento na esfera administrativa fiscal. O enunciado da Súmula n.º 609³⁶ do STF deve ser entendido apenas no sentido da procedibilidade da ação penal, nunca na acepção de que o juiz pode condenar, por sonegação fiscal, aquele a quem a decisão administrativa reconheceu não ser devedor de tributo. Por tais razões o Plenário do STF, por maioria de votos, acolheu a tese da prejudicialidade da ação penal, firmando, contudo, entendimento de que fica suspenso o prazo prescricional da ação penal, enquanto perdurar o processo administrativo tributário.³⁷

16.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No geral, a Lei n.º 8.137/90 padece de falhas técnicas, quer por misturar num só texto matérias diversas abarcando a ordem tributária, a ordem econômica e as relações de consumo, quer por embaralhar penalidades diversas, que se notabilizam pelo excesso injustificável, quer por violar o princípio da tipicidade na definição dos crimes, notadamente no capítulo dos crimes contra a ordem econômica, colocando em risco permanente os empresários. Tudo indica que o texto foi preparado por jejuno tanto em Direito Tributário quanto em Direito Penal. É elementarmente sabido, pois isto está, em nível de norma geral, no art. 18 do CP que o crime é doloso quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. E culposo quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. O parágrafo único desse artigo diz com todas as letras que “salvo casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente”. Não existe nem pode existir a responsabilidade penal objetiva. Se o legislador inspirou-se no já citado art. 136 do CTN, ao qual muitos fiscalistas de renome costumam atribuir a responsabilidade objetiva, equivocou-se duplamente. Primeiro porque, como vimos, aquele dispositivo não agasalhou a teoria da responsabilidade objetiva por infrações de natureza fiscal, por incompatível com os preceitos constitucionais que consagram os princípios de que a pena não pode passar da pessoa do condenado e da individualização da pena. Segundo porque, mesmo numa alternativa de outra interpretação possível, o art. 136 refere-se à responsabilidade por *infrações da legislação tributária*, circunscrevendo seu conteúdo no âmbito dos ilícitos fiscais que não caracterizam crimes tributários, como multas, juros, acréscimos etc. Nada tem a ver com crimes de sonegação tributária. Aliás, a responsabilidade objetiva é de manifesta inconstitucionalidade, pois, como vimos linhas atrás, a responsabilidade penal deriva do dolo ou da culpa, e não apenas do fato, o que é do sistema constitucional penal como se depreende pelos princípios do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, da inocência, da individualização da pena e do duplo grau de jurisdição.

Em vez de definir crimes tributários de forma tão atécnica, falha e lacunosa, brandindo a espada de Dâmocles sobre a cabeça de seus súditos – agentes produtores de riqueza –, o Estado deveria implantar de vez um Sistema Tributário justo, simples,

duradouro, de fácil compreensão e menos oneroso para o particular e para o poder público, assim como aplicar bem os recursos arrecadados e melhorar a qualidade de seus serviços públicos. Aí todos passariam a pagar os tributos, conscientes e voluntariamente, sem se sentirem penalizados.

Continuar com a política de exacerbação da legislação penal em matéria tributária, elaborando leis draconianas, que contêm hipóteses criminais fundadas em “legislação tributária”, caracterizada pelo que chamamos de dinamismo caótico, certamente, não será a solução para terminar com o fenômeno da sonegação, da fraude ou do conluio. Fontes oficiais costumam citar a existência de 50% de sonegação. Se considerarmos que a arrecadação tributária total gira em torno de 25% do PIB, chegaremos à conclusão de que a alíquota legal projeta uma arrecadação da ordem de 50% do PIB, provavelmente, o percentual mais alto do planeta, inexistente mesmo nos países adiantados, em que o Estado municia a população em geral com uma completa rede de infraestrutura de bens e serviços.

Por derradeiro, cumpre lembrar a malfadada Lei de nº 8.866/94, fruto de conversão da MP nº 449/94, que instituiu a figura do depositário da Fazenda em relação aos tributos **retidos** ou recebidos de terceiros, nos seguintes termos:

“Art. 1º É depositário da Fazenda Pública, observado o disposto nos arts. 1.282, I, e 1.283 do Código Civil, a pessoa a que a legislação tributária ou previdenciária imponha a obrigação de reter ou receber de terceiro, e recolher aos cofres públicos, impostos, taxas e contribuições, inclusive à Seguridade Social” (Os arts. 1.282 e 1.283 referidos correspondem aos arts. 647 e 648, respectivamente, do atual Código Civil).

Essa lei permite a ação de depósito, a qual pode culminar com a prisão do devedor de até 90 dias, nos termos do § 2º, do art. 4º, só se admitindo contestação mediante a prova do depósito do valor integral devido à Fazenda Pública, conforme prescreve o § 3º desse mesmo artigo. Quando o depositário infiel for pessoa jurídica, a prisão a que se refere o § 2º, do art. 4º poderá recair sobre os empregados que movimentem recursos financeiros isolada ou conjuntamente (art. 7º, *caput* e seu parágrafo único). Temos como inconstitucional tal instrumento normativo tendo em vista o disposto no inciso LXVII do art. 5º da CF, que limita a prisão por dívidas a duas hipóteses.³⁸ Realmente, se a lei infraconstitucional pudesse equiparar situações diversas, de nada adiantaria a enumeração taxativa da Carta Magna. De fato, a Carta Política de 1988, ao expurgar de seu texto a expressão contida na Constituição Federal antecedente – *na forma da lei* –, vedou ao legislador ordinário a possibilidade de estender os conceitos como fez essa indigitada lei. O que é pior, o art. 1º dessa lei, apesar de se referir à observância dos arts. 1.282, I, e 1.283 do Código Civil, que cuidam de depósito necessário, correspondentes aos arts. 647 e 648 do Código Civil vigente, na verdade, estabeleceu uma inovação no conceito de depósito. Nos termos da lei civil, só se caracteriza o depósito quando alguém **recebe** um bem **infungível** para **guardá-lo** e restituí-lo na ocasião aprazada ou quando lhe for reclamado pelo depositante. Ora, **reter** não é mesmo que receber; e receber tributo de **terceiro** não é o mesmo que receber do depositante que, no caso, seria a Fazenda Pública; finalmente, tributo não é bem infungível. Contudo, exatamente porque o depósito de coisas fungíveis, como o dinheiro, caracteriza mútuo, e não depósito, a lei sob comento determinou a inaplicação do art. 645 do CC, que remete às disposições acerca do mútuo (art. 9º). Conforme a indigitada lei, aperfeiçoa-se o depósito na data da retenção ou recebimento do tributo (§ 1º do art. 1º); será depositário infiel aquele que não entregar à Fazenda Pública o tributo retido ou recebido, no prazo e forma fixados na legislação tributária (§ 2º, do art. 1º). A faculdade contida no art. 648 do CC não pode ser exercitada, pelo legislador tributário, de forma a desnaturar a definição civil de **depósito**, acolhida pela Carta Magna. Não é permitido ao legislador ordinário, por via indireta, alargar o conceito de infiel depositário, com o fito de dilatar a hipótese excepcional de prisão por dívidas, prevista na Constituição Federal. E mais, se o nosso País firmou o Pacto de São José da Costa Rica, que veda a prisão por dívidas, e que se acha em vigor entre nós desde novembro de 1992, porque aprovado pelo Decreto Legislativo nº 27/92 e internado pelo Decreto nº 678/92, não poderia abrigar em sua legislação interna uma lei em sentido contrário. Por tais razões, o E. 1º TAC decidiu pela inconstitucionalidade da prisão do depositário infiel de que cuida o Decreto-lei nº 911/69 (RT 665/107). Em sentido contrário, vem decidindo o Colendo STF que, “*por seu Plenário (HC 72.131), firmou entendimento de que, em face da Carta Magna de 1988, persiste a constitucionalidade da prisão civil do depositário infiel em se tratando de alienação fiduciária, bem como de que o Pacto de São José da Costa Rica, além de não poder contrapor-se à permissão do artigo 5º, LXVII, da mesma Constituição, não derogou, por ser norma infraconstitucional geral, as normas infraconstitucionais especiais sobre prisão civil do depositário infiel*” (Ac. un. da 1ª T. – RE 200.385-9-RS – Rel. Min. Moreira Alves, j. 2-12-97, DJU de 6-2-98, p. 38).

Outros acórdãos do STF foram proferidos no mesmo sentido: HC nº 72.131, Rel. Min. Marco Aurélio, HC nº 81.319, Rel. Min. Celso de Mello e RE nº 344.458-RS, Rel. Min. Moreira Alves.

Contudo, esse quadro viria a ser alterado a partir da EC nº 45/04, que introduziu o § 3º ao art. 5º da CF conferindo o *status* de Emenda Constitucional aos tratados e convenções internacionais que versem sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros. De fato, no julgamento do RE nº 466.343 o Plenário da Corte Suprema revisou a sua jurisprudência à luz da tendência atual de prestigiar as

normas convencionais e proclamou a inadmissibilidade absoluta da prisão do depositário infiel nos termos da ementa abaixo:

“EMENTA: PRISÃO CIVIL. Depósito. Depositário infiel. Alienação fiduciária. Decretação da medida coercitiva. Inadmissibilidade absoluta. Insubsistência da previsão constitucional e das normas subalternas. Interpretação do art. 5º, inc. LXVII e §§ 1º, 2º e 3º, da CF, à luz do art. 7º, § 7º, da Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica). Recurso improvido. Julgamento conjunto do RE nº 349.703 e dos HCs nº 87.585 e nº 92.566. É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito” (RE 466.343, Relator Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 03-12-2008, *DJe*-104 DIVULG 04-06-2009 PUBLIC 05-06-2009 EMENT VOL-02363-06 PP-01106 RTJ VOL-00210-02 PP-00745 RDECTRAB v. 17, n. 186, 2010, p. 29-165).

No que se refere à Lei nº 8.866/94, na ação direta de inconstitucionalidade proposta pela Confederação Nacional da Indústria, o STF, por maioria de votos, deferiu em parte o pedido de medida liminar para suspender, até final decisão, os efeitos dos §§ 2º e 3º do art. 4º da Lei nº 8.866/94. Em consequência foram suspensas, também, as expressões “referida no § 2º do art. 4º”, contida no *caput* do art. 7º; e “ou empregados” e “empregados”, inseridas no *caput* do art. 7º e no seu parágrafo único.³⁹

Não há até agora decisão de mérito, mas tudo indica que, em face da decisão do Plenário proferida no RE nº 466.343, que a disposição do art. 1º da Lei nº 8.866/94 que cria a figura de depositário da Fazenda Pública com o fito de fazer incidir a regra excepcional da prisão do infiel depositário será considerada inconstitucional.

¹ A jurisprudência é tranquila no sentido de que o *falsum* objetivando exclusivamente a supressão ou redução de tributos não constitui crime autônomo diferente da sonegação fiscal. Entretanto, quando o agente sonegador, como no exemplo dado, falsifica recibos de terceiro, que em razão disso se vê envolvido em processo administrativo fiscal, caracteriza-se o delito do art. 298 do CP. Nesse sentido o Rec. de HC nº 1.207-SP, 5ª T., Rel. Min. Assis Toledo, *Lex Jurisprudência* do STJ e TRF, v. 29, p. 298.

² Têm por objeto as prestações positivas ou negativas, instituídas no interesse da fiscalização e arrecadação tributária.

³ Se o prazo de pagamento de determinado imposto tiver sido estabelecido originariamente na lei criadora do tributo, obviamente, só por outra lei poderá ser alterado esse prazo. Isso, entretanto, não quer dizer que tal matéria insere-se no campo da reserva legal.

⁴ Ver Súmula 323 do STF.

⁵ *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 197.

⁶ *Cadernos de pesquisas tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. v. 4, p. 261-283.

⁷ Ver a respeito excelente monografia de Luiz Mélega, A extinção de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Resenha Tributária, v. 13, p. 111 ss.

⁸ Parecer publicado na *Revista de Direito Tributário* 7.8, p. 160 ss.

⁹ Cf. Ruy Barbosa Nogueira. Op. cit. p. 211.

¹⁰ Não ignoramos opiniões respeitáveis em contrário que defendem a pena privativa de liberdade nos chamados crimes tributários, quer porque o agente infrator afronta a autoridade do Estado ao desobedecer as normas tributárias de natureza coativa, quer porque, exatamente, a sonegação

do tributo destinado à execução de obras e serviços prejudica a sociedade como um todo. E aqui é oportuno invocar, novamente, a sempre abalizada opinião do experiente mestre Ruy Barbosa Nogueira para quem “se essas razões de ordem pública são por esse lado procedentes, o fato é que essa pena, ao mesmo tempo que visa tutelar esses valores públicos e sociais, em verdade também pune o não pagamento da dívida ao fisco, tanto que a legislação prevê certas hipóteses em que o pagamento elide a criminalidade” (Op. cit. p. 211).

¹¹ Ver texto integral no item 17.2.

¹² Torna impossível a extinção da punibilidade pelo ressarcimento se o infrator for reincidente, conforme definição da lei tributária.

¹³ Prescreve o art. 3º da lei que “somente os atos definidos nesta lei poderão constituir crime de sonegação fiscal”.

¹⁴ A parte final desse dispositivo gerou inúmeras tentativas de trancamento da ação penal por via do *habeas corpus*, alegando a consumação da prescrição biennial da pena de multa, que se imporia em face da primariedade do paciente. Tais tentativas não lograram êxitos porque a primariedade há de ser comprovada nos autos, mediante a observância do princípio do contraditório, devendo restar proclamada na decisão judicial. Não há como pretender fazer essa prova *ab initio* juntando algumas certidões de distribuidores forenses, pois o agente pode ter sido condenado em qualquer localidade, mesmo fora do país.

¹⁵ Ver texto integral no item 17.2.

¹⁶ O art. 5º da Lei nº 4.729/65, que substituiu os §§ 1º e 2º do art. 334 do Código Penal, acrescentando novas hipóteses de crimes de contrabando e descaminho, está em pleno vigor porque não há qualquer colidência com as disposições da nova lei. Entendimento em contrário conduziria, necessariamente, a uma situação de *vacatio legis*, que o legislador evitou, deixando de revogar expressamente a Lei nº 4.729/65. Para fins de extinção da punibilidade pelo pagamento o STF equiparou o crime de descaminho ao crime contra ordem tributária (HC nº 85.942/SP, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* de 1º-8-2011).

¹⁷ A revogação concomitante pela Lei nº 8.383/91 tanto do art. 2º da Lei nº 4.729/65, como do art. 14 da Lei nº 8.137/90 enseja o entendimento de que a primeira não foi revogada pela segunda, pelo menos em termos de interpretação autêntica, isto é, aquela feita pela Lei nº 8.383/91.

¹⁸ Temos seríssimas dúvidas quanto à constitucionalidade dessa lei, tendo em vista o disposto no inciso LXVII, do art. 5º da CF. Se uma lei infraconstitucional pudesse equiparar situações várias a qualquer uma das hipóteses previstas na Carta Magna, de nada adiantaria a enumeração taxativa dos casos de prisão por dívida civil. A Lei nº 8.866/94 criticada foi declarada inconstitucional pelo Plenário do STF na ADI nº 1055-DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, J. 15-12-2016.

¹⁹ Ajuizada a execução fiscal, eventual prisão civil somente se dará visando à entrega do bem dado ou trazido em garantia do juízo. Essa prisão poderá ser decretada nos próprios autos, independentemente de ação de depósito, conforme Súmula 619 do STF.

²⁰ Na verdade, contribuição social é tributo.

²¹ Os demais atos previstos no art. 156 do CTN extinguem o crédito tributário e, por conseguinte, a relação jurídico-tributária existente entre o fisco e o contribuinte.

²² E aqui é irrelevante que, ao exercer o poder de veto, o sr. Presidente da República tenha disparado contra um alvo equivocado. O importante é que o tiro atingiu, acertadamente, o alvo oculto, sepultando no nascedouro possíveis discussões no futuro quanto à

constitucionalidade desse preceito.

²³ Impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições sociais do art. 149 e do art. 195 da CF.

²⁴ O art. 95, *d*, da Lei nº 8.212/91 foi revogado pela Lei nº 9.983, de 14-7-2000, cujo art. 1º introduziu no Código Penal o art. 168-A com a seguinte redação: *Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional. Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.*

²⁵ O STF declarou a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 9.639/98, em sua publicação de 26 de maio de 1998, explicitando que a declaração tem efeitos *ex tunc*, porque resultado de inexatidão material nos autógrafos encaminhados à sanção do Presidente da República, caracterizando violação do processo legislativo (HC nº 77.724-SP, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 2-2-2001 e HC nº 77.734-SC, Rel. Min. Néri da Silveira, *DJ* de 10-8-2000).

²⁶ Os arts. 12 e 13 cuidam de parcelamento em até 60 meses dos débitos com vencimentos até 29 de fevereiro de 2000, não inscritos e inscritos na dívida ativa, respectivamente.

²⁷ O Programa anterior referia-se a débitos com vencimentos até 29-2-2000.

²⁸ Fiel à tradição, o legislador ordinário ainda não se deu conta de que, com o advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais passaram a constituir espécie do gênero tributo, conforme pacífica manifestação doutrinária e jurisprudencial.

²⁹ O STF entendeu que a norma “*do art. 9º da Lei nº 10.684/03, se aplica, indistinto, a todos os crimes tributários e a todas as formas de parcelamento, qualquer que seja o programa ou o regime que, instituído pelo Estado, sob este ou aquele nome, no exercício de sua competência tributária, possibilite o pagamento parcelado do débito tributário*”. Com esse fundamento foi concedida medida liminar em HC mediante aplicação retroativa da lei geral e mais benéfica para determinar a suspensão da execução penal promovida contra o paciente (MC em Habeas Corpus nº 85.048-1RS, Rel. Min. Cezar Peluso, *DJ* de 19-11-2004, p. 40). No julgamento de 30-5-2006 a ordem foi concedida, *DJ* de 1-9-2006,

p. 21.

³⁰ HC nº 81.929/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 16-12-2003, *DJ* de 27-2-2004, Ata nº 4/2004 e HC nº 83.414/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 2-3-2004, *DJ* de 23-4-2004, Ata nº 11/2004.

³¹ Segundo a jurisprudência do STF, não corre o prazo prescricional da ação penal durante a suspensão da pretensão punitiva do Estado (HC nº 81.929/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso; HC nº 83.414/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa). Pela Súmula Vinculante 8, “*não se tipifica crime material contra a ordem tributária previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*”. A expressão final deve ser entendida como encerramento do processo administrativo tributário que é diferente do procedimento administrativo do lançamento.

³² Era praxe nas esferas federal e estadual a lavratura do auto de infração e concomitante representação ao Ministério Público, de forma indiscriminada, a pretexto de exercer a faculdade do art. 16 da Lei nº 8.137/90, com o fito de exacerbar a função intimidatória da sanção. Em boa hora, o art. 83 da Lei nº 9.430/96 veio corrigir essa anomalia, determinando a representação fiscal para fins penais apenas após a ulatimação do respectivo processo administrativo fiscal. O Procurador-Geral da República propôs ação direta de inconstitucionalidade visando à suspensão dos efeitos desse artigo. O Plenário do STF indeferiu a medida liminar em 20-3-97 e, por maioria de votos, julgou improcedente a ação e firmou a constitucionalidade do art. 83 da referida lei (Adin 1571-1-DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJ*, de 19-12-2003, Ata nº 38). No Estado de São Paulo foi sancionada a Lei Complementar de nº 970, de 11-1-2005, que acrescenta o inciso IX ao art. 5º da LC nº 939/03 (Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte), assegurando ao contribuinte “*o não encaminhamento ao Ministério Público, por parte da administração tributária, de representação para fins penais relativa aos crimes contra ordem tributária enquanto não proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência do crédito tributário correspondente*”.

³³ É verdade que, por princípio de economia processual, impõe-se o aproveitamento de decisão judicial condenatória resultante da mais rigorosa observância do princípio da ampla defesa, que caracteriza o processo penal.

³⁴ Em matéria de crime contra a ordem tributária, essa regra deveria ser aplicada inversamente, pois o juízes que integram as Varas das Fazendas Públicas estão mais familiarizados com as noções e categorias de Direito Tributário que, em geral, compõem as hipóteses criminais.

³⁵ Aliás, na hipótese sob comento inexistente dualidade de jurisdição, como nos casos regulados pelo CPP e CPC.

³⁶ “É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal.”

³⁷ HC nº 81.611-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* de 19-12-2003, Ata nº 38.

³⁸ Descumprimento de obrigação alimentícia e depositário infiel.

³⁹ Adin nº 1.055-7, Rel. Min. Sydney Sanches, *DJ* de 13-6-1997, p. 26.689.

17

LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR E PROJETO DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Sumário: 17.1 Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. 17.2 Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. 17.3 Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. 17.4 Lei nº 8.866, de 11 de abril de 1994. 17.5 Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. 17.6 Lei Complementar nº 65, de 15 de abril de 1991. 17.7 Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992. 17.8 Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. 17.9 Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. 17.10 Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. 17.11 Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005.

17.1 LEI Nº 4.729, DE 14 DE JULHO DE 1965

Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências.

O Presidente da República.

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:¹

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;²

II – inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;³

III – alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV – fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis;

V – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do Imposto sobre a Renda como incentivo fiscal.

Pena: Detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa de 2 (duas) a 5 (cinco) vezes o valor do tributo.

§ 1º Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo.⁴

§ 2º Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público que exerce, a pena será aumentada da sexta parte.

§ 3º O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal, será punido com a pena deste artigo, aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo.

Art. 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, ação fiscal própria.⁵

(Revogado pela Lei nº 8.383, de 30-12-1991.)

Art. 3º Somente os atos definidos nesta Lei poderão constituir crime de sonegação fiscal.

Art. 4º A multa aplicada nos termos desta Lei será computada e recolhida, integralmente, como receita pública extraordinária.

Art. 5º No artigo 334, do Código Penal, substituíam-se os §§ 1º e 2º pelos seguintes:

§ 1º Incorre na mesma pena quem:

a) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei;

b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho;

c) vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no Território Nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem;

d) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos.

§ 2º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercício em residências.

§ 3º A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo.

Art. 6º Quando se tratar de pessoa jurídica, a responsabilidade penal pelas infrações previstas nesta Lei será de todos os que, direta ou indiretamente ligados à mesma, de modo permanente ou eventual, tenham praticado ou concorrido para a prática da sonegação fiscal.⁶

Art. 7º As autoridades administrativas que tiverem conhecimento de crime previsto nesta Lei, inclusive em autos e papéis que conhecerem, sob pena de responsabilidade, remeterão ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração, para instrução do procedimento criminal cabível.⁷

§ 1º Se os elementos comprobatórios forem suficientes, o Ministério Público oferecerá, desde logo, denúncia.

§ 2º Sendo necessários esclarecimentos, documentos ou diligências complementares, o Ministério Público os requisitará, na forma estabelecida no Código de Processo Penal.

Art. 8º Em tudo o mais em que couber e não contrariar os artigos 1º a 7º da Lei, aplicar-se-ão o Código Penal e o Código de Processo Penal.

Art. 9º O lançamento *ex officio* relativo às declarações de rendimentos, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos, com base na renda presumida, através da utilização dos sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida ou consumida pelo contribuinte.

(Revogado pela Lei nº 8.021, de 12/4/1990).

Art. 10. O Poder Executivo procederá às alterações do Regulamento do Imposto de Renda decorrentes das modificações constantes desta Lei.

Art. 11. Esta Lei entrará em vigor 60 (sessenta) dias após sua publicação.

Art. 12. Revogam-se as disposições em contrário.

17.2 LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990

Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

O Presidente da República.

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Capítulo I

Dos crimes contra a ordem tributária

Seção I

Dos crimes praticados por particulares

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;⁸

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;⁹

III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Seção II

Dos crimes praticados por funcionários públicos

Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I – extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido, ou inexato de tributo ou contribuição social;

II – exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente.

Pena – reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III – patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.

Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

(...)

Capítulo IV

Das disposições gerais

Art. 11. Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta Lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade.¹⁰

Parágrafo único. Quando a venda ao consumidor for efetuada por sistema de entrega ao consumo ou por intermédio de

distribuidor ou revendedor, seja em regime de concessão comercial ou outro em que o preço ao consumidor é estabelecido ou sugerido pelo fabricante ou concedente, o ato por este praticado não alcança o distribuidor ou revendedor.

Art. 12. São circunstâncias que podem agravar de 1/3 (um terço) até a metade as penas previstas nos artigos 1º, 2º e 4º a 7º:

I – ocasionar grave dano à coletividade;

II – ser o crime cometido por servidor público no exercício de suas funções;

III – ser o crime praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde.

Art. 13. VETADO.

Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.¹¹ (Revogado pela Lei n. 8.383, de 30/12/1991).¹²

Art. 15. Os crimes previstos nesta Lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no artigo 100 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal.

Art. 16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta Lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoridade, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Parágrafo único. Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou coautoria, o coautor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços.

(...)

17.3 LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991

Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

(...)

Art. 95. Constitui crime:

a) deixar de incluir na folha de pagamento da empresa os segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou autônomo que lhe prestem serviços;

b) deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa o montante das quantias descontadas dos segurados e o das contribuições da empresa;

c) omitir total ou parcialmente receita ou lucro auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições, descumprindo as normas legais pertinentes;

d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecada dos segurados ou do público;¹³

e) deixar de recolher contribuições devidas à Seguridade Social que tenham integrado custos ou despesas contábeis relativos a produtos ou serviços vendidos;

f) deixar de pagar salário-família, salário-maternidade, auxílio-natalidade ou outro benefício devido a segurado, quando as respectivas quotas e valores já tiverem sido reembolsados à empresa;

g) inserir ou fazer inserir em folha de pagamento pessoa que não possui a qualidade de segurado obrigatório;

h) inserir ou fazer inserir em Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a Seguridade Social declaração falsa ou diversa da que deveria ser feita;

i) inserir ou fazer inserir em documentos contábeis ou outros relacionados com as obrigações da empresa declaração falsa ou diversa da que deveria constar, bem como omitir elementos exigidos pelas normas legais ou regulamentares específicas;

j) obter ou tentar obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo direto ou indireto da Seguridade Social ou de suas entidades, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, contrafação, imitação, alteração ardilosa, falsificação ou qualquer outro meio fraudulento.

§ 1º No caso dos crimes caracterizados nas alíneas *d*, *e* e *f* deste artigo, a pena será aquela estabelecida no art. 5º da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, aplicando-se à espécie as disposições constantes dos arts. 26, 27, 30, 31 e 33 do citado diploma legal.

§ 2º A empresa que transgredir as normas desta Lei, além das outras sanções previstas, sujeitar-se-á, nas condições em que dispuser o regulamento:

a) à suspensão de empréstimos e financiamentos, por instituições financeiras oficiais;

- b) à revisão de incentivos fiscais de tratamento tributário especial;
- c) à inabilitação para licitar e contratar com qualquer órgão ou entidade da administração pública direta ou indireta federal, estadual, do Distrito Federal ou municipal;
- d) à interdição para o exercício do comércio, se for sociedade mercantil ou comerciante individual;
- e) à desqualificação para impetrar concordata;
- f) à cassação de autorização para funcionar no país, quando for o caso.

§ 3º Consideram-se pessoalmente responsáveis pelos crimes acima caracterizados o titular de firma individual, os sócios solidários, gerentes, diretores ou administradores que participem ou tenham participado da gestão da empresa beneficiada, assim como o segurado que tenha obtido vantagens.

§ 4º A Seguridade Social, através de seus órgãos competentes, e de acordo com o regulamento, promoverá a apreensão de comprovantes de arrecadação e de pagamento de benefícios, bem como de quaisquer documentos pertinentes, inclusive contábeis, mediante lavratura do competente termo, com a finalidade de apurar administrativamente a ocorrência dos crimes previstos neste artigo.

17.4 LEI Nº 8.866, DE 11 DE ABRIL DE 1994

Dispõe sobre o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública e dá outras providências.

Faço saber que o Presidente da República adotou a Medida Provisória nº 449, de 1994, que o Congresso Nacional aprovou, e eu, Humberto Lucena, Presidente do Senado Federal, para os efeitos do disposto no parágrafo único do art. 62 da Constituição Federal, promulgo a seguinte Lei:

Art. 1º É depositário da Fazenda Pública,¹⁴ observado o disposto nos arts. 1.282, I,¹⁵ e 1.283¹⁶ do Código Civil, a pessoa a que a legislação tributária ou previdenciária imponha a obrigação de reter ou receber de terceiro, e recolher aos cofres públicos, impostos, taxas e contribuições, inclusive à Seguridade Social.

§ 1º Aperfeiçoa-se o depósito na data da retenção ou recebimento do valor a que esteja obrigada a pessoa física ou jurídica.

§ 2º É depositário infiel aquele que não entrega à Fazenda Pública o valor referido neste artigo, no termo e forma fixados na legislação tributária ou previdenciária.

Art. 2º Constituem prova literal para se caracterizar a situação do depositário infiel, dentre outras:

I – a declaração feita pela pessoa física ou jurídica, do valor descontado ou recebido de terceiro, constante em folha de pagamento¹⁷ ou em qualquer outro documento fixado na legislação tributária ou previdenciária, e não recolhido aos cofres públicos;

II – o processo administrativo findo mediante o qual se tenha constituído crédito tributário ou previdenciário, decorrente de valor descontado ou recebido de terceiro e não recolhido aos cofres públicos;

III – a certidão do crédito tributário ou previdenciário decorrente dos valores descontados ou recebidos, inscritos na dívida ativa.

Art. 3º Caracterizada a situação de depositário infiel, o Secretário da Receita Federal comunicará ao representante judicial da Fazenda Nacional para que ajuíze ação civil a fim de exigir o recolhimento do valor do imposto, taxa ou contribuição descontado, com os correspondentes acréscimos legais.

Parágrafo único. A comunicação de que trata este artigo, no âmbito dos Estados e do Distrito Federal, caberá às autoridades definidas na legislação específica dessas unidades federadas, feita aos respectivos representantes judiciais competentes; no caso do Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS, a iniciativa caberá ao seu presidente, competindo ao representante judicial da autarquia a providência processual de que trata este artigo.

Art. 4º Na petição inicial, instruída com a cópia autenticada, pela repartição, da prova literal do depósito de que trata o art. 2º, o representante judicial da Fazenda Nacional ou, conforme o caso, o representante judicial dos Estados, Distrito Federal ou do INSS requererá ao juízo a citação do depositário para, em dez dias:

I – recolher ou depositar a importância correspondente ao valor do imposto, taxa ou contribuição descontado ou recebido de terceiro, com os respectivos acréscimos legais;

II – contestar a ação.

§ 1º Do pedido constará, ainda, a cominação da pena de prisão.

§ 2º Não recolhida nem depositada a importância, nos termos deste artigo, o juiz, nos quinze dias seguintes à citação,

decretará a prisão do depositário infiel,¹⁸ por período não superior a noventa dias.

§ 3º A contestação deverá ser acompanhada do comprovante de depósito judicial do valor integral devido à Fazenda Pública, sob pena de o réu sofrer os efeitos da revelia.¹⁹

§ 4º Contestada a ação, observar-se-á o procedimento ordinário.

Art. 5º O juiz poderá julgar antecipadamente a ação, se verificados os efeitos da revelia.

Art. 6º Julgada procedente a ação, ordenará o juiz conversão do depósito judicial em renda ou, na sua falta, a expedição de mandado para entrega, em 24 horas, do valor exigido.

Art. 7º Quando o depositário infiel for pessoa jurídica, a prisão referida no § 2º do art. 4º será decretada contra seus diretores, administradores, gerentes ou empregados²⁰ que movimentem recursos financeiros isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Tratando-se de empresa estrangeira, a prisão recairá sobre seus representantes, dirigentes e empregados no Brasil que revistam a condição mencionada neste artigo.

Art. 8º Cessará a prisão com o recolhimento do valor exigido.

Art. 9º Não se aplica ao depósito referido nesta Lei o art. 1.280 do Código Civil (o art. 1.280 referido corresponde ao art. 645 do Código Civil vigente).

Art. 10. Ficam convalidados os atos praticados com base na Medida Provisória nº 427, de 11 de fevereiro de 1994.

Art. 11. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 12. Revogam-se as disposições em contrário.

17.5 LEI Nº 6.830, DE 22 DE SETEMBRO DE 1980

Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências.

O Presidente da República.

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.²¹

Art. 2º Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964,²² com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 1º Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§ 2º A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.²³

§ 3º A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.²⁴

§ 4º A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

§ 5º O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:²⁵

I – o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II – o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III – a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV – a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V – a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI – o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

§ 6º A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

§ 7º O Termo de Inscrição e a Certidão de Dívida Ativa poderão ser preparados e numerados por processo manual,

mecânico ou eletrônico.

§ 8º Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

§ 9º O prazo para a cobrança das contribuições previdenciárias continua a ser o estabelecido no artigo 144 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960.²⁶

Art. 3º A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.²⁷

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

Art. 4º A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I – o devedor;²⁸

II – o fiador;²⁹

III – o espólio;³⁰

IV – a massa falida;³¹

V – o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado;³² e

VI – os sucessores a qualquer título.³³

§ 1º Ressalvado o disposto no artigo 31, o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens.

§ 2º À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

§ 3º Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.³⁴

§ 4º Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional.

Art. 5º A competência para processar e julgar a execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro juízo, inclusive o da falência, da concordata, da liquidação, da insolvência ou do inventário.³⁵

Art. 6º A petição inicial indicará apenas:³⁶

I – o juiz a quem é dirigida;

II – o pedido; e

III – o requerimento para a citação.

§ 1º A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.

§ 2º A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico.

§ 3º A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial.

§ 4º O valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais.

Art. 7º O despacho do juiz que deferir a inicial importa em ordem para:

I – citação, pelas sucessivas modalidades previstas no artigo 8º;

II – penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito ou fiança;³⁷

III – arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar;

IV – registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou outras despesas, observado o disposto no artigo 14; e

V – avaliação dos bens penhorados ou arrestados.³⁸

Art. 8º O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:³⁹

I – a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;

II – a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado; ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;

III – se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por oficial de justiça ou por edital;⁴⁰

IV – o edital de citação será afixado na sede do juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterá, apenas, a indicação da exequente, o nome do devedor e dos corresponsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do juízo.⁴¹

§ 1º O executado ausente do País será citado por edital, com o prazo de 60 (sessenta) dias.

§ 2º O despacho do juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.⁴²

Art. 9º Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão da Dívida Ativa, o executado poderá:⁴³

I – efetuar depósito em dinheiro, à ordem do juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II – oferecer fiança bancária;⁴⁴

III – nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou

IV – indicar à penhora bens oferecidos por terceiros⁴⁵ e aceitos pela Fazenda Pública.

§ 1º O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge.⁴⁶

§ 2º Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros.

§ 3º A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro ou fiança bancária, produz os mesmos efeitos da penhora.

§ 4º Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.

§ 5º A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições preestabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 6º O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor.⁴⁷

Art. 10. Não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução de que trata o artigo 9º, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis.⁴⁸

Art. 11. A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:⁴⁹

I – dinheiro;⁵⁰

II – título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em Bolsa;

III – pedras e metais preciosos;

IV – imóveis;⁵¹

V – navios e aeronaves;

VI – veículos;

VII – móveis e semoventes; e

VIII – direitos e ações.

§ 1º Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.⁵²

§ 2º A penhora efetuada em dinheiro será convertida no depósito de que trata o inciso I do artigo 9º.

§ 3º O juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exequente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo.⁵³

Art. 12. Na execução fiscal, far-se-á intimação da penhora ao executado, mediante publicação, no órgão oficial, do ato de juntada do termo ou do auto de penhora.⁵⁴

§ 1º Nas comarcas do interior dos Estados, a intimação poderá ser feita pela remessa de cópia do termo ou do auto de penhora, pelo correio, na forma estabelecida no artigo 8º, I e II, para a citação.⁵⁵

§ 2º Se a penhora recair sobre o imóvel, far-se-á intimação ao cônjuge, observadas as normas previstas para a citação.

§ 3 Far-se-á a intimação da penhora pessoalmente ao executado se, na citação feita pelo correio, o aviso de recepção não contiver a assinatura do próprio executado, ou de seu representante legal.⁵⁶

Art. 13. O termo ou auto de penhora conterá, também, a avaliação dos bens penhorados, efetuada por quem o lavrar.

§ 1º Impugnada a avaliação, pelo executado, ou pela Fazenda Pública, antes de publicado o edital de leilão, o juiz, ouvida a outra parte, nomeará avaliador oficial para proceder a nova avaliação dos bens penhorados.⁵⁷

§ 2º Se não houver, na comarca, avaliador oficial ou este não puder apresentar o laudo de avaliação no prazo de 15 (quinze) dias, será nomeada pessoa ou entidade habilitada, a critério do juiz.

§ 3º Apresentado o laudo, o juiz decidirá de plano sobre a avaliação.

Art. 14. O oficial de justiça entregará contrafé e cópia do termo ou do auto de penhora ou arresto, com a ordem de registro de que trata o artigo 7º, IV:⁵⁸

I – no ofício próprio, se o bem for imóvel ou a ele equiparado;

II – na repartição competente para emissão de certificado de registro, se for veículo;

III – na Junta Comercial, na Bolsa de Valores, e na sociedade comercial, se forem ações, debênture, parte beneficiária, cota ou qualquer outro título, crédito ou direito societário nominativo.

Art. 15. Em qualquer fase do processo, será deferida pelo juiz:⁵⁹

I – ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária; e

II – à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no artigo 11, bem como o reforço da penhora insuficiente.

Art. 16. O executado oferecerá embargos,⁶⁰ no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I – do depósito;

II – da juntada da prova da fiança bancária;⁶¹

III – da intimação da penhora.⁶²

§ 1º Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.⁶³

§ 2º No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até 3 (três), ou a critério do juiz, até o dobro desse limite.⁶⁴

§ 3º Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimento, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

Art. 17. Recebidos os embargos, o juiz mandará intimar a Fazenda, para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento.⁶⁵

Parágrafo único. Não se realizará audiência, se os embargos versarem sobre matéria de direito ou, sendo de direito e de fato, a prova for exclusivamente documental, caso em que o juiz proferirá a sentença no prazo de 30 (trinta) dias.⁶⁶

Art. 18. Caso não sejam oferecidos os embargos, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução.⁶⁷

Art. 19. Não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para, no prazo de 15 (quinze) dias:⁶⁸

I – remir o bem, se a garantia for real;⁶⁹ ou

II – pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, indicados na Certidão de Dívida Ativa, pelos quais se obrigou, se a garantia for fidejussória.

Art. 20. Na execução por carta, os embargos do executado serão oferecidos no juízo deprecado, que os remeterá ao juízo deprecante, para instrução e julgamento.⁷⁰

Parágrafo único. Quando os embargos tiverem por objeto vícios ou irregularidades de atos do próprio juízo deprecado, caber-lhe-á unicamente o julgamento dessa matéria.

Art. 21. Na hipótese de alienação antecipada dos bens penhorados, o produto será depositado em garantia da execução, nos termos previstos no artigo 9º, I.⁷¹

Art. 22. A arrematação será precedida de edital, afixado no local de costume, na sede do juízo, e publicado em resumo, uma só vez, gratuitamente, como expediente judiciário, no órgão oficial.⁷²

§ 1º O prazo entre as datas de publicação do edital e do leilão não poderá ser superior a 30 (trinta), nem inferior a 10 (dez) dias.

§ 2º O representante judicial da Fazenda Pública será intimado, pessoalmente, da realização do leilão, com a antecedência

prevista no parágrafo anterior.

Art. 23. A alienação de quaisquer bens penhorados será feita em leilão público, no lugar designado pelo juiz.⁷³

§ 1º A Fazenda Pública e o executado poderão requerer que os bens sejam leiloados englobadamente ou em lotes que indicarem.

§ 2º Cabe ao arrematante o pagamento da comissão do leiloeiro e demais despesas indicadas no edital.

Art. 24. A Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados:⁷⁴

I – antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos;

II – findo o leilão:

a) se não houver licitante, pelo preço da avaliação;

b) havendo licitantes, com preferência, em igualdade de condições com a melhor oferta, no prazo de 30 (trinta) dias.

Parágrafo único. Se o preço da avaliação ou o valor da melhor oferta for superior ao dos créditos da Fazenda Pública, a adjudicação somente será deferida pelo juiz se a diferença for depositada, pela exequente, à ordem do juízo, no prazo de 30 (trinta) dias.⁷⁵

Art. 25. Na execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente.⁷⁶

Parágrafo único. A intimação de que trata este artigo poderá ser feita mediante vista dos autos, com imediata remessa ao representante judicial da Fazenda Pública, pelo cartório ou secretaria.

Art. 26. Se, antes da decisão de primeira instância, a inscrição de Dívida Ativa for, a qualquer título, cancelada, a execução fiscal será extinta, sem qualquer ônus para as partes.⁷⁷

Art. 27. As publicações de atos processuais poderão ser feitas resumidamente ou reunir num só texto os de diferentes processos.⁷⁸

Parágrafo único. As publicações farão sempre referência ao número do processo no respectivo juízo e ao número da correspondente inscrição de Dívida Ativa, bem como ao nome das partes e de seus advogados, suficientes para a sua identificação.⁷⁹

Art. 28. O juiz, a requerimento das partes, poderá, por conveniência da unidade da garantia da execução, ordenar a reunião de processos contra o mesmo devedor.⁸⁰

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, os processos serão redistribuídos ao juízo da primeira distribuição.

Art. 29. A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento.⁸¹

Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre as pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:⁸²

I – União e suas autarquias;

II – Estados, Distrito Federal e territórios e suas autarquias, conjuntamente e *pro rata*;

III – Municípios e suas autarquias, conjuntamente e *pro rata*.

Art. 30. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento da Dívida Ativa da Fazenda Pública a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis.⁸³

Art. 31. Nos processos de falência, concordata, liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a prova de quitação da Dívida Ativa ou a concordância da Fazenda Pública.⁸⁴

Art. 32. Os depósitos judiciais em dinheiro serão obrigatoriamente feitos:⁸⁵

I – na Caixa Econômica Federal, de acordo com o Decreto-Lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, quando relacionados com a execução fiscal proposta pela União ou suas autarquias;

II – na Caixa Econômica ou no banco oficial da unidade federativa ou, a sua falta, na Caixa Econômica Federal, quando relacionados com execução fiscal proposta pelo Estado, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias.

§ 1º Os depósitos de que trata este artigo estão sujeitos à atualização monetária, segundo os índices estabelecidos para os débitos tributários federais.⁸⁶

§ 2º Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do juízo competente.

Art. 33. O juízo, de ofício, comunicará à repartição competente da Fazenda Pública, para fins de averbação no Regime da Dívida Ativa, a decisão final, transitada em julgado, que der por improcedente a execução, total ou parcialmente.⁸⁷

Art. 34. Das sentenças de primeira instância proferidas em execuções de valor igual ou inferior a 50 (cinquenta) Obrigações do Tesouro Nacional – OTN, só se admitirão embargos infringentes⁸⁸ e de declaração.⁸⁹

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considerar-se-á o valor da dívida monetariamente atualizado e acrescido de multa e juros de mora e demais encargos legais, na data da distribuição.

§ 2º Os embargos infringentes, instruídos ou não, com documentos novos, serão deduzidos, no prazo de 10 (dez) dias, perante o mesmo juízo, em petição fundamentada.

§ 3º Ouvido o embargado, no prazo de 10 (dez) dias, serão os autos conclusos ao juiz, que, dentro de 20 (vinte) dias, os rejeitará ou reformará a sentença.

Art. 35. Nos processos regulados por esta Lei, poderá ser dispensada a audiência de revisor, no julgamento das apelações.⁹⁰

Art. 36. Compete à Fazenda Pública baixar normas sobre o recolhimento da Dívida Ativa respectiva, em juízo ou fora dele, e aprovar, inclusive, os modelos de documentos de arrecadação.⁹¹

Art. 37. O auxiliar de justiça que, por ação ou omissão, culposa ou dolosa, prejudicar a execução, será responsabilizado, civil, penal e administrativamente.⁹²

Parágrafo único. O oficial de justiça deverá efetuar, em 10 (dez) dias, as diligências que lhe forem ordenadas, salvo motivo de força maior devidamente justificado perante o juízo.⁹³

Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Públicas admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.⁹⁴

Parágrafo único. A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.⁹⁵

Art. 39. A Fazenda Pública não está sujeita ao pagamento de custas e emolumentos. A prática dos atos judiciais de seu interesse independe de preparo ou de prévio depósito.⁹⁶

Parágrafo único. Se vencida, a Fazenda Pública ressarcirá o valor das despesas feitas pela parte contrária.⁹⁷

Art. 40. O juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.⁹⁸

§ 1º Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º Encontrados que sejam, a qualquer tempo,⁹⁹ o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.¹⁰⁰

Art. 41. O processo administrativo correspondente inscrição de Dívida Ativa, execução fiscal ou ação proposta contra a Fazenda Pública será mantido na repartição competente, dele se extraindo as cópias autenticadas ou certidões, que forem requeridas pelas partes ou requisitadas pelo juiz ou pelo Ministério Público.

Parágrafo único. Mediante requisição do juiz repartição competente, com dia e hora previamente marcados, poderá o processo administrativo ser exibido, na sede do juízo, pelo funcionário para esse fim designado, lavrando o serventário termo da ocorrência, com indicação, se for o caso, das peças a serem trasladadas.¹⁰¹

Art. 42. Revogadas as disposições em contrário, esta Lei entrará em vigor 90 (noventa) dias após a data de sua publicação.¹⁰²

17.6 LEI COMPLEMENTAR Nº 65, DE 15 DE ABRIL DE 1991

Define, na forma da alínea a do inciso X do art. 155 da Constituição Federal, os produtos semielaborados que podem ser tributados pelos Estados e Distrito Federal, quando de sua exportação para o exterior.

Art. 1º É compreendido no campo de incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre

prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação (ICMS) o produto industrializado semielaborado destinado ao exterior.¹⁰³

I – que resulte de matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral sujeita ao imposto quando exportada *in natura*;

II – cuja matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral não tenha sofrido qualquer processo que implique modificação da natureza química originária.

III – cujo custo da matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral represente mais de sessenta por cento do custo do correspondente produto, apurado segundo o nível tecnológico disponível no País.

Art. 2º Cabe ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ):

I – estabelecer as regras para a apuração do custo industrial conforme referido no artigo anterior;

II – elaborar lista dos produtos industrializados semielaborados segundo definidos no artigo anterior, atualizando-a sempre que necessário.¹⁰⁴

§ 1º É assegurado ao contribuinte reclamar, perante o Estado ou o Distrito Federal, onde tiver domicílio fiscal, contra a inclusão, entre os produtos semielaborados, do bem de sua fabricação.

§ 2º Julgada procedente a reclamação, o Estado ou o Distrito Federal submeterá ao Conselho Nacional de Política Fazendária a exclusão do produto da lista de que trata o inciso II do *caput* deste artigo.

§ 3º Para definição dos produtos semielaborados, os contribuintes são obrigados a fornecer ao Conselho Nacional de Política Fazendária e ao Estado ou ao Distrito Federal de sua jurisdição fiscal a respectiva planilha de custo industrial que lhes for requerida.

Art. 3º Não se exigirá a anulação do crédito relativo às entradas de mercadorias para utilização como matéria-prima, material secundário e material de embalagem, bem como o relativo ao fornecimento de energia e aos serviços prestados por terceiros na fabricação e transporte de produtos industrializados destinados ao exterior.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, equipara-se a saída para o exterior a remessa, pelo respectivo fabricante, com o fim específico de exportação de produtos industrializados com destino a:

I – empresa comercial exportadora, inclusive *tradings*, ou outro estabelecimento do fabricante;

II – armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro;

III – outro estabelecimento, nos casos em que a lei estadual indicar.

Art. 4º Para cálculo da participação de cada Estado ou do Distrito na repartição da receita tributária de que trata o inciso II do art. 159 da Constituição, somente será considerado o valor dos produtos industrializados exportados para o exterior na proporção do ICMS que deixou de ser exigido em razão da não incidência prevista no item *a* do inciso X e da desoneração prevista no item *f* do inciso XII, ambos do § 2º do art. 155 da Constituição.

Parágrafo único. O Tribunal de Contas da União somente aplicará o disposto neste artigo a partir do segundo cálculo da correspondente participação a ser realizado depois da vigência desta Lei.

Art. 5º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 6º Revogam-se as disposições em contrário.

17.7 LEI Nº 8.397, DE 6 DE JANEIRO DE 1992

Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências.

O Presidente da República.

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias.¹⁰⁵

Parágrafo único. O requerimento da medida cautelar, na hipótese dos incisos V, alínea “b”, e VII, do art. 2º, independe de prévia constituição do crédito tributário.¹⁰⁶

(Redação dada pela Lei 9.532, de 10-12-97.)

Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:¹⁰⁷

I – sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;

II – tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando elidir o adimplemento da obrigação;

III – caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens;

IV – contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;

V – notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal:

a) deixa de pagá-lo no prazo legal,¹⁰⁸ salvo se suspensa sua exigibilidade;

b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros;

VI – possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;

VII – aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei;

VIII – tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário;¹⁰⁹

IX – pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito.

(Redação dada pela Lei 9.532, de 10-12-97.)

Art. 3º Para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial:

I – prova literal da constituição do crédito fiscal;

II – prova documental de algum dos casos mencionados no artigo antecedente.

Art. 4º A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação.

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica, a indisponibilidade recairá somente sobre os bens do ativo permanente, podendo, ainda, ser estendida aos bens do acionista controlador e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais, ao tempo:¹¹⁰

a) do fato gerador, nos casos de lançamento de ofício;

b) do inadimplemento da obrigação fiscal, nos demais casos.

§ 2º A indisponibilidade patrimonial poderá ser estendida em relação aos bens adquiridos a qualquer título do requerido ou daqueles que estejam ou tenham estado na função de administrador (§ 1º), desde que seja capaz de frustrar a pretensão da Fazenda Pública.¹¹¹

§ 3º Decretada a medida cautelar fiscal, será comunicada imediatamente ao registro público de imóveis, ao Banco Central do Brasil, à Comissão de Valores Mobiliários e às demais repartições que processem registros de transferência de bens, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a constrição judicial.

Art. 5º A medida cautelar fiscal será requerida ao Juiz competente para a execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.¹¹²

Parágrafo único. Se a execução judicial estiver em Tribunal, será competente o relator do recurso.

Art. 6º A Fazenda Pública pleiteará a medida cautelar fiscal em petição devidamente fundamentada, que indicará:

I – o Juiz a quem é dirigida;

II – a qualificação e o endereço, se conhecido, do requerido;

III – as provas que serão produzidas;

IV – o requerimento para citação.

Art. 7º O Juiz concederá liminarmente a medida cautelar fiscal, dispensada a Fazenda Pública de justificação prévia e de prestação de caução.¹¹³

Parágrafo único. Do despacho que conceder liminarmente a medida cautelar caberá agravo de instrumento.

Art. 8º O requerido será citado para, no prazo de quinze dias, contestar o pedido, indicando as provas que pretenda produzir.

Parágrafo único. Conta-se o prazo da juntada aos autos do mandado:

a) de citação, devidamente cumprido;

b) da execução da medida cautelar fiscal, quando concedida liminarmente.

Art. 9º Não sendo contestado o pedido, presumir-se-ão aceitos pelo requerido, como verdadeiros, os fatos alegados pela Fazenda Pública, caso em que o Juiz decidirá em dez dias.

Parágrafo único. Se o requerido contestar no prazo legal, o Juiz designará audiência de instrução e julgamento, havendo

prova a ser nela produzida.

Art. 10. A medida cautelar fiscal decretada poderá ser substituída, a qualquer tempo, pela prestação de garantia correspondente ao valor da pretensão da Fazenda Pública, na forma do art. 9º da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.¹¹⁴

Parágrafo único. A Fazenda Pública será ouvida necessariamente sobre o pedido de substituição, no prazo de cinco dias, presumindo-se da omissão a sua aquiescência.

Art. 11. Quando a medida cautelar fiscal for concedida em procedimento preparatório, deverá a Fazenda Pública propor a execução judicial da Dívida Ativa no prazo de sessenta dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecorrível na esfera administrativa.

Art. 12. A medida cautelar fiscal conserva a sua eficácia no prazo do artigo antecedente e na pendência do processo de execução judicial da Dívida Ativa, mas pode, a qualquer tempo, ser revogada ou modificada.¹¹⁵

Parágrafo único. Salvo decisão em contrário, a medida cautelar fiscal conservará sua eficácia durante o período de suspensão do crédito tributário¹¹⁶ ou não tributário.

Art. 13. Cessa a eficácia da medida cautelar fiscal:

I – se a Fazenda Pública não propuser a execução judicial da Dívida Ativa no prazo fixado no art. 11 desta Lei;

II – se não for executada dentro de trinta dias;

III – se for julgada extinta a execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública;

IV – se o requerido promover a quitação do débito que está sendo executado.

Parágrafo único. Se, por qualquer motivo, cessar a eficácia da medida, é defeso à Fazenda Pública repetir o pedido pelo mesmo fundamento.

Art. 14. Os autos do procedimento cautelar fiscal serão apensados aos do processo de execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Art. 15. O indeferimento da medida cautelar fiscal não obsta a que a Fazenda Pública intente a execução judicial da Dívida Ativa, nem influi no julgamento desta, salvo se o Juiz, no procedimento cautelar fiscal, acolher alegação de pagamento, de compensação, de transação, de remissão, de prescrição ou decadência, de conversão do depósito em renda, ou qualquer outra modalidade de extinção da pretensão deduzida.

Art. 16. Ressalvado o disposto no art. 15, a sentença proferida na medida cautelar fiscal não faz coisa julgada, relativamente à execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Art. 17. Da sentença que decretar a medida cautelar fiscal caberá apelação, sem efeito suspensivo, salvo se o requerido oferecer garantia na forma do art. 10 desta Lei.

Art. 18. As disposições desta Lei aplicam-se, também, ao crédito proveniente das contribuições sociais previstas no art. 195 da Constituição Federal.¹¹⁷

Art. 19. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 20. Revogam-se as disposições em contrário.

Brasília, 6 de janeiro de 1992, 171ª da Independência e 104ª da República.

FERNANDO COLLOR
Marcílio Marques Moreira

17.8 LEI Nº 9.532, DE 10 DE DEZEMBRO DE 1997¹¹⁸

Altera a legislação tributária federal e dá outras providências

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados¹¹⁹ para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior;

c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros; (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)

d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço. (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)

§ 2º Para efeito do disposto na alínea “b” do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, relativos a empréstimos, pagos ou creditados a empresa controlada ou coligada, independente do local de seu domicílio, incidentes sobre valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas, domiciliadas no exterior. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 4º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.¹²⁰

§ 5º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999.

§ 6º Nas hipóteses das alíneas “c” e “d” do § 1º o valor considerado disponibilizado será o mutuado ou adiantado, limitado ao montante dos lucros e reservas de lucros passíveis de distribuição, proporcional à participação societária da empresa no País na data da disponibilização. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

§ 7º Considerar-se-á disponibilizado o lucro: (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

a) na hipótese da alínea “c” do § 1º: (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)

1. na data da contratação da operação, relativamente a lucros já apurados pela controlada ou coligada; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. na data da apuração do lucro, na coligada ou controlada, relativamente a operações de mútuo anteriormente contratadas; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

b) na hipótese da alínea “d” do § 1º, em 31 de dezembro do ano-calendário em que tenha sido encerrado o ciclo de produção sem que haja ocorrido a liquidação. (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)

Art. 2º Os percentuais dos benefícios fiscais referidos no inciso I e no § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº 1.376, de 12 de dezembro de 1974, com as posteriores alterações, nos arts. 1º, inciso II, 19 e 23, da Lei nº 8.167, de 16 de janeiro de 1991, e no art. 4º, inciso V, da Lei nº 8.661, de 02 de junho de 1993, ficam reduzidos para:

I – 30% (trinta por cento), relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003; (Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

II – 20% (vinte por cento), relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III – 10% (dez por cento), relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

Art. 3º Os benefícios fiscais de isenção, de que tratam o art. 13 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, o art. 23 do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, com a redação do art. 1º do Decreto-lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977, e o inciso VIII do art. 1º da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, para os projetos de instalação, modernização, ampliação ou

diversificação, aprovados pelo órgão competente, a partir de 1º de janeiro de 1998, observadas as demais normas em vigor, aplicáveis à matéria, passam a ser de redução do imposto de renda e adicionais não restituíveis, observados os seguintes percentuais:¹²¹ (Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

I – 75% (setenta e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;

II – 50% (cinquenta por cento), a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III – 25% (vinte e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

§ 1º O disposto no *caput* não se aplica a projetos aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997, no órgão competente, para os quais prevalece o benefício de isenção até o término do prazo de concessão do benefício.

§ 2º Os benefícios fiscais de redução do imposto de renda e adicionais não restituíveis, de que tratam o art. 14 da Lei nº 4.239, de 1963, e o art. 22 do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, observadas as demais normas em vigor, aplicáveis à matéria, passam a ser calculados segundo os seguintes percentuais:

I – 37,5% (trinta e sete inteiros e cinco décimos por cento), a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;

II – 25% (vinte e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III – 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento), a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

§ 3º Ficam extintos, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, os benefícios fiscais de que trata este artigo.

Art. 4º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão manifestar a opção pela aplicação do imposto em investimentos regionais na declaração de rendimentos ou no curso do ano-calendário, nas datas de pagamento do imposto com base no lucro estimado, apurado mensalmente, ou no lucro real, apurado trimestralmente. (Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

§ 1º A opção, no curso do ano-calendário, será manifestada mediante o recolhimento, por meio de documento de arrecadação (DARF) específico, de parte do imposto sobre a renda de valor equivalente a até: (Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

I – 18% para o FINOR e FINAM e 25% para o FUNRES, a partir de janeiro de 1998 até dezembro de 2003; (Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

II – 12% para o FINOR e FINAM e 17% para o FUNRES, a partir de janeiro de 2004 até dezembro de 2008; (Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

III – 6% para o FINOR e FINAM e 9% para o FUNRES, a partir de janeiro de 2009 até dezembro de 2013. (Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

§ 2º No DARF a que se refere o parágrafo anterior, a pessoa jurídica deverá indicar o código de receita relativo ao fundo pelo qual houver optado. (Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

§ 3º Os recursos de que trata este artigo serão considerados disponíveis para aplicação nas pessoas jurídicas destinatárias. (Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

§ 4º A liberação, no caso das pessoas jurídicas a que se refere o art. 9º da Lei nº 8.167, de 16 de janeiro de 1991, será feita à vista de DARF específico, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal. (Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

§ 5º A opção manifestada na forma deste artigo é irrevogável, não podendo ser alterada. (Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

§ 6º Se os valores destinados para os fundos, na forma deste artigo, excederem o total a que a pessoa jurídica tiver direito, apurado na declaração de rendimentos, a parcela excedente será considerada: (Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

a) em relação às empresas de que trata o art. 9º da Lei nº 8.167, de 1991, como recursos próprios aplicados no respectivo projeto; (Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

b) pelas demais empresas, como subscrição voluntária para o fundo destinatário da opção manifestada no DARF. (Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

§ 7º Na hipótese de pagamento a menor de imposto em virtude de excesso de valor destinado para os fundos, a diferença deverá ser paga com acréscimo de multa e juros, calculados de conformidade com a legislação do imposto de renda. (Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

§ 8º Fica vedada, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, a opção pelos benefícios fiscais de que trata este artigo. (Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

Art. 5º A dedução do imposto de renda relativa aos incentivos fiscais previstos no art. 1º da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, no art. 26 da Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991, e no inciso I do art. 4º da Lei nº 8.661, de 1993, não poderá exceder, quando considerados isoladamente, a quatro por cento do imposto de renda devido, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995.

Art. 6º Observados os limites específicos de cada incentivo e o disposto no

§ 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, o total das deduções de que tratam:

I – o art. 1º da Lei nº 6.321, de 1976 e o inciso I do art. 4º da Lei nº 8.661, de 1993, não poderá exceder a quatro por cento do imposto de renda devido;

II – o art. 26 da Lei nº 8.313, de 1991, e o art. 1º da Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993, não poderá exceder quatro por cento do imposto de renda devido. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001)

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

I – deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “a” do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II – deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “c” do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III – poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV – deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do *caput*:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea “b” do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Art. 9º À opção da pessoa jurídica, o saldo do lucro inflacionário acumulado, existente no último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 1997, poderá ser considerado realizado integralmente e tributado à alíquota de dez por cento. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 e Medida Provisória nº 38, de 13.5.2002)

§ 1º Se a opção se referir a saldo de lucro inflacionário tributado na forma do art. 28 da Lei nº 7.730, de 31 de janeiro de 1989, a alíquota a ser aplicada será de três por cento.

§ 2 A opção a que se refere este artigo será irretratável e manifestada mediante o pagamento do imposto, em quota única, na data da opção.

Art. 10. Do imposto apurado com base no lucro arbitrado ou no lucro presumido não será permitida qualquer dedução a título de incentivo fiscal.

Art. 11. As deduções relativas às contribuições para entidades de previdência privada, a que se refere a alínea *e* do inciso II do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e às contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual – Fapi, a que se refere a Lei nº 9.477, de 24 de julho de 1997, cujo ônus seja da própria pessoa física, ficam condicionadas ao recolhimento, também, de contribuições para o regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observada a contribuição mínima, e limitadas a 12% (doze por cento) do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos. (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

§ 1º Aos resgates efetuados pelos quotistas de Fundo de Aposentadoria Programada Individual – Fapi aplicam-se, também, as normas de incidência do imposto de renda de que trata o art. 33 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

§ 2º Na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o valor das despesas com contribuições para a previdência privada, a que se refere o inciso V do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e para os Fundos de Aposentadoria Programada Individual – Fapi, a que se refere a Lei nº 9.477, de 24 de julho de 1997, cujo ônus seja da pessoa jurídica, não poderá exceder, em cada período de apuração, a 20% (vinte por cento) do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano. (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

§ 3º O somatório das contribuições que exceder o valor a que se refere o § 2º deste artigo deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido. (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

§ 4º O disposto neste artigo não elide a observância das normas do art. 7º da Lei nº 9.477, de 24 de julho de 1997. (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

§ 5º Excetuam-se da condição de que trata o *caput* deste artigo os beneficiários de aposentadoria ou pensão concedidas por regime próprio de previdência ou pelo regime geral de previdência social. (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

17.9 LEI Nº 9.784, DE 29 DE JANEIRO DE 1999

Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 1º Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.

§ 1º Os preceitos desta Lei também se aplicam aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário da União, quando no desempenho de função administrativa.

§ 2º Para os fins desta Lei, consideram-se:

- I – órgão – a unidade de atuação integrante da estrutura da Administração direta e da estrutura da Administração indireta;
- II – entidade – a unidade de atuação dotada de personalidade jurídica;
- III – autoridade – o servidor ou agente público dotado de poder de decisão.

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

- I – atuação conforme a lei e o Direito;
- II – atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização

em lei;

- III – objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;
- IV – atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;
- V – divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;
- VI – adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;
- VII – indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;
- VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;
- IX – adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;
- X – garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;
- XI – proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;
- XII – impulso, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;
- XIII – interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

CAPÍTULO II

DOS DIREITOS DOS ADMINISTRADOS

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

- I – ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;
- II – ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;
- III – formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;
- IV – fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei.

CAPÍTULO III

DOS DEVERES DO ADMINISTRADO

Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:

- I – expor os fatos conforme a verdade;
 - II – proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé;
 - III – não agir de modo temerário;
 - IV – prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.
- (...)

CAPÍTULO XI

DO DEVER DE DECIDIR

Art. 48. A Administração tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência.

Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.

(...)

CAPÍTULO XV

DO RECURSO ADMINISTRATIVO E DA REVISÃO

Art. 56. Das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito.

§ 1º O recurso será dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não a reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à autoridade superior.

§ 2º Salvo exigência legal, a interposição de recurso administrativo independe de caução.

Art. 57. O recurso administrativo tramitará no máximo por três instâncias administrativas, salvo disposição legal diversa.

Art. 58. Têm legitimidade para interpor recurso administrativo:

I – os titulares de direitos e interesses que forem parte no processo;

II – aqueles cujos direitos ou interesses forem indiretamente afetados pela decisão recorrida;

III – as organizações e associações representativas, no tocante a direitos e interesses coletivos;

IV – os cidadãos ou associações, quanto a direitos ou interesses difusos.

Art. 59. Salvo disposição legal específica, é de dez dias o prazo para interposição de recurso administrativo, contado a partir da ciência ou divulgação oficial da decisão recorrida.

§ 1º Quando a lei não fixar prazo diferente, o recurso administrativo deverá ser decidido no prazo máximo de trinta dias, a partir do recebimento dos autos pelo órgão competente.

§ 2º O prazo mencionado no parágrafo anterior poderá ser prorrogado por igual período, ante justificativa explícita.

Art. 60. O recurso interpõe-se por meio de requerimento no qual o recorrente deverá expor os fundamentos do pedido de reexame, podendo juntar os documentos que julgar convenientes.

Art. 61. Salvo disposição legal em contrário, o recurso não tem efeito suspensivo.

Parágrafo único. Havendo justo receio de prejuízo de difícil ou incerta reparação decorrente da execução, a autoridade recorrida ou a imediatamente superior poderá, de ofício ou a pedido, dar efeito suspensivo ao recurso.

Art. 62. Interposto o recurso, o órgão competente para dele conhecer deverá intimar os demais interessados para que, no prazo de cinco dias úteis, apresentem alegações.

Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto:

I – fora do prazo;

II – perante órgão incompetente;

III – por quem não seja legitimado;

IV – após esaurida a esfera administrativa.

§ 1º Na hipótese do inciso II, será indicada ao recorrente a autoridade competente, sendo-lhe devolvido o prazo para recurso.

§ 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.

Art. 64. O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência.

Parágrafo único. Se da aplicação do disposto neste artigo puder decorrer gravame à situação do recorrente, este deverá ser cientificado para que formule suas alegações antes da decisão.

Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.

Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.

CAPÍTULO XVI DOS PRAZOS

Art. 66. Os prazos começam a correr a partir da data da cientificação oficial, excluindo-se da contagem o dia do começo e incluindo-se o do vencimento.

§ 1º Considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil seguinte se o vencimento cair em dia em que não houver expediente ou este for encerrado antes da hora normal.

§ 2º Os prazos expressos em dias contam-se de modo contínuo.

§ 3º Os prazos fixados em meses ou anos contam-se de data a data. Se no mês do vencimento não houver o dia equivalente

àquele do início do prazo, tem-se como termo o último dia do mês.

Art. 67. Salvo motivo de força maior devidamente comprovado, os prazos processuais não se suspendem.

(...)

CAPÍTULO XVIII DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

Art. 70. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília 29 de janeiro de 1999; 178º da Independência e 111º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

Renan Calheiros

Paulo Paiva

17.10 LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no interior.

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

- III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;
- IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;
- V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;
- VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;
- VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;
- VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;
- IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;
- X – (VETADO)
- XI – (VETADO)
- XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;
- XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;
- XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;
- XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;
- XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;
- XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;
- XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;
- XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;
- XX – do estabelecimento do tomador da mão de obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;
- XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;
- XXII – do porto, aeroporto, ferroponto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à

multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no *caput* e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I – o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

II – (VETADO)

§ 3º (VETADO)

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 9º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 10. Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.

Brasília, 31 de julho de 2003; 182ª da Independência e 115ª da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

Antonio Palocci Filho

LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003.

1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

1.03 – Processamento de dados e congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

3.01 – (VETADO)

3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.

3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, *stands*, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.

3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

- 3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.
- 4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.
- 4.01 – Medicina e biomedicina.
- 4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrassonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.
- 4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.
- 4.04 – Instrumentação cirúrgica.
- 4.05 – Acupuntura.
- 4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.
- 4.07 – Serviços farmacêuticos.
- 4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.
- 4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.
- 4.10 – Nutrição.
- 4.11 – Obstetrícia.
- 4.12 – Odontologia.
- 4.13 – Ortóptica.
- 4.14 – Próteses sob encomenda.
- 4.15 – Psicanálise.
- 4.16 – Psicologia.
- 4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.
- 4.18 – Inseminação artificial, fertilização *in vitro* e congêneres.
- 4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.
- 4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
- 4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
- 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.
- 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do rio.
- 5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.
- 5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.
- 5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.
- 5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.
- 5.04 – Inseminação artificial, fertilização *in vitro* e congêneres.
- 5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.
- 5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
- 5.07 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
- 5.08 – Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.
- 5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.
- 6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.
- 6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.
- 6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.
- 6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.
- 6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.
- 6.05 – Centros de emagrecimento, spa e congêneres.
- 7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.
- 7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.
- 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
- 7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e

serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

- 7.04 – Demolição.
- 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
- 7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.
- 7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.
- 7.08 – Calafetação.
- 7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.
- 7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.
- 7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.
- 7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.
- 7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.
- 7.14 – (VETADO)
- 7.15 – (VETADO)
- 7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.
- 7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.
- 7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.
- 7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.
- 7.20 – Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.
- 7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.
- 7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.
- 8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.
- 8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.
- 8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.
- 9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.
- 9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, *apart-service* condominiais, *flat*, apart-hotéis, hotéis residência, *residence-service*, *suite service*, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).
- 9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.
- 9.03 – Guias de turismo.
- 10 – Serviços de intermediação e congêneres.
- 10.01 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.
- 10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.
- 10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.
- 10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (*leasing*), de franquia (*franchising*) e de faturização (*factoring*).
- 10.05 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.
- 10.06 – Agenciamento marítimo.
- 10.07 – Agenciamento de notícias.
- 10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.
- 10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.
- 10.10 – Distribuição de bens de terceiros.

- 11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.
- 11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.
- 11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.
- 11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.
- 11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.
- 12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.
- 12.01 – Espetáculos teatrais.
- 12.02 – Exibições cinematográficas.
- 12.03 – Espetáculos circenses.
- 12.04 – Programas de auditório.
- 12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.
- 12.06 – Boates, *taxi-dancing* e congêneres.
- 12.07 – *Shows*, *ballet*, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
- 12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.
- 12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.
- 12.10 – Corridas e competições de animais.
- 12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.
- 12.12 – Execução de música.
- 12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, shows, *ballet*, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
- 12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.
- 12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.
- 12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, *shows*, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.
- 12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.
- 13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.
- 13.01 – (VETADO)
- 13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.
- 13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.
- 13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.
- 13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clichêria, zincografia, litografia, fotolitografia.
- 14 – Serviços relativos a bens de terceiros.
- 14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
- 14.02 – Assistência técnica.
- 14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
- 14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.
- 14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.
- 14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.
- 14.07 – Colocação de molduras e congêneres.
- 14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.
- 14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.
- 14.10 – Tinturaria e lavanderia.
- 14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.
- 14.12 – Funilaria e lanternagem.
- 14.13 – Carpintaria e serralheria.
- 15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.
- 15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de

cheques pré-datados e congêneres.

- 15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.
- 15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.
- 15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.
- 15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos (CCF) ou em quaisquer outros bancos cadastrais.
- 15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.
- 15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.
- 15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.
- 15.09 – Arrendamento mercantil (*leasing*) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (*leasing*).
- 15.10 – Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.
- 15.11 – Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.
- 15.12 – Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.
- 15.13 – Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.
- 15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.
- 15.15 – Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.
- 15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.
- 15.17 – Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.
- 15.18 – Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.
- 16 – Serviços de transporte de natureza municipal.
- 16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.
- 17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.
- 17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.
- 17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infraestrutura administrativa e congêneres.
- 17.03 – Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.

- 17.04 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão de obra.
- 17.05 – Fornecimento de mão de obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou horários, contratados pelo prestador de serviço.
- 17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.
- 17.07 – (VETADO)
- 17.08 – Franquia (*franchising*).
- 17.09 – Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.
- 17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.
- 17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).
- 17.12 – Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.
- 17.13 – Leilão e congêneres.
- 17.14 – Advocacia.
- 17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.
- 17.16 – Auditoria.
- 17.17 – Análise de Organização e Métodos.
- 17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.
- 17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.
- 17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.
- 17.21 – Estatística.
- 17.22 – Cobrança em geral.
- 17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (*factoring*).
- 17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.
- 18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.
- 18.01 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.
- 19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.
- 19.01 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.
- 20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.
- 20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.
- 20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.
- 20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.
- 21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.
- 21.01 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.
- 22 – Serviços de exploração de rodovia.
- 22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.
- 23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.
- 23.01 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.
- 24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, *banners*, adesivos e congêneres.
- 24.01 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, *banners*, adesivos e congêneres.

- 25 – Serviços funerários.
- 25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.
- 25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.
- 25.03 – Planos ou convênio funerários.
- 25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.
- 26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; *courrier* e congêneres.
- 26.01 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; *courrier* e congêneres.
- 27 – Serviços de assistência social.
- 27.01 – Serviços de assistência social.
- 28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.
- 28.01 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.
- 29 – Serviços de biblioteconomia.
- 29.01 – Serviços de biblioteconomia.
- 30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.
- 30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.
- 31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.
- 31.01 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.
- 32 – Serviços de desenhos técnicos.
- 32.01 – Serviços de desenhos técnicos.
- 33 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.
- 33.01 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.
- 34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.
- 34.01 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.
- 35 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.
- 35.01 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.
- 36 – Serviços de meteorologia.
- 36.01 – Serviços de meteorologia.
- 37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.
- 37.01 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.
- 38 – Serviços de museologia.
- 38.01 – Serviços de museologia.
- 39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.
- 39.01 – Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).
- 40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.
- 40.01 – Obras de arte sob encomenda.

17.11 LEI COMPLEMENTAR Nº 118, DE 9 DE FEVEREIRO DE 2005¹²²

Altera e acrescenta dispositivos à Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 133. (...)

§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.” (NR)

“Art. 155-A. (...)

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica.” (NR)

“Art. 174. (...)

Parágrafo único (...)

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

(...)” (NR)

“Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.” (NR)

“Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.

Parágrafo único. Na falência:

I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado;

II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e

III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados.” (NR)

“Art. 187. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento.

(...)” (NR)

“Art. 188. São extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência.

(...)” (NR)

“Art. 191. A extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos.” (NR)

Art. 2º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 185-A e 191-A:

“Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de

transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

§ 1º A indisponibilidade de que trata o **caput** deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.

§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o **caput** deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.”

“Art. 191-A. A concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei.”

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Brasília, 9 de fevereiro de 2005; 184ª da Independência e 117ª da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

Márcio Thomaz Bastos

Antonio Palloci Filho

Ricardo José Ribeiro Berzoini

¹ Desnecessidade de prévia inscrição da dívida, como líquida e certa para caracterização do crime. Condição não exigida pela Lei nº 4.729/65 e pelos diplomas posteriores que cuidaram da matéria (RT 443/467, RT 448/361, RT 452/481, RT 451/391/494, RT 452/371, RT 453/381/386, RT 454/391; RTJ 57/167/169). É compreensível essa posição jurisprudencial, à medida que, no regime da Lei nº 4.729/65, a prescrição da ação penal consumava-se em quatro anos em contraposição aos cinco anos para a prescrição da ação fiscal.

² Alteração de notas fiscais de vendas efetuadas ao Exército, objetivando o não pagamento de imposto. Delito capitulado no art. 299 do CP e desclassificado para o art. 1º, I e II da Lei nº 4.729/65. Sempre que se aperfeiçoar o crime autônomo e específico da sonegação fiscal, não se pode cogitar de falso ideológico. Aplicação da *lex mitior*, como exceção à regra *tempus regit actum* (RT 488/304).

³ Nos crimes que deixam vestígios, como os de sonegação fiscal, como prova da materialidade da infração, substanciada esta no *quantum* do imposto sonegado, impõe-se a necessidade de apuração prévia pericial para se legitimar o oferecimento da denúncia (RT 491/311).

⁴ Reconhecimento, tendo em vista a primariedade do acusado, a possível pena de multa que lhe será aplicada e o decurso de mais de dois anos do fato delituoso ao recebimento da denúncia, para fins de aplicação da prescrição retroativa – Inadmissibilidade (RT 489/379, RTJ 125/1.043).

⁵ A extinção da punibilidade pelo recolhimento do tributo devido, restringe-se à sonegação fiscal definida na lei, não se estendendo aos crimes de contrabando ou descaminho (RTJ 55/371, RTJ 59/903, RTJ 66/529). O art. 5º do DL nº 1.060, de 21-10-1969, que equipara o crime de sonegação fiscal aos crimes de apropriação indébita, quanto à extinção de punibilidade, tornou impossível essa extinção quando o infrator for reincidente. Com o advento do DL nº 157/67 o STF editou a Súmula 560 estendendo a extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo devido ao crime de contrabando ou descaminho.

⁶ Pessoa jurídica. Responsabilidade penal de pessoa estranha à sociedade. Abuso de poder do Ministério Público (RTJ 90/43).

⁷ Desnecessidade de representação da autoridade fazendária ao Ministério Público, para a apuração da responsabilidade penal de infrator de sonegação fiscal (RT 544/391). Conforme Súmula 609 do STF, é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal.

⁸ Falsificação de recibo para elidir o recolhimento de contribuições previdenciárias. Conflito aparente de normas entre o estelionato (art. 171 do CP) e o crime de sonegação fiscal (art. 2º, I da Lei nº 8.137/90). Parcelas em atraso pagas antes do recebimento da denúncia. O conflito, pelos princípios da consumação e da especialidade resolve-se em favor do crime de sonegação fiscal. Extinção da punibilidade pela aplicação do art. 14 da Lei nº 8.137/90, vigente à época dos fatos (*Lex Jurisprudência* do STJ e TFR, v. 59, p. 515).

⁹ O Prefeito não pode ser sujeito ativo do crime em questão, que é próprio de particular contra os interesses da Previdência Social. (*Lex Jurisprudência* do STJ e TFR, v. 41, p. 543; no mesmo sentido Resp nº 36.484-1-RS, DJ 29-11-93). Prevalência do art. 2º, inciso II da Lei nº 4.137/90 sobre o art. 168 do CP c/c art. 11 da Lei nº 4.357/64 em matéria de apropriação indébita de valor de tributo, por aplicação do princípio da retroatividade da *lex mitior* (*Lex Jurisprudência* do STJ e TFR, v. 42, p. 501). A aplicação desse dispositivo prevalece sobre o disposto no art. 168-A do Código Penal em razão do princípio da especialidade. Outrossim, na hipótese de conflito de normas penais, aplica-se o princípio da *lex mitior*, conforme pronunciamentos pacíficos da doutrina e da jurisprudência.

¹⁰ É pacífica a jurisprudência do STF no sentido de que em se tratando de crime de autoria coletiva ou societária a denúncia faça apenas a narração genérica do fato, sem especificar a conduta de cada participante: RTJ 101/563; RTJ 114/228; RHC 58.544, DJU de 13-2-81, p. 752; RHC 58.802, DJU de 4-9-81, p. 5.556; RHC 65.491, DJU de 20-11-87, p. 26.010. Diferente, contudo, quando há razão suficientemente relevante que abala a consistência jurídico-penal, hipótese em que se impõe o trancamento da ação penal, por falta de justa causa: STF, 2ª T., HC nº 71.788-8-SC, Rel. Min. Paulo Brossard, j. de 20-9-94, in *Lex Jurisprudência* do STF, v. 197, p. 352. Ver art. 13 do CP e art. 5º, XLVI da CF.

¹¹ O acordo de confissão de dívida, estabelecendo cláusulas de consolidação, prazos, encargos, multas e honorários, de conteúdo diverso da obrigação estabelecida na lei, implica novação, e, portanto, extinção da dívida antiga e o surgimento de outra nova. A novação opera efeito jurídico idêntico ao pagamento para o fim de extinguir a punibilidade, caso celebrado o acordo antes do recebimento da denúncia (*Lex Jurisprudência* do STJ e TFR, v. 49, p. 566).

¹² A extinção da punibilidade pelo pagamento foi reintroduzida com maior amplitude pelo art. 34 da Lei nº 9.249, de 27-12-1995 com a seguinte redação: “*Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.*”

¹³ A 5ª T. do STJ decidiu que quitada a dívida no prazo para requerer a moratória, esse crime deixa de existir, ante a inequívoca demonstração de inexistência do “*animus rem sibi habendi*”, pelo que a “*denúncia não podia sequer ser recebida*” (RHC nº 4.408-0-BA, Rel. Min. Assis Toledo, in DJU de 15-5-95, p. 13.417. Por se tratar de crime de mera conduta e por inexistir, na época, disposição legal prevendo a extinção da punibilidade pelo pagamento antes da denúncia é forçoso concluir que o STJ, na verdade, decidiu que o pagamento anterior à denúncia descaracteriza a conduta como dolosa e, portanto, como sujeita à sanção penal. Essa decisão poderá causar influência na apreciação dos crimes contra a ordem tributária, previstos na Lei nº 8.137/90. Hoje, por força do art. 34 da Lei nº 9.249/95, o pagamento antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade.

¹⁴ Essa definição inovadora para fins de constranger o contribuinte afronta o art. 5º, LXVII da CF. Nos termos do Código Civil só se

caracteriza o depósito quanto alguém recebe do depositante um bem infungível, para guardá-lo a fim de restituí-lo no momento aprazado, ou quando lhe for reclamado.

¹⁵ “É depósito necessário: I – o que se faz em desempenho de obrigação legal.” O art. 1.282 citado corresponde ao art. 647 do atual Código Civil.

¹⁶ “O depósito de que se trata no artigo antecedente, nº I, rege-se-á pela disposição da respectiva lei, e, ao silêncio, ou deficiência dela, pelas concernentes ao depósito voluntário.” O art. 1.283 citado corresponde ao art. 648 do atual Código Civil.

¹⁷ Muitas vezes, uma empresa promove o pagamento da folha de salários sem ter os recursos financeiros para todos os empregados, contando com o mecanismo da retenção de tributos, o que lhe permite o pagamento pelo líquido devido a cada um. Na hipótese, descabe cogitar-se de depositário daquilo que não recebeu.

¹⁸ É descabida a prisão aí referida por força do art. 5º, LXVII da CF, que limita a prisão por dívidas a duas hipóteses *taxativas*. A jurisprudência tem decidido que só o descumprimento de obrigação alimentar decorrente do direito de família (arts. 1.566, I e 1.694 ss do CC) e, não aquela oriunda de ação de responsabilidade “*ex delicto*”, comporta prisão (HC nº 239.844-1-3 Novo Horizonte; 1ª Câmara do TJSP, Rel. Des. Luis Macedo, j. em 27-9-94, *Boletim AASP* nº 1920, p. 329. Da mesma forma, só cabe prisão civil do depositário na hipótese do art. 1.287 do CC. O crédito tributário não é dívida civil; deve ser cobrado por via de execução fiscal (o art. 1.287 referido corresponde ao art. 652 do Código Civil atual). Ver Pacto de San José da Costa Rica e o § 3º, do art. 5º da CF.

¹⁹ Os efeitos deste parágrafo, bem como os do anterior, estão suspensos, até final decisão, por força da liminar concedida nos autos da Adin nº 1.055-7 proposta pela Confederação Nacional da Indústria, Rel. Min. Sidney Sanches, *DJU* de 13-6-97, p. 26.689.

²⁰ A expressão “*ou empregados*”, constante deste artigo, bem como a expressão “*empregados*” constante de seu parágrafo único, estão com os seus efeitos suspensos, até final decisão, por força da Adin referida na nota anterior.

²¹ A empresa pública não tem legitimidade para propôr execução fiscal, sujeitando-se às normas do direito comum (*Lex Jurisprudência* do STJ e TFR, v. 59, p. 444). Ver arts. 585, VI e 598 do CPC.

²² Ver art. 39 da Lei nº 4.320/64.

²³ O dispositivo é ocioso, pois correção monetária, multa e juros decorrem da lei ou do contrato. Não é o ato da inscrição da dívida que cria esses acessórios.

²⁴ Ver art. 71 da CF, art. 75, I da Lei nº 4.320/64. Ver art. 201 do CTN. A suspensão da prescrição, pelo prazo de 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, determinada pelo referido parágrafo, é inconstitucional, no que se refere a dívida ativa tributária por se tratar de matéria reservada à lei complementar (art. 174 do CTN c/c art. 146, III, b da CF).

²⁵ Ver art. 202 do CTN.

²⁶ Os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 fixam, respectivamente, o prazo de 10 anos para a seguridade social constituir seus créditos e para cobrar seus créditos. Sendo, hoje, pacífica a jurisprudência quanto a natureza tributária das contribuições sociais são inócuas essas disposições legais, pois os prazos de decadência e de prescrição estão regulados nos arts. 173 e 174 do CTN. Esses dispositivos foram declarados inconstitucionais, conforme Súmula Vinculante nº 8, do STF.

²⁷ Corresponde ao art. 204 do CTN. Para gozar da liquidez e certeza não basta que a dívida ativa tenha sido inscrita com os requisitos previstos no § 5º do art. 2º, mas que decorra de crédito constituído com a observância do devido processo legal. Portanto, dívida ativa regularmente inscrita pressupõe observância dos requisitos formais e substanciais. Ver RT 505/139.

²⁸ Ver arts. 121 e 128 do CTN.

²⁹ Ver arts. 818 e 828 do CC, art. 924 do CPC.

³⁰ Ver art. 75, VII, do CPC. Ver arts. 134, IV e 135, I do CTN.

³¹ Ver art. 59 do DL nº 7.661/45, art. 75 do CPC e arts. 134, V e 135, I do CTN.

³² Ver arts. 128 a 137 do CTN.

³³ Ver arts. 129 a 137 do CTN. Não caracteriza sucessão a aquisição de alguns bens do devedor e não do fundo de comércio a que alude o art. 133 do CTN (RT 506/231).

³⁴ A execução só prossegue contra os sócios quando a pessoa jurídica executada não dispõe de bens suficientes para garantir o débito fiscal (*Lex Jurisprudência* do STJ e TFR, v. 56, p. 584).

³⁵ Ver art. 29. Onde houver juízo privativo da Fazenda, como na Capital do Estado de São Paulo, aquele será o competente. A União e suas autarquias ajuizarão os executivos fiscais perante a Justiça Federal, porém, nas Comarcas do Interior nada impede de atribuir ao Ministério Público local a atribuição de promover a execução fiscal perante a Justiça Estadual.

³⁶ O dispositivo visou simplificar o procedimento, possibilitando a incorporação dos benefícios trazidos pela informática, sem prejuízo da defesa.

³⁷ Ver art. 9º.

³⁸ Essa atribuição conferida ao Oficial de Justiça guarda relação com a celeridade que caracteriza o processo executivo fiscal e, de certa forma, essa faculdade já está contida no art. 831 do CPC, que se refere à penhora “de tantos bens quantos bastem para o pagamento do principal atualizado, dos juros, das custas e dos honorários advocatícios”.

³⁹ Ver arts. 281 e 291 do CPC.

⁴⁰ Súmula 414 do STJ: “A citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades.”

⁴¹ Ver arts. 388 e 291 do CPC.

⁴² A partir do advento da LC nº 118/2005 que alterou a redação do inciso I, do parágrafo único do art. 174 do CTN, a interrupção da prescrição passou a ser contada a partir do despacho citatório. A disciplina da prescrição e decadência tributárias está sob reserva de lei complementar, como se depreende do art. 146, III, *b* da CF. E mais, não cabe nessa matéria a aplicação subsidiária do CPC, pois não é dado ao legislador ordinário dispor em sentido diverso do que está no CTN. Assim, é ilegal e inconstitucional a decisão do STJ que proclama a interrupção da prescrição retroativa à data da propositura da execução fiscal pela aplicação apenas do § 1º do art. 219 do CPC (parágrafo único, do art. 802 do CPC de 2015), ignorando-se os dispostos nos demais parágrafos, dentre os quais o § 4º, que prescreve que não se terá por interrompida a prescrição caso a citação não venha a ocorrer nos prazos mencionados nos parágrafos anteriores, hipótese em que se impõe o pronunciamento da prescrição de ofício, como determina o seu § 5º. (Os §§ 4º e 5º do art. 219 do Código anterior não foram reproduzidos no CPC de 2015). Entretanto, o STJ, no Resp nº 1120295/SP, Rel. Min. Luiz Fux, em sede de recurso repetitivo (art. 543-C do CPC, art. 1.036 do CPC de 2015) decidiu que a interrupção retroage à data da propositura da ação pela aplicação pura e simples do § 1º do art. 219 do CPC (parágrafo único, do art. 802 do CPC de 2015. A norma do art. 219 do CPC de 1973 é repetida no art. 240 do CPC de 2015, o qual determina que a interrupção da prescrição retroage à data da propositura da ação (§ 1º), bem como ressalva que a parte não será prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço Judiciário (§ 3º), fato que não dispensa o autor das providências a seu cargo, previstas no § 2º. Como já o dissemos, não cabe aplicação subsidiária das normas do CPC em matéria de prescrição tributária.

⁴³ Inadmissíveis os embargos sem prévia garantia da execução, conforme art. 16, § 1º.

⁴⁴ Ver art. 16, II. Na prática, essa garantia fidejussória vem encontrando resistência por parte da Fazenda Pública, em virtude da instrução do Banco Central, baixada em atendimento às condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, referido no § 5º, que veda o oferecimento de fiança bancária sem termo prefixado.

⁴⁵ Ver art. 19, I.

⁴⁶ A inobservância desse preceito abrirá caminho para embargos de terceiro para a defesa da meação (art. 674 e § 2º do CPC).

⁴⁷ Não impede de o executado efetuar o pagamento da parte incontroversa e discutir o saldo mediante prévia garantia correspondente.

⁴⁸ Ver art. 833 do CPC e Lei nº 8.009/90, que dispõem sobre a impenhorabilidade do bem de família.

⁴⁹ A ordem aí estabelecida coincide mais ou menos com a estabelecida pelo art. 835 do CPC.

⁵⁰ A penhora de renda diária de empresa executada exige a nomeação de administrador (CPC, art. 869), com as atribuições inscritas nos parágrafos 1º a 6º, do art. 869 do CPC. Impossibilidade de penhora realizar-se, de forma simplista, sobre a renda diária da empresa executada com seu depósito em estabelecimento bancário (*Lex Jurisprudência* do STJ e TFR, v. 15, p. 186).

⁵¹ Súmula 449 do STJ: “A vaga de garagem que possui matrícula própria no registro de imóveis não constitui bem de família para efeito de penhora.”

⁵² Esse tipo de penhora excepcional, que nem por isso está condicionada à prévia exaustão das medidas preconizadas nos incisos I a VIII, corresponde às hipóteses previstas nos arts. 862 e 863 do CPC (penhora com regime de administração processual), que não se confundem com o usufruto de imóvel ou de empresa. No usufruto, não há expropriação do bem, mas pagamento do credor com os frutos decorrentes da exploração do estabelecimento comercial, industrial ou agrícola. O usufruto é decretado, nos termos do art. 867 do CPC, para o caso de ser menos oneroso para o devedor e, ao mesmo tempo, ser mais eficiente para o recebimento da dívida pelo credor. Mas, não há negar que esse tipo de penhora excepcional envolve a figura do administrador não só com o fito de preservar o bem apenhado, como também, para elaboração de um plano que permita ir amealhando os numerários necessários à satisfação do credor. No caso de penhora de uma plantação agrícola, por exemplo, imprescindível um plano de administração que leve em conta sua manutenção, colheita e venda do produto.

⁵³ A regra geral é nomear e manter o próprio devedor como fiel depositário dos bens apenhados, de sorte a não acarretar despesas desnecessárias. Interpretação literal do texto – pedido de remoção imotivado – importaria em constranger o devedor a liquidar a dívida, sem exercer o direito à ampla defesa que a Constituição lhe faculta. Ademais, o devedor que violar o encargo de fiel depositário está sujeito à prisão a ser decretada nos próprios autos.

⁵⁴ A intimação da penhora é ato de capital importância, pois a partir dela começa a fluir o prazo para apresentação dos embargos. Daí a cautelosa norma do § 3º que determina a intimação pessoal, sempre que da citação feita pelo correio, o aviso de recepção não contiver a assinatura do próprio executado. A intimação pessoal dispensa a publicação no *Diário Oficial*, pois a lei de execuções fiscais não se afeiçoa à simultaneidade ou duplicidade de atos. Ver Súmula 190 do antigo TFR; no mesmo sentido Resp nº 48.002-7-MG, 1ª T. do STJ,

Rel. Min. Milton Luiz Pereira, *DJU* de 28-8-95, p. 26.565.

⁵⁵ Intimada a mulher da penhora não cabe embargos de terceiro para a defesa de sua meação: *RTJ* 67/201, *RT* 457/256, 466/260, *RF* 255/292. Julgados em sentido contrário: *RT* 465/122, 467/193, 457/143 e *RF* 258/255.

⁵⁶ Ver final da nota de nº 53.

⁵⁷ Como o Oficial de Justiça não é perito em avaliação esta poderá ser impugnada pelas partes, hipótese em que o juiz nomeará avaliador oficial para proceder a nova avaliação dos bens apenados, decidindo de plano assim que apresentado o laudo respectivo (§ 3º).

⁵⁸ Cabe ao Oficial de Justiça, em cumprimento da ordem de registro, apresentar na serventia ou repartição competente a contrafé e cópia do termo ou auto de penhora ou arresto para registro. Ver art. 844 do CPC que determina ao exequente providenciar a averbação do arresto ou da penhora para gerar presunção absoluta de conhecimento por terceiros.

⁵⁹ O pedido de substituição da penhora pelo executado ou pelo exequente deverá ser sempre motivado. Havendo motivo relevante, o devedor pode substituir o bem apenado fora da hipótese prevista no art. 847 do CPC, pois a finalidade da execução não é a de criar transtornos ao devedor, mas a de satisfazer o direito do credor.

⁶⁰ Os embargos têm a natureza jurídica de ação do executado para desconstituir o título executivo.

⁶¹ Ver nota 44 ao art. 9º.

⁶² Ver art. 12 e seu § 3º.

⁶³ Nada impede, contudo, de o executado peticionar em juízo para evitar o prosseguimento de uma execução por dívida já liquidada, porém, ajuizada por mera falha no sistema de informática, como é comum no âmbito do Município de São Paulo. A experiência tem mostrado que pedido administrativo, nesse sentido, tende a perder-se nos escaninhos da burocracia, acarretando o prosseguimento da execução com prejuízo para as partes. Doutrina e jurisprudência têm consagrado a tese da exceção de pré-executividade, permitindo a apresentação de embargos do devedor nas hipóteses de nulidades do título ou da execução ou do pagamento do débito, documentalmente comprovados. Outrossim, cumpre assinalar que, como decidiu o STJ, a insuficiência de penhora não tem o condão de acarretar a extinção dos embargos do devedor em razão dos princípios da capacidade econômica e do acesso ao Judiciário (Resp nº 2009000453592, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* de 14-12-2010). Em caráter excepcional o juízo da execução poderá dispensar a penhora de bens, hipótese em que o prazo de embargos correrá a partir da data da intimação do despacho que dispensar a segurança do juízo, conforme jurisprudência do STF (Resp nº 1.440.639-PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, *DJe* de 10-6-2015).

⁶⁴ Em virtude do princípio da eventualidade, toda a matéria útil à defesa deverá ser aduzida nos embargos. Ver art. 917 do CPC. Diferentemente do que determina o CPC, cabe ao embargante requerer a prova e não simplesmente protestar por provas admitidas em direito.

⁶⁵ Ver art. 920 do CPC.

⁶⁶ Ver art. 355 do CPC.

⁶⁷ Cabe à Fazenda requerer nova avaliação, se julgar insuficiente a garantia ou requerer ampliação da penhora, sempre fundamentadamente. Não impugnada a garantia cabe ao juiz determinar a publicação do edital do leilão.

⁶⁸ O terceiro que presta a garantia deverá ser intimado a satisfazer o crédito da Fazenda, na hipótese de não apresentação de embargos pelo executado ou sendo estes limitados, sob pena de contra ele prosseguir a execução.

⁶⁹ Trata-se, na verdade, de remição da execução, que importa no pagamento da dívida antes de arrematados ou adjudicados os bens apenados, conforme arts. 826, § 3º do art. 877 e 902 do CPC.

⁷⁰ A regra geral é a apresentação dos embargos no juízo deprecado, competindo ao juízo deprecante a instrução e o julgamento, salvo nos casos em que os embargos versarem sobre vícios da penhora, quando a competência para o julgamento será do juízo deprecado, segundo prescreve o parágrafo único. Nesse sentido, a Súmula nº 46 do STJ, que se formou em torno da interpretação do art. 747 do CPC de 1973 não reproduzido pelo novo CPC. Entretanto, nada impede de os embargos serem apresentados perante o juízo deprecante, porque deste é a competência para instruir e julgar, contando-se o prazo a partir da juntada da precatória devidamente cumprida.

⁷¹ O produto da alienação antecipada do bem apenado será depositado para garantia da execução fazendo cessar a responsabilidade do executado pela incidência de juros moratórios e correção monetária (art. 9º, I, e § 4º e art. 32). A alienação antecipada pode ser requerida pelas partes nas hipóteses do art. 730 do CPC.

⁷² Ver arts. 881, 886, 887 e 889 do CPC. Suprimiu-se a exigência de publicação do edital em jornal que não o *Diário Oficial* (da União, dos Estados e dos Municípios). Não há necessidade, também, de prévia intimação do devedor do dia e hora do leilão, mas é preciso que o representante judicial da Fazenda seja pessoalmente intimado da realização do leilão, conforme § 2º. Entretanto, a Súmula 121 do STJ prescreve a prévia intimação *pessoal* do devedor do dia e da hora da realização do leilão, providência que poderá acarretar a paralisação da execução se aplicado literalmente o teor dessa Súmula.

⁷³ A forma de alienação de bens penhorados, de qualquer natureza ou espécie, será sempre o leilão a realizar-se no lugar designado pelo juiz, que poderá ser o local da situação dos bens. Ver arts. 884 e 883 do CPC. Cabem embargos à arrematação para desfazer arrematação

por preço vil (art. 891 do CPC) por aplicação subsidiária do CPC, conforme art. 1º da Lei nº 6.830/80: STJ, 1ª T., Resp nº 56.339-9-SP, DJU de 13-2-95, p. 2.221.

⁷⁴ O Código de Processo Civil de 1973 também passou a admitir a adjudicação antes do leilão, conforme prescrição do art. 685-A. Esse preceito é repetido no art. 876 do CPC de 2015. Entretanto, em havendo embargos do devedor, a adjudicação só terá lugar após ultimado o leilão. E mais, caso o preço da avaliação ou o valor da melhor oferta supere os créditos fazendários sob execução, a adjudicação só poderá ser deferida se a Fazenda fizer o depósito judicial da diferença, conforme inciso I, do § 4º do art. 876, providência que veda o enriquecimento sem causa. Esse inciso I representa uma garantia do executado, à medida que a alienação forçada resguarda o seu direito de propriedade. Esclareça-se, outrossim, que o executado continua com o direito à remição da execução (art. 651 do CPC e art. 826 do CPC de 2015), bem como com o direito de substituir a penhora por depósito em dinheiro (art. 15, I, da LEF).

⁷⁵ Representa uma garantia do executado, à medida que a alienação forçada resguarda o seu direito de propriedade. Esclareça-se que o executado continua com o direito à remição da execução (art. 826 do CPC), ficando, ainda, assegurado, a qualquer tempo, o direito de substituir a penhora por depósito em dinheiro (art. 15, I da LEF).

⁷⁶ Os embargos do devedor devem ser noticiados pessoalmente ao representante judicial do credor, não tendo efeitos a intimação por carta com aviso de recepção. Anulação do processo a partir da intimação dos embargos (*Lex Jurisprudência* do STJ e TFR, v. 29, p. 476). Sem a intimação pessoal do representante judicial da Fazenda a sentença extintiva do processo não transita em julgado (*Lex Jurisprudência* do STJ e TFR, v. 55, p. 392). Esse dispositivo fere o princípio de paridade de tratamento das partes (art. 139, I, do CPC), além de acarretar morosidade do processo contrariando o objetivo da lei de execuções fiscais. Para resolver os problemas administrativos, a Fazenda dispõe de *n* meios que não a instituição de um privilégio, que atua contra o interesse da Justiça.

⁷⁷ Se a inscrição da dívida ativa for cancelada porque a Fazenda não exerceu corretamente o controle da legalidade (art. 2º, § 3º) deve arcar com o ônus respectivo, pagando as custas dispendidas pelo executado e os honorários de seu patrono, sob pena de violação do princípio da isonomia (art. 5º da CF) e da paridade de tratamento das partes (art. 139, I, do CPC). Deve-se aplicar, no caso, o art. 90 do CPC. Nesse sentido, Resp nº 7.607-0-SP, *Lex Jurisprudência* do STJ e TRF, v. 66, p. 120.

⁷⁸ Visa atender o princípio de economia, pois nas execuções fiscais os despachos judiciais obedecem a determinado padrão.

⁷⁹ Os elementos aí inseridos são essenciais para a perfeita identificação do processo, pois um único devedor pode sofrer várias execuções.

⁸⁰ Trata-se de reunião de processos por conveniência de garantia de execução que fica sempre ao prudente arbítrio do juiz. Havendo reunião os processos serão remetidos ao juízo da primeira distribuição. Difere da conexão ou continência (arts. 57 e 58 do CPC), cuja finalidade é a de obter decisão simultânea pelo mesmo juiz.

⁸¹ Ver art. 187 do CTN.

⁸² A ordem aí estabelecida ofende o art. 19, II da CF/88 (art. 9º, I da Emenda nº 1/69). Ver Súmulas nº 563 do STF e nº 244 do TRF.

⁸³ A impenhorabilidade resulta exclusivamente da lei não podendo o proprietário, a seu critério, gravar imóvel com cláusula de impenhorabilidade, lesando, assim, os seus credores. (Ag. Instrumento nº 92.04.35035-0-RS, DJ 7-11-93; idem Ag. Instrumento nº 92.04.08158-9-RS, in DJ 2-3-94). O dispositivo visou estender o privilégio estatuído pelo art. 184 do CTN a toda dívida ativa da Fazenda Pública, a de natureza tributária e a de natureza não tributária. Não foi feliz o legislador ao dispensar o mesmo tratamento em relação à dívida de natureza contratual, quando o poder público age sob as regras do direito privado. Nessa hipótese, nada justifica que o crédito fazendário tenha preferência sobre os créditos das instituições bancárias ou financeiras (garantias do SFH, do Banco do Brasil, do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico etc.).

⁸⁴ Trata-se de disposição que coage o contribuinte a abrir mão da ampla defesa. A Fazenda Pública já tem assegurado seu direito em relação ao crédito tributário – a maior fonte regular de receita pública – pelos arts. 188 a 192 do CTN, sem necessidade de se socorrer de dispositivo da espécie que, se interpretado literalmente, conduzirá à paralisação dos processos aí mencionados.

⁸⁵ Por força do Decreto-Lei nº 1.737/79, quando se tratar de ações de competência da Justiça Federal, independentemente da natureza do procedimento judicial, o depósito deverá ser feito na Caixa Econômica Federal. Perante a Justiça Estadual, qualquer que seja a natureza da ação os depósitos são efetuados no Banco do Brasil por força do Provimento do E. Tribunal de Justiça, inclusive nas ações de desapropriação por força da expressa previsão da lei de regência da matéria (§ 1º do art. 33 do DL nº 3.365/41). Os depósitos na forma prevista no § 1º, do art. 33 da lei de desapropriação fazem cessar a responsabilidade do devedor pela atualização monetária e juros de mora.

⁸⁶ No âmbito estadual, os depósitos judiciais estão sujeitos aos mesmos rendimentos da caderneta de poupança.

⁸⁷ Totalmente desnecessária a burocratizante providência aí determinada. Cabe ao procurador da Fazenda informar no processo administrativo respectivo o resultado da decisão transitada em julgado.

⁸⁸ Esse recurso denominado de embargos infringentes equivale à supressão do duplo grau de jurisdição previsto no art. 496, II, do CPC/2015. Tem o sentido de mero pedido de reconsideração, que pode ser sumariamente rejeitado. Esse dispositivo contraria o princípio da ampla defesa previsto no art. 5º, LV e o art. 108, II da CF, que atribui aos Tribunais Regionais Federais a competência para “julgar, em grau de recurso, as causas decididas pelos juízes federais”. Nesses processos de alçada, a discussão da lide encerra-se em primeira

instância, salvo eventual interposição de recurso extraordinário para o STF (art. 102, III, da CF).

⁸⁹ Depois da extinção do BTN, para os efeitos de alçada deve-se calcular o valor equivalente em UFIR (*Lex Jurisprudência* do STJ e TFR, v. 56, p. 532). A alçada estabelecida no art. 34 vale em qualquer estágio de ação de cobrança judicial, desde seu ajuizamento, não a prejudicando o art. 331 do CPC (*Lex Jurisprudência* do STJ e TFR, v. 57, p. 573). Ver art. 1.022 do CPC.

⁹⁰ É o tipo do dispositivo que, a exemplo de inúmeros outros semelhantes, resultou do errôneo diagnóstico das causas de emperramento do Judiciário, sacrificando em vão as garantias da ampla defesa. O agravo de instrumento da decisão denegatória de recurso extraordinário ou de recurso especial, por exemplo, é decidido pelo próprio Relator (art. 28, § 2º da Lei nº 8.038/90). É facultado ao interessado a interposição de agravo para o órgão julgador, no prazo de cinco dias, contra a decisão do relator, que negar seguimento ou provimento ao agravo de instrumento (§ 5º do art. 28 a Lei nº 8.038/90). É lamentável que a busca da celeridade processual, invariavelmente, se inspire em mecanismos de inviabilização de recursos ou de sacrifício do princípio da ampla defesa.

⁹¹ Trata-se de dispositivo estranho inserido no bojo da Lei de Execução Fiscal, não se sabe por que razões. Em matéria administrativa cada entidade política tem a competência para disciplinar seus serviços.

⁹² O art. 149 do CPC enumera os auxiliares de Justiça.

⁹³ O prazo aí referido é só para o cumprimento das diligências, o que exclui a avaliação do bem apenhado. Daí a necessidade de o juiz fixar prazo para o Oficial de Justiça efetuar a avaliação dos bens.

⁹⁴ A exigência do depósito prévio para ajuizamento da ação declaratória é de manifesta inconstitucionalidade por afrontar o princípio constitucional da universalidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF). Ademais, nos termos do § 1º do art. 784 do CPC, nada impede de a Fazenda propor a execução fiscal na pendência de ação declaratória sem depósito a que alude o art. 151, II do CTN. A Súmula Vinculante nº 28 do STF considerou inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial para discutir a exigência do crédito tributário.

⁹⁵ Apesar da independência das esferas administrativa e judiciária, é certo que a decisão judicial prevalece sobre a administrativa, fato que aconselha o estancamento do procedimento administrativo, versando sobre o mesmo assunto discutido em juízo.

⁹⁶ Despesas de condução do Oficial de Justiça. Depósito prévio – arts. 91 do CPC e 39 da Lei nº 6.830/80, Súmula nº 154 do TFR (Resp nº 22.627-6-SP, *DJ* 23-11-92, Resp nº 22.695-1-SP, *DJ* 31-8-92 e Resp nº 39.194-6-SP, *DJ* 11-4-94).

⁹⁷ É o ônus da sucumbência que inclui as despesas e a verba honorária previstas no art. 85 do CPC. A execução desses valores obedece ao estatuído no art. 910 do CPC.

⁹⁸ Diverge aparentemente da disciplina dada pelo art. 921, III, do CPC, pois a execução poderia ser suspensa por dois fundamentos distintos: enquanto não localizado o devedor e enquanto não encontrados bens penhoráveis. Mas, na realidade, não é assim. A interpretação literal do texto conduziria ao absurdo de interromper o curso da prescrição contra princípios expressos de direito processual (arts. 802 e 923 do CPC). Quando o texto determina que o “juiz suspenderá o curso da execução”, pressupõe-se que a citação do executado tenha se realizado por uma das modalidades previstas no art. 8º e que não se tenha encontrado bens penhoráveis. Assim, tanto o *caput* quanto seus §§ 2º e 3º contêm impropriedade redacional. Afinal, suspender o *curso da execução* pressupõe prévia instauração do processo executivo pela citação do devedor. Outrossim, suspensão não pode ser confundida com extinção do processo. Na suspensão, decorrido o prazo do § 2º ocorre o arquivamento dos autos em Cartório, sem baixa na distribuição: *Lex Jurisprudência* do STJ e TRF, v. 65, p. 552, AC nº 72.882, *DJU* de 28-3-84, AC nº 73.005, *DJU* de 14-4-83, AC nº 83.678, *DJU* de 17-11-83 e AC nº 86.412, *DJU* de 29-3-84. A suspensão não pode ultrapassar o prazo de prescrição do tributo: Ap. Civ. nº 94.03.037355-5-SP – TRF 3ª Região, 1ª T., *DJU* de 25-4-95, p. 23.629. A prescrição quinquenal do art. 174 do CTN abrange a intercorrente, sendo inaplicável a parte final deste dispositivo (Resp. nº 67.254-PR, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, *DJ* de 9-9-96, p. 32.328; Resp nº 208.345-PR, Relator Min. José Delgado, *DJ* de 1º-7-99, p. 154; Resp nº 255.118-RS, Rel. Min. Garcia Vieira, *DJ* de 14-8-00, p. 156; AGResp nº 440.181-RO, Rel. Min. Garcia Vieira, *DJ* de 28-10-02, p. 252; Resp nº 239.535-MG, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, *DJ* 23-9-02, p. 301; Resp nº 257.694-RS, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, *DJ* de 7-10-02, p. 212; AGResp nº 418.162-RO, Rel. Min. Luiz Fux, *DJ* de 11-11-02, p. 231; AGEDAG nº 446.994-RJ, Rel. Min. José Delgado, *DJ* de 10-3-03, p. 111). A aplicação desse art. 40 foi flexibilizada pela edição da Súmula nº 314 do STJ, que determina a fluência do prazo quinquenal de prescrição intercorrente a partir do final do prazo de um ano de suspensão do processo.

⁹⁹ Desde que não tenha decorrido mais de cinco anos, a contar da suspensão do processo, pois o art. 174 do CTN fixa o prazo prescricional de cinco anos, aí compreendida a prescrição intercorrente. Como a prescrição é matéria abrangida pelo campo de competência do legislador complementar (art. 146, III, *b* da CF), qualquer lei ordinária deve harmonizar-se com as disposições do CTN. Interpretação literal do texto conduziria ao absurdo de admitir pendência de processo por tempo indeterminado, afetando o princípio da segurança das relações jurídicas. Ver Resp 67.254/PR, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, *DJ* de 9-9-96, p. 32.328.

¹⁰⁰ Como dito na nota anterior, lei ordinária não tem o condão de inovar as disposições do CTN em matéria de prescrição. Esse § 4º, a pretexto de aplicar a prescrição intercorrente, na verdade, cria uma hipótese de interrupção da prescrição a contar da data que ordenar o arquivamento dos autos, ou seja, mais cinco anos serão computados para reconhecimento da prescrição intercorrente, o que é um verdadeiro absurdo. Na prática, poderá convolar a prescrição quinquenal, que inicia a partir da data da constituição definitiva do crédito

tributário, em um prazo de dezesseis anos. O Órgão Especial do TRF-4, acolheu em parte o incidente de arguição de inconstitucionalidade do § 4º e *caput* do art. 40 para, sem redução de texto, limitar seus efeitos às execuções de dívidas tributárias, e nesse limite, conferir-lhes interpretação conforme a constituição, fixando como termo de início do prazo de prescrição intercorrente o despacho que determina a suspensão (art. 40, *caput*), por maioria de votos (Ainc nº 0004671-46.2003.404.7200/SC, Rel. Des. Federal Luciane Amaral Corrêa Münch, *DE* de 31-8-2010). A Súmula 409 do STJ preconiza a decretação de ofício da prescrição consumada antes da propositura da ação de execução fiscal.

¹⁰¹ Para evitar a providência burocratizante, inconveniente sob todos os aspectos, na prática, o problema tem sido solucionado com a aplicação do disposto no art. 438, II e §§ 1º e 2º do CPC.

¹⁰² As normas do CPC são de aplicação subsidiária (art. 1º), considerando-se derogadas aquelas que forem inconciliáveis com os dispositivos da Lei de Execução Fiscal.

¹⁰³ Súmula 433 do STJ: “O produto semielaborado, para fins de incidência do ICMS, é aquele que preenche cumulativamente os três requisitos do art. 1º da Lei Complementar nº 65/1991.”

¹⁰⁴ A alegação de que a elaboração, pelo CONFAZ, da lista de produtos industrializados semi-elaborados, a serem tributados na exportação, é inconstitucional vem sendo afastada pelo STF, que consagrou o entendimento de que isso não implica delegação na formulação do conceito de semi-

elaborados, mas simples elaboração de lista de produtos que se enquadram na definição prevista no art. 1º da Lei (AgReg em RE nº 214.243-SE, *DJU*, de 27-2-98; RE nº 240.186-PE, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 28-6-00, *Boletim Informativo STF* 195, p. 1).

¹⁰⁵ O procedimento é em tudo parecido com aquele previsto para os processos cautelares no âmbito do direito comum.

¹⁰⁶ Retrata grave inconstitucionalidade a constrição judicial dos bens do contribuinte sem que haja crédito tributário regularmente constituído.

¹⁰⁷ Se a Fazenda é titular do crédito tributário deverá propor a competente execução fiscal na forma da Lei nº 6.830, de 22-9-80. Na maioria dos casos aí elencados a penhora dos bens do devedor surtirá os mesmos efeitos da cautelar.

¹⁰⁸ Trata-se de exigência indireta da garantia de instância administrativa, à dissociação da autoridade administrativa fiscal, que poderá deixar de requerer a medida cautelar fiscal.

¹⁰⁹ Trata-se de sanção política incompatível com as garantias constitucionais do contribuinte.

¹¹⁰ A extensão aí mencionada há de ser interpretada de acordo com o art. 135 do CTN, que exige a prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos.

¹¹¹ Pretende-se alcançar o mesmo resultado que o art. 790, V, do CPC prevê para os bens alienados em fraude de execução.

¹¹² Nos casos de tributos estaduais e municipais perante o juiz do Anexo Fiscal. No caso de tributo federal perante a Justiça Federal.

¹¹³ Estando em termos o pedido, o juiz é obrigado a conceder a medida liminarmente, sem prévia justificativa ou caução.

¹¹⁴ Depósito em dinheiro, fiança bancária, nomeação de bens à penhora e indicação à penhora de bens oferecidos por terceiros.

¹¹⁵ A revogação ou modificação é própria da medida cautelar.

¹¹⁶ Os casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão enumerados no art. 151 do CTN, dentre os quais a concessão de liminar em mandado de segurança. Neste caso, quem decidiria pela conservação da eficácia da medida cautelar fiscal? O juiz do Anexo Fiscal, por onde corre a medida cautelar, ou o juiz da Vara da Fazenda Pública, onde deverá ser impetrado o mandado de segurança? Como se vê, a manutenção dos efeitos da cautelar nos casos incompatíveis traz mais um problema a ser dirimido.

¹¹⁷ Esse dispositivo é fruto do desconhecimento do legislador quanto à natureza tributária das contribuições sociais. Outrossim, qualquer que seja a natureza jurídica da contribuição, a norma é absolutamente dispensável à vista do disposto no art. 2º, que faculta o ajuizamento da cautelar contra sujeito passivo de crédito não tributário.

¹¹⁸ Foram reproduzidos apenas os arts. 1º a 11 excluindo-se os demais não relacionados diretamente com a tributação do imposto de renda.

¹¹⁹ Esse dispositivo veio corrigir grave distorção perpetrada pelo art. 25 da Lei nº 9.249, de 26-12-95, que determinava a imputação na empresa controladora, sediada no País, de *todos* os lucros das sucursais, filiais ou empresas controladas, estabelecidas no exterior. Agora, apenas os lucros *disponibilizados*, assim entendidos os pagos ou creditados a favor da matriz ou da empresa controladora, sujeitam-se à tributação no Brasil.

¹²⁰ A fixação do limite temporal para utilização de créditos de imposto afronta o art. 43 do CTN.

¹²¹ O dispositivo prevê redução gradual dos benefícios fiscais a partir de janeiro de 1988 aparentemente dentro das regras do art. 178 do CTN. Entretanto, se a redução atingir projetos já apresentados, ainda que não aprovados até a data da Lei, haverá inconstitucionalidade, pois deve partir do pressuposto de que o contribuinte já despendeu despesas com a elaboração do projeto e mobilização de recursos para executar a contrapartida que lhe cabe.

¹²² Os comentários sobre os dispositivos desta Lei Complementar estão incorporados no corpo do livros, nos tópicos pertinentes.

18

SÚMULAS DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

Sumário: 18.1 Súmula vinculante. 18.2 Súmulas do Supremo Tribunal Federal. 18.2.1 Súmula vinculante do STF. 18.3 Súmulas do Superior Tribunal de Justiça.

18.1 SÚMULA VINCULANTE

O art. 2º da EC nº 45/2004 acrescentou o art. 103-A à Constituição Federal de 1988, introduzindo a figura da súmula vinculante, nos seguintes termos:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.”

Conforme dispõe o *caput* do art. 103-A, a súmula vinculante, aprovada por 2/3 dos membros do STF, após reiteradas decisões sobre a mesma matéria constitucional, a partir de sua publicação no órgão oficial, terá o mesmo efeito de uma decisão definitiva de mérito, proferida em ação direta de inconstitucionalidade ou ação declaratória de constitucionalidade. Terá, pois, efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. A súmula poderá, ainda, ser revista ou cancelada, conforme estabelecido em lei.

O objetivo da súmula, como se depreende do § 1º, é precisar a validade, a interpretação e a eficácia de determinadas normas que estejam provocando controvérsia atual nos meios judiciários e que podem acarretar grave insegurança jurídica e, ao mesmo tempo, provocar efeito multiplicador da lide.

O § 2º faculta, desde logo, a provocação do pedido de revisão ou cancelamento da súmula aos titulares da ação direta de inconstitucionalidade, independentemente do que vier a ser estabelecido em lei.

Finalmente, o § 3º prescreve que caberá reclamação ao STF contra ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar. Julgada procedente a reclamação, o ato administrativo será anulado ou

cassada a decisão judicial, determinando-se que outra seja proferida, com ou sem aplicação da súmula, conforme o caso.

Súmula vinculante outra coisa não é senão entendimento firmado sobre determinada matéria constitucional, aprovado por 2/3 dos membros do STF após reiteradas decisões no mesmo sentido, tornando obrigatória sua observância pelos demais órgãos do Poder Judiciário, após sua publicação na imprensa oficial. As atuais súmulas em vigor passaram a ter efeito vinculante somente após a sua confirmação por dois terços dos integrantes do STF e publicação na imprensa oficial.

Não há unanimidade acerca deste instituto introduzido pelo legislador constituinte derivado, inspirado em práticas alienígenas.

O principal argumento para sua adoção centra-se na necessidade de solucionar a crise do Poder Judiciário, acelerando os julgamentos de milhares de ações judiciais acumuladas por conta da morosidade crônica que tomou conta do Judiciário como um todo. Só que as causas da crise do Judiciário são várias e bem profundas. Não nos parece que uma medida simplista como essa sob exame irá resolver os problemas desse Poder.

Outrossim, enxergamos no § 1º do art. 103-A uma norma que poderá ensejar efeito contrário ao pretendido pelos idealizadores da súmula vinculante, pois ela terá que atender aos requisitos da “**grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica**”. Jamais haverá unanimidade acerca desses conceitos, o que poderá ensejar pedido de revisão ou anulação da súmula, conforme § 3º do art. 103-A, e com isso tomar o precioso tempo daquela Alta Corte de Justiça do País. Poderá, também, determinada súmula vinculante ser ignorada, sob o fundamento de que ela não preenche os requisitos constitucionais, criando-se discussões tangenciais que conspiram contra o princípio da efetividade da jurisdição.

O argumento central, contrário à súmula vinculante, é o de que a sua adoção contraria o princípio de livre convencimento fundamentado do juiz, transformando-o em mero autômato. O argumento é relevante.

Inibir a criatividade, o exercício de inteligência do juiz, transformando-o em mero homologador das decisões da Corte Suprema, acaba impedindo a evolução do direito. O dinamismo é característica indispensável para a própria legitimidade do direito perante a sociedade em evolução constante. A interpretação atualizada de textos legais é um imperativo dos dias atuais, em face da conhecida e natural lentidão do Poder Legislativo. E aqui não estamos levando em conta as abusivas medidas provisórias editadas pelo Executivo, deixando ao Legislativo apenas as matérias não urgentes e irrelevantes.

Outrossim, é um engano supor que jurisprudência só se forma a partir de discussão perante a Corte Suprema. A aplicação de norma jurídica pressupõe **suporte fático**. Desde a primeira instância vai-se amoldando o entendimento acerca de determinado preceito sempre em **conexão com o caso concreto** que envolve necessariamente o **exame dos fatos**. Uma decisão que não guarde relação com os fatos aduzidos e provados em juízo será uma decisão **meramente acadêmica**, como costuma acontecer nos tribunais que adotam a “jurisprudência vinculante” válida no âmbito interno, valendo-se do disposto no art. 557 do CPC.

Uma coisa é certa. A súmula vinculante faz cessar os debates nas instâncias ordinárias. Sem divergências não se constrói o direito, que fica condenado a permanecer estático, enquanto o mundo globalizado opera transformações sociais com rapidez incrível.

Enfim, não é inibindo a exteriorização de conhecimentos, de cultura e de sabedoria dos juízes que se irá resolver a crise do Judiciário.

Uma solução intermediária seria a adoção da súmula impeditiva ou obstativa de recurso extraordinário, facultando às instâncias ordinárias solucionar o conflito envolvendo matéria constitucional, sem se prender ao enunciado de determinada súmula do STF. Deixaria o caminho aberto para a minoria dos juízes, que se debruçam sobre cada um dos processos, sem se valer de decisão padrão, amparada em súmulas, às vezes, distanciadas do caso concreto em julgamento, tendo em comum apenas o rótulo da ação.

Caso semelhante aconteceu com a ação anulatória de lançamento do IPTU progressivo na vigência da EC nº 29/2000, que ajuizamos sob o fundamento de que a lei municipal **contrariava os expressos termos dessa Emenda**. Como já havia inúmeras decisões considerando válida e constitucional a Emenda 29/2000, a contestação “padrão” bateu-se pela tese da constitucionalidade de referida Emenda, não percebendo ou não querendo perceber que a tese esposada na inicial era completamente diferente da sustentada em inúmeras outras ações que antecederam a nossa ação judicial. De nada adiantou a réplica enfatizando que a inicial fundamentava-se exatamente na constitucionalidade da dita Emenda que foi afrontada pela lei municipal. Sobreveio a decisão monocrática julgando improcedente a ação porque a Emenda nº 29/2000 não padeceria do “*vício apontado na inaugural*”. Os embargos declaratórios foram rejeitados sob o mesmo fundamento e a apelação foi desprovida, encampando-se o argumento da decisão monocrática. Rejeitados os embargos declaratórios, foi interposto o recurso extraordinário, que foi denegado sob o fundamento de que a Emenda nº 29/2000 é constitucional. Conclusão: a ação que afluamos jamais foi julgada; julgou-se uma outra, que, provavelmente, havia alegado a inconstitucionalidade da Emenda nº 29/2000. A partir de então deixamos de patrocinar causas da espécie, apesar de convencidos da inconstitucionalidade da lei paulistana em face da Emenda de nº 29/2000, que permite a progressividade da alíquota, **nunca do valor venal do imóvel**, que

é um dado objetivo que resulta do mercado imobiliário, nada tendo a ver com a capacidade contributiva do proprietário do imóvel. Lamentavelmente, qualquer ação da espécie, qualquer que seja o fundamento da inicial, será julgada improcedente por conta da “jurisprudência vinculante” existente a respeito da matéria. Esse episódio serve para demonstrar o perigo de se adotar súmula com efeito vinculante, pois, às vezes, a jurisprudência firma-se em determinado sentido, baseada em premissas que não correspondem à verdade dos fatos.

18.2 SÚMULAS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Súmula 66 – É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro.

Súmula 67 – É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro.

Súmula 68 – É legítima a cobrança, pelos municípios, no exercício de 1961, de tributo estadual, regularmente criado ou aumentado, e que lhes foi transferido pela Emenda Constitucional nº 5, de 21-11-1961.

Súmula 69 – A Constituição Estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais.

Súmula 70 – É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 71 – Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

Súmula 73 – A imunidade das autarquias, implicitamente contida no art. 31, V, *a*, da Constituição Federal, abrange tributos estaduais e municipais.

Súmula 74 – O imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais.

Súmula 75 – Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão *inter vivos*, que é encargo do comprador.

Súmula 76 – As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, *a*, da Constituição Federal.

Súmula 77 – Está isenta de impostos federais a aquisição de bens pela rede ferroviária federal.

Súmula 78 – Estão isentas de impostos locais as empresas de energia elétrica, no que respeita as suas atividades específicas.

Súmula 79 – O Banco do Brasil não tem isenção de tributos locais.

Súmula 81 – As cooperativas não gozam de isenção de impostos locais, com fundamento na Constituição e nas leis federais.

Súmula 82 – São inconstitucionais o Imposto de Cessão e a Taxa sobre Inscrição de Promessa de Venda de Imóvel, substitutivos do Imposto de Transmissão, por incidirem sobre ato que não transfere o domínio.

Súmula 83 – Os ágios de importação incluem-se no valor dos artigos importados para incidência do imposto de consumo.

Súmula 84 – Não estão isentos do imposto de consumo os produtos importados pelas cooperativas.

Súmula 85 – Não estão sujeitos ao imposto de consumo os bens de uso pessoal e doméstico trazidos, como bagagem, do exterior.

Súmula 86 – Não está sujeito ao imposto de consumo automóvel usado, trazido do exterior pelo proprietário.

Súmula 87 – Somente no que não colidirem com a Lei nº 3.244, de 14-8-1957, são aplicáveis acordos tarifários anteriores.

Súmula 88 – É válida a majoração da tarifa alfandegária, resultante da Lei nº 3.244, de 14-8-1957, que modificou o Acordo Geral Sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), aprovado pela Lei nº 313, de 30-7-1948.

Súmula 89 – Estão isentas do imposto de importação frutas importadas da Argentina, do Chile, da Espanha e de Portugal, enquanto vigentes os respectivos acordos comerciais.

Súmula 90 – É legítima a lei local que faça incidir o Imposto de Indústrias e Profissões com base no movimento econômico do contribuinte.

Súmula 91 – A incidência do Imposto Único não isenta o comerciante de combustíveis do Imposto de Indústrias e Profissões.

Súmula 92 – É constitucional o art. 100, II, da Lei nº 4.563, de 20-2-1957, do Município de Recife, que faz variar o Imposto de Licença em função do aumento do capital do contribuinte.

Súmula 93 – Não está isenta do Imposto de Renda a atividade profissional do arquiteto.

Súmula 94 – É competente a autoridade alfandegária para o desconto, na fonte, do Imposto de Renda correspondente às

comissões dos despachantes aduaneiros.

Súmula 95 – Para cálculo do imposto de lucro extraordinário, incluem-se no capital as reservas do ano-base, apuradas em balanço.

Súmula 96 – O imposto de lucro imobiliário incide sobre a venda de imóvel da meação do cônjuge sobrevivente, ainda que aberta à sucessão antes da vigência da Lei nº 3.470, de 28-11-1958.

Súmula 97 – É devida a alíquota anterior do imposto de lucro imobiliário, quando a promessa de venda houver sido celebrada antes da vigência da lei que a tiver elevado.

Súmula 98 – Sendo o imóvel alienado na vigência da Lei nº 3.470, de 28-11-1958, ainda que adquirido por herança, usucapião ou a título gratuito, é devido o Imposto de Lucro Imobiliário.

Súmula 99 – Não é devido o Imposto de Lucro Imobiliário quando a alienação de imóvel, adquirido por herança, ou a título gratuito, tiver sido anterior à vigência da Lei nº 3.470, de 28-11-1958.

Súmula 100 – Não é devido o Imposto de Lucro Imobiliário quando a alienação de imóvel, adquirido por usucapião, tiver sido anterior à vigência da Lei nº 3.470, de 28-11-58.

Súmula 102 – É devido o Imposto Federal do Selo pela incorporação de reservas, em reavaliação de ativo, ainda que realizada antes da vigência da Lei nº 3.519, de 30-12-1958.

Súmula 103 – É devido o Imposto Federal do Selo na simples reavaliação de ativo realizada posteriormente a vigência da Lei nº 3.519, de 30-12-1958.

Súmula 104 – Não é devido o Imposto Federal do Selo na simples reavaliação de ativo anterior a vigência da Lei nº 3.519, de 30-12-1958.

Súmula 107 – É inconstitucional o Imposto de Selo de 3%, *ad valorem*, do Paraná, quanto aos produtos remetidos para fora do Estado.

Súmula 108 – É legítima a incidência do Imposto de Transmissão *Inter Vivos* sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação, e não da promessa, na conformidade da legislação local.

Súmula 110 – O Imposto de Transmissão *Inter Vivos* não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno.

Súmula 111 – É legítima a incidência do Imposto de Transmissão *Inter Vivos* sobre a restituição, ao antigo proprietário, de imóvel que deixou de servir a finalidade da sua desapropriação.

Súmula 112 – O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

Súmula 113 – O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.

Súmula 114 – O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* não é exigível antes da homologação do cálculo.

Súmula 115 – Sobre os honorários do advogado contratado pelo inventariante, com a homologação do juiz, não incide o Imposto de Transmissão *Causa Mortis*.

Súmula 116 – Em desquite ou inventário, é legítima a cobrança do chamado Imposto de Reposição, quando houver desigualdade nos valores partilhados.

Súmula 117 – A lei estadual pode fazer variar a alíquota do Imposto de Vendas e Consignações em razão da espécie do produto.

Súmula 118 – Estão sujeitas ao Imposto de Vendas e Consignações as transações sobre minerais, que ainda não estão compreendidos na legislação federal sobre o imposto único.

Súmula 119 – É devido o Imposto de Vendas e Consignações sobre a venda de cafés ao Instituto Brasileiro do Café, embora o lote, originariamente, se destinasse à exportação.

Súmula 124 – É inconstitucional o adicional do imposto de vendas e consignações cobrado pelo Estado do Espírito Santo sobre cafés da cota de expurgo entregues ao Instituto Brasileiro do Café.

Súmula 125 – Não é devido o Imposto de Vendas e Consignações sobre a parcela do Imposto de Consumo que onera a primeira venda realizada pelo produtor.

Súmula 126 – É inconstitucional a chamada Taxa de Aguardente, do Instituto do Açúcar e do álcool.

Súmula 127 – É indevida a Taxa de Armazenagem, posteriormente aos primeiros trinta dias, quando não exigível o Imposto de Consumo, cuja cobrança tenha motivado a retenção da mercadoria.

Súmula 128 – É indevida a Taxa de Assistência Médica Hospitalar das instituições de previdência social.

Súmula 129 – Na conformidade da legislação local, é legítima a cobrança de Taxa de Calçamento.

Súmula 130 – A Taxa de Despacho Aduaneiro (art. 66 da Lei nº 3.244, de 14-8-1957) continua a ser exigível após o Decreto legislativo nº 14, de 25-8-1960, que aprovou alterações introduzidas no Acordo Geral Sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT).

Súmula 131 – A Taxa de Despacho Aduaneiro (art. 66 da Lei nº 3.244, de 14-8-1957) continua a ser exigível após o Decreto legislativo nº 14, de 25-8-1960, mesmo para as mercadorias incluídas na vigente lista III do Acordo Geral Sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT).

Súmula 132 – Não é devida a Taxa de Previdência Social na importação de amianto bruto ou em fibra.

Súmula 133 – Não é devida a Taxa de Despacho Aduaneiro na importação de fertilizantes e inseticidas.

Súmula 134 – A isenção fiscal para a importação de frutas da Argentina compreende a Taxa de Despacho Aduaneiro e a Taxa de Previdência Social.

Súmula 135 – É inconstitucional a Taxa de Eletrificação de Pernambuco.

Súmula 136 – É constitucional a Taxa de Estatística da Bahia.

Súmula 137 – A Taxa de Fiscalização da Exportação incide sobre a bonificação cambial concedida ao exportador.

Súmula 138 – É inconstitucional a Taxa Contra Fogo, do Estado de Minas Gerais, incidente sobre prêmio de seguro contra fogo.

Súmula 139 – É indevida a cobrança do Imposto de Transação a que se refere a Lei nº 899, de 1957, art. 58, inciso IV, letra e, do antigo Distrito Federal.

Súmula 140 – Na importação de lubrificantes, é devida à Taxa de Previdência Social.

Súmula 141 – Não incide a Taxa de Previdência Social sobre combustíveis.

Súmula 142 – Não é devida a Taxa de Previdência Social sobre mercadorias isentas do Imposto de Importação.

Súmula 143 – Na forma da lei estadual, é devido o Imposto de Vendas e Consignações na exportação de café pelo Estado da Guanabara, embora proveniente de outro Estado.

Súmula 144 – É inconstitucional a incidência da Taxa de Recuperação Econômica de Minas Gerais sobre contrato sujeito ao Imposto Federal do Selo.

Súmula 148 – É legítimo o aumento de tarifas portuárias por ato do Ministro da Viação e Obras Públicas.

Súmula 239 – Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

Súmula 244 – A importação de máquinas de costura está isenta do Imposto de Consumo.

Súmula 260 – O exame de livros comerciais, em ação judicial, fica limitado às transações entre os litigantes.

Súmula 266 – Não cabe mandado de segurança contra lei em tese.

Súmula 267 – Não cabe mandado de segurança contra ato judicial passível de recurso ou correição.

Súmula 268 – Não cabe mandado de segurança contra decisão judicial com trânsito em julgado.

Súmula 269 – O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.

Súmula 270 – Não cabe mandado de segurança para impugnar enquadramento da Lei nº 3.780, de 12-7-1960, que envolva exame de prova ou de situação funcional complexa.

Súmula 271 – Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais, em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria.

Súmula 274 – É inconstitucional a Taxa de Serviço Contra Fogo, cobrada pelo Estado de Pernambuco.

Súmula 276 – Não cabe recurso de revista em ação executiva fiscal.

Súmula 277 – São cabíveis embargos, em favor da Fazenda Pública, em ação executiva fiscal, não sendo unânime a decisão.

Súmula 278 – São cabíveis embargos em ação executiva fiscal contra decisão reformatória da de primeira instância, ainda que unânime.

Súmula 279 – Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário.

Súmula 302 – Está isenta da Taxa de Previdência Social a importação de petróleo bruto.

Súmula 303 – Não é devido o Imposto Federal do Selo em contrato firmado com autarquia anteriormente à vigência da Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961.

Súmula 304 – Decisão denegatória de mandado de segurança, não fazendo coisa julgada contra o impetrante, não impede o uso da ação própria.

Súmula 306 – As Taxas de Recuperação Econômica e de Assistência Hospitalar de Minas Gerais são legítimas, quando incidem sobre matéria tributável pelo Estado.

Súmula 308 – A Taxa de Despacho Aduaneiro, sendo adicional do Imposto de Importação, não incide sobre borracha importada com isenção daquele imposto.

Súmula 309 – A Taxa de Despacho Aduaneiro, sendo adicional do Imposto de Importação, não está compreendida na isenção do Imposto de Consumo para automóvel usado trazido do exterior pelo proprietário.

Súmula 318 – É legítima a cobrança, em 1962, pela Municipalidade de São Paulo, do Imposto de Indústrias e Profissões, consoante as Leis nºs 5.917 e 5.919, de 1961 (aumento anterior à vigência do orçamento e incidência do tributo sobre o movimento econômico do contribuinte).

Súmula 323 – É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 324 – A imunidade do art. 31, V, da Constituição Federal não compreende as taxas.

Súmula 326 – É legítima a incidência do Imposto de Transmissão *Inter Vivos* sobre a transferência do domínio útil.

Súmula 328 – É legítima a incidência do Imposto de Transmissão *Inter Vivos* sobre a doação de imóvel.

Súmula 329 – O Imposto de Transmissão *Inter Vivos* não incide sobre a transferência de ações de sociedade imobiliária.

Súmula 330 – O STF não é competente para conhecer de mandado de segurança contra atos dos Tribunais de Justiça dos Estados.

Súmula 331 – É legítima a incidência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* no inventário por morte presumida.

Súmula 332 – É legítima a incidência do Imposto de Vendas e Consignações sobre a parcela do preço correspondente aos ágios cambiais.

Súmula 333 – Está sujeita ao Imposto de Vendas e Consignações a venda realizada por invernista não qualificado como pequeno produtor.

Súmula 334 – É legítima a cobrança, ao empreiteiro, do Imposto de Vendas e Consignações, sobre o valor dos materiais empregados, quando a empreitada não for apenas de labor.

Súmula 336 – A imunidade da autarquia financiadora, quanto ao contrato de financiamento, não se estende à compra e venda entre particulares, embora constantes os dois atos de um só instrumento.

Súmula 348 – É constitucional a criação de Taxa de Construção, Conservação e Melhoramento de Estradas.

Súmula 350 – O Imposto de Indústrias e Profissões não é exigível de empregado, por falta de autonomia na sua atividade profissional.

Súmula 392 – O prazo para recorrer de acórdão concessivo de segurança conta-se da publicação oficial de suas conclusões, e não da anterior ciência à autoridade para cumprimento da decisão.

Súmula 400 – Decisão que deu razoável interpretação à lei, ainda que não seja a melhor, não autoriza recurso extraordinário pela letra “a” do art. 101, III, da Constituição Federal.

Súmula 404 – Não contrariam a Constituição os arts. 3º, 22 e 27 da Lei nº 3.244, de 14-8-1957, que definem as atribuições do Conselho de Política Aduaneira quanto a tarifa flexível.

Súmula 405 – Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo, dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária.

Súmula 408 – Os servidores fazendários não têm direito a percentagem pela arrecadação de receita federal destinada ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico.

Súmula 418 – O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária.

Súmula 429 – A existência de recurso administrativo com efeito suspensivo não impede o uso do mandado de segurança contra omissão da autoridade.

Súmula 430 – Pedido de reconsideração na via administrativa não interrompe o prazo para o mandado de segurança.

Súmula 435 – O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* pela transferência de ações é devido ao Estado em que tem sede a companhia.

Súmula 436 – É válida a Lei nº 4.093, de 24-10-1959, do Paraná, que revogou a isenção concedida às cooperativas por lei anterior.

Súmula 437 – Está isenta da Taxa de Despacho Aduaneiro a importação de equipamento para a indústria automobilística,

segundo plano aprovado, no prazo legal, pelo órgão competente.

Súmula 438 – É legítima a cobrança, em 1962, da Taxa de Educação e Saúde, de Santa Catarina, Adicional do Imposto de Vendas e Consignações.

Súmula 439 – Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação.

Súmula 446 – Contrato de exploração de jazida ou pedreira não está sujeito ao Decreto nº 24.150, de 20-4-1934.

Súmula 466 – Não é inconstitucional a inclusão de sócios e administradores de sociedades e titulares de firmas individuais como contribuintes obrigatórios da Previdência Social.

Súmula 467 – A base do cálculo das contribuições previdenciárias, anteriormente à vigência da lei orgânica da previdência social, e o salário-mínimo mensal, observados os limites da Lei nº 2.755, de 1956.

Súmula 468 – Após a EC nº 5, de 21-11-1961, em contrato firmado com a União, Estado, Município ou autarquia, é devido o Imposto Federal de Selo pelo contratante não protegido pela imunidade, ainda que haja repercussão do ônus tributário sobre o patrimônio daquelas entidades.

Súmula 469 – A multa de cem por cento, para o caso de mercadoria importada irregularmente, e calculada a base do custo de câmbio da categoria correspondente.

Súmula 470 – O Imposto de Transmissão *Inter Vivos* não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada, inequivocamente, pelo promitente comprador, mas sobre o valor do que tiver sido construído antes da promessa de venda.

Súmula 471 – As empresas aeroviárias não estão isentas do Imposto de Indústrias e Profissões.

Súmula 473 – A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Súmula 474 – Não há direito líquido e certo, amparado pelo mandado de segurança, quando se escuda em lei cujos efeitos foram anulados por outra, declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Súmula 503 – A dúvida, suscitada por particular, sobre o direito de tributar, manifestado por dois Estados, não configura litígio da competência originária do Supremo Tribunal Federal.

Súmula 506 – O agravo a que se refere o art. 4º da Lei nº 4.348, de 26-6-1964, cabe, somente, do despacho do Presidente do Supremo Tribunal Federal que defere a suspensão da liminar, em mandado de segurança, não do que a denega.

Súmula 507 – A ampliação dos prazos a que se refere o art. 32 do Código de Processo Civil aplica-se aos executivos fiscais.

Súmula 510 – Praticado o ato por autoridade, no exercício da competência delegada, contra ela cabe mandado de segurança ou medida judicial.

Súmula 512 – Não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança.

Súmula 517 – A sociedade de economia mista só tem foro na Justiça Federal, quando a União intervém com assistente ou oponente.

Súmula 519 – Aplica-se aos executivos fiscais o princípio da sucumbência a que se refere o art. 64 do Código de Processo Civil.

Súmula 532 – É constitucional a Lei nº 5.043, de 21-6-1966, que concedeu remissão das dívidas fiscais oriundas da falta de oportuno pagamento de selo nos contratos particulares com a Caixa Econômica e outras entidades autárquicas.

Súmula 533 – Nas operações denominadas “crediários”, com emissão de vales ou certificados para compras e nas quais, pelo financiamento, se cobram, em separado, juros, selos e outras despesas, incluir-se-á tudo no custo da mercadoria e sobre esse preço global calcular-se-á o Imposto de Vendas e Consignações.

Súmula 534 – O Imposto de Importação Sobre o Extrato Alcoólico de Malte, como matéria-prima para fabricação de *whisky*, incide a base de 60%, desde que desembarcado antes do Decreto-lei nº 398, de 30-12-1968.

Súmula 536 – São objetivamente imunes ao imposto sobre circulação de mercadorias os “produtos industrializados”, em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar.

Súmula 537 – É inconstitucional a exigência de Imposto Estadual do Selo, quando feita nos atos e instrumentos tributados ou regulados por lei federal, ressalvado o disposto no art. 15, § 5º da Constituição Federal de 1946.

Súmula 538 – A avaliação judicial para o efeito do cálculo das benfeitorias dedutíveis do imposto sobre lucro imobiliário independe do limite a que se refere à Lei nº 3.470, de 28-11-1958, art. 8º, parágrafo único.

Súmula 539 – É constitucional a lei do município que reduz o Imposto Predial Urbano sobre imóvel ocupado pela residência

do proprietário, que não possui outro.

Súmula 540 – No preço da mercadoria sujeita ao Imposto de Vendas e consignações, não se incluem as despesas de frete e frete.

Súmula 541 – O Imposto sobre Vendas e Consignações não incide sobre a venda ocasional de veículos e equipamentos usados, que não se insere na atividade profissional do vendedor, e não é realizada com o fim de lucro, sem caráter, pois, de comercialidade.

Súmula 543 – A Lei nº 2.975, de 27-11-1965, revogou, apenas, as isenções de caráter geral, relativas ao Imposto Único sobre Combustíveis, não as especiais, por outras leis concedidas.

Súmula 544 – Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

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

Súmula 546 – Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo.

Súmula 547 – Não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Súmula 548 – É inconstitucional o Decreto-lei nº 643, de 19-6-1947, art. 4º, do Paraná, na parte que exige selo proporcional sobre atos e instrumentos regulados por lei federal.

Súmula 549 – A Taxa de Bombeiros do Estado de Pernambuco é constitucional, revogada a Súmula 274.

Súmula 550 – A isenção concedida pelo art. 2º da Lei nº 1.815, de 1953, às empresas de navegação aérea não compreende a Taxa de Melhoramento de Portos, instituída pela Lei nº 3.421, de 1958.

Súmula 551 – É inconstitucional a Taxa de Urbanização da Lei nº 2.320, de 20-12-1961, instituída pelo Município de Porto Alegre, porque seu fato gerador é o mesmo da transmissão imobiliária.

Súmula 553 – O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) é contribuição parafiscal, não sendo abrangido pela imunidade prevista na letra *d*, inciso III, do art. 19, da Constituição Federal.

Súmula 556 – É competente a Justiça Comum para julgar as causas em que é parte sociedade de economia mista.

Súmula 559 – O Decreto-lei nº 730, de 5 de agosto de 1969, revogou a exigência de homologação, pelo Ministro da Fazenda, das Resoluções do Conselho de Política Aduaneira.

Súmula 560 – A extinção de punibilidade, pelo pagamento do tributo devido, estende-se ao crime de contrabando ou descaminho, por força do art. 18, § 2º, do Decreto-lei nº 157/67.

Súmula 563 – O concurso de preferência, a que se refere o parágrafo único do art. 187 do CTN, é compatível com o disposto no art. 9º, I da Constituição Federal.

Súmula 565 – A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.

Súmula 569 – É inconstitucional a discriminação de alíquotas do Imposto de Circulação de Mercadorias nas operações interestaduais, em razão de o destinatário ser, ou não, contribuinte.

Súmula 571 – O comprador de café ao IBC, ainda que sem expedição de nota fiscal, habilita-se, quando da comercialização do produto, ao crédito do ICM que incidiu sobre a operação anterior.

Súmula 572 – No cálculo do Imposto de Circulação de Mercadorias devido na saída de mercadorias para o exterior, não se incluem fretes pagos a terceiros, seguros e despesas de embarque.

Súmula 573 – Não constitui fato gerador do Imposto de Circulação de Mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.

Súmula 574 – Sem lei estadual que a estabeleça, é ilegítima a cobrança do Imposto de Circulação de Mercadorias sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurante ou estabelecimento similar.

Súmula 575 – A mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se à isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias concedida a similar nacional.

Súmula 576 – É lícita a cobrança do Imposto de Circulação de Mercadorias sobre produtos importados sob o regime da alíquota “zero”.

Súmula 577 – Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do Imposto de Circulação de Mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador.

Súmula 578 – Não podem os Estados, a título de ressarcimento de despesas, reduzir a parcela de 20% do produto da

arrecadação do Imposto de Circulação de Mercadorias, atribuídas aos Municípios pelo art. 23, § 8º, da Constituição Federal.

Súmula 579 – A cal virgem e a hidratada estão sujeitas ao Imposto de Circulação de Mercadorias.

Súmula 580 – A isenção prevista no art. 13, parágrafo único, do Decreto-lei nº 43/66, restringe-se aos filmes cinematográficos.

Súmula 581 – A exigência de transporte em navio de bandeira brasileira, para efeito de isenção tributária, legitimou-se com o advento do Decreto-lei nº 666, de 2-7-1969.

Súmula 582 – É constitucional a Resolução nº 640/69, do Conselho de Política aduaneira, que reduziu a alíquota do imposto de importação para a soda cáustica, destinada a zonas de difícil distribuição e abastecimento.

Súmula 583 – Promitente-comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do Imposto Predial Territorial Urbano.

Súmula 584 – Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se à lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.

Súmula 585 – Não incide o Imposto de Renda sobre a remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil.

Súmula 586 – Incide Imposto de Renda sobre os juros remetidos para o exterior, com base em contrato de mútuo.

Súmula 587 – Incide Imposto de Renda sobre o pagamento de serviços técnicos contratados no exterior e prestados no Brasil.

Súmula 588 – O Imposto Sobre Serviços não incide sobre os depósitos, as comissões e taxas de desconto, cobrados pelos estabelecimentos bancários.

Súmula 589 – É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do Imposto Predial e Territorial Urbano em função do número de Imóveis do contribuinte.

Súmula 590 – Calcula-se o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor.

Súmula 591 – A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Súmula 595 – É inconstitucional a Taxa Municipal de Conservação de Estradas de Rodagem cuja base de cálculo seja idêntica a do Imposto Territorial Rural.

Súmula 596 – As disposições do Decreto nº 22.626 de 1933 não se aplicam às taxas de juros e aos outros encargos cobrados nas operações realizadas por instituições públicas ou privadas, que integram o Sistema Financeiro Nacional.

Súmula 597 – Não cabem embargos infringentes de acórdão que, em mandado de segurança decidiu, por maioria de votos, a apelação.

Súmula 615 – O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM.

Súmula 620 – A sentença proferida contra autarquias não está sujeita a reexame necessário, salvo quando sucumbente em execução de dívida ativa.

Súmula 622 – Não cabe agravo regimental contra decisão do relator que concede ou indefere liminar em mandado de segurança.

Súmula 623 – Não gera por si só a competência originária do Supremo Tribunal Federal para conhecer do mandado de segurança com base no art. 102, I, *n*, da Constituição, dirigir-se o pedido contra deliberação administrativa do tribunal de origem, da qual haja participado a maioria ou a totalidade de seus membros.

Súmula 624 – Não compete ao Supremo Tribunal Federal conhecer originalmente de mandado de segurança contra atos de outros tribunais.

Súmula 625 – Controvérsia sobre matéria de direito não impede concessão de mandado de segurança.

Súmula 626 – A suspensão da liminar em mandado de segurança, salvo determinação em contrário da decisão que a deferir, vigorará até o trânsito em julgado da decisão definitiva de concessão da segurança ou, havendo recurso, até a sua manutenção pelo Supremo Tribunal Federal, desde que o objeto da liminar deferida coincida, total ou parcialmente, com o da impetração.

Súmula 629 – A impetração de mandado de segurança coletivo por entidade de classe em favor dos associados independe da autorização destes.

Súmula 630 – A entidade de classe tem legitimação para o mandado de segurança ainda quando a pretensão vinculada

interesse apenas a uma parte da respectiva categoria.

Súmula 631 – Extingue-se o processo de mandado de segurança se o impetrante não promove, no prazo assinalado, a citação do litisconsorte passivo necessário.

Súmula 632 – É constitucional a lei que fixa o prazo de decadência para impetração do mandado de segurança.

Súmula 638 – A controvérsia sobre a incidência, ou não, de correção monetária em operações de crédito rural é de natureza infraconstitucional, não viabilizando recurso extraordinário.

Súmula 646 – Ofende o princípio da livre concorrência lei municipal que impede a instalação de estabelecimentos comerciais do mesmo ramo em determinada área.

Súmula 648 – A norma do § 3º do art. 192 da Constituição, revogada pela EC nº 40/2003, que limitava a taxa de juros reais a 12% ao ano, tinha sua aplicabilidade condicionada à edição de lei complementar.

Súmula 654 – A garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição da República, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado.

Súmula 655 – A exceção prevista no art. 100, *caput*, da Constituição, em favor dos créditos de natureza alimentícia, não dispensa a expedição de precatório, limitando-se a isentá-los da observância da ordem cronológica dos precatórios decorrentes de condenações de outra natureza.

Súmula 656 – É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel.

Súmula 657 – A imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

Súmula 658 – São constitucionais os arts. 7º da Lei nº 7.787/89 e 1º da Lei nº 7.894/89 e da Lei nº 8.147/90, que majoraram a alíquota do Finsocial, quando devida à contribuição por empresas dedicadas exclusivamente à prestação de serviços.

Súmula 659 – É legítima a cobrança da Cofins, do PIS e do Finsocial sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.

Súmula 660 – Até a vigência da EC nº 33/2001, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.

Súmula 661 – Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Súmula 662 – É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete.

Súmula 663 – Os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL nº 406/68 foram recebidos pela Constituição.

Súmula 664 – É inconstitucional o inciso V do art. 1º da Lei nº 8.033/90, que instituiu a incidência do Imposto nas Operações de Crédito, Câmbio e Seguros – IOF sobre saques efetuados em caderneta de poupança.

Súmula 665 – É constitucional a Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários instituída pela Lei nº 7.940/89.

Súmula 666 – A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo.

Súmula 667 – Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa.

Súmula 668 – É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Súmula 669 – Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Súmula 670 – O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

Súmula 688 – É legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário.

Súmula 691 – Não compete ao Supremo Tribunal Federal conhecer de “habeas corpus” impetrado contra decisão do Relator que, em “habeas corpus” requerido a Tribunal Superior, indefere a liminar.¹

Súmula 724 – Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, *c*, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Súmula 725 – É constitucional o § 2º do art. 6º da Lei nº 8.024/90, resultante da conversão da MP nº 168/90, que fixou o BTN fiscal como índice de correção monetária aplicável aos depósitos bloqueados pelo plano Collor I.

Súmula 729 – A decisão na ADC-4 não se aplica à antecipação de tutela e causa de natureza previdenciária.

Súmula 730 – A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.

Súmula 732 – É constitucional a cobrança da Contribuição do Salário-Educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei nº 9.424/96.

Súmula 734 – Não cabe reclamação quando já houver transitado em julgado o ato judicial que se alega tenha desrespeitado decisão do Supremo Tribunal Federal.

Súmula 735 – Não cabe recurso extraordinário contra acórdão que defere medida liminar.

18.2.1 Súmula vinculante do STF

Súmula 1 – Ofende a garantia constitucional do ato jurídico perfeito a decisão que, sem ponderar as circunstâncias do caso concreto, desconsidera a validade e a eficácia de acordo constante de termo de adesão instituído pela Lei Complementar nº 110/2001.

Súmula 3 – Nos processos perante o Tribunal de Contas da União asseguram-se o contraditório e a ampla defesa quando da decisão puder resultar anulação ou revogação de ato administrativo que beneficie o interessado, excetuada a apreciação da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão.

Súmula 8 – São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77 e os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência do crédito tributário.

Súmula 10 – Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, art. 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.

Súmula 12 – A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal.

Súmula 17 – Durante o período previsto no § 1º do art. 100 da Constituição, não incidem juros de mora sobre os precatórios que nele sejam pagos.

Súmula 19 – A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.

Súmula 21 – É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

Súmula 22 – A Justiça do Trabalho é competente para processar e julgar as ações de indenização por danos morais e patrimoniais decorrentes de acidente de trabalho propostas por empregado contra empregador, inclusive aquelas que ainda não possuíam sentença de mérito em primeiro grau quando da promulgação da Emenda Constitucional nº 45/04.

Súmula 23 – A Justiça do Trabalho é competente para processar e julgar ação possessória ajuizada em decorrência do exercício do direito de greve pelos trabalhadores da iniciativa privada.

Súmula 24 – Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

Súmula 25 – É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito.

Súmula 28 – É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.

Súmula 29 – É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.

Súmula 31 – É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis.

Súmula 32 – O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras.

Súmula 40 – A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição Federal, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo.

Súmula 41 – O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

Súmula 46 – A definição dos crimes de responsabilidade e o estabelecimento das respectivas normas de processo e julgamento são da competência legislativa privativa da União.

Súmula 47 – Os honorários advocatícios incluídos na condenação ou destacados do montante principal devido ao credor consubstanciam verba de natureza alimentar cuja satisfação ocorrerá com a expedição de precatório ou requisição de pequeno valor, observada ordem especial restrita aos créditos dessa natureza.

Súmula 48 – Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Súmula 50 – Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Súmula 52 – Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

Súmula 53 – A competência da Justiça do Trabalho prevista no art. 114, VIII, da Constituição Federal alcança a execução de ofício das contribuições previdenciárias relativas ao objeto da condenação constante das sentenças que proferir e acordos por ela homologados.

18.3 SÚMULAS DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Súmula 7 – A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.

Súmula 20 – A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICMS quando contemplado com esse favor o similar nacional.

Súmula 46 – Na execução por carta, os embargos do devedor serão decididos no juízo deprecante, salvo se versarem unicamente vícios ou defeitos da penhora, avaliação ou alienação de bens.

Súmula 49 – Na exportação de café em grão, não se inclui na base de cálculo do ICM a quota de contribuição, a que se refere o art. 2º do Decreto-lei nº 2.295, de 21-11-1986.

Súmula 50 – O adicional de tarifa portuária incide apenas nas operações realizadas com mercadorias importadas ou exportadas, objeto do comércio de navegação de longo curso.

Súmula 58 – Proposta a execução fiscal, a posterior mudança de domicílio do executado não desloca a competência já fixada.

Súmula 65 – O cancelamento, previsto no art. 29 do Decreto-lei nº 2.303, de 21-11-1986, não alcança os débitos previdenciários.

Súmula 66 – Compete a Justiça Federal processar e julgar execução fiscal promovida por conselho de fiscalização profissional.

Súmula 68 – A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

Súmula 71 – O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICMS.

Súmula 77 – A Caixa Econômica Federal é parte ilegítima para figurar no pólo passivo das ações relativas às contribuições para o fundo PIS/Pasep.

Súmula 80 – A taxa de melhoramento dos portos não se inclui na base de cálculo do ICMS.

Súmula 85 – Nas relações jurídicas de trato sucessivo em que a Fazenda Pública figure como devedora, quando não tiver sido negado o próprio direito reclamado, a prescrição atinge apenas as prestações vencidas antes do quinquênio anterior à propositura da ação.

Súmula 87 – A isenção do ICMS relativa a rações balanceadas para animais abrange o concentrado e o suplemento.

Súmula 94 – A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial.

Súmula 95 – A redução da alíquota do imposto sobre produtos industrializados ou do imposto de importação não implica redução do ICMS.

Súmula 100 – É devido o adicional ao frete para renovação da marinha mercante na importação sob o regime de benefícios fiscais a exportação (BEFIEX).

Súmula 105 – Na ação de mandado de segurança não se admite condenação em honorários advocatícios.

Súmula 112 – O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.

Súmula 121 – Na execução fiscal o devedor devera ser intimado, pessoalmente, do dia e hora da realização do leilão.

Súmula 124 – A Taxa de Melhoramento dos Portos tem base de cálculo diversa do Imposto de Importação, sendo legítima a sua cobrança sobre a importação de mercadorias de países signatários do GATT, da ALALC ou ALADI.

Súmula 125 – O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do Imposto sobre a Renda.

Súmula 128 – Na execução fiscal haverá segundo leilão, se no primeiro não houver lance superior à avaliação.

Súmula 129 – O exportador adquire o direito de transferência de crédito do ICMS quando realiza a exportação do produto e não ao estocar a matéria-prima.

Súmula 135 – O ICMS não incide na gravação e distribuição de filmes e videoteipes.

Súmula 136 – O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao Imposto de Renda.

Súmula 138 – O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis.

Súmula 139 – Cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional propor execução fiscal para cobrança de crédito relativo ao ITR.

Súmula 144 – Os créditos de natureza alimentícia gozam de preferência, desvinculados os precatórios da ordem cronológica dos créditos de natureza diversa.

Súmula 148 – Os débitos relativos a benefício previdenciário, vencidos e cobrados em juízo após a vigência da Lei nº 6.899/81, devem ser corrigidos monetariamente na forma prevista nesse diploma legal.

Súmula 152 – Na venda pelo segurador, de bens salvados de sinistros, incide o ICMS.

Súmula 153 – A desistência da execução fiscal, após o oferecimento dos embargos, não exime o exequente dos encargos da sucumbência.

Súmula 155 – O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio.

Súmula 156 – A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

Súmula 157 – É ilegítima a cobrança de taxa, pelo Município, na renovação de licença para localização de estabelecimento comercial ou industrial (julgando o Resp 261.571-SP, na sessão de 24-4-2002, a primeira seção deliberou pelo cancelamento desta Súmula).

Súmula 160 – É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

Súmula 162 – Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido.

Súmula 163 – O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.

Súmula 164 – O Prefeito municipal, após a extinção do mandato, continua sujeito a processo por crime previsto no art. 1º do Dec.-lei nº 201, de 27-2-1967.

Súmula 166 – Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Súmula 167 – O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, e prestação de serviço, sujeitando-se apenas a incidência do ISS.

Súmula 169 – São inadmissíveis embargos infringentes no processo de mandado de segurança.

Súmula 177 – O Superior Tribunal de Justiça é incompetente para processar e julgar, originariamente, mandado de segurança contra ato de órgão colegiado presidido por Ministro de Estado.

Súmula 179 – O estabelecimento de crédito que recebe dinheiro, em depósito judicial, responde pelo pagamento da correção monetária relativa aos valores recolhidos.

Súmula 184 – A microempresa de representação comercial é isenta do Imposto de Renda.

Súmula 185 – Nos depósitos judiciais, não incide o Imposto sobre Operações Financeiras.

Súmula 188 – Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença.

Súmula 189 – É desnecessária a intervenção do Ministério Público nas execuções fiscais.

Súmula 190 – Na execução fiscal, processada perante a Justiça Estadual, cumpre a Fazenda Pública antecipar o numerário

destinado ao custeio das despesas com o transporte dos oficiais de Justiça.

Súmula 198 – Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS.

Súmula 208 – Compete a Justiça Federal processar e julgar Prefeito municipal por desvio de verba sujeita a prestação de contas perante órgão federal.

Súmula 209 – Compete à Justiça Estadual processar e julgar Prefeito por desvio de verba transferida e incorporada ao patrimônio municipal.

Súmula 210 – A ação de cobrança das contribuições para o FGTS prescreve em trinta anos.

Súmula 212 – A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar.

Súmula 213 – O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

Súmula 215 – A indenização recebida pela adesão a Programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda.

Súmula 237 – Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS.

Súmula 249 – A Caixa Econômica Federal tem legitimidade passiva para integrar processo em que se discute correção monetária do FGTS.

Súmula 250 – É legítima a cobrança de multa fiscal de empresa em regime de concordata.

Súmula 251 – A meação só responde pelo ato ilícito quando o credor, na execução fiscal, provar que o enriquecimento dele resultante aproveitou ao casal.

Súmula 252 – Os saldos das contas do FGTS, pela legislação infraconstitucional, são corrigidos em 42,72% (IPC) quanto às perdas de janeiro de 1989 e 44,80% (IPC) quanto às de abril de 1990, acolhidos pelo STJ os índices de 18,02% (LBC) quanto às perdas de junho de 1987, de 5,38% (BTN) para maio de 1990 e 7,00% (TR) para fevereiro de 1991, de acordo com o entendimento do STF (RE nº 226.855-7-RS).

Súmula 262 – Incide o Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas.

Súmula 270 – O protesto pela preferência de crédito, apresentado por ente federal em execução que tramita na Justiça Estadual, não desloca a competência para a Justiça Federal.

Súmula 271 – A correção monetária dos depósitos judiciais independe de ação específica contra o banco depositário.

Súmula 272 – O trabalhador rural, na condição de segurado especial, sujeito à contribuição obrigatória sobre a produção rural comercializada, somente faz jus à aposentadoria por tempo de serviço, se recolher contribuições facultativas.

Súmula 274 – O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares.

Súmula 276 – As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado.

Súmula 279 – É cabível execução por título extrajudicial contra a Fazenda Pública.

Súmula 286 – A renegociação de contrato bancário ou a confissão da dívida não impede a possibilidade de discussão sobre eventuais ilegalidades dos contratos anteriores.

Súmula 310 – O auxílio-creche não integra o salário-de-contribuição.

Súmula 311 – Os atos do presidente do tribunal que disponham sobre processamento e pagamento de precatório não têm caráter jurisdicional.

Súmula 314 – Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.

Súmula 345. São devidos honorários advocatícios pela Fazenda Pública nas execuções individuais de sentença proferida em ações coletivas, ainda que não embargadas.

Súmula 347 – O conhecimento de recurso de apelação do réu independe de sua prisão.

Súmula 348 – Compete ao Superior Tribunal de Justiça decidir os conflitos de competência entre juizado especial federal e juízo federal, ainda que da mesma seção judiciária.

Súmula 349 – Compete à Justiça Federal ou aos juízes com competência delegada o julgamento das execuções fiscais de contribuições devidas pelo empregador ao FGTS.

Súmula 350 – O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular.

Súmula 351 – A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, indivi-

dualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Súmula 352 – A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) não exige a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes.

Súmula 353 – As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições para o FGTS. Súmula 373 – É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo.

Súmula 360 – O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Súmula 373 – É ilegítima a exigência de depósito prévio para inadmissibilidade de recurso administrativo.

Súmula 375 – O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente.

Súmula 386 – São isentas de imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional.

Súmula 391 – O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.

Súmula 392 – A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

Súmula 393 – A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

Súmula 396 – A Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural.

Súmula 398 – A prescrição da ação para pleitear os juros progressivos sobre os saldos de conta vinculada do FGTS não atinge o fundo de direito, limitando-se às parcelas vencidas.

Súmula 399 – Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.

Súmula 400 – O encargo de 20% previsto no DL nº 1.025/1969 é exigível na execução fiscal proposta contra a massa falida.

Súmula 401 – O prazo decadencial da ação rescisória só se inicia quando não for cabível qualquer recurso do último pronunciamento judicial.

Súmula 406 – A Fazenda Pública pode recusar a substituição do bem penhorado por precatório.

Súmula 409 – Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício (art. 219, § 5º, do CPC).

Súmula 410 – A prévia intimação pessoal do devedor constitui condição necessária para a cobrança de multa pelo descumprimento de obrigação de fazer ou não fazer.

Súmula 411 – É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco.

Súmula 414 – A citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades.

Súmula 423 – A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis.

Súmula 424 – É legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DL nº 406/1968 e à LC nº 56/1987.

Súmula 430 – O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Súmula 431 – É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.

Súmula 432 – As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais.

Súmula 433 – O produto semielaborado, para fins de incidência de ICMS, é aquele que preenche cumulativamente os três requisitos do art. 1º da Lei Complementar nº 65/1991.

Súmula 435 – Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Súmula 436 – A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário,

dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.

Súmula 437 – A suspensão da exigibilidade do crédito tributário superior a quinhentos mil reais para opção pelo Refis pressupõe a homologação expressa do comitê gestor e a constituição de garantia por meio do arrolamento de bens.

Súmula 446 – Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa.

Súmula 447 – Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores.

Súmula 448 – A opção pelo Simples de estabelecimentos dedicados às atividades de creche, pré-escola e ensino fundamental é admitida somente a partir de 24-10-2000, data de vigência da Lei nº 10.034/2000.

Súmula 449 – A vaga de garagem que possui matrícula própria no registro de imóveis não constitui bem de família para efeito de penhora.

Súmula 451 – É legítima a penhora da sede do estabelecimento comercial.

Súmula 452 – A extinção das ações de pequeno valor é faculdade da Administração Federal, vedada a atuação judicial de ofício.

Súmula 457 – Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS.

Súmula 458 – A contribuição previdenciária incide sobre a comissão paga ao corretor de seguros.

Súmula 459 – A Taxa Referencial (TR) é o índice aplicável, a título de correção monetária, aos débitos com o FGTS recolhidos pelo empregador mas não repassados ao fundo.

Súmula 460 – É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte.

Súmula 461 – O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.

Súmula 462 – Nas ações em que representa o FGTS, a CEF, quando sucumbente, está isenta de reembolsar as custas antecipadas pela parte vencedora.

Súmula 463 – Incide imposto de renda sobre os valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo.

Súmula 464 – A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária.

Súmula 467 – Prescreve em cinco anos, contados do término do processo administrativo, a pretensão a Administração Pública de promover a execução da multa por infração ambiental.

Súmula 468 – A base de cálculo do PIS, até a edição da MP nº 1.212/1995, era o faturamento ocorrido no sexto mês anterior ao do fato gerador.

Súmula 480 – O juízo da recuperação judicial não é competente para decidir sobre a constrição de bens não abrangidos pelo plano de recuperação da empresa.

Súmula 481 – Faz jus ao benefício da justiça gratuita a pessoa jurídica com ou sem fins lucrativos que demonstrar sua impossibilidade de arcar com os encargos processuais.

Súmula 482 – A falta de ajuizamento da ação principal no prazo do art. 806 do CPC acarreta a perda da eficácia da liminar deferida e a extinção do processo cautelar.

Súmula 484 – Admite-se que o preparo seja efetuado no primeiro dia útil subsequente, quando a interposição do recurso ocorrer após o encerramento do expediente bancário.

Súmula 486 – É impenhorável o único imóvel residencial do devedor que esteja locado a terceiros, desde que a renda obtida com a locação seja revertida para a subsistência ou a moradia da sua família.

Súmula 487 – O parágrafo único do art. 741 do CPC não se aplica às sentenças transitadas em julgado em data anterior à da sua vigência.

Súmula 490 – A dispensa de reexame necessário, quando o valor da condenação ou do direito controvertido for inferior a sessenta salários-mínimos, não se aplica a sentenças ilíquidas.

Súmula 494 – O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.

Súmula 495 – A aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa não gera direito a crédito de IPI.

Súmula 497 – Os créditos das autarquias federais preferem aos créditos da Fazenda estadual desde que coexistam penhoras

sobre o mesmo bem.

Súmula 498 – Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais.

Súmula 499 – As empresas prestadoras de serviços estão sujeitas às contribuições ao Sesc e Senac, salvo se integradas noutra serviço social.

Súmula 508 – A isenção da Cofins concedida pelo art. 6º, II, da LC nº 70/1991 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais foi revogada pelo art. 56 da Lei nº 9.430/1996.

Súmula 509 – É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

Súmula 514 – A CEF é responsável pelo fornecimento dos extratos das contas individualizadas vinculadas ao FGTS dos trabalhadores participantes do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, inclusive para fins de exibição em juízo, independentemente do período em discussão.

Súmula 515 – A reunião de execuções fiscais contra o mesmo devedor constitui faculdade do Juiz.

Súmula 518 – Para fins do art. 105, III, *a*, da Constituição Federal, não é cabível recurso especial fundado em alegada violação de enunciado de súmula.

Súmula 521 – A legitimidade para a execução fiscal de multa pendente de pagamento imposta em sentença condenatória é exclusiva da Procuradoria da Fazenda Pública.

Súmula 523 – A taxa de juros de mora incidente na repetição de indébito de tributos estaduais deve corresponder à utilizada para cobrança do tributo pago em atraso, sendo legítima a incidência da taxa Selic, em ambas as hipóteses, quando prevista na legislação local, vedada sua cumulação com quaisquer outros índices.

Súmula 524 – No tocante à base de cálculo, o ISSQN incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, devendo, entretanto, englobar também os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados nas hipóteses de fornecimento de mão de obra.

¹ Essa Súmula, criada para evitar a supressão de instâncias e, conseqüentemente, a ofensa aos graus de jurisdição, vem sendo afastada quando há, no caso, flagrante ilegalidade.

19

REFORMA TRIBUTÁRIA. BREVES CRÍTICAS À PEC 233/08¹

Sumário: 19.1 Proposta de Emenda à Constituição nº 233/08. 19.2 Breves críticas e sugestões.



19.1 PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 233/08

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

Art.1º A Constituição passa a vigorar com os seguintes artigos alterados e acrescidos:

“Art.34.

.....

V –

c)retiver parcela do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 155-A, devida a outra unidade da Federação;

..... (NR)

“Art. 36.

.....

V – no caso do art. 34, V, ‘c’, de solicitação do Poder Executivo de qualquer Estado ou do Distrito Federal.

.....” (NR)

“Art. 61.

§3º A iniciativa da lei complementar de que trata o art. 155-A cabe exclusivamente:

I – a um terço dos membros do Senado Federal, desde que haja representantes de todas as Regiões do país;

II – a um terço dos Governadores de Estado e Distrito Federal ou das Assembleias Legislativas, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros, desde que estejam representadas, em ambos os casos, todas as Regiões do País;

III – ao Presidente da República.” (NR)

“Art.62.

.....

§2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, VIII, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

.....” (NR)

“Art.105.

.....

III – d)contrariar a lei complementar ou a regulamentação relativas ao imposto a que se refere o art. 155-A, negar-lhes vigência ou lhes der interpretação divergente da que lhes tenha atribuído outro tribunal.

.....(NR)

“Art. 114.

VIII – a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir;

.....” (NR)

“Art. 146.

III –

d)definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts.153, IV e VIII, 155-A, 156, III, e das contribuições previstas no art. 195, I;

.....” (NR)

“Art. 150.

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

.....

§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, ressalvado o disposto no art. 155-A, §4º, I.

.....” (NR)

“Art. 151.

Parágrafoúnico. A vedação do inciso III não se aplica aos tratados internacionais aprovados na forma do art. 49, I.” (NR)

“Art. 153.

VIII – operações com bens e prestações de serviços, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.

.....

§ 2º

III – poderá ter adicionais de alíquota por setor de atividade econômica.

.....

§6º O imposto previsto no inciso VIII:

I – será não cumulativo, nos termos da lei;

II – relativamente a operações e prestações sujeitas a alíquota zero, isenção, não incidência e imunidade, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, salvo determinação em contrário na lei;

III – incidirá nas importações, a qualquer título;

IV – não incidirá nas exportações, garantida a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

V – integrará sua própria base de cálculo.

§7º Relativamente ao imposto previsto no inciso VIII, considera-se prestação de serviço toda e qualquer operação que não constitua circulação ou transmissão de bens.” (NR)

“Seção IV-A

DO IMPOSTO DE COMPETÊNCIA CONJUNTA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art.155-A. Compete conjuntamente aos Estados e ao Distrito Federal, mediante instituição por lei complementar, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§1º O imposto previsto neste artigo:

I – será não cumulativo, nos termos da lei complementar;

II – relativamente a operações e prestações sujeitas a alíquota zero, isenção, não incidência e imunidade, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, salvo determinação em contrário na lei complementar;

III – incidirá também sobre:

a) as importações de bem, mercadoria ou serviço, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a finalidade, cabendo o imposto ao Estado de destino da mercadoria, bem ou serviço, nos termos da lei complementar;

b) o valor total da operação ou prestação, quando as mercadorias forem fornecidas ou os serviços forem prestados de forma conexa, adicionada ou conjunta, com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

IV – não incidirá sobre:

a) as exportações de mercadorias ou serviços, garantida a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

b) o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, §5º;

c) as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

§2º As alíquotas do imposto serão definidas da seguinte forma:

I – resolução do Senado Federal, de iniciativa de um terço dos Senadores ou de um terço dos Governadores, aprovada por três quintos de seus membros, estabelecerá as alíquotas do imposto, definindo também a alíquota padrão aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outra alíquota;

II – resolução do Senado Federal, aprovada pela maioria de seus membros, definirá o enquadramento de mercadorias e serviços nas alíquotas diferentes da alíquota padrão, exclusivamente mediante aprovação ou rejeição das proposições do órgão de que trata o §7º;

III – o órgão de que trata o §7º poderá reduzir e restabelecer a alíquota aplicável a determinada mercadoria ou serviço, observadas as alíquotas do inciso I;

IV – as alíquotas das mercadorias e serviços poderão ser diferenciadas em função de quantidade e de tipo de consumo;

V – a lei complementar definirá as mercadorias e serviços que poderão ter sua alíquota aumentada ou reduzida por lei estadual, bem como os limites e condições para essas alterações, não se aplicando nesse caso o disposto nos incisos I a III.

§3º Relativamente a operações e prestações interestaduais, nos termos de lei complementar:

I – o imposto pertencerá ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, salvo em relação à parcela de que trata o inciso II;

II – a parcela do imposto equivalente à incidência de dois por cento sobre o valor da base de cálculo do imposto pertencerá ao Estado de origem da mercadoria ou serviço, salvo nos casos de:

a) operações e prestações sujeitas a uma incidência inferior à prevista neste inciso, hipótese na qual o imposto pertencerá integralmente ao Estado de origem;

b) operações com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, hipótese na qual o imposto pertencerá integralmente ao Estado de destino;

III – poderá ser estabelecida a exigência integral do imposto pelo Estado de origem, hipótese na qual:

a) o Estado de origem ficará obrigado a transferir o montante equivalente ao valor do imposto de que trata o inciso I ao

Estado de destino, por meio de uma câmara de compensação entre as unidades federadas;

b) poderá ser estabelecida a destinação de um percentual da arrecadação total do imposto do Estado à câmara de compensação para liquidar as obrigações do Estado relativas a operações e prestações interestaduais.

§4º As isenções ou quaisquer incentivos ou benefícios fiscais vinculados ao imposto serão definidos:

I – pelo órgão de que trata o §7º, desde que uniformes em todo território nacional;

II – na lei complementar, para atendimento ao disposto no art. 146, III, ‘d’, e para hipóteses relacionadas a regimes aduaneiros não compreendidos no regime geral.

§5º O imposto terá regulamentação única, sendo vedada a adoção de norma estadual, ressalvadas as hipóteses previstas neste artigo.

§6º Cabe à lei complementar:

I – definir fatos geradores e contribuintes;

II – definir a base de cálculo, de modo que o próprio imposto a integre;

III – fixar, inclusive para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações e prestações;

IV – disciplinar o regime de compensação do imposto;

V – assegurar o aproveitamento do crédito do imposto;

VI – dispor sobre substituição tributária;

VII – dispor sobre regimes especiais ou simplificados de tributação, inclusive para atendimento ao disposto no art. 146, III, ‘d’;

VIII – disciplinar o processo administrativo fiscal;

IX – dispor sobre as competências e o funcionamento do órgão de que trata o §7º, definindo o regime de aprovação das matérias;

X – dispor sobre as sanções aplicáveis aos Estados e ao Distrito Federal e seus agentes, por descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do imposto, especialmente do disposto nos §§ 3º a 5º;

XI – dispor sobre o processo administrativo de apuração do descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do imposto pelos Estados e Distrito Federal e seus agentes, bem como definir órgão que deverá processar e efetuar o julgamento administrativo.

§7º Compete a órgão colegiado, presidido por representante da União, sem direito a voto, e integrado por representante de cada Estado e do Distrito Federal:

I – editar a regulamentação de que trata o §5º;

II – autorizar a transação e a concessão de anistia, remissão e moratória, observado o disposto no art. 150, §6º;

III – estabelecer critérios para a concessão de parcelamento de débitos fiscais;

IV – fixar as formas e os prazos de recolhimento do imposto;

V – estabelecer critérios e procedimentos de controle e fiscalização extraterritorial;

VI – exercer outras atribuições definidas em lei complementar.

§8º O descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do imposto sujeitará, na forma e gradação previstas na lei complementar, a:

I – no caso dos Estados e do Distrito Federal, multas, retenção dos recursos oriundos das transferências constitucionais e sequestro de receitas;

II – no caso dos agentes públicos dos Estados e do Distrito Federal, multas, suspensão dos direitos políticos, perda da função pública, indisponibilidade dos bens e ressarcimento ao erário, sem prejuízo da ação penal cabível.” (NR)

“Seção VI

DA REPARTIÇÃO E DESTINAÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Art.157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.” (NR)

“Art.158.....

Parágrafo único.

I – três quartos, nos termos de lei complementar;

.....” (NR)

“Art.159. A União destinará:

I – do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os incisos III, IV e VIII do art. 153:

a)trinta e oito inteiros e oito décimos por cento, ao financiamento da seguridade social;

b)seis inteiros e sete décimos por cento, nos termos do art. 239;

c)o percentual definido em lei complementar para:

1.o pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, o financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás, e o financiamento de programas de infraestrutura de transportes;

2. o financiamento da educação básica, nos termos do art. 212, §§5º e 6º;

II – do produtoda arrecadação dos impostos a que se referem os incisos III, IV, VII e VIII, do art. 153 e dos impostos instituídos nos termos do inciso I do art. 154:

a)vinte e um inteiros e cinco décimos por cento, ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b)ao Fundo de Participação dos Municípios:

1.vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento;

2.um por cento, a ser entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

c)quatro inteiros e oito décimos por cento ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, segundo diretrizes da Política Nacional de Desenvolvimento Regional, para aplicação em áreas menos desenvolvidas do País, assegurada a destinação de, no mínimo, noventa e cinco por cento desses recursos para aplicação nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste;

d)um inteiro e oito décimos por cento ao Fundo de Equalização de Receitas, para entrega aos Estados e ao Distrito Federal.

§1º Para efeito de cálculo das destinações estabelecidas neste artigo, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157 e 158, I.

§2º Para efeito de cálculo das destinações a que se refere o inciso II do **caput** deste artigo, excluir-se-ão da arrecadação dos impostos as destinações de que trata o inciso I do **caput** deste artigo.

§3º Do montante de recursos de que trata o inciso II, ‘d’, que cabe a cada Estado, setenta e cinco por cento serão entregues diretamente ao próprio Estado e vinte e cinco por cento aos respectivos Municípios, observados os critérios a que se refere o art. 158, parágrafo único.

§4º A União entregará vinte e nove por cento da destinação de que trata o inciso I, ‘c’, 1, do **caput** deste artigo, a Estados, Distrito Federal e Municípios, para aplicação em infraestrutura de transportes, distribuindo-se, na forma da lei, setenta e cinco por cento aos Estados e Distrito Federal e vinte e cinco por cento aos Municípios.” (NR)

“Art. 160.

§1º A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:

I – ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;

II – ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.

§2º A vedação prevista neste artigo não impede a União de efetuar a retenção de transferência na hipótese de que trata o art. 155-A, § 8º, I.” (NR)

“Art. 161.

I – estabelecer os critérios de repartição das receitas para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;

II – estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, II, ‘a’, ‘b’ e ‘d’, especialmente sobre seus critérios de rateio, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;

.....

IV – estabelecer normas para a aplicação e distribuição dos recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, os quais observarão a seguinte destinação:

a) no mínimo sessenta por cento do total dos recursos para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das

Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste;

b) aplicação em programas voltados ao desenvolvimento econômico e social das áreas menos desenvolvidas do País;

c) transferências a fundos de desenvolvimento dos Estados e do Distrito Federal, para aplicação em investimentos em infraestrutura e incentivos ao setor produtivo, além de outras finalidades estabelecidas na lei complementar.

§1º O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos a que alude o inciso II.

§2º Na aplicação dos recursos de que trata o inciso IV do **caput** deste artigo, será observado tratamento diferenciado e favorecido ao semiárido da Região Nordeste.

§3º No caso das Regiões que contem com organismos regionais, a que se refere o art. 43, § 1º, II, os recursos destinados nos termos do inciso IV, 'a' e 'b', do **caput** deste artigo serão aplicados segundo as diretrizes estabelecidas pelos respectivos organismos regionais.

§4º Os recursos recebidos pelos Estados e pelo Distrito Federal nos termos do inciso IV, 'c', do **caput** não serão considerados na apuração da base de cálculo das vinculações constitucionais.” (NR)

“Art.167.

XI – a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I e II, §§ 8º e 12, e da destinação de que trata o § 13, I, do mesmo artigo, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

.....

§4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155, 155-A e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.” (NR)

“Art.195.A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, da destinação estabelecida no art. 159, I, 'a', e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

.....

§11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

§12. Nos termos de lei, a agroindústria, o produtor rural pessoa física ou jurídica, o consórcio simplificado de produtores rurais, a cooperativa de produção rural e a associação desportiva podem ficar sujeitos a contribuição sobre a receita, o faturamento ou o resultado de seus negócios, em substituição à contribuição de que trata o inciso I do **caput**, hipótese na qual não se aplica o disposto no art. 149, § 2º, I.

§13. Lei poderá estabelecer a substituição parcial da contribuição incidente na forma do inciso I do **caput** deste artigo por um aumento da alíquota do imposto a que se refere o art. 153, VIII, hipótese na qual:

I – percentual do produto da arrecadação do imposto a que se refere o art. 153, VIII, será destinado ao financiamento da previdência social;

II – os recursos destinados nos termos do inciso I não se sujeitarão ao disposto no art. 159.” (NR)

“Art.198.

§ 2º

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 155 e 155-A e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, II, 'a' e 'd', deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, II, 'b', 1, e 'd', e §3º.

.....” (NR)

“Art.212.

§1º Para efeito do cálculo previsto neste artigo:

I – a parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos

Estados aos respectivos Municípios, não é considerada receita do governo que a transferir;

II – são deduzidas da arrecadação dos impostos da União a que se refere o inciso I do art. 159 as destinações de que trata o referido inciso.

.....

§5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a destinação de que trata o art. 159, I, 'c', 2.

§6º As cotas estaduais e municipais da destinação a que se refere o §5º serão distribuídas proporcionalmente ao número de alunos matriculados na educação básica nas respectivas redes públicas de ensino.” (NR)

“Art.239. A arrecadação decorrente da contribuição das pessoas jurídicas de direito público, de que trata a Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, e a destinação estabelecida no art. 159, I, 'b', financiarão, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o §3º deste artigo.

.....” (NR)

Art.2º Os artigos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias a seguir enumerados passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art.60.

II – os Fundos referidos no inciso I do **caput** deste artigo serão constituídos por vinte por cento dos recursos a que se referem os incisos I e III do art. 155; o art. 155-A; os incisos II, III e IV do **caput** do art. 158; e as alíneas 'a', 'b', 1, e 'd', do inciso II do **caput** do art. 159, todos da Constituição, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos §§2º e 3º do art. 211 da Constituição;

.....

§ 5º

I – no caso do imposto e das transferências constantes do art. 155-A; do inciso IV do **caput** do art. 158; e das alíneas 'a', 'b', 1, e 'd', dos incisos II do **caput** do art. 159 da Constituição:

.....

II – no caso dos impostos e transferências constantes dos incisos I e III do **caput** do art. 155; e dos incisos II e III do **caput** do art. 158 da Constituição:

.....(NR)

“Art. 76.

§1º O disposto no **caput** deste artigo não alterará a base de cálculo das destinações a que se referem os arts. 153, §5º; 157; 158, I e II; e 159, I, 'c', 2, e II, da Constituição.

§2º Para efeito do cálculo das deduções de que trata o art. 212, § 1º, II, da Constituição, considerar-se-ão, durante a vigência deste artigo, oitenta por cento da destinação a que se refere o art. 159, I, 'c', 2, da Constituição.” (NR)

Art.3º O imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição vigorará até 31 de dezembro do sétimo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda e observará as regras estabelecidas na Constituição anteriores à presente Emenda, bem como o seguinte:

I – a alíquota do imposto nas operações e prestações interestaduais e nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, serão, respectivamente, em cada um dos seguintes anos subsequentes ao da promulgação desta Emenda:

a) onze por cento e seis inteiros e cinco décimos por cento, no segundo ano;

b) dez por cento e seis por cento, no terceiro ano;

c) oito por cento e cinco por cento, no quarto ano;

d) seis por cento e quatro por cento, no quinto ano;

e) quatro por cento e três por cento, no sexto ano;

f) dois por cento e dois por cento, no sétimo ano;

II – lei complementar poderá disciplinar, relativamente às operações e prestações interestaduais, observada adequação das alíquotas previstas no inciso I, a aplicação das regras previstas no § 3º do art. 155-A da Constituição;

III – quanto ao direito à apropriação do crédito fiscal relativo a mercadorias destinadas ao ativo permanente, observado o disposto na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, dar-se-á, a partir de 1º de janeiro de cada um dos seguintes

anos subsequentes ao da promulgação desta Emenda:

- a) em quarenta e quatro meses, do segundo ano;
- b) em quarenta meses, do terceiro ano;
- c) em trinta e dois meses, do quarto ano;
- d) em vinte e quatro meses, do quinto ano;
- e) em dezoito meses, do sexto ano;
- f) em oito meses, do sétimo ano.

Parágrafo único. Em relação aos créditos fiscais de que trata o inciso III do **caput** deste artigo, relativos a mercadorias adquiridas em exercícios anteriores, a cada mudança de prazo, a apropriação do crédito passará a ser efetuada à razão do novo prazo estabelecido, na forma a ser disciplinada na lei complementar.

Art. 4º As vedações do art. 150, III, 'b' e 'c', da Constituição não se aplicam ao imposto a que se refere o seu art. 155-A, até o prazo de dois anos contados do início da sua exigência.

Parágrafo único. Durante o prazo de que trata o **caput**, a norma que implique majoração do imposto somente produzirá efeitos depois de decorridos trinta dias de sua publicação.

Art. 5º Lei complementar definirá fonte e montante adicional de recursos a serem destinados ao Fundo de Equalização de Receitas de que trata o art. 159, II, 'd', da Constituição.

§ 1º Do início de sua vigência até o oitavo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda, o Fundo de Equalização de Receitas deverá ter seus recursos distribuídos de forma decrescente por critérios vinculados às exportações e de forma crescente para compensar a eventual redução de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal em decorrência de alterações introduzidas por esta Emenda em relação ao imposto a que se refere o art. 155, II, da Constituição e à substituição deste pelo imposto de que trata o seu art. 155-A.

§ 2º Em relação ao imposto de que trata o art. 155-A da Constituição, não serão consideradas reduções de arrecadação aquelas que sejam passíveis de recomposição, pelo próprio Estado ou Distrito Federal, mediante uso da faculdade prevista no art. 155-A, § 2º, V, da Constituição.

§ 3º No período de que trata o § 1º, os Estados e o Distrito Federal que apresentarem redução da arrecadação do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição em decorrência de alterações introduzidas por esta Emenda não receberão transferências do Fundo de Equalização de Receitas em valor inferior ao que receberam no primeiro ano subsequente ao da promulgação desta Emenda, considerando os valores recebidos nos termos do art. 159, II, da Constituição e do art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, bem como de eventuais auxílios financeiros prestados pela União para fomento às exportações.

§ 4º Do nono ao décimo quinto ano subsequente ao da promulgação desta Emenda, os Estados e o Distrito Federal não receberão transferências do Fundo de Equalização de Receitas em montante inferior ao recebido no oitavo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda.

§ 5º Não terão direito aos recursos do Fundo de Equalização de Receitas o Distrito Federal e os Estados que não implementarem as medidas decorrentes do cumprimento no disposto o art. 37, XXII, da Constituição, concernentes à emissão eletrônica de documentos fiscais, à escrituração fiscal e contábil, por via de sistema público de escrituração digital, nos prazos definidos na lei complementar de que trata o **caput** deste artigo.

§ 6º O Poder Executivo da União encaminhará projeto da lei complementar de que trata este artigo no prazo até de cento e oitenta dias da promulgação desta Emenda.

§ 7º Até que entre em vigor a lei complementar de que trata este artigo, os recursos do Fundo de Equalização de Receitas serão distribuídos aos Estados e ao Distrito Federal proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, sendo que a nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do total.

Art. 6º Até a fixação por lei complementar dos percentuais de destinação a que se refere o art. 159, I, c, da Constituição, são fixados os seguintes percentuais:

- I – dois inteiros e cinco décimos por cento, em relação ao item 1;
- II – dois inteiros e três décimos por cento, em relação ao item 2.

§ 1º A soma dos percentuais a que se refere o **caput** deste artigo, quando fixados pela lei complementar, não poderá ultrapassar quatro inteiros e oito décimos por cento.

§ 2º O percentual de que trata o inciso II do **caput** deste artigo deverá ser revisto, caso se verifique que restou inferior ao da razão entre a arrecadação da contribuição social do salário-educação, no último exercício de sua vigência, e o somatório das arrecadações dos impostos de que trata o art. 153, III e IV, da Constituição, das contribuições sociais para o financiamento da

seguridade social (Cofins), para o Programa de Integração Social (PIS) e sobre o lucro líquido (CSLL), da contribuição de que trata o art. 177, § 4º, da Constituição, e da própria contribuição social do salário-educação, hipótese em que deverá ser reajustado, por lei complementar, com vistas a observar o percentual verificado no último exercício de vigência da contribuição social do salário educação.

Art.7º O percentual da destinação de recursos ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, a que se refere o art. 159, II, 'c', da Constituição, será aumentado gradativamente até atingir o percentual estabelecido pela presente Emenda, nos seguintes termos, em cada um dos anos subsequentes ao da promulgação desta Emenda:

- I – quatro inteiros e dois décimos por cento, no segundo ano;
- II – quatro inteiros e três décimos por cento, no terceiro ano;
- III – quatro inteiros e quatro décimos por cento, no quarto ano;
- IV – quatro inteiros e cinco décimos por cento, no quinto ano;
- V – quatro inteiros e seis décimos por cento, no sexto ano;
- VI – quatro inteiros e sete décimos por cento, no sétimo ano;
- VII – quatro inteiros e oito décimos por cento, no oitavo ano.

§1º Até que seja editada a lei complementar que regulamenta o disposto no art. 161, IV, da Constituição, os recursos a que se refere o **caput** serão aplicados nas seguintes condições:

I – setenta e dois inteiros e nove décimos por cento em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, por meio de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, nos termos da Lei nº 7.827, de 27 de setembro de 1989;

II – dezesseis inteiros e dois décimos por cento por meio do Fundo de Desenvolvimento do Nordeste, nos termos da Medida Provisória nº 2.156-5, de 24 de agosto de 2001;

III – dez inteiros e nove décimos por cento por meio do Fundo de Desenvolvimento da Amazônia, nos termos da Medida Provisória nº 2.157-5, de 24 de agosto de 2001.

§2º O percentual mínimo de que trata o art. 161, IV, 'a', da Constituição será reduzido gradativamente até atingir o valor estabelecido na presente Emenda, nos seguintes termos, em cada um dos anos subsequentes ao da promulgação desta Emenda:

- I – oitenta por cento, no segundo ano;
- II – setenta e seis por cento, no terceiro ano;
- III – setenta e dois por cento, no quarto ano;
- IV – sessenta e oito por cento, no quinto ano;
- V – sessenta e quatro por cento, no sexto ano;
- VI – sessenta e dois por cento, no sétimo ano;
- VII – sessenta por cento, no oitavo ano.

§3º A destinação mínima às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste dos recursos de que trata o art. 159, II, 'c', da Constituição será reduzida gradativamente até atingir o valor estabelecido na presente Emenda, nos seguintes termos, em cada um dos anos subsequentes ao da promulgação desta Emenda:

- I – noventa e nove por cento, no segundo ano;
- II – noventa e oito por cento, no terceiro ano;
- III – noventa e sete por cento, no quarto ano;
- IV – noventa e seis por cento, no quinto ano;
- V – noventa e cinco por cento, no sexto ano.

§4º A referência à Região Nordeste nos dispositivos que tratam do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional inclui as áreas abrangidas pela regulamentação do art. 159, I, 'c', da Constituição, na redação anterior à presente Emenda.

Art.8º A contribuição para o salário-educação, de que trata o art. 212, § 5º, da Constituição, será extinta em 1º de janeiro do segundo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda.

Art.9º Lei complementar poderá estabelecer limites e mecanismos de ajuste da carga tributária relativa aos impostos de que tratam os arts. 153, III e VIII, e 155-A, da Constituição relativamente aos exercícios em que forem implementadas as alterações introduzidas por esta Emenda.

Art. 10. As unidades da Federação que vierem a instituir benefícios ou incentivos fiscais em desacordo com o previsto no

art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição não terão direito, enquanto vigorar o benefício ou incentivo, à transferência de recursos:

I – do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

II – do Fundo de Equalização de Receitas; e

III – do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional para os fundos de desenvolvimento dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 161, IV, ‘c’, da Constituição.

Art.11. Lei definirá reduções gradativas da alíquota da contribuição social de que trata o art. 195, I, da Constituição, a serem efetuadas do segundo ao sétimo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda.

Parágrafo único. O Poder Executivo da União encaminhará projeto da lei de que trata este artigo no prazo de noventa dias da promulgação desta Emenda.

Art. 12. As alterações introduzidas por esta Emenda produzirão efeitos:

I – a partir de 1º de janeiro do segundo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda, em relação às alterações dos arts. 146, 153, 157, 159, 167, 195, 198, 212 e 239 da Constituição e arts. 60 e 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – a partir de 1º de janeiro do oitavo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda, em relação à introdução do art. 155-A da Constituição.

§1º As remissões no texto da Constituição ao seu art. 159 que foram alteradas por esta Emenda mantêm seus efeitos até o prazo de que trata o inciso I do **caput** deste artigo.

§2º As remissões no texto da Constituição ao seu art. 155, II, que foram alteradas por esta Emenda mantêm seus efeitos enquanto perdurar a exigência do imposto de que trata o referido dispositivo.

Art.13. Ficam revogados os seguintes dispositivos constitucionais:

I – a partir de 1º de janeiro do segundo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda:

a)o § 3º do art. 155;

b)os incisos I e II do art. 157;

c)o § 4º do art. 177;

d)as alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do inciso I e o inciso IV do art. 195;

e)o § 4º do art. 239;

f)o art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – a partir de 1º de janeiro do oitavo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda:

a)o inciso II e os §§ 2º, 4º e 5º do art. 155;

b)o § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art.14.Esta Emenda entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília,

19.2 BREVES CRÍTICAS E SUGESTÕES

A Proposta de Reforma Tributária apresentada está bem distante do nobre objetivo central de construir uma estrutura tributária mais competitiva, capaz de reduzir custos e agilizar transações econômicas.

O novo imposto federal, o IVA-F incorpora a Cofins, o PIS-Pasep, a Cide e o Salário-educação, mantendo o IPI como imposto seletivo e para fins de política industrial. A CSLL volta a ser incorporada ao IRPJ; a folha de remuneração é desonerada mediante substituição pela incidência da contribuição previdenciária sobre o faturamento; seria instituído por lei complementar um gatilho para ajuste da carga tributária. No plano estadual, o ICMS é substituído pelo IVA-E com a unificação da legislação dos 27 Estados, definição de alíquotas pelo Senado mediante acolhimento ou rejeição de propostas de enquadramento pelo Confaz. A tributação seria no destino para acabar com a “Guerra Tributária”, estabelecendo-se um regime de transição até a efetiva implantação do IVA-E.

Só que as 127 alterações constitucionais propostas, muitas delas sem qualquer motivação e extremamente nebulosas, resulta em um conjunto caótico, complexo, burocratizante, além de atentar duplamente contra o princípio de segurança jurídica dos contribuintes: de um lado, pela redução ostensiva das limitações ao poder de tributar, e de outro lado, por remeter ao legislador infraconstitucional a regulamentação dos imensos vazios deixados pela PEC, referentes às matérias que interessam apenas à

atividade impositiva, fiscalizadora e arrecadadora. Daí a absoluta imprevisibilidade da escalada da pressão tributária, já de há muito saturada, a impor um mecanismo de contenção.

O Relator da Reforma Tributária, após apensar as dez propostas existentes, que haviam merecido parecer pela sua admissibilidade, no dia 29-10-2008, apresentou um substitutivo incorporando 485 emendas tempestivamente apresentadas. Em que pese o enorme esforço feito pelo nobre Deputado Sandro Mabel, este não conseguiu superar a pressão ideológica exercida permanentemente pelos adeptos da arrecadação maior. Por isso, o substitutivo peca pela afronta aos princípios tributários e pela omissão na explicitação desses princípios garantidores dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Destaquemos seus principais aspectos: (a) aumenta a base de cálculo da CFEM referida no § 1º do art. 20 da CF; (b) institui a faculdade de graduar os tributos segundo o princípio do poluidor-pagador, ferindo o princípio da neutralidade tributária (art. 146, § 3º); (c) prevê a criação do Código de Defesa do Consumidor, o que é uma medida louvável (art. 146, IV); (d) institui a figura da anistia ou remissão mediante transação contrariando os princípios que regem a Administração (art. 150, § 6ºA); que é bem diferente do que está no art. 171 do CTN; (e) para substituir o PIS, a Cofins e o Salário-educação, prevê a instituição de imposto sobre “operações onerosas com bens ou serviços, ainda que se iniciem no exterior”, batizado de IVA-F (art. 153, III), de caráter não cumulativo, a exemplo do ICMS, só que com base de incidência demasiadamente ampla; ora, “bem” é gênero de que é espécie a “mercadoria”: contém, ainda, a previsão de sua incidência sobre “operações não onerosas”, o que é um absurdo jurídico (art. 153, § 6º, II, b); como é mantido o atual ICMS, bem como o atual ISS teremos uma dupla bitributação: União e Estados-membros; e União e Municípios, o que, na prática, gera o mesmo efeito de uma tritributação; (f) o art. 155-A desaparece, incorporando-se o seu texto no atual art. 155, II, resultando no ICMS com nova roupagem (IVA-E); o prazo de transição para o novo ICMS é de doze anos; era preferível deixar o atual ICMS como está, limitando-se a aperfeiçoar a atual Lei Complementar nº 87/96, que rege o ICMS no âmbito nacional; (g) a tributação por dentro do IVA-E e do IVA-F passa a ter previsão constitucional conspirando contra o princípio da transparência tributária; e mais, esses impostos ficam livres do princípio da anterioridade pelo período de 3 anos (art. 11 da PEC), ignorando a jurisprudência do STF, que não permite a quebra da cláusula pétrea; (h) a tributação do serviço procedente do exterior passa a ter base constitucional; (i) há previsão de redução gradual da contribuição social incidente sobre a folha de remuneração, a partir do 2º ano até o 7º ano, no total de 6% (art. 4º da PEC), porém, mediante sutil alteração do atual § 4º, do art. 195 da CF, prevê-se a instituição de outras contribuições sociais para a manutenção ou expansão da seguridade social, anulando o esforço com a extinção do PIS e da Cofins; (j) há previsão para estabelecer, por lei complementar, limites e mecanismos de ajuste da carga tributária do IR, do IVA-F e do novo ICMS (IVA-E), conforme art. 16 da PEC; (k) prevê a transformação do IGF em contribuição social (CGF); (l) continua a possibilidade de uso da medida provisória em matéria tributária, cuja vedação estava sendo discutida na PEC 511/06, mas um substitutivo aprovado (PEC 511-A/06) acabou mantendo esse instrumento normativo anormal, que afronta o quase milenar princípio da legalidade tributária; (m) a CIDE continua e a CSLL é incorporada ao IR; (n) os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus são ampliados e mantidos por mais 20 anos, e mantidos, também, os benefícios fiscais portuários, além de possibilitar a criação de novos incentivos na contramão dos princípios da generalidade e da universalidade da tributação.

O parecer do Relator, que incorpora mais de 370 artigos, foi aprovado na Comissão Especial da Reforma Tributária, em 20-11-2008, com rejeição da CGF, da redução da carga tributária e da previsão em lei complementar para criação de contribuições sociais. Das emendas aprovadas é importante aquela que prevê a edição de um Código de Defesa do Contribuinte.

Com tantas imperfeições seria preferível limitar-se à explicitação de normas e princípios tributários que assegure a segurança jurídica ao invés de uma Reforma Tributária, como adiante sugeridas. As duas bandeiras utilizadas para aprovar, a toque de caixa, essa Reforma Tributária, não se sustentam. A propalada unificação das legislações estaduais do ICMS só teria sentido se incorporasse em texto único o IVA-F, como estava no anteprojeto de Reforma Tributária bastante debatida na sociedade civil. A existência de 27 legislações, harmonizadas com a lei de regência nacional do ICMS, nunca foi motivo de dificuldades para os contribuintes, assim como a existência de mais de 5.560 legislações municipais do ISS nunca preocuparam seus contribuintes a não ser as lacunas e defeitos da atual LC nº 116/03, que rege esse imposto em âmbito nacional. A outra bandeira, a do fim da Guerra Fiscal, também não se sustenta, pois a Constituição vigente já não tolera as isenções outorgadas unilateralmente pelos governantes, prescrevendo em seu texto, complementado pela LC nº 24/75, o mecanismo de instituição de incentivos do ICMS. Por que não faz cumprir a Constituição, ao invés de vestir um santo e desvestir outro, com a confusa e prolixa inversão do local da tributação? É simples questão de vontade política. As sugestões a seguir apresentadas têm origem, em sua maioria, nos estudos realizados pela Comissão de Reforma Tributária da Fiesp, da qual participamos, e que resultaram na apresentação de emendas encaminhadas à Câmara dos Deputados. Defendemos essas emendas na audiência pública realizada, em 27-5-08, pela Comissão Especial de Reforma Tributária presidida pelo Deputado Antônio Palocci, tendo como Relator o Deputado Sandro Mabel.

I – Aspectos genéricos da Reforma Tributária, sugerindo medidas de ordem prática para remover as dificuldades constatadas ao longo do tempo, na doutrina e na jurisprudência, a fim de conferir ao Sistema Tributário Nacional maior

transparência e maior segurança jurídica, contribuindo para diminuir as demandas judiciais desnecessárias.

As medidas preconizadas abrangem emendas aditivas e modificativas como seguem:

a) Emenda aditiva para acrescentar um inciso ao § 1º, do art. 62 da CF vedando o uso de medida provisória em matéria tributária ou, alternativamente, condicionando a produção de seus efeitos à conversão em lei até 30 de junho do exercício anterior ao da cobrança, em caso de instituição de tributos ou sua majoração.

Justificativa: O princípio da legalidade tributária, que data de 1215, impede a cobrança de tributo, sem prévio consentimento do povo, por meio do Parlamento, embora o STF, por maioria de votos, venha admitindo o uso de medida provisória em matéria tributária.

Outrossim, a pior forma de insegurança jurídica do contribuinte é a imprevisibilidade da ação do legislador, no caso, do Executivo.

b) Inserir no § 2º, do art. 145 da CF, um inciso prescrevendo que as taxas deverão ser graduadas em função do custo estimado da atuação específica do Estado.

Justificativa: As taxas têm natureza contraprestacional. Por isso, o *quantum* cobrado deve guardar proporção com o custo do serviço prestado, sob pena de implicar burla ao rígido princípio discriminador de impostos (arts. 153, 155 e 156 da CF). São incontáveis os números de demandas judiciais questionando a base de cálculo de taxas, principalmente das taxas judiciárias que preveem incidência de um percentual fixo sobre o valor atribuído às causas.

c) Alterar a redação da letra “a”, do inciso III, do art. 146 da CF a fim de incluir a exigência de definição, por lei complementar, do fato gerador das contribuições sociais.

Justificativa: A exemplo das taxas, a instituição de contribuições sociais com características de imposto (tributo desvinculado da atuação do Estado), como vem acontecendo ao longo do tempo, torna inútil a limitação constitucional do poder de tributar, mediante a discriminação de impostos cabentes a cada entidade política.

d) Acrescentar parágrafos ao art. 149 da CF para consignar:

1. que o produto da arrecadação das contribuições seja destinado ao fundo, órgão ou despesa que ensejou sua criação;
2. que as contribuições só sejam exigidas dos integrantes do grupo interessado na consecução das finalidades que justificam a sua instituição;
3. que na hipótese de constatação, pelo TCU, de desvio ou contingenciamento dos recursos arrecadados, seja comunicado ao Presidente da República e ao Presidente do Senado Federal, o qual, determinará a suspensão da incidência da contribuição social até 90 dias após a comprovação da recomposição do fundo, órgão ou despesa, mediante reinclusão de recursos desviados (essa medida implica acréscimo de um inciso ao art. 71 da CF, para conferir ao TCU essa função de detectar o desvio).

Justificativa: De alguns anos para cá, o volume de arrecadação das contribuições vem superando cada vez mais o total de arrecadação de impostos federais, sem que seus recursos sejam aplicados na consecução dos objetivos que ensejaram a sua criação, isto é, elas estão fazendo às vezes dos impostos para determinados fins, o que é vedado pelo art. 167, IV da CF. Até mesmo as contribuições destinadas à Previdência Social têm sido desviadas. Sem as cautelas aqui propostas de nada adiantará a PEC 233 absorver no IVA-F o PIS, a Cofins, a Cide e a Contribuição do Salário-educação. Outras contribuições surgirão com novas denominações. Aliás, a Cide, por ser tributo de natureza regulatória, não deveria integrar o IVA-F. Deveria ficar de fora, a exemplo do IPI.

e) Modificar a parte final do § 7º, do art. 150 da CF, que cuida da substituição tributária, para consignar a *imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido ou este venha ocorrer em extensão menor*.

Justificativa: Como se sabe, a não restituição da diferença cobrada a mais com base em fato gerador presumido (baseada em tabela do fabricante de veículo, por exemplo), após a efetiva ocorrência do fato gerador em dimensão quantitativamente menor (venda do veículo abaixo da tabela, por razões de concorrência), vulnera o princípio da legalidade tributária, por implicar tributação além da dimensão quantitativa do fato gerador efetivamente ocorrido. Ademais, a tendência do STF, ante a divergência de entendimentos, é pela fixação da tese de tributação definitiva, isto é, se houver excesso, não se restituirá, e se houver recolhimento a menor, também não se exigirá pagamento complementar, o que fere o próprio conceito de tributo, que é um conceito **determinado**. E mais, por conta da imprecisão redacional desse § 7º há no STF uma inusitada Adin, proposta pelo governo do Estado de São Paulo atacando a própria lei que elaborou, a qual determina a restituição também na hipótese de ocorrência do fato gerador em dimensão menor do que a levada em conta na tributação antecipada (fato gerador presumido).

f) Acrescentar § 8º ao art. 150 da CF vedando a inclusão do valor do tributo na sua própria base de cálculo e vedando, também, a inclusão do valor do tributo na base de cálculo de outro tributo sempre que a situação configure

fato gerador de ambos os tributos.

Justificativa: A tributação por fora vem de encontro ao princípio da transparência tributária previsto no § 5º desse art. 150 e tem por finalidade dificultar a ação do sonegador.

Outrossim, a exclusão do valor do tributo da base de cálculo de outro tributo, **na hipótese** de configuração de fato gerador de **ambos** os tributos, configura um imperativo de justiça fiscal, além de acabar com inúmeras discussões judiciais da espécie como a travada no RE nº 249.785, Rel. Min. Marco Aurélio (exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins).

g) Alterar a redação da parte final da letra “c”, do inciso VI, do art. 150 da CF, que cuida da imunidade genérica, para consignar a expressão *atendidos os requisitos da lei complementar*.

Justificativa: Apesar da previsão do art. 146, II da CF conferindo à lei complementar a tarefa de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, quando a norma imunizante ou norma isentiva prevista na Constituição faz referência à lei, sem qualificá-la de complementar, tem gerado divergência de tal ordem na jurisprudência que o STF tem adiado sucessivamente a decisão definitiva sobre o assunto, gerando insegurança aos contribuintes e também desnortando a ação dos juízes de instâncias ordinárias.

h) Alterar a redação da parte final do § 7º, do art. 195 da CF, que cuida da isenção da contribuição para a Seguridade Social por parte das entidades beneficentes de assistência social, para consignar a expressão *nos termos da lei complementar*.

Justificativa: Vide justificativa anterior.

i) Alterar a redação do atual § 1º, do art. 153 da CF a fim de exigir motivação expressa no uso da faculdade de o Executivo alterar as alíquotas dos impostos regulatórios (II, IE, IOF e IPI).

Justificativa: É preciso coibir eventuais desvios de finalidade evitando que os impostos regulatórios sejam utilizados com finalidade arrecadatória, permitindo que o Executivo, quando contestado o aumento tributário, aduza motivações antes não cogitadas.

II – Aspectos específicos previstos na PEC nº 233/08

a) Suprimir o inciso III, do § 2º, do art. 153 constante da PEC 233, que prevê a incidência de adicional do IRPJ por setor de atividade econômica;

Justificativa: O IRPJ tem por objeto o conceito de renda, que independe de noção de cada atividade econômica. A diversidade de atividade econômica é fator que compõe um dos fundamentos da distinção de alíquotas e da base de cálculo da contribuição social do empregador (§ 9º do art. 195 da CF).

b) Conferir nova redação ao inciso VIII, do art. 153 da PEC nº 233, que prevê a instituição do IOBS ou IVA-F:

“VIII – as receitas decorrentes de operações com mercadorias e prestações de serviços realizadas por pessoas jurídicas, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.”

Justificativa: O fato gerador da obrigação tributária não pode ficar totalmente em aberto como está, por acarretar violação ao princípio da segurança jurídica, que é uma garantia constitucional guindada ao nível de cláusula pétrea. Outrossim, é preciso indicar, desde logo, quem são os contribuintes desse novo imposto.

c) Conferir nova redação ao inciso I, do § 6º, do art. 153 da PEC nº 233, que remete a regulamentação do princípio da não cumulatividade à lei ordinária:

“I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado nas anteriores, salvo para os setores da atividade econômica definidos em lei.”

Justificativa: A não cumulatividade há de ser assegurada no texto constitucional, como acontece com o atual IPI. Deixar essa regulamentação a critério da legislação infraconstitucional corre-se o risco de flexibilização desse conceito, por conveniências fiscais do momento, acabando por onerar investimentos produtivos, além de não se compatibilizar com a expressa desoneração desse imposto nas operações de exportação com a garantia de manutenção do crédito gerado nas operações anteriores (inciso IV).

d) IVA-E – Suprimir o art. 155-A e dispositivos a ele relacionados e manter o atual art. 155, II da CF com a incorporação das novidades trazidas pela PEC nº 233, mais ou menos na linha da PEC apresentada pelo Deputado Virgílio Guimarães sem, contudo, com ela se confundir. Uma lei complementar mais abrangente que a atual LC nº 87/96 seria elaborada unificando a legislação dos 27 Estados, instituindo a tributação no Estado de destino para conter as guerras tributárias, porém, prescrevendo sanções em casos de infração às normas reguladoras do imposto, tudo como previsto na PEC 233.

Nesse sentido, propõe-se a emenda modificativa e supressiva, dando nova redação aos arts. 1º, 3º, 5º e 10 da PEC nº 233, de 2008, alterando os dispositivos da Constituição relacionados com o ICMS, e suprimindo os arts. 155-A, constante do artigo 1º da PEC 233, o art. 60, constante do art 2º da PEC 233, os incisos II e III do art. 3º, o art. 4º, o § 2º do art. 5º, o art. 9º, o inciso II do art. 12, as alíneas “a” e “f” do inciso I e a alínea “a” do inciso II do art. 13, todos da PEC 233, resultando na seguinte redação:

Justificativa: Há necessidade de preservar a doutrina e a jurisprudência que se consolidaram ao longo de mais de quatro décadas de vigência do ICMS. Conceito como o de circulação de mercadoria levou décadas para alcançar o sentido atual de circulação jurídica, isto é, operação que implique transferência de propriedade, e não mera circulação física. Outrossim, os créditos do ICMS, decorrentes de exportações, sobre os quais a PEC 233 silencia, seriam preservados após a fase de transição. A manutenção do atual ICMS com a introdução dos aspectos relevantes trazidos pela PEC 233 resultará na eliminação das distorções atualmente existentes com total aproveitamento da sedimentação doutrinária e jurisprudencial em torno desse imposto estadual, que representa o tributo de maior arrecadação no país. Elimina-se, dessa forma, o temor que um novo imposto sempre acaba acarretando, tanto nos governantes, como nos contribuintes.

e) Emenda modificativa ao art. 9º da PEC 233, que prevê a faculdade de a lei complementar estabelecer limites e mecanismos de ajuste da carga tributária em relação aos impostos aí mencionados, para instituir o gatilho tributário baseado no percentual da carga tributária em relação ao PIB.

Acrescentar §§ 8º e 9º ao art. 150 da CF, nos seguintes termos:

“§ 8º Caracteriza-se o efeito confiscatório sempre que o nível de imposição tributária superar o equivalente a X% do PIB no final de cada exercício, hipótese em que:

I – a União e os Estados deverão promover, a partir do exercício seguinte, a redução gradual na proporção de que foram responsáveis pelo excesso tributário, redução esta incidente sobre o IPI-IR-IVA-F e o ICMS, respectivamente, visando restabelecer o percentual máximo de tributação até o final do exercício.

II – a redução da carga tributária excedente deverá ocorrer em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro quadrimestre;

III – Enquanto perdurar o excesso tributário os entes da Federação estarão:

a) proibidos de realizar operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária;

b) proibidos de procederem a alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesas, bem como de promoverem a admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;

§ 9º A redução das alíquotas do IPI-IR-IVA-F e do ICMS de que cuida o inciso I, do § 8º dar-se-á por Decreto do Poder Executivo.”

Justificativa: Na verdade, não se está inventando nada com a instituição desse gatilho. O § 8º a ser acrescentado ao art. 150 da CF permite caracterizar, de forma objetiva, o efeito confiscatório do tributo, prescrevendo a diminuição direta da pressão tributária da União e dos Estados-membros, mediante a redução do IPI-IR-IVA-F e do ICMS, respectivamente, e indiretamente dos Municípios, como decorrência da redução da base de cálculo na partilha do produto de arrecadação do ICMS que lhes cabe, nos termos do art. 158, IV, da CF. O Estado-membro será atingido também indiretamente pela redução da base de cálculo no Fundo de Participação dos Estados formado com os recursos arrecadados do IPI-IR-IVA-F.

O controle da carga tributária limitada a X% do PIB está inspirado nos mecanismos de controle da expansão das despesas de pessoal previstos nos arts. 22 e seguintes da LRF. A redução gradual do excesso tributário no curso do exercício será possível mediante a análise do relatório bimestral da execução orçamentária de que cuida o § 3º, do art. 165 da CF, a ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, na forma do art. 52 da LRF.

A fixação de um teto de tributação, sem prescrever penalidades para o caso de manutenção do excesso tributário, seria inócua. Daí as medidas preconizadas no inciso III, com as ressalvas especificadas.

O Decreto é o instrumento competente para recondução da carga tributária ao nível constitucional fixado. Não há contrariedade ao princípio da legalidade por não se tratar de isenção de tributos, nem de renúncia de receita tributária.

Ainda que sugestão de difícil aceitação pelo governo, é importante que a sociedade passe a discutir esse assunto, do contrário o cidadão-contribuinte, de sujeito do direito, poderá passar a ser mero objeto do direito.

¹ Atualmente está em discussão na Câmara dos Deputados a PE nº 31/2007 apresentada por Virgílio Guimarães, que unifica e nacionaliza a legislação do ICMS, muito semelhante à Pec sob comento, cuja tramitação encontra-se paralisada.

BIBLIOGRAFIA

AMORIM, Sebastião; OLIVEIRA, Euclides de. *Inventário de partilhas*. Direito das sucessões: teoria e prática. 17. ed. São Paulo: Leud, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos da ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BUJANDA, Sainz de. *Lecciones de derecho financiero*. Madri: Artes Gráficas Benzal, 1968.

CAMPOS, Francisco. *Direito constitucional*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956. v. 1.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Caderno de pesquisas tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. vol 14.

COELHO, José Washington. *Código tributário nacional interpretado*. Rio de Janeiro: Correio da Manhã, 1968.

CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA, Tito. *Responsabilidade de prefeitos e vereadores*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

DEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*. São Paulo: Saraiva, 1969.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

DÓRIA, A. R. Sampaio. *Direito constitucional tributário e due process of law*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Impostos concorrentes na Constituição de 1946*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1970.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de la ciencia de las finanzas*. Trad. Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma, 1959.

HARADA, Kiyoshi. *Sistema tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva*. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. *Direito tributário municipal*. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. *Lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

HILÚ NETO, Miguel. *ISS, LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. Obra coletiva. (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins *et al.*). São Paulo: MP Editor, 2008.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. São Paulo: Saraiva, 1993.

LAZZARINI, Álvaro. *Estudos de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MACHADO, Brandão. Repetição de indébito no direito tributário. In: *Direito tributário: estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Finanças públicas: fiscalização financeira e orçamentária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tratado de*

direito financeiro. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 2.

MARQUES, Frederico. *Manual de direito processual*. São Paulo: Saraiva, 1974.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. As finanças públicas na Constituição Federal. In: _____. *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

MÉLEGA, Luiz. *A extinção de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária: direito tributário atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. v. 13.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Prestação de serviços públicos e administração indireta*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

_____. *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; CORREIA NETO, Celso de Barros. Transparência fiscal. In: *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. São Paulo: Saraiva, 1962.

MUKAI, Toshio. *Direito administrativo sistematizado*. São Paulo: Saraiva, 1999.

NEGRÃO, Theotonio. *Código de processo civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

NETTO, João Pereira. *Lições de finanças, compilação*. Coimbra: Coimbra.

NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Do imposto sobre produtos industrializados*. São Paulo: Saraiva, 1981.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, Regis Fernandes et al. *Manual de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

_____. *Receitas não tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Curso de direito financeiro*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

POMPERMAIER, Cleide Regina Furlani. *O ISS nos serviços notariais e de registros públicos: teoria e prática*. Blumenau: Nova Letra, 2010.

SALVADOR, Antonio Raphael Silva. *Da ação monitória e da tutela jurisdicional antecipada*. São Paulo: Malheiros, 1995.

SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. *II Jornada de Direito Tributário*. Tribunal Regional da 1ª Região/Escola da Magistratura Federal da 1ª Região. Coleção Jornada de Estudos Esmaf 13. ESMF, 2012.

SCAFF, Fernando Facury. *Direito financeiro, econômico e tributário – homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. Obra coletiva. (Orgs. Estevão Horvath, José Maurício Conti e Fernando Facury Scaff). São Paulo: Quartier Latin, 2014.

SILVA, José Afonso da. *Direito urbanístico brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

_____. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Pareceres – 3 – imposto de renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito financeiro, econômico e tributário – homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. Obra coletiva. (Orgs. Estevão Horvath, José Maurício Conti e Fernando Facury Scaff). São Paulo: Quartier Latin, 2014.

_____. *Direito constitucional financeiro*. São Paulo: RT, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. *ISS, LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. Obra coletiva. (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins et al.). São Paulo: MP Editor, 2008.