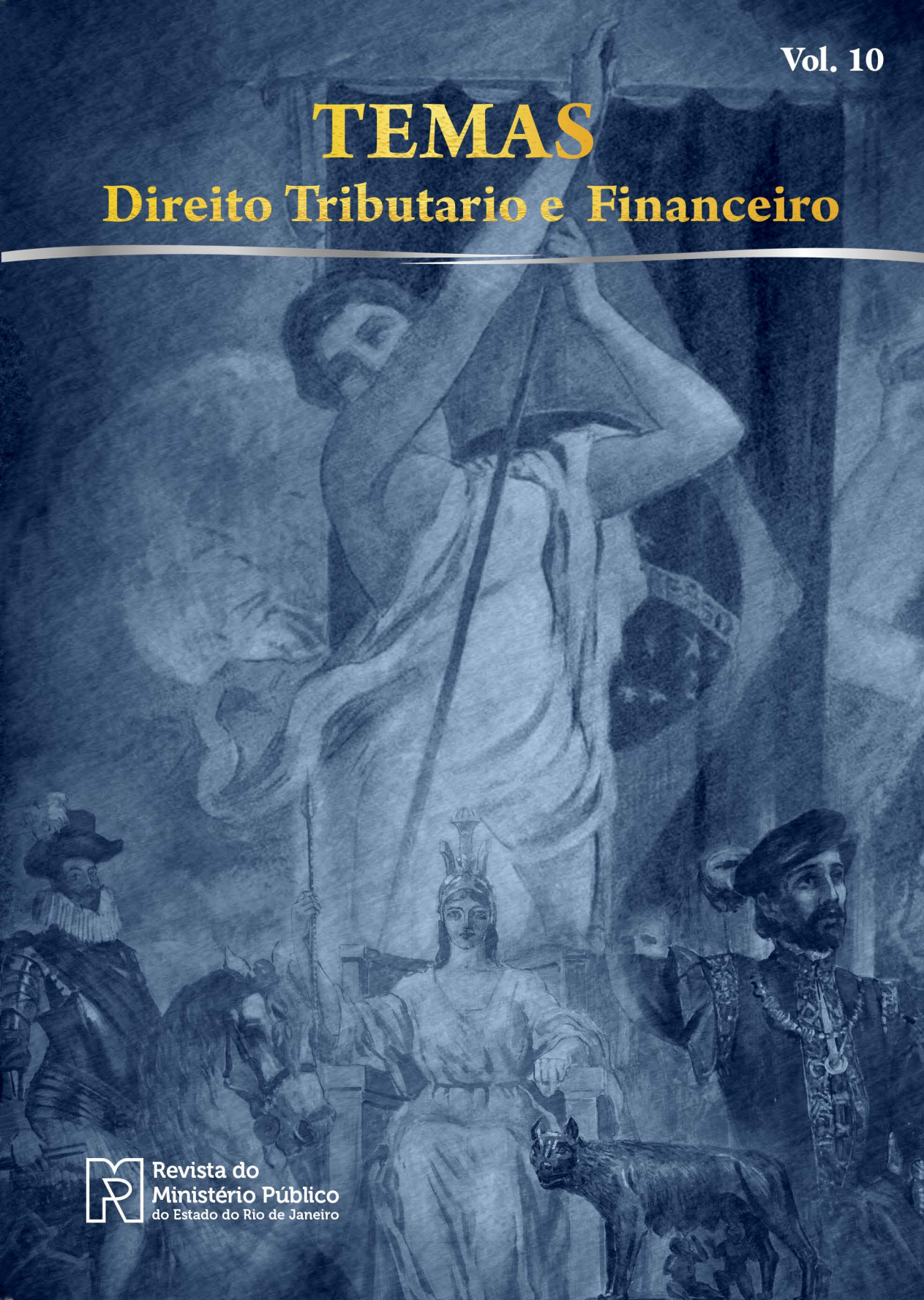
Vol. 10

TEMAS
Direito Tributario e Financeiro



Revista do
Ministério Público
do Estado do Rio de Janeiro

Volume 10

TEMAS

Direito Tributário e Financeiro

Revista do
Ministério Público
do Estado do Rio de Janeiro

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro

Emerson Garcia
Diretor

Adolfo Borges Filho
Vice-Diretor

Sergio Demoro Hamilton
Diretor Honorário

Conselho Editorial da Revista do Ministério Público

Alexandre Antonio Franco Freitas Câmara
Antônio do Passo Cabral
Antonio Henrique Graciano Suxberger
Clarissa Diniz Guedes
Fernanda Medina Pantoja
Fredie Didier Jr.
Guilherme Peres
Guilherme Sandoval Góes
Marcelo Machado Costa Lima
Márcio Carvalho Faria
Rodrigo Otávio Mazieiro Wanis
Ronaldo Cramer
Sofia Temer

A responsabilidade dos trabalhos publicados é exclusivamente de seus autores.
As reproduções fotográficas utilizadas na capa e no miolo pertencem ao acervo do Museu Histórico Nacional / IBRAM / Ministério da Cultura. As pinturas são de autoria de Carlos Oswald e fazem parte da sala Jenny Dreyfuss do Museu Histórico Nacional, no Rio de Janeiro.

Tiragem: 100 exemplares | Circulação Nacional
Pede-se permuta | *On demande l'échange* | *We ask for exchange*

Redação e Administração
Av. Marechal Câmara, 370 - 3º andar, Centro, Rio de Janeiro, RJ, CEP 20020-080
Telefones/Fax (21) 2219-3370 e (21) 2219-3371
www.mprj.mp.br | *e-mail:* rmp@mprj.mp.br

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Temas [livro eletrônico] : direito tributário e direito financeiro : volume 10 / [organizador e diretor Emerson Garcia ; diretor Adolfo Borges Filho ; coordenação-geral Luiza Helena Torezani]. -- Rio de Janeiro : Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, 2024. -- (Coleção temas)
PDF

Vários autores.
Bibliografia.
ISBN 978-65-88520-60-4

1. Direito financeiro - Brasil 2. Direito tributário - Brasil I. Garcia, Emerson. II. Borges Filho, Adolfo. III. Torezani, Luiza Helena. IV. Série.

24-243256 CDU-34:336:336.2

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito financeiro e direito tributário 34:336:336.2

Eliete Marques da Silva - Bibliotecária - CRB-8/9380

Procuradoria-Geral de Justiça do Estado do Rio de Janeiro

Luciano Oliveira Mattos de Souza
Procurador-Geral de Justiça

Eduardo da Silva Lima Neto
Procuradoria-Geral de Justiça / Subprocurador-Geral de Justiça de Administração

Ediléa Gonçalves dos Santos Cesario
Subprocurador-Geral de Justiça de Justiça de Planejamento e Políticas Institucionais

Ana Cristina Lesqueves Barra
Subprocuradora-Geral de Justiça de de Assuntos Cíveis e Institucionais

Roberto Moura Costa Soares
Subprocurador-Geral de Justiça de Assuntos Criminais

Eduardo da Silva Lima Neto
Subprocurador-Geral de Justiça de Relações Institucionais e Defesa de Prerrogativas (Respondendo pelo expediente)

David Francisco de Faria
Chefe de Gabinete

Emerson Garcia
Consultor Jurídico

Roberto Góes Vieira
Secretário-Geral do Ministério Público

Leandro Silva Navega
Centro de Estudos e Aperfeiçoamento Funcional

• • •

Corregedoria-Geral do Ministério Público

Ricardo Ribeiro Martins
Corregedor-Geral do Ministério Público

Galdino Augusto Coelho Bordallo
Subcorregedor-Geral

Viviane Tavares Henriques
Subcorregedora-Geral

Órgão Especial do Colégio de Procuradores de Justiça

Luciano Oliveira Mattos de Souza
Procurador-Geral de Justiça

Ricardo Ribeiro Martins
Corregedor-Geral

Membros natos

Márcio Klang
José Maria Leoni Lopes de Oliveira
José Antonio Leal Pereira
Alexandre Araripe Marinho
Augusto Dourado
Heloisa Maria Alcofra Miguel
José Roberto Paredes
Nelma Gloria Trindade de Lima
Celma Pinto Duarte de Carvalho Alves
Fátima Maria Ferreira Melo

Membros eleitos

Márcia Alvares Pires Rodrigues
Marcelo Daltro Leite
Rita de Cássia Araújo de Faria
Walberto Fernandes de Lima
Luciana Sapha Silveira
Márcia Maria Tamburini Porto
Sávio Renato Bittencourt Soares Silva
Patricia Mothé Glioche Béze
Gianfilippo de Miranda Pianezzola
Carla Rodrigues Araujo de Castro

• • •

Conselho Superior do Ministério Público

Luciano Oliveira Mattos de Souza
Procurador-Geral de Justiça

Ricardo Ribeiro Martins
Corregedor-Geral

Titulares Eleitos

Primeira Turma

Sumaya Therezinha Helayel
Luiz Fabião Guasque
Flávia de Araujo Ferrer
Claudio Varela

Segunda Turma

Antonio José Campos Moreira
Katia Aguiar Marques Selles Porto
Márcio Mothé Fernandes
Conceição Maria Tavares de Oliveira

Associação do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro

Cláudio Henrique da Cruz Viana
Presidente

• • •

Caixa de Assistência do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro

Eduardo da Silva Lima Neto
Diretor-Presidente

• • •

Fundação Escola Superior do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro

Sávio Renato Bittencourt Soares Silva
Diretor-Presidente

• • •

Centro dos Procuradores de Justiça do Estado do Rio de Janeiro

Fátima Melo
Presidente

• • •

Sicoob Coomperj

Luiz Antônio Ferreira de Araújo
Diretor-Presidente



Editorial

A coleção *Temas*, que ora apresentamos aos leitores da Revista de Direito do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, é formada por diversos volumes recheados com uma valiosa coletânea de artigos jurídicos e, numa proporção menor, filosóficos, produzidos ao longo de quase seis décadas nas "três fases" do periódico.

Na atuação do Direito, destaca-se a trilogia "lei, jurisprudência e doutrina" como verdadeiras fontes de onde emanam, respectivamente, as normas produzidas pelo Poder Legislativo, as decisões do Poder Judiciário, que se transformam em jurisprudência, e a doutrina construída por profissionais especializados nas diversas áreas do Direito. A doutrina exerce relevante papel não apenas para a compreensão da legislação e da jurisprudência, mas como fomentadora de novas ideias e opiniões, que fornecem subsídios para que legisladores formulem projetos de leis e para que juízes, membros do Ministério Público, advogados e professores elaborem decisões, peças processuais e trabalhos acadêmicos, enriquecendo a hermenêutica jurídica. Enfatize-se o papel da doutrina no mundo acadêmico, na produção de monografias, dissertações e teses que, embrionariamente, podem ser resultados de um simples artigo. O mesmo pode ser dito em relação aos livros didáticos, cujos autores expandem os conteúdos de artigos transformando-os em capítulos de uma ou mais obras para consulta de estudantes e profissionais da área. A coleção *Temas* se encaixa nesse universo mais amplo que acabamos de descrever.

No "histórico" que compõe a abertura dos *Temos*, é relevante trazer a lume o trecho abaixo, que assinala uma espécie de marco temporal de maior engajamento da Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro na seara doutrinária, incentivando, assim, a publicação de artigos.

> *Na Resolução nº 698, de 24 de abril de 1996, o Procurador-Geral de Justiça Hamilton Carvalhido ressaltou a "necessidade da existência de um órgão cultural do*

> *Ministério Público, sob a forma de publicação periódica", o qual realizaria a importante função de "divulgação dos trabalhos de doutrina, pareceres e razões dos membros do Ministério Público". Destacou, ainda, a "conveniência da publicação de estudos doutrinários emanados de juristas de notório saber jurídico, ainda que estranhos ao Parquet, mas que se disponham a prestar sua colaboração, sem qualquer ônus para a Instituição". Por fim, observou que a publicação do periódico institucional manteria "vivo e atualizado o pensamento jurídico dos membros da Instituição.*

Os artigos que compõem os *Temas* foram organizados de forma meticulosa pela equipe da Revista, sendo colocados sob as rubricas das matérias jurídicas pertinentes, atribuindo-lhes, ainda, subcategorias para facilitação da pesquisa por parte dos leitores. Cada artigo ostenta, também, o número da edição da Revista e o respectivo ano em que foi publicado. À guisa de exemplificação, seguem artigos de juristas que colaboraram com a nossa Revista:

No **Direito Constitucional**: *Dignidade da pessoa humana: referenciais metodológicos e regime jurídico*, de Emerson Garcia, 2007; e *O ser das regras, das normas e dos princípios constitucionais*, de José Afonso da Silva, 2013. No **Direito Penal**: *Apologia do Direito Penal*, de Roberto Lyra, 1967; A Teoria da Ação Finalista no Direito Penal, de Nélson Hungria, 1967; **Evolução histórica do Direito Penal**: *A luta contra o crime*, de Giorgio Del Vecchio, 1967. No **Direito Processual Penal**: A *eficácia da lei processual no tempo*, de Fernando da Costa Tourinho Filho, 2010. No **Direito Civil**: *Normas e princípios de Direito Civil na Constituição Brasileira de 1988*, de Luiz Roldão de Freitas Gomes,1998 e *Apontamentos para um Estudo sobre a Reparação do dano causado pelo Crime e os Meios de promovê-la em juízo*, de José Carlos Barbosa Moreira, 1979. No **Direito Empresarial**: *A introdução do "leasing" no Brasil*, de Arnoldo Wald, 1970. No **Direito Processual Civil**: *O Ministério Público como Órgão Agente e como Órgão Interveniente no Processo Civil*, de Clóvis Paulo da Rocha, 1973; e *Respostas de Réu (Exceções). As exceções no Direito Romano*, de Simão Isaac Benjó,1972. No **Direito Tributário**: *IR Adicional Estadual de Imposto de Renda: declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora*

do tributo e limites da repetição de indébito, de Helcio Alves de Assumpção, 1996. Em **Princípios Institucionais**: *Modernização da segunda instância do Ministério Público*, de Hugo Nigro Mazzilli, 2012. Em **Teoria Geral do Direito**: *Limites da lei no tempo*, de Paulo Dourado de Gusmão, 1968; e *Juristas, jurisperitos, jurisprudentes*, de Neje Hamaty, 2005. No **Direito da Criança e do Adolescente**: *As portarias expedidas pela autoridade judiciária com base no art. 149 do ECA e os novos paradigmas que regem o Direito da Criança e do Adolescente*, de Rosa Carneiro, 2007

Também fazem parte dos *Temas*, artigos publicados nos *Observatórios Jurídico, Filosófico e Literário*, que são as mais novas seções criadas pela atual direção da Revista.

Esperamos que os *Temas* se tornem mais uma fonte de pesquisa doutrinária, principalmente na área jurídica, e que incentivem nossos leitores a submeterem novos artigos para o enriquecimento de nosso periódico.

Emerson Garcia
Diretor da Revista

Adolfo Borges Filho
Vice-Diretor da Revista

Revista do Ministério Público (1967-2024)

A Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro é uma publicação científica, voltada à difusão do conhecimento jurídico. Foi instituída por meio do Decreto "E" nº 1.174, de 02 de agosto de 1966, do então Governador do Estado da Guanabara, Francisco Negrão Lima. À época, a Procuradoria-Geral de Justiça do então Ministério Público do Estado da Guanabara era chefiada por Arnoldo Wald. Na primeira fase da Revista, que abrange o período de 1967 a 1974, sucederam-se em sua direção Paulo Dourado de Gusmão, Clóvis Paulo da Rocha e Simão Isaac Benjó.

No primeiro número publicado, um editorial inaugural apresentava o objetivo do periódico: acolher "trabalhos sobre todos os temas jurídicos", a fim de "servir de fonte de consulta aos membros do Ministério Público, cuja ação, em nossa época, se faz sentir em todos os campos do Direito", uma vez que a Instituição é "chamada a se pronunciar sobre questões de direito público e de direito privado". Por esse motivo, optou-se pelo designativo "Revista de Direito". Sua edição seria relevante "não só aos membros do Ministério Público, como, também, aos do Poder Judiciário e aos advogados". Para cumprir essas metas, o Decreto "E" nº 1.174, que dispôs sobre o início do funcionamento da Revista, especificou que a publicação seria limitada a, no máximo, quatro edições ao ano. Foi prevista, ainda, a circulação "em todo território nacional, com distribuição gratuita aos tribunais, estabelecimentos de ensino superior, bibliotecas públicas e, especialmente, aos órgãos do Estado da Guanabara".

Em sua primeira configuração editorial, que foi reproduzida de forma muito similar durante toda a história do periódico, apresentavam-se as seguintes seções: (1) *Doutrina*, que trazia artigos sobre temas relevantes da ciência jurídica; (2) *Pareceres*, com importantes manifestações processuais dos membros da Instituição; (3) *Jurisprudência Cível e Jurisprudência Criminal*, com a reprodução de relevantes acórdãos exarados pelos principais tribunais do país, em matéria cível e criminal; (4) *Notas*, em que se veiculavam atos normativos,

além de discursos e questões de provas de concurso para acesso à carreira do Ministério Público; (5) *Bibliografia*, com a compilação de publicações sobre determinados temas jurídicos; (6) *Revista em revista*, que apresentava os sumários de notórios periódicos da área jurídica, nacionais e internacionais; e (7) *Legislação*, com a reprodução dos principais atos normativos editados no período abrangido pela publicação. Ao final, dispunham-se os índices de autores e de assuntos.

Apesar de o formato estabelecido no primeiro número ter norteado a estruturação dos subsequentes, foi natural que alterações fossem promovidas com o passar dos anos. Em 1969, na Revista de nº 7, foi inserida a seção *Atualidades*, na qual se apresentavam textos versando sobre assuntos contemporâneos, como comentários sobre novas leis, notícias jornalísticas e fatos da realidade, além de discursos de posse e, até, crônicas e memórias de membros aposentados. Essa seção, na Revista nº 10, de 1970, ganharia o nome de *Estudos e Atualidades*, a fim de abranger mais o aspecto científico que o meramente informativo.

O primeiro Diretor, Paulo Dourado Gusmão, possuía ampla capacidade de conciliar a atividade intelectual com o desempenho das funções institucionais. Sob sua gestão, foram publicadas, quadrimestralmente, 14 revistas, entre os anos de 1967 e 1971, tendo sido exonerado, a pedido, em maio de 1972. Três anos depois, Dourado Gusmão seria nomeado Desembargador do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, onde encerraria sua carreira jurídica.

Com a saída de Dourado Gusmão, o próprio Procurador-Geral de Justiça, Clóvis Paulo da Rocha, assumiu a coordenação dos trabalhos editoriais. De maio a dezembro de 1972, Paulo da Rocha publicaria dois números da Revista, 15 e 16, tendo a tiragem do periódico sido elevada, em sua gestão, a 5 mil exemplares.

A primeira edição sob a chefia do Procurador-Geral contaria com uma mensagem do Governador do Estado da Guanabara, Chagas Freitas, em virtude da comemoração, naquele ano, dos 150 anos da independência do Brasil. Também foi acompanhada de separata (organizada por Paulo Dourado Gusmão), com o índice geral do conteúdo dos 14 periódicos anteriores, editados desde a fundação da Revista. Na última publicação daquele ano, a de nº 16, a Revista reproduziu, em sua página de abertura, o discurso proferido pelo Presidente da República, o General Médici, por ocasião do IV Congresso

Interamericano do Ministério Público, realizado na Cidade de Brasília, de 22 a 25 de maio de 1972. O General Médici abrira os trabalhos do Congresso, sem deixar de destacar o encargo do Ministério Público "de zelar pela ordem e pelo cumprimento da lei".

Na mesma publicação de nº 16, foi introduzida uma inovação editorial. Em decorrência da inspiradora publicação de um relato acerca da vida e da obra do jurista Pontes de Miranda na Revista de nº 15, foi criada a seção *Biografias*. Nesta, apresentavam-se a vida e a obra de grandes nomes do pensamento jurídico, brasileiro e internacional. Abrindo a série, Simão Isaac Benjó discorreu sobre Roberto Lyra, cuja inestimável importância para a sociedade lhe valera a alcunha de Príncipe dos Promotores.

Ao deixar a Procuradoria-Geral em dezembro de 1972, Clóvis Paulo desvencilhou-se, também, de suas atribuições no comando da Revista. Posteriormente, assim como Dourado Gusmão, Clóvis Paulo da Rocha foi nomeado Desembargador do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Anos depois, a biblioteca institucional do Ministério Público seria batizada com seu nome.

No ano de 1973, o Promotor de Justiça Simão Isaac Benjó ascendeu à coordenação da Revista. Natural de Parintins, no centro da Amazônia, o prestigiado professor de Direito Civil da Universidade do Estado do Rio de Janeiro e da Universidade Estácio de Sá destacar-se-ia como primoroso examinador da mesma matéria no primeiro concurso, após a fusão, para ingresso na carreira do Ministério Público do Rio de Janeiro.

De 1973 a 1974, Simão Isaac Benjó editou, semestralmente, os últimos 4 números da Primeira Fase da Revista (17, 18, 19 e 20). Nas duas primeiras publicações, foi mantido o mesmo formato editorial, instituindo, na terceira, uma pequena modificação. Na Revista nº 19, a seção *Estudos e Atualidades* foi dividida em duas. Os estudos publicados sobre acontecimentos jurídicos contemporâneos foram ganhando tamanha importância que se fez necessário separá-los das notícias relativas aos eventos institucionais.

Após a unificação do Estado da Guanabara com o Estado do Rio de Janeiro, a Revista passou a integrar o *Parquet* do novo Estado, inaugurando-se sua Segunda Fase. A edição inaugural contou com um artigo do primeiro Procurador-Geral de Justiça do novo Estado, Raphael Cirigliano. Nesse

estudo, foram comentados aspectos do Decreto-Lei nº 11, de 15 março de 1975, que determinou a unificação das duas unidades federativas.

Durante a Segunda Fase da Revista, que se estendeu de 1975 a 1995, foram publicados, semestralmente, 32 periódicos. Nesses 16 anos, diversos membros da instituição ocuparam a direção do órgão. Foram eles, em sequência cronológica: Simão Isaac Benjó, Sérgio Demoro Hamilton (por duas vezes), Paulo Cezar Pinheiro Carneiro, Valneide Serrão Vieira, Maria Cristina Palhares dos Anjos Tellechea e Fernando Fernandy Fernandes.

A nova fase da publicação teve um aspecto de continuidade. O último diretor da Primeira Fase, Simão Isaac Benjó, voltou à coordenação do órgão durante a publicação de seus primeiros seis números. Nestes, o formato editorial consagrado durante todo o período anterior foi mantido.

Benjó continuaria à frente do periódico de março de 1975 a abril de 1978. Após a publicação de 10 edições, ele deixaria o cargo para ser substituído, no mesmo ano, por outro notório professor, Sérgio Demoro Hamilton, que também desempenhou importante função nas bancas dos concursos de acesso à carreira.

Na Revista nº 7, a primeira publicada sob a coordenação de Demoro, foi incluída a *Lista de Antiguidade dos Membros do Ministério Público* e a *Lista de Antiguidade dos Membros da Assistência Judiciária* (nome dado à Defensoria Pública, quando esta ainda se encontrava subordinada à Procuradoria-Geral). Em 1981, a última deixou de ser publicada, isso em virtude da definitiva desvinculação da Defensoria Pública da estrutura da Procuradoria-Geral de Justiça. Do nº 14 em diante, passou a ser publicada somente a lista do *Parquet.*

Sérgio Demoro permaneceria no cargo de abril de 1978 a novembro de 1982. Após dois meses de afastamento, em janeiro de 1983, ele reassumiria a Direção, ali permanecendo por apenas mais dois meses. Durante esse período, como Diretor, publicou 9 revistas.

No interregno entre as gestões de Sérgio Demoro, ocupou a chefia do periódico o Promotor de Justiça Paulo Cezar Pinheiro Carneiro. Suas gestões foram divididas em dois períodos de dois meses cada, o primeiro de novembro a dezembro de 1982 e o segundo de março a abril de 1983.

Com a saída de Sérgio Demoro no ano de 1983, Valneide Serrão Vieira foi nomeado Diretor da publicação. Era reconhecido, na Instituição, por ter

presidido, entre 1978 e 1980, a Associação do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro. Em sua também curta gestão, de abril de 1983 a setembro de 1984, foram publicados 3 números, do 17 ao 19.

Em 1984, Serrão Vieira foi substituído por Maria Cristina Palhares dos Anjos Tellechea, que também desempenhou importante papel nas bancas examinadoras do concurso para ingresso na Instituição. Foi responsável pela publicação de 13 números da Revista, entre outubro de 1984 e janeiro de 1993. Durante sua gestão, a partir do ano de 1988, a *Lista de Antiguidade* parou de ser publicada.

No decorrer dos anos de 1993 e de 1994, a direção do periódico foi exercida por Fernando Fernandy Fernandes, que, no período, acumulou o cargo de Diretor da Revista com o de Secretário-Geral do Ministério Público. Em sua gestão, não foram publicadas novas edições. Alguns anos depois, ele seria nomeado Desembargador do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro.

Em 1995, iniciar-se-ia a Terceira Fase da Revista, sob a coordenação de Sérgio Demoro Hamilton, que assumiu a chefia do órgão pela terceira vez. Inaugurava-se um momento áureo na história da publicação. Na Resolução nº 698, de 24 de abril de 1996, o Procurador-Geral de Justiça Hamilton Carvalhido ressaltou a "necessidade da existência de um órgão cultural do Ministério Público, sob a forma de publicação periódica", o qual realizaria a importante função de "divulgação dos trabalhos de doutrina, pareceres e razões dos membros do Ministério Público". Destacou, ainda, a "conveniência da publicação de estudos doutrinários emanados de juristas de notório saber jurídico, ainda que estranhos ao *Parquet*, mas que se disponham a prestar sua colaboração, sem qualquer ônus para a Instituição". Por fim, observou que a publicação do periódico institucional manteria "vivo e atualizado o pensamento jurídico dos membros da Instituição".

Após reiterar a importância de manter-se "uma publicação de alto nível cultural, onde, em suas páginas, desfilaram nomes da maior expressão do mundo jurídico", Carvalhido explicou, também, a razão da mudança de nome. De Revista de Direito a publicação passou a ser chamada de Revista do Ministério Público, o que a imbuiu de acentuado cunho institucional.

As primeiras revistas dessa Terceira Fase, seguindo a fórmula já consagrada nas anteriores, com pequenas alterações, foram editadas com periodicidade semestral e tiveram o conteúdo dividido nas seguintes seções:

Doutrina, Pareceres e Razões, Jurisprudência, Noticiário, Lista de Antiguidade dos Membros do Ministério Público e *Índices de Autores e de Assuntos*. Quando alcançou o sexto número, Sérgio Demoro restabeleceu a seção *Biografias*, que não vinha sendo publicada desde a Revista no18, da Segunda Fase, e inovou, criando a seção *Perfil*, em cuja inauguração foi publicado artigo sobre o centenário do notório Procurador-Geral André de Faria Pereira. A primeira dessas seções destinava-se a apresentar nomes importantes do pensamento jurídico-filosófico em toda a história do Direito ocidental. A segunda direcionava sua atenção à vida e à obra de membros da instituição.

No terceiro número da revista, de 1996, iniciou-se a publicação, na seção *Jurisprudência*, dividida em cível e criminal, das mais relevantes decisões do Superior Tribunal de Justiça. No periódico número 5, do ano seguinte, foram apresentadas, também, as decisões do Supremo Tribunal Federal. Embora já fossem publicadas jurisprudências selecionadas, a partir de 1997, passaram a ser reproduzidas apenas as decisões dos dois mais importantes Tribunais do país. Na revista de no 7, seria feita mais uma inovação, com a criação da seção *Memória do Ministério Público*, a qual se destinaria à publicação de fotos e de documentos de eventos históricos da Instituição.

No ano seguinte, por meio da Portaria nº 1, de 26 de outubro, a Revista do Superior Tribunal de Justiça deferiria o pedido da Revista do Ministério Público para ser registrada como seu repositório autorizado de jurisprudência. Em 16 de abril de 1999, foi publicada, no Diário Oficial, a inscrição da Revista também como repositório autorizado da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. A partir da edição de nº 9, do mesmo ano, publicou-se, também, uma subseção de jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, a qual, após a Revista de nº 11, passou a ser eventual. Posteriormente, a mesma subseção esteve presente nas publicações de nº 13, 16, 17, 20, 22, 23 e 24.

Nas revistas seguintes, mais especificamente nos nºs 10, de 1999, e 12, de 2000, as inovações continuaram. Na primeira, foi criada a seção *Jurisprudência Comentada* e, na segunda, a seção *Relíquias do Júri*, na qual seriam apresentados relatos sobre a atuação de membros do Ministério Público do Rio de Janeiro no Tribunal do Júri. A publicação de nº 12 contou, também, com a edição das primeiras dez Revistas em CD-ROM.

Quando foi editado o periódico de nº 16, em 2002, além da *Lista de Antiguidade dos Membros*, foram igualmente apresentadas a *Lista dos Membros*

Inativos e a *relação de integrantes do Superior Tribunal de Justiça* e do *Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro egressos do Ministério Público Fluminense*. Desse momento em diante, a Revista manteria a mesma estrutura editorial, com todas as referidas inovações, até o nº 46.

Em 2003, o Procurador-Geral de Justiça, Antônio Vicente da Costa Júnior, por meio da Resolução nº 1120, de 17 de janeiro, disciplinou a estrutura orgânica da Procuradoria-Geral de Justiça e atribuiu, no artigo 5º, a competência de formular políticas e projetos de natureza institucional, administrativa e cultural à Subprocuradoria-Geral de Justiça de Planejamento. Segundo a Resolução, entre os órgãos dessa Subprocuradoria, a Revista ficava incumbida da "divulgação de trabalhos de doutrina, estudos e pareceres de membros do Ministério Público e juristas de notório saber, com o objetivo de manter vivo e atualizado o pensamento jurídico dos integrantes da Instituição". A Resolução nº 1120 consolidou a função institucional do órgão, uma vez que confirmou a disposição da Resolução nº 698, de 1996, acerca da identidade do periódico. Em 2005, o Procurador-Geral de Justiça Marfan Martins Vieira reproduziu a fórmula da Resolução anterior na Resolução nº 1280, de 17 de janeiro de 2005. Com a Resolução nº 1796, de 17 de janeiro de 2013, a Revista do Ministério Público passou a ser subordinada diretamente ao Procurador-Geral de Justiça.

A terceira gestão de Sérgio Demoro encerrou-se em novembro 2007, totalizando doze anos e 25 números publicados. Após ele, seguindo a tradição de diretores com renomada prática no magistério e ampla produção de conhecimento jurídico, foi nomeado, em novembro de 2007, o Procurador de Justiça José Maria Leoni Lopes de Oliveira. Publicou 5 números, permanecendo no cargo até janeiro de 2009, quando Sérgio Demoro retornou à Diretoria da publicação, que, desde janeiro de 2008, passara a ser trimestral, requisito para que mantivesse o *status* de repositório autorizado do Superior Tribunal de Justiça.

Sérgio Demoro encerraria, em 2013, sua longa gestão à frente do periódico, passando ao cargo de Diretor Honorário, pequena homenagem à sua imensa contribuição para a evolução da cultura institucional. Na Terceira Fase da Revista, ele publicara 41 números, sendo responsável pela estruturação e consolidação da Revista do Ministério Público como referência para o pensamento jurídico institucional.

Para dar continuidade aos trabalhos editoriais, foi escolhido como Diretor da Revista Emerson Garcia, Promotor de Justiça, professor, escritor e tradutor, com vasta experiência editorial, nacional e internacional e diversas participações em bancas examinadoras de concursos públicos. Emerson assumiu a direção do periódico em janeiro de 2013, quando publicou a Revista nº 47 da Terceira Fase, na qual a seção *Noticiário* foi reduzida para, apenas, dois informes: um acerca da recente posse do novo Procurador-Geral de Justiça, Marfan Martins Vieira; outro relativo à posse dos novos integrantes do Conselho Superior. A partir desse momento, esta seção passou a publicar somente informações de extremo valor histórico-institucional, o que decorreu da constatação de que outros assuntos, destituídos de importância cultural, poderiam ser facilmente localizados no sistema informatizado da Instituição.

A Revista, também em 2013, passou a contar com um Vice-Diretor, o Promotor de Justiça Robson Renauld Godinho, emérito processualista, também com intensa participação nas bancas examinadoras dos concursos de acesso à carreira.

A nova direção da Revista priorizou o aspecto científico, buscando ampliar sua visibilidade com a publicação de textos de autores com elevada projeção acadêmica. O objetivo almejado é a realização de um desejo antigo, presente nas resoluções e mensagens dos Procuradores-Gerais acerca do periódico: expandir o alcance da Revista para além do âmbito institucional. Torná-la uma referência no mundo acadêmico. Nesse sentido, o projeto editorial atual visa à elevação da categoria científica da publicação e à mais ampla distribuição das edições, de modo a alcançar o maior numero possível de instituições de ensino superior. Outro aspecto digno de nota foi a disponibilização de 500 assinaturas da Revista aos servidores da Instituição, também fruto do projeto de democratização do conhecimento, além da ampliação da distribuição às bibliotecas, de modo a facilitar a consulta ao seu rico acervo.

Entre as modificações realizadas, a seção *Doutrina* ganhou maior destaque; foi criada a seção *Peças Processuais*, dividida em *Ações, Pareceres*, *Consulta* e *Promoção Ministerial*. Na Revista de número 47, foi apresentada a seção *Resenha*. Na de número 48, foi instituída a seção *Observatório Jurídico*, na qual são apresentados pequenos textos de juristas renomados acerca da realidade nacional e internacional, seguindo-se o *Observatório Filosófico* no número 75 e o *Observatório Literário* no número 89, este último fruto de parceria com a

Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, no qual são estabelecidos diálogos entre direito e literatura. A tradicional seção *Jurisprudência* continua apresentando acórdãos do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal. A publicação ainda passou a contar com um índice alfabético-remissivo a partir da Revista nº 50. A partir do nº 55, correspondente ao primeiro trimestre de 2015, a Revista passou pela mais ampla reformulação editorial desde a sua criação, sendo alterada a apresentação da capa, o tipo e a gramatura do papel utilizado, bem como a fonte empregada, sempre com o objetivo de modernizá-la e tornar a leitura mais agradável. No plano do conteúdo, passou a contar com a seção de *Jurisprudência da Corte Interamericana dos Direitos Humanos*, isso com o objetivo de estimular uma visão sinergética do direito interno e do direito internacional em matéria de direitos humanos. A partir do nº 75 foi instituído o seu Conselho Editorial.

Importantes avanços foram alcançados em 2019 com a indexação, ao *google acadêmico*, importante ferramenta de pesquisa, de cada artigo jurídico publicado na Revista desde a sua Primeira Fase, ainda no Estado da Guanabara, o que aumentou sobremaneira a sua visibilidade. Para que isto fosse possível, foi necessário elaborar a ficha catalográfica de todos os artigos publicados em mais de cinco décadas, conforme os padrões de indexação adotados pela ferramenta.

Ainda merece menção o árduo trabalho de digitalização de todo o acervo da Revista, que se iniciou em setembro de 2020, com a contratação de empresa especializada, e somente foi concluído em outubro de 2022, com a sua disponibilização ao público em geral, devidamente acompanhado de uma ferramenta de busca.

A Revista também passou a publicar obras de indiscutível relevância para a comunidade jurídica. Em 2017, foi publicada a primeira edição da *Legislação do Ministério Público do Estado do Rio Janeiro*; em 2020, a obra em homenagem ao nosso Diretor Honorário, Sérgio Demoro Hamilton, que reúne quarenta e dois artigos de sua autoria e textos de juristas convidados, que analisam sua vida e obra; e, em 2021, a primeira edição da obra *Corte Interamericana de Direitos Humanos. Casos da República Federativa do Brasil*.

Em janeiro de 2023, após uma década, o Promotor de Justiça Robson Renault Godinho foi sucedido, no cargo de Vice-Diretor, pelo Procurador de

Justiça Adolfo Borges Filho, professor emérito, examinador de concursos e colaborador assíduo do *Observatório Filosófico*.

Durante a Terceira Fase da Revista até o segundo semestre de 2024, foram publicadas 92 Revistas do Ministério Público. Totalizando as três fases, editaram-se 144 periódicos.

No segundo semestre de 2024, é disponibilizada ao público em geral a coleção *Temas*, que aglutina todos os artigos publicados pela Revista de Direito em seus quase sessenta anos de existência. Para enaltecer o cunho histórico da publicação, mantivemos a impressão original de cada texto, que é oferecido ao leitor tal qual fora publicado originalmente.

Essa é a história inacabada da Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro.



Revista do Ministério Público

Diretores (1967-2024)

Primeira Fase

(1967-1975)

20 Periódicos

Paulo Dourado Gusmão (1967 - 1972)

Volumes 01 a 14

Clóvis Paulo da Rocha (1972)

Volumes 15 e 16

Simão Isaac Benjó (1973-1975)

Volumes 17 a 20

Segunda Fase

(1975-1995)

32 Periódicos

Simão Isaac Benjó (1975-1978)

Volumes 1 a 6

Sergio Demoro Hamilton (1978-1982)

Volumes 7 a 15

Paulo Cezar Pinheiro Carneiro (1982)

Volume 16

Sergio Demoro Hamilton (1983)

Valneide Serrão Vieira (1983-1984)

Volumes 17 a 19

Maria Cristina Palhares dos Anjos Tellechea (1984-1993)
Volumes 20 a 32
Fernando Fernandy Fernandes (1993-1995)

Terceira Fase
(1995-2024)
92 Periódicos

Sergio Demoro Hamilton (1995-2007)
Volumes 1 a 25
José Maria Leoni Lopes de Oliveira (2007-2009)
Volumes 26 a 30
Sergio Demoro Hamilton (2009-2013)
Volumes 31 a 46
Emerson Garcia (2013-)
Volumes 47 a 92

Sumário

Sistema Tributário Nacional

Alcino Pinto Falcão 31

Breve nota sobre o atual direito tributáriofinanceiro tedesco: aspectos da anatomia e dinâmica do peculiar federalismo alemão

Hugo de Brito Machado 45

O sistema tributário na Constituição de 1988

Ives Gandra da Silva Martins 61

Efetividade da Constituição em matéria tributária

Interpretação e integração da legislação tributária

Marcelo M. Ramalho Bittencourt 73

A interpretação no Direito Tributário

Espécies tributárias – Taxa

Carlos da Rocha Guimarães 93

A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro

Espécies tributárias – Imposto de Renda (IR)

Helcio Alves de Assumpção 103

Adicional Estadual de Imposto de Renda: declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo e limites da repetição de indébito

Espécies Tributárias – Imposto Sobre Serviços (ISS)

Simão Isaac Benjó 121
Imposto sobre serviços

Espécies Tributárias – Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)

Ives Gandra da Silva Martins. 135
Incidência do IPTU sobre bens da União em posse de entidades não imunes

Espécies Tributárias – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

Fabricio Dantas Leite 159
O novo ICMS dos combustíveis em análise federativa

Obrigação Tributária

Ives Gandra da Silva Martins. 181
Da norma anti-elisão

Ives Gandra da Silva Martins. 191
A inconstitucionalidade da norma anti-elisão

Ives Gandra da Silva Martins. 199
Deontologia Tributária

Crédito Tributário

Antônio de Pádua Ribeiro. 217
Decadência: contagem do prazo no caso de lançamento por homologação

Processo Tributário

Arruda Alvim **235**

Processo tributário. Referente às áreas de Direito Tributário e Direito Processual Civil

Crimes contra a ordem tributária

Alcino Pinto Falcão..... **255**

Da Labilidade das Normas Tributárias: Aspectos do Recente Direito Penal Tributário Alemão e seu Condicionamento ao Direito Material Fiscal - Notas Comparativas

Direito Financeiro

Carlos Robero Lima Paganella
Heriberto Roos Maciel
Têmis Limberger..... **273**

Considerações jurídicas sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal e algumas questões atinentes ao Ministério Público

José dos Santos Carvalho Filho **311**

A responsabilidade fiscal por despesas com pessoal

Maria Fernanda Dias Mergulhão **339**

Fundos públicos — uma análise atual e os riscos da PEC 187/2019

Karine Tomaz Veiga **353**

A falta de interoperabilidade e o excesso de registros de CPF: quais os riscos orçamentários e os impactos na vida do cidadão que depende do orçamento público para ter os seus direitos atendidos?

Emerson Garcia **385**

Lei Complementar nº 178/2021: alterações introduzidas no Regime de Recuperação Fiscal e no cômputo das despesas com aposentados e pensionistas

Marco Antono Santos Reis **403**

Levando a sério o impacto do gasto tributário e dos benefícios fiscais: o princípio constitucional da anterioridade obrigatória das estimativas de impacto orçamentário-financeiro no contexto da transparência, do planejamento e da responsabilidade fiscal

Fabrício Dantas **423**

Direito Constitucional Financeiro: da previsão abstrata ao protagonismo normativo

Marco Antono Santos Reis **461**

Dos benefícios fiscais enquanto contratos fiscais-administrativos. Por uma compreensão constitucional dos benefícios fiscais: pressupostos, requisitos de concessão, fiscalização, efeitos e consequências jurídicas





Sistema Tributário Nacional



BREVE NOTA SOBRE O ATUAL DIREITO TRIBUTÁRIO-FINANCEIRO TEDESCO: ASPECTOS DA ANATOMIA E DINÂMICA DO PECULIAR FEDERALISMO ALEMÃO

Des. ALCINO PINTO FALCÃO

1. *Do peculiar federalismo alemão* — O federalismo alemão sempre foi tido como peculiar pelos juristas não tedescos, mas por estes também, como WALTER STRAUSS (1), que inicia sua lição observando que princípios abstratos sobre uma organização federal do Estado não se podem desenvolver através de pura observação de direito comparado e — eis o ponto importante para o nosso presente artigo! — o estudo comparativo de Constituições federais ensina ainda que o federalismo alemão deve em si e por si mesmo ser compreendido ("Eine rechtsvergleichende Betrachtung bundesstaatlicher Verfassungen lehrt vielmehr, dass gerade der deutscher Föderalismus auch sich selbst heraus verstanden werden muss".). Se assim é, no que toca às regras relativas às competências financeira e tributária, os particularismos alemães se tornam tão gritantes, que autores da mais alta categoria, como GERALDO ATALIBA (2), embora com toda a justiça reconhecendo que a Alemanha "assumiu indisputável liderança nos estudos de direito tributário" — não simpatiza com as suas normas constitucionais no tangente à repartição de competências, considerando nelas se deparar um modelo prolixo e implexo e que "seu arcabouço tributário não corresponde com fidelidade aos princípios federais, dada a acentuada supremacia da União sobre os Estados", referindo-se à vigente Lei Fundamental de 1949.

---

(1) No estudo *Zu den Problemen des deutschen Föderalismus*, com que enriqueceu (págs. 113 e segs.) a coletânea *Forschungen und Berichte aus dem öffentlichen Recht*, em memória de Walter Jellinek (Isar Verlag, 1955).

(2) Cf. seu aprofundado *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, 1968, págs. 76/79, com arrimo em WHEARE (que escrevera tendo em vista a primeira Constituição republicana, de Weimar). O prof. ALBERTO DE LIMA VIEIRA, da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais, em seu informe *A repartição de competência na Constituição alemã*, publicado pela *Revista de Direito Administrativo* (vol. 78, ano de 1964, pág. 38 e segs.) considera o Diploma de Bona (Bonn), porém, "melhor estruturado", neste ponto, do que a nossa Constituição de 1946 (pág. 38), embora reconhecendo que, no que tange à repartição de competências tributárias, os *Länder* encontram-se em pior situação do que no regime de Weimar (pág. 43), opinião essa a merecer melhor demonstração.

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 16 (1ª Fase), jun./dez. 1972, p. 47-60.

Essas reservas, aliás generalizadas entre os doutores não alemães, têm boa aparência, mas não há que esquecer que o federalismo não repousa apenas em desenho de normas jurídicas, isto é, na geometria da Constituição, eis que para subsistir, num determinado país, implica na experiência e na vivência política, sem as quais de nada valerá, ou pouco significará o texto da norma constitucional. E há de reconhecer-se com o inglês C. F. STRONG (3) que "o federalismo varia na forma de lugar para lugar e de época a época". Por isso, sem quebra da consideração devida às opiniões contrárias, parece-me mais justo ficar num meio termo, isto é, admitir com OGG e ZINK (4) — no passo referindo-se à Constituição Imperial, mas (págs. 607/701) fazendo um minudente estudo do constitucionalismo tudesco até os dias recentes — que o constitucionalismo alemão, quanto à estrutura, apresenta um *number of unusual aspects*.

A problemática do federalismo alemão é mais do que secular e, portanto, comportaria uma digressão, abrangendo vários prismas; mas, o presente artigo não o permite, por dever ater-se ao aspecto financeiro e tributário atuais. Assim, marque-se apenas que, no Império, o pêndulo, no terreno financeiro e tributário, balançava para o lado contrário ao mesmo, considerado pelos autores como pensionista (*Kostgänger*) dos Estados (*Länder*), sujeito às contribuições respectivas, segundo a respectiva população (*Matrikularbeiträge*), em eterna dificuldade financeira, só em 1879 recebendo, como fonte de receita própria, mas até certo teto, os impostos aduaneiros e sobre o fumo, e só em 1906 passou a ter competência para tributar, diretamente, as heranças, doações e legados. A reforma financeira de 1907/1913 (que outorgou ao Reich o imposto sobre o aumento do patrimônio e um imposto de defesa) não bastou para atender às necessidades do tesouro imperial (5), sendo esse o sistema da Constituição de 1871, de Bismarck.

Com a República e Constituição de Weimar, o pêndulo balançou no sentido oposto (6): os Estados é que se tornaram pensionistas da União, que passou — contrariamente ao que ocorria no Império — a ser titular da arrecadação. Com o nazismo, não havia espaço para traços federalistas, tornando-se o Estado em unitário e, assim, exótico ao tema deste artigo, que deve preocupar-se com a subseqüente Lei Fundamental de Bona (Bonn, 1949).

---

(3) Cf. *Modern Political Constitutions*, 1952, pág. 98.

(4) Cf. *Modern Foreign Governments*, 1949, pág. 614. No entanto, autores alemães, como FRANZ W. JERUSALEM (*Die staatsidee des föderalismus*, 1949, pág. 47), no dealbar da Lei Fundamental de 1949 — *embora sem bom êxito*, sustentavam que para a concepção federal "de maior significado prático é a *autonomia financeira* das Unidades políticas. Assim como cada uma, como Fisco, é proprietária do patrimônio financeiro e administrativo, assim também deve cada uma, *através de direito impositivo próprio*, ficar em posição, financeiramente, de adimplir por meios próprios seus encargos."

(5) Cf. J. WIEFELS, *Deutsche Verfassungsgeschichte*, 1949, pág. 123; HEINZ PAULICK, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, 1971, págs. 32/33.

(6) Cf. H. W. KRUSE, *Steuerrecht*, edição de 1969, págs. 11/12; H. MITTEIS e H. LIEBERICH, *Deutsche Rechtsgeschichte*, edição de 1960, pág. 217.

2. *O sistema da Lei Fundamental* — Quanto a esse Diploma, evidentemente há de ter recebido, com a redemocratização, influência da Constituição democrática de Weimar; mas não parece acertado ter como por ela sido modelado o sistema financeiro e tributário. Com precisão, WILHELM GREWE (7), por ocasião da sua elaboração, escrevia: "Deve ficar claro e patentemente acentuado que, no atual estado de constituição econômica e social, os limites da repartição de poderes entre a União e os Estados devem ser fixados de modo diferente do que em 1789, 1848 ou 1919". Nem o princípio filosófico, no que toca à capacidade impositiva é o mesmo, eis que pela Constituição de Weimar (art. 134) era cogente o postulado de que os tributos deviam ser impostos aos contribuintes segundo os meios, isto é, de acordo com as respectivas capacidades (fórmula de *Adam Smith*: *"in proportion to their respective abilities"*); isso não está reproduzido, nem se aplica à atual Lei Fundamental, que admite, sem reservas, os impostos indiretos, acentua HEINZ PAULICK (op. cit., págs. 31/32), o emérito professor da Universidade de Würzburg. Não se haver filiado, nessa parte financeira, a Lei Fundamental de Bona à Constituição de Weimar, é ponto sublinhado pelos seus comentadores, desde o início; assim, BÜHLER (8), um dos mais autorizados comentadores da Lei Fundamental, esclarece que a Lei Fundamental, no que toca ao sistema financeiro (*Finanzwesen*) — em especial a ordenação das relações financeiras entre a União e os Estados-membros, não se inspirou, apenas, na Constituição de Weimar, nem na de Bismarck — mas sim também nas experiências de outros grandes Estados federais (*"sondern auch nach den Erfahrungen anderer grosser Bundesstaaten entscheidenden"*). Compreender-se-á porque assim: influência supervisora e direta dos Governadores Militares, das tropas aliadas de ocupação, como se verá a seguir, no estudo de dois artigos, exorbitantes do modelo de Weimar...

De fato, entre outros, merecem especial relevo os artigos 108, na parte em que prevê autoridades administrativas financeiras da União (*werden durch Bundesfinanzbehörden verwaltet*), competentes para a exação dos impostos federais e no passo em que admite um aparato próprio dos Estados, em relação aos demais impostos (*Die übrigen Steuern werden durch Landesfinanzbehörden verwaltet*) e o artigo 109, ao recitar: *Bund und Länder sind in ihrer Haushaltswirtschaft selbständig und voneinander unabhängig* ("União e Estados são autônomos em seus regimes orçamentários e mutuamente independentes"). Artigos esses, sem sombra de dúvida, em antagonismo frontal com a filosofia e com o texto de Weimar, mas cujo alcance e razão de ser merecem ponderados, não comportando qualquer exageração, tendo-se em vista a sua penosa aprovação, como se apura dos trabalhos preparatórios, isto é, discussão entre os convencionais, de que resultou a Lei Fundamental de Bona (9).

(7) Cf. *Antinomien des Föderalismus*, 1948, pág. 20.
(8) Cf. *Bonner Kommentar, Erläuterung zum Abschnitt X*, pág. 1.
(9) Esses trabalhos preparatórios, em forma sistemática e exaustiva, saíram publicados no *Jahrbuch des offentlichen Rechts*, nova série (*Neue Folge*), vol. I (1951). Salvo indicação em contrário, referir-me-ei a esse volume, em especial págs. 790/809, quanto aos dois artigos.

O último dos artigos, por si só bastante para mostrar o divórcio com o regime de Weimar; mas seu alcance ficou minimizado, eis que teve forte oposição. Uns achavam que haveria dúvida se o artigo tinha apenas significado formal ou se seria fonte material de direito (*nur formale Bedeutung habe oder materielles Recht schaffe*), outros consideravam que, por ter apenas significado *declaratório* (10), mereceria ser suprimido. Outros, como o deputado Dr. Menzel, estimavam-no como perigoso, por obstar a medidas de perequação, no que enfrentaram opositores (Schlör, Höpker-Aschoff e Seebohm), que acabaram por conseguir votação favorável. O artigo foi aprovado e seu teor ficou sobranceiro à reforma atual (art. 109, primeira alínea do texto revisado, em vigor).

Já o outro dispositivo (art. 108) teve aprovação mais atribulada e deparou resistência mais renitente. Antes de mostrar *como* e *porque*, seja lícito recordar que a reconstitucionalização da Alemanha Ocidental (ocupada pelas vencedoras tropas inglesas, francesas e norte-americanas, depois da capitulação incondicional, na 2.ª Guerra Mundial) fora recomendada (como conseqüência da Conferência das 6 Potências em Londres, pelos Governadores Militares; daí, por eleição através dos Legislativos Estaduais (já em funcionamento regular) serem escolhidos os constituintes, que vieram a integrar o Conselho Parlamentar (por abreviatura: C.P.), reunido em Bona ao primeiro de setembro de 1948, com a atribuição constituinte, devendo o Diploma ser submetido, após, à ratificação dos Legislativos Estaduais. Antes, comissão de especialistas fora encarregada de fazer um desenho de constituição, para facilidade dos trabalhos; essa comissão, apenas informativa, se havia reunido às margens do bucólico lago Chiem (daí sua "proposta" ser conhecida pela sigla "Ch.E.", correspondente à locução "Chiemsee-Entwurf"). Ficou, porém, a liberdade dos constituintes — justamente por estar o país ocupado por forças militares estrangeiras — sujeita às injunções e veto das mesmas, no sentido de garantir a desnazificação e desmilitarização do povo germânico, ficando expresso que os Governadores Militares só dariam seu imprescindível consentimento para a constituição ser submetida à ratificação já aludida, se consignasse os princípios básicos, que os Governadores Militares haviam explicitado no Documento 1, em que haviam determinado a reunião da Convenção Constitucional (11).

---

(10) Esse significado declaratório não retira utilidade ao artigo, tanto assim que veio permitir ao Tribunal Constitucional Federal para afirmar a sua inteligência, no sentido de que esse art. 109 serve para obstar que a União e os Estados reciprocamente *(den Länder untereinander)* se arvorem o controle das despesas de um determinado Estado (cf. SCHMIDT BLEIBTREU e F. KLEIN, *Steuerrecht unter Verfassungskontrolle*, 1966, pág. 189). Todavia, os opositores do artigo não se conformaram com sua aprovação, tida como conspurcada pela influência das forças de ocupação e, assim, anos após, o prof. KARL M. HETTLAGE, no seu estudo *Finanzpolitik und Finanzrecht*, vindo a lume na *Die öffentliche Verwaltung*, ano oitavo, pág. 5, dando-lhe caráter formal, dizia constituir uma pia mentira constitucional...

(11) Os Governadores Militares, no Doc. 1, haviam explicitado: "A Assembléia Constituinte elaborará um projeto de constituição democrática, assegurando

Sobre o ponto ora tratado, não havendo acordo entre os doutores do Lago Chiem e sendo o assunto entre os alemães harto polêmico, resolveram eles apenas formular três propostas conflitantes, remetendo-as à Convenção Constitucional (P.R.). Nessa, o tema foi com ardor disputado, quer na Comissão de Finanças, quer na Comissão Central e só não pôde ser aprovado o texto, que daria à União, *unitariamente*, a administração financeira, porque a tanto se opuseram os Governadores Militares, através de memorando, o que não impediu, no curso dos trabalhos, novas tentativas, com subterfúgios, motivando novo memorando, mais enérgico, e só assim se aprovou o texto do artigo 108.

Essa via tormentosa do art. 108 tem dois merecimentos. O primeiro, enfraquecer a opinião radical daqueles que, face à organização tributário-financeira prevista na Lei Fundamental de Bona, de 1949, põem em jogo o caráter federal da respectiva organização política. Se assim fora, os Governadores Militares — ciosos da missão que as Potências vencedoras lhes havia confiado, assessorados que estavam por juristas — não teriam dado a imprescindível autorização para o texto final ser submetido à ratificação das Assembléias estaduais.

O outro, de fundo sociológico-político, deixar claro que foi uma solução exógena, imposta pelas circunstâncias da época, eis que uma parcela importante, senão majoritária, dos delegados propendia para uma solução unitária (foi, por assim dizer, recordando o precedente ocorrido com o direito romano, mais uma *recepção* de modelo estrangeiro, na vida jurídica do país), o que, de futuro, poderia trazer conseqüências, qual a de movimento, desde cedo, para a reforma do texto constitucional (12).

Em outros pontos, de importância para o tema constitucional da imposição tributária, a Lei Fundamental de Bona se afastou, acentuadamente, do modelo de Weimar. Entre eles — embora só de leve ao mesmo cabendo uma ligeira referência neste artigo, por não tocar especificamente à repartição federal de competências — deve ser ressaltado o controle judiciário da constitucionalidade, estranho à Constituição de Weimar e recebido pela Lei Fundamental de Bona, adverte o presidente da Câmara no Tribunal Federal

---

aos Estados participantes uma estrutura governamental de tipo federal, que é o mais próprio a permitir o restabelecimento final da unidade alemã, atualmente fracionada. Essa estrutura governamental garantirá os direitos dos Estados participantes, estabelecerá uma autoridade central suficiente e comportará garantias para as liberdades e direitos individuais".

(12) Na Áustria, o poder militar de ocupação (ver prof. LUDWIG ADAMOVICH, presidente do Tribunal Constitucional austríaco, em seu estudo "O desenvolvimento do direito constitucional austríaco desde 27 de abril de 1945", vindo a lume no citado *Jahrbuch*, ano de 1953, págs. 178/216) permitiu que aos 19 de dezembro de 1945 fosse repristinada a Constituição Federal de 1929 (pág. 194). Mas uma lei constitucional de 21-1-1948 veio a regular, de novo, as relações financeiras entre a União, os Estados e Municípios; e outra, de 16-6-1948, veio dar competência à Corte de Contas *federal* para apreciar das contas e gestão financeira dos Estados e dos Municípios de mais de 20.000 habitantes!

Financeiro, em Munique, Dr. WILHELM HARTZ, em seu estudo "Tribunais fiscais e Constituição" (13).

Mas, por tocar diretamente ao tema do presente artigo, deve acentuar-se que tão diferente é o sistema de Bona em relação ao sistema de Weimar, no que toca ao capítulo da repartição de competências — em especial no campo financeiro-tributário — que a simples leitura de artigos aparentemente iguais entre as duas Cartas Magnas não basta para autorizar soluções idênticas. Exemplo colhido da jurisprudência constitucional recente servirá para ilustrar o que ora se afirma, tomando-se como base um artigo de lei ordinária de 1926 (*Finanzausgleichsgesetz*, de 27 de abril de 1926) — que, tendo em vista o caso de competência constitucionalmente concorrente, para evitar bitributação, previa, no § 2.º, 1.ª alínea: "O exercício da faculdade impositiva pela União exclui a arrecadação de igual imposto através dos Estados e Municípios, se o contrário não ficar previsto na lei federal". Esse artigo de lei financeira nada mais seria do que uma projeção para o domínio do direito fiscal do princípio fundamental da competência concorrente, cunhado no art. 12, 1.ª parte, da Constituição de Weimar, que, formalmente, corresponde ao artigo 72, inciso 1, da Lei Fundamental de Bona, que prevê que, no campo reservado para a legislação concorrente, os Estados terão capacidade legislativa, *enquanto* e no que a União não haja exercido o seu direito de legislar.

Assim, o referido artigo de lei é compatível com o texto constitucional atual, mas com uma limitação sublinhada pelo Tribunal Constitucional (BVerfGE, 7, 259): não vale, sob o império da Lei Fundamental, para as hipóteses em que esta haja outorgado competência exclusiva aos Estados. Em outra espécie, encarando outro dispositivo de outra lei tributária (Código Tributário — AO, § 1.º, alínea 2), o mesmo tribunal (BVerfGE, 7, 336) acentuou que a lei fiscal, com a entrada em vigor da Lei Fundamental, adquiriu *um conteúdo diferente*, ajustando-se ao novo sistema e sua filosofia (*durch das Inkrafttreten des GG insofern einem anderen Inhalt erhalten*). Em outras palavras, segundo a espécie versada no aresto: a lei fiscal dispunha sobre o direito penal fiscal (*Steuerstrafrecht*). Pela lei fiscal suso referida, impostos federais seriam aqueles que no todo ou em parte, a prol da União eram cobrados e só a lei federal é que, então, diria quais seriam, para os fins penais cominados na citada lei ordinária. Mas a Lei Fundamental não conhece este ou semelhante princípio e, assim — não obstante os dispositivos da lei, sobre sua incidência, ela só se pode aplicar, hoje, nos casos previstos, no art. 105 da Lei Fundamental, como de competência federal.

E parece-me que o que se acaba de expor dispensa maiores argumentos, no sentido de ficar demonstrado o afastamento da Lei Fundamental de Bona

(13) Na coletânea de estudos *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*, Colônia, 1965, pág. 94: "*Diese Prüfungskompetenz der Gerichte ist von grosser aktueller Bedeutung nicht zuletz im Steuerrecht. Zunehmend mehr werden steuerrechtliche Normen kritisch unter die verfassungsrechtliche Lupe genommen*".

do modelo de Weimar, não obstante por vezes enganosas correspondências de redação.

Prosseguindo nesta parte do presente artigo, seja permitido acentuar aquilo que, no geral e de relance, todos deparam na leitura do texto da Lei Fundamental, na parte que nos interessa (Capítulo X, Sistema Financeiro ou *Finanzwesen*). Apura-se que (art. 105, 1 e 2) a União (*Bund*) tem poderes *legislativos* exclusivos (*ausschliessliche Gesetzgebung*) sobre determinadas fintas, enumeradas no texto e os possui concorrentes, em relação a outros impostos, também indicados um a um no respectivo inciso constitucional; assim, poderes *legislativos exclusivos* e poderes *legislativos concorrentes* (com os Estados ou *Länder*). A Lei Fundamental, pela lição dominante (14), não contempla a categoria que a doutrina norte-americana chama de *poderes implícitos* ou *resultantes;* por isso, a Lei Fundamental separou, nitidamente, a outorga de poderes legislativos sobre impostos do aspecto da sua arrecadação e ingresso nos erários, federal ou estadual, problema este enfrentado pelo artigo 106 e seus numerosos incisos, de prolixidade minudente em termos tais de trazer fadiga ao leitor. Deve notar-se, porém, que o inconveniente dessa regulamentação sequer traz o benefício de excluir controvérsia, como se verá a seguir; em outras palavras, o texto dos artigos não é exaustivo, devendo ser confrontado com outros artigos, posto colocados em diversa *sede materiae* na Constituição.

Exemplificando, veja-se o que ocorre com o art. 105, 2, 1, que diz que à União compete a legislação concorrente sobre os impostos de consumo e de circulação de mercadorias, com exceção dos impostos de incidência puramente local (*mit örtlich bedingtem Wirkungskreis*), em especial (*insbesondere*) o imposto sobre transmissão imobiliária (*Grunderwerbersteuer*), o imposto sobre o lucro imobiliário (*Wertzuwachssteuer*) e o de defesa contra incêndios (*Feuerschutzsteuer*) (15).

Como o artigo 70, alínea primeira, recite: "Os Estados têm o direito de legislar, desde que esta Lei Fundamental não haja deferido a competência legislativa à União", o Tribunal Constitucional (BVerfGE 8, 250) decidiu não dever prosperar a tese de, face aos Estados, haver o artigo 105 feito uma enumeração exaustiva das possíveis modalidades dos impostos, acentuando que o artigo 105, 2, 1, *apenas* quis prever um *limite negativo* para a

(14) Cf. MAUNZ-DÜRIG, *Grundgesetz*, comentário ao art. 70 (n.º 30, 4, pág. 13); no entanto, esclarecendo que o Tribunal Constitucional *construiu* casos de *Anex-Kompetenzen*, que, *em certo sentido*, corresponderiam aos "implied powers"...

(15) Há, porém, lição, como a de H. W. KRUSE, *Steuerrecht*, edição de 1969, vol. I, pág. 26, que, dizendo-se amparada em outro acórdão, diz que o artigo usou de impropriedade ao falar em "especialmente", isto é, *insbesondere*, devendo ler-se "bem como", isto é, *sowie*. Daí, negar que esses três impostos sejam daqueles *mit örtlich bedingtem Wirkungskreis*. Com a reforma da Lei Fundamental — ver-se-á a seu tempo — essa controvérsia perdeu sua razão de ser, passando a União a ter competência a respeito dos três impostos (cf., HEINZ PAULICK, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, 1.ª edição (1971), pág. 62).

competência concorrente da União (*eine konkurrierende Bundeskompetenz nur negativ abgrenzen will*). Decidiu, ainda, o mesmo Tribunal (BVerfGE, 16, 78) que a pretensa tese de ser completo o catálogo dos impostos, desconhece antes de mais nada que o artigo 105 tão só precisa e limita a competência exclusiva da União para legislar sobre as fintas aduaneiras e as relativas aos monopólios financeiros, bem como a competência concorrente da mesma, mas nada diz sobre o poder legislarem os Estados sobre direito financeiro, o que, evidentemente, ficou presumido. Esta competência estadual é concorrente, desde que subsista a concorrente federal e, no restante, é exclusiva, desde que em contrário não haja disposto a Lei Fundamental e isso é de concluir do artigo 70 — (já acima transcrito), que o Tribunal considerou que nada mais fez do que concretizar o disposto no artigo 30 ("O exercício das atribuições estatais e a satisfação dos encargos estatais é assunto dos Estados, desde que nesta Lei Fundamental não se tenha feito disposição em contrário"), devendo isso valer como regra fundamental da Constituição federal alemã, para qualquer espécie de legislação e, assim, pois, para o terreno do direito fiscal.

Essa problemática do artigo 105, confrontado com o artigo 70 já mencionado, não se esgota nos casos acima referidos; foi mais longe a jurisprudência, quer do Tribunal Constitucional (BVerfGE, 14, 91), quer do Tribunal Administrativo bávaro (aresto de 24 de junho de 1963, *in* VGHE-NF, 6, 75), admitindo que, desde que não corresponda a qualquer imposto reservado pela Constituição à União, terão os Estados legitimidade para decretar novos tributos (*neues Steuerrecht zu setzen*).

Não cabe, nos limites deste artigo, estudar os problemas surgidos em torno de cada um dos impostos previstos no catálogo constitucional. Mas, em relação a algum deles, há que dar algum esclarecimento, por terem sido discutidos contenciosamente, em hipóteses de interesse sob o prisma constitucional. Assim, a referência a monopólios financeiros (*Finanzmonopole*), deparada somente nos artigos 105, alínea 1, 106, alínea 1 e 108, alínea 1 do Capítulo X, que trata do Sistema Financeiro apenas. A jurisprudência do Tribunal Constitucional (BVerfGE, 14, 111) reconhece que, posto esses incisos se limitem a regular competências, deles se extrai o reconhecimento de uma forma especial de arrecadação de impostos e, outrossim, a confirmação da permanência de ambos os monopólios (dos espirituosos e dos fósforos) existentes por ocasião da elaboração da Lei Fundamental e, também, a do chamado monopólio parcial (*Teilmonopol*), isto é, restrição imposta a atividades acessórias, necessárias para proteger e favorecer os monopólios legais. Mas não conseguimos precedente relativamente aos chamados *oligopólios* (16), assim não sabendo como serão encarados, isto é, se incluíveis ou não na aludida competência federal exclusiva. Sendo um *aliud*, de presumir se aplique o já transcrito art. 70.

(16) Embora sob o aspecto econômico a diferença seja pequena entre o monopólio e o oligopólio (cf. RENÉ SAVATIER, *Théorie des obligations, vision juridique et économique*, edição de 1969, n.º 51, pág. 69) juridicamente não se confundem.

Outrossim, a referência a "impostos de âmbito local" (*mit örtlich bedingtem Wirkungskreis*), como acima já se realçou, ocasionou dúvidas, dando margem à interessantíssima jurisprudência constitucional já referida. Mas, a respeito da locução — idiotismo da atual Lei Fundamental, não encontradiça antes nem nas leis ordinárias — por ser muito controvertido o seu real significado (na discussão do projeto houve quem achasse que corresponderia apenas àqueles pequenos tributos, que então já cobravam os municípios) o Tribunal Constitucional teve, em mais de um caso, que traçar o seu conteúdo conceitual, decidindo num deles (BVerfGE, 7, 258) que um imposto a ser unitariamente arrecadado em todo o Estado e com entrada no tesouro, confundido com os demais destinados a custear os diversos encargos do Estado, não poderá ser tido como "de âmbito puramente local", no sentido do art. 105, alínea 2, n.º 1, da Lei Fundamental. Outra distinção restritiva fez o mesmo tribunal, em outro caso (BVerfGE, 8, 270): a competência estadual exclusiva para legislar sobre impostos de consumo e de circulação de mercadorias *mit örtlich bedingtem Wirkungskreis* se capitula apenas como conseqüência do limite negativo da competência concorrente da União; por isso, se um imposto estadual daqueles colidir com o que a União, dentro da sua competência exclusiva relativa ao direito aduaneiro, houver editado, o imposto estadual não poderá subsistir.

Exorbita deste artigo analisar a problemática de cada imposto de per si, face à normatividade da Lei Fundamental de Bona, mas apenas dar os traços gerais, como vimos fazendo, do sistema financeiro nela plasmado. No entanto, dado o seu interesse — *e merecer uma comparação com o que entre nós ocorre* — dedicar-se-ão ainda algumas linhas ao *imposto de renda*.

Pela Lei Fundamental de Bona, tal imposto é daqueles de competência concorrente (art. 105, 2, 2), enquanto pela nossa atual Carta Política (edição de 17 de outubro de 1969) é da competência exclusiva da União (art. 21, IV). Mas lá (art. 106, 3 e lei constitucional de 11/3/1964), como entre nós (art. 23, § 1.º e art. 25), os Estados são *parceiros* no produto da arrecadação dessa finta. Em torno desse, como de outros impostos, o Tribunal Constitucional alemão tem sido chamado, em interessantes e numerosas hipóteses, a dar seu parecer sobre a constitucionalidade; em geral, porém, face a outros artigos e princípios que não os que interessam a este artigo, que se preocupa apenas com o aspecto da repartição de competências. Um acórdão, porém, deve aqui ser citado, pois nele o Tribunal (BVerfGE, 8, 62) teve que enfrentar o problema da participação dos Estados no produto da arrecadação, pela União, do imposto de renda por ela decretado — *prejudicados aqueles em razão de abatimentos ou deduções*, concedidos pela União. O tribunal reconheceu que a competência para legislar sobre o imposto de renda implica na de outorgar deduções, sob determinados motivos, aos contribuintes (... *des steuerpflichtigen Einkommens zum Abzug zuzulassen*). Como contrapartida, porém, a União não poderá fazer barretadas ou caridades à custa da parte que, pela Constituição, pertence ao erário estadual... Daí, quando o legislador federal despesas (ou investimentos) admite como dedutíveis (*Indem der Bundesgesetzgeber Ausgaben für abzugsfähig erklärt*),

renuncia à parte do imposto (*verzichtet er auf den Teil der Einkommen-bzw Körperschaftsteuer*), que para si tocaria (*der an sich auf diese Beträge entfallen würde*) (17).

Encerrando esta parte do artigo, impende lembrar que, pela tradição federal alemã, o sistema financeiro-tributário há de prever uma perequação vertical (resolvida através da repartição de competências entre a União e Estados) e uma *perequação horizontal* (*horizontaler Finanzausgleich*), que consiste em medidas de igualação no mesmo plano, isto é, entre os próprios Estados. Quanto à primeira (*vertikaler Finanzausgleich*), já acima, em linhas gerais, indicamos a geometria da Lei Fundamental de Bona; quanto à segunda, cabe ainda fazê-lo.

Atendendo a situações peculiares da Alemanha Ocidental, os políticos imaginaram o expediente da perequação horizontal acima referido, que, se tem a possível vantagem de remediar ao desajuste econômico-financeiro entre os Estados, tem, por outro lado, o grave inconveniente de ensejar litígios entre os Estados, com prejuízo da *affectio*, essencial à vida em comum. O certo, porém, é que o art. 107, alínea segunda, da Lei Fundamental, prevê tal perequação, atualmente objeto de disciplina legislativa de lei federal de 28 de agosto de 1969 (*ut* HEINZ PAULICK, no livro citado na nota 14, pág. 38). O legislador federal, autorizado pelo inciso, a regulamentar o texto constitucional não pode, todavia, ir longe de mais, pois feriria o princípio federal, se pretendesse impor aos Estados "fortes" uma contribuição decisivamente capaz de enfraquecê-los (*der gebend Länder schwächte*) ou se pretender estabelecer uma nivelação das finanças estaduais. A advertência é do Tribunal Constitucional (BVerfGE, 1, 131).

3. *As dificuldades de reforma do sistema constitucional financeiro* — Como se deduz do acima exposto, já ao nascer a Lei Fundamental — dado o inconformismo dos opositores do sistema financeiro nela consagrado — haveria de deparar um movimento para a sua reforma; mas, embora outras emendas constitucionais hajam passado, em relação a outros capítulos, quanto ao financeiro, por complexo o tema e conflitantes os interesses, só em 1967 pôde chegar a bom termo, trazendo inovações (não radicais, como alguns quereriam, mas importantes, em pontos essenciais).

A dificuldade em reformar o texto constitucional, na Alemanha — país onde a sujeição amarga ao nazismo alertou a consciência jurídica contra as

(17) Esse problema não tem merecido a devida consideração entre nós, onde a União tem usado em demasia do expediente, com desfalque daquilo que caberia ao erário estadual, além de deslocar, por favorecimento de investimentos, capitais em giro num Estado para outras regiões. Exemplo chocante dessa filosofia financeira da União nos dá o recente Decreto-lei n.º 1.214, de 26 de abril de 1972, regulamentado pela Portaria do Ministro da Fazenda publicada no *Diário Oficial* de 19-6-1972 — em que, para socorrer o mercado de capitais (baixa das cotações em bolsa), aumentou o teto do incentivo previsto no Decreto-lei n.º 157/967, inclusive em relação a quantias já pagas pelo contribuinte (item 3 da Portaria)! Quantias que, pelo pagamento, se haviam já incorporado à receita orçamentária e de que seriam parceiras as unidades menores!

facilidades em violar a Constituição, passando o Estado de Direito a merecer a devida homenagem, de governantes e governados — não se deve, apenas, àqueles dois motivos apontados, mas também porque lá, a regra da experiência e do bom senso, é no sentido de só dever ser adotada a mudança do texto constitucional após amplo e contraditório debate e meditada ponderação. E ainda porque, com bons fundamentos, lá prospera a teoria das limitações implícitas ao poder de reforma (18) e, no que toca ao ponto que interessa a este artigo houve opiniões respeitáveis, como a de H. ROHWER-KAHLMANN (19), no sentido de que... "esta repartição de competências toca a uma decisão fundamental jurídico-constitucional" (*verfassungsrechtlichen Grundentscheidung*), que coloca o princípio federativo ao lado da opção pelo Estado de Direito e social e da democracia, como fundamento da Constituição (*zur Grundlage unserer Verfassung gemacht hat*).

Mas as transformações nas relações interestatais e internas ocorridas nos últimos lustros, as contingências da vida econômica financeira, tudo a impor uma reforma no texto constitucional que ora se estuda, acabaram por impor-se, levando à reforma de 1967, para a qual muito concorreu o Relatório da Comissão de Técnicos (20), organizada para fazer um anteprojeto de reforma.

Feita essa observação preliminar, a Comissão de Especialistas acentuou que missão da reforma financeira devia ser a de alimpar as deficiências das regras de competência, tornando claras as responsabilidades financeiras da União e dos Estados, nos casos em que imperiosa a ação em comum, de modo em que atuem conjuntamente, através de um caminho ordenado. Daí, propugnarem no sentido de que — conservada na sua essência a ordenação federal (*die bundesstaatliche Ordnung in ihrem Bestande zu erhalten*) — nova regulação de competências, para atender às exigências, inclusive, da interdependente sociedade industrial moderna. Para isso, idéia base deve ser a do "federalismo cooperativo" (*kooperative Föderalismus*), o qual, conservando a almejada pluralidade, o faça sem prejuízo da unidade das forças nacionais, para o bem do todo e das suas partes; essa nova ordem deveria atender a uma nova perequação arrecadadora, entre a União e os Estados. Essa nova repartição dos impostos deve atender não só a uma proporcional participação, no caso de crescimento de determinados impostos, mas, por outro lado, deve ser o suficientemente flexível, de forma a satisfazer, segundo as necessidades (*nach Bedarf*), as exigências da conjunta política estatal, financeira e econômica.

---

(18) Não é aqui lugar para expor essa teoria e sua problemática, que já desenvolvi em pormenor (cf. minhas *Novas Instituições do Direito Político*, Borsoi, 1961, págs. 76/91). Nada a retificar.

(19) Cf. artigo sob o título *Verfassungsrechtliche Schranken der Zustimmungsgesetze*, vindo a lume no *Archiv des Öffentlichen Rechts*, vol. 79, pág. 220.

(20) A comissão foi integrada por H. TROEGER, H. FISCHER-MENSHAUSEN, W. LOSCHELDER, A. NEUBURGER e F. NEUMARK. Seu "parecer", em exato resumo (*Auszug*), pode ser consultado no livro de SCHMIDT-BLEIBTREU e outro, citado na nota 10 retro, às págs. 228/241.

Entre outras proposições vestibulares do Parecer, merecem citadas a recomendação de nova atribuição de recursos aos Municípios, para incrementar a respectiva responsabilidade e a proposição de que o sistema financeiro deverá continuar servindo à *estabilidade monetária* e *crescimento econômico* — de forma a continuar, como até então, à disposição da global conjuntura política.

Partindo dessas premissas, o Parecer propôs pormenorizado anteprojeto de reforma, prevendo novas modalidades de atuação comum entre a União e os Estados, uma nova perequação federal, uma reforma financeira em relação aos Municípios e medidas pertinentes a uma política fiscal e creditícia, economicamente racional.

Foge aos limites de um simples artigo entrar em pormenores sobre a fundamentação do Parecer, em relação a esses quatro pontos principais propostos. No entanto, dado o inegável interesse do último, temos como oportuno traduzir o que a respeito consignou o Parecer:

"A Comissão, em sua maioria, concluiu não poder recomendar ser concedida à União o poder influir diretamente nas despesas dos Estados e dos Municípios. Abrindo mão de argumentar com a problemática jurídica (decorrente dos próprios artigos da Constituição)... seria inconciliável (*nicht vereinbar*) com o postulado federal... e com o princípio do governo próprio municipal; levaria a um insuportável *dirigismo*... (Quanto a esta questão um membro da Comissão deu voto discrepante).

"As medidas de política fiscal e de política creditícia serão tão mais eficazes quão mais entre si se completarem. Por isso, a Comissão recomenda a ereção de um instrumentário da política da moeda, pelo qual o Banco Central possa influir na obtenção de créditos pela economia privada (limitação do crédito)."

Como se vê, a Comissão não resistiu à tentação de fazer proposta de medidas saneadoras das finanças e da economia, como as suso referidas, mas fora do tema estrito da reforma constitucional e que a lei ordinária é que pode tomar. Propôs, ainda, nesse sentido outras opções — aliás, entre nós, curiosamente, já há anos em vigor, como depósitos obrigatórios no Banco Central, emissão de uma espécie de letras do tesouro e de obrigações, com certas vantagens fiscais, etc. Isso tudo, como se vê, sem dever constar dos artigos propostos, pois seria uma curiosidade considerar essas opções econômicas, como matéria constitucional...

4. *Finalmente, a reforma de* 1967/69 — Os motivos e os fins a atingir pela reforma constitucional já acima ficaram esclarecidos; aqui, apenas cabe indicar alguns pontos de relevo para marcar as importantes diferenças contempladas no novo texto, como *ius novum*, modificando, na substância, o primitivo sistema constitucional financeiro da Lei Fundamental de Bona. Alguns pontos de controvérsia ficaram sem sentido, como aquele que — observamos o ponto no suso item dois deste artigo — resultava do emprego da locução "mit örtlich, etc.". O texto atual do art. 106, 6, fala em *das Aufkommen der örtlichen Verbrauch-und Aufwandsteuern steht den Gemeinden* (a prestação dos impostos de consumo e sobre os gastos locais é devida

aos Municípios), não mais — como o texto primitivo (art. 106, 2) — dizendo impostos de incidência local. Assim, pelo texto reformado, não há mais espaço para a tormentosa, posto que elegante questão, que afloramos na nota 15 retro. Mas nem assim está excluída uma possível controvérsia sobre ponto de competência, isto é, se a União, mesmo quanto a esses pequenos impostos, poderá usar da faculdade do artigo 72, isto é, legislar sobre os mesmos, questão que surgiu já nos debates parlamentares sobre a reforma do sistema constitucional financeiro, o porta-voz do Governo esclarecendo que não (*Auf diesem Gebiet liegen nämlich die Voraussetzungen des Art. 72 Abs 2 GG nicht vor*), observa FRANZ KLEIN, comentador do novo texto (21). Em aberto, ainda, outras possíveis controvérsias, em torno de bitributação, isto é, se o pequeno imposto local corresponde a algum geral já editado pela União; ainda em vigor o texto anterior, o Tribunal Constitucional (BVerfGE, 13, 193) havia ensinado que o que o intérprete tem que apreciar é se o imposto incide em idêntica fonte de prestação econômica, em relação ao federal, que o haja exaurido, não bastando observar o aspecto formal exterior. Assim, um imposto local sobre sorvetes foi considerado igual ao federal relativo ao montante das transações (*Umsatzsteuer*), em decisão de princípio do Tribunal Constitucional, afirma o citado comentador; já em outro caso, não haveria essa correspondência, entre um imposto local sobre servir bebidas, com aquele federal, por não versar sobre a transação propriamente dita, mas sim sobre o consumo local, em certos recintos. Também assim quanto à não correspondência entre o imposto de renda e um local de residência (BVerfGE, 16, 75).

Em torno do novo texto, que aboliu o catálogo legal do anterior, não pode mais haver dúvida, no que outrora se disputava: hoje, União, Estados e Municípios podem vir a criar novas fintas (*Steuererfindungsrecht*).

Importantes, sem dúvida, não só na letra, como principalmente no sistema, as modificações contidas em outros artigos. O artigo 106 incrementando de muito o catálogo de impostos atribuídos à União, com participação na arrecadação pelas unidades menores, de forma a poderem atender a seus gastos orçamentários, é um exemplo. Mas não fica aí a importância do novo artigo, pois o inciso sexto veio a fazer referência a Estados em que não existam Municípios (*Bestehen in einem Land keine Gemeinden*) — que será o caso de Hamburgo, que pelo texto anterior (omisso) estaria numa posição tolerada, mas não condizente com o texto federal, na situação peculiar já algures por nós analisada (págs. 93/95 do livro citado na nota 18 retro). Por outro lado, novidade importante e muito apropriada a bem regular as relações federais, contém o inciso oitavo do artigo 106 mencionado: quando a União, por instalação de serviços ou quejandas atividades ocasionar despesas adicionais a um Estado ou Município (por exemplo, instalação de serviços públicos, como de água, etc., pavimentação, etc.) ou queda de receita motivada pela incômoda ou perigosa instalação do serviço federal, a União

(21) Cf. *Kommentar zum Grundgesetz*, editora Luchterhand, 1970, pág. 789, n.º 4.

terá que dar a correspectiva compensação financeira. Já não simplesmente importante, mas sim importantíssimo, é o preceito novo (art. 106, 3, 1), prevendo a planificação multianual das despesas, para atender a certos empreendimentos, de importância para a economia; o dispositivo se completa com as providências autorizadas no art. 109, 3 e 4, destinadas a enfrentar situações de crise econômica, através de uma unitária política conjuntural. Para as situações normais, continuaram consagrados, porém, os princípios tradicionais do orçamento (art. 110), como o da anualidade, o da integralidade, o da proibição da cauda orçamentária, etc.

Claro que se fosse nosso propósito fazer um comentário do novo sistema constitucional financeiro alemão, ter-nos-íamos de alongar, o que não caberia nos limites de um singelo artigo. Como nosso propósito, inicialmente demarcado, apenas é o de dar traços gerais do peculiar federalismo alemão, podemos concluir, opinando que a nova regulamentação veio a sanar deficiências evidentes na anterior, ajustando o texto às recomendações dos técnicos, de que acima fizemos um resumo, e armando, financeiramente, o poder central — sem ab-rogação do federalismo — de meios para enfrentar a conjuntura instável do fim de século e cumprir suas obrigações, inclusive como membro do Mercado Comum Europeu.

O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Hugo de Brito Machado

1. Introdução — 2. Dos Princípios Gerais: 2.1 O princípio da capacidade contributiva. 2.2 Lei complementar. 2.3 Empréstimos compulsórios. 2.4 Contribuições sociais. 2.5 Contribuição de melhoria — 3. Das Limitações ao Poder de Tributar: 3.1 Legalidade. 3.2 Isonomia. 3.3 Anterioridade, e irretroatividade. 3.4 Vedação de tributo confiscatório. 3.5. Imunidades e isenções — 4. Dos Impostos da União: 4.1 Impostos mantidos. 4.2 Impostos extintos. 4.3 Imposto sobre grandes fortunas. 4.4 Competência residual — 5. Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal: 5.1 ICMS. 5.2 Imposto sobre doações e heranças. 5.3 Adicional ao Imposto de Renda — 6. Dos Impostos dos Municípios: 6.1 IPTU progressivo. 6.2 O ITBI e o IVVC.

1. Introdução

Com a promulgação da Constituição federal de outubro de 1988, o Sistema Tributário Nacional sofreu algumas alterações. Não obstante, *os conceitos fundamentais do Direito Tributário não forem alterados.* Com a edição das leis complementares necessárias à construção do novo Sistema Tributário é possível que algumas alterações sejam introduzidas em conceitos consubstanciados no Código Tributário Nacional, cuja parte geral praticamente não foi afetada pela Constituição de 1988.

Como é sabido, a Constituição não institui tributos. Apenas atribui competência à União, aos Estados e aos Municípios, para fazê-lo. Assim, ,quase todas as alterações do Sistema Tributário estão a depender da edição de leis complementares e ordinárias. Exemplo disto é a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas, de competência da União, que está a depender de lei complementar definindo o que se deve entender por uma *grande fortuna.* Essa lei complementar poderá criar o referido imposto, disciplinando desde logo todas as relações jurídicas a ele pertinentes, ou deixar a sua criação e o seu regramento para o legislador ordinário,, limitando-se à definição de *grande fortuna* que a Constituição exige seja feita por lei complementar.

Relacionaremos a seguir as principais inovações do Sistema, catalogadas em cinco grupos, correspondentes às cinco seções em que se divide o Sistema Tributário na nova Constituição. Cinco, evidentemente, porque a Seção VI, que trata "Da repartição das receitas tributárias", a nosso ver é matéria de Finanças Públicas.

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 30 (2ª Fase), jul./dez. 1989, p. 84-99.

Seguindo a ordem das cinco primeiras seções do Capítulo I, do Título VI, da vigente Constituição, vamos examinar as principais inovações no Sistema Tributário Nacional, classificadas em cinco partes, que compreendem, pela ordem os princípios gerais, as limitações do poder de tributar, os impostos da União, os impostos dos Estados e do Distrito Federal, e, finalmente, os impostos dos Municípios.

Não temos, aqui, a pretensão de examinar todo o Sistema Tributário na Constituição de 1988, até porque isto não seria possível nestas circunstâncias. O assunto é muito vasto e complexo, pelo que demanda muito tempo e sobretudo muita pesquisa e muita reflexão. Por outro lado, no que pertine às inovações, tem-se de aguardar o tratamento que lhes dará a jurisprudência, para que se possa, com relativa segurança, descrever-lhes o conteúdo e o alcance.

De todo modo, é possível e certamente proveitosa a abordagem de algumas das principais inovações de nosso sistema constitucional tributário, posto que do debate em torno delas poderá resultar alguma luz, capaz de nos ajudar na difícil tarefa de aplicá-lo.

Assim, este nosso estudo enfrenta o risco a que se expõe os pioneiros. Não temos a pretensão de fazer doutrina, mas esperamos estar, embora modestamente, contribuindo para o aperfeiçoamento da ordem jurídica nacional, senão pelas opiniões aqui manifestadas pelo menos em razão de estarmos a apontar aspectos do novo Sistema Tributário que estão a merecer a consideração dos doutos, para que sejam debatidos e se possa, afinal, chegar a conclusões que melhor nos permitam superar, razoavelmente, as perplexidades que nos assaltam.

2. *Dos Princípios Gerais*

2.1 *O princípio da capacidade contributiva*

Nos termos do art. 145, § 1.º, o princípio da capacidade contributiva passou a figurar expressamente no Sistema Tributário Nacional, o que, não obstante a grande margem de subjetivismo que a interpretação do princípio comporta, poderá render ensejo à decaração de inconstitucionalidade de alguns tributos. A propósito, as recentes alterações introduzidas na legislação do imposto sobre a renda, com redução do número de alíquotas, desatende ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que reduz a progressividade do imposto de renda das pessoas físicas, que passa a ter apenas duas alíquotas, a saber, 10 e 25%.

Hamilton Dias de Souza, não obstante tenha afirmado que o projeto de lei do imposto de renda é compatível com o texto constitucional, na verdade forneceu elementos para que se entenda de modo contrário. Realmente, afirmou aquele insigne tributarista de São Paulo, com inteira propriedade, que "se se colocar o princípio da igual-

dade como igualdade de sacrifícios, nós teremos a aplicação plena do princípio da capacidade contributiva e a justificação das alíquotas do imposto de renda". Os Tributos Federais, em *A Constituição Brasileira de 1988,* Forense Universitária, Rio, 1988, p. 319). Por outro lado, disse ainda, com razão, que a expressão *sempre que possível,* do § 1.º, do art. 145, da Constituição, relaciona-se com a natureza do tributo, e se esta "o permitir, a regra da capacidade contributiva deverá ser observada" *(ob. cit.,* p. 318).

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é, sem qualquer dúvida, aquele que melhor se presta para a realização do princípio da capacidade contributiva. Em relação a ele pode-se afirmar que *sempre é possível* a graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Por outro lado, ao excluir a classificação cedular dos rendimentos e, assim, as respectivas deduções cedulares, e ainda determinados abatimentos, também o legislador descumpriu a norma contida no mesmo dispositivo constitucional, que consagra a pessoalidade do imposto (art. 145, § 1.º). O imposto sobre a renda é o tributo que, tecnicamente, por naturea, melhormente se presta para o atendimento do princípio da pessoalidade do imposto, de sorte que não teria procedência a escusa admitida pelo art. 145, § 1.º, pois em relação ao imposto de renda essa pessoalização é sempre possível.

Outra questão importante, ligada ao princípio da capacidade contributiva, consiste em saber se as isenções do imposto de renda, especialmente aquelas de natureza regional ou setorial, violam, ou não tal princípio.

No estudo mais completo que conhecemos sobre o tema, *Francesco Moschetti* distingue capacidade contributiva de capacidade econômica, afirmando que a capacidade contributiva é a capacidade econômica (*qualificada por um dever de solidariedade, isto é, por um dever orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, não se podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas.* Com tal raciocínio, conclui que a capacidade econômica é a condição necessária, porém não suficiente, da capacidade contributiva, posto que esta há de ser qualificada pelos *fins sociais.* Assim, se em face da exigência de desenvolvimento econômico, determinada empresa não deve ser tributada em certa região, por um determinado tempo, falta a ela o elemento qualificante da capacidade contributiva, isto é, a aptidão para realizar o interesse público, e precisamente para a realização desse interesse público, não se pode considerar essa fonte patrimonial como manifestação de capacidade contributiva.

Parece-nos, *data maxima venia,* que a introdução dessas considerações axiológicas na interpretação do que seja o princípio da capacidade contributiva termina por esvaziar inteiramente tal princípio.

É relevante, outrossim observar, que segundo a norma do art. 53 da Constituição da República italiana, "todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua *capacidade contributiva*" (grifamos). Em face dela, portanto, pode ter sentido a distinção feita por *Moschetti,* entre capacidade contributiva e capacidade econômica. O § 1.º, do art. 145, de nossa Constituição, todavia, não se refere à capacidade *contributiva,* mas à capacidade *econômica,* sendo, assim, descabida aquela distinção no Direito brasileiro.

2.2 *Lei complementar*

Em face da Constituição anterior, alguns tributaristas sustentaram que à lei complementar cabia dispor sobre os conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar, enquanto outros entendiam que à lei complementar cabia também estabelecer *normas gerais de direito tributário.* Espancando tais controvérsias doutrinárias, a Constituição determinou, expressamente, que compete à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre os temas que indica. A questão a ser esclarecida reside em saber se a indicação das matérias a serem tratadas como *normas gerais* é taxativa ou meramente exemplificativa. Segundo *Hamilton Dias de Souza,* que colocou essa questão em debate no II Forum Jurídico realizado pela Fundação Dom Cabral, em Belo Horizonte, "para salvar o Código e para fazer com que determinadas matérias que lá estão, que são extremamente importantes, continuem num diploma de nível de lei complementar, a melhor interpretação será no sentido de que a enumeração é exemplificativa e não taxativa" *(Os Tributos Federais, em A Constituição Brasileira de 1988,* Forense Universitária, Rio, 1988, p. 313).

Na verdade, o modo pelo qual a norma está enunciada no art. 146, III, da Constituição, parece indicar que se trata de enumeração simplesmente exemplificativa. A palavra *especialmente* bem o diz. Se tal palavra ali não estivesse, aí sim, poder-se-ia ter dúvida quanto ao caráter meramente exemplificativo da enumeração das matérias ali mencionadas.

Destaque-se, finalmente, que o campo próprio da lei complementar ganhou nova dimensão. Várias matérias que podiam ser objeto de lei ordinária passaram a integrá-lo, como, por exemplo, a instituição de empréstimos compulsórios, e a instituição de tributos no uso da competência residual, inclusive de contribuições para a seguridade social.

2.3 *Empréstimos compulsórios*

A vigente Constituição inovou também, de forma significativa, a disciplina dos empréstimos compulsórios. Agora, nos termos do art. 148, ficaram definidas duas espécies desses empréstimos, que se

distinguem pela natureza da necessidade de recursos financeiros que fundamenta a respectiva instituição, a saber: a) calamidade pública e guerra externa ou sua iminência; b) investimento público de caráter urgente e de relevância nacional.

Fixou a Constituição as seguintes regras sobre a instituição desses empréstimos compulsórios:

1.ª — só a lei complementar pode instituí-los;

2.ª — o princípio da anterioridade tributária aplica-se apenas aos da segunda espécie, isto é, aos destinados a investimento público; e

3.ª — a aplicação dos recursos arrecadados é vinculada ao atendimento da necessidade que fundamentou a instituição do empréstimo.

2.4 *Contribuições sociais*

No art. 149 da vigente Constituição residem as seguintes normas a respeito de contribuições sociais:

1.ª — as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas são privativas da União;

2.ª — submetem-se as contribuições sociais à lei complementar tributária;

3.ª — submetem-se tais contribuições aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade;

4.ª — as contribuições destinadas ao custeio da previdência social só poderão ser exigidas depois de 90 dias da publicação da lei que as houver instituído ou aumentado, estão sujeitas ao princípio da irretroatividade das leis (art. 150, III, *a*), mas a elas não se aplica o princípio da anterioridade (art. 150, III, *b*); e

5.ª — os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão cobrar, apenas de seus servidores, contribuições destinadas ao custeio, em benefício dos mesmos, dos serviços de assistência e previdência social.

2.5 *Contribuição de melhoria*

No que pertine à contribuição de melhoria, destaca-se que a Constituição não se refere mais à valorização dos imóveis. Diz apenas que a contribuição de melhoria é *decorrente de obra pública*. Isto, porém, não quer dizer que seja possível a cobrança de contribuição de melhoria sem que tenha ocorrido valorização imobiliária. Tal valorização é requisito indispensável. O fato gerador da contribuição na verdade é a valorização imobiliária. Não a obra pública. Tal en-

tendimento, aliás, é indicado pelo próprio nome do tributo, que é contribuição de *melhoria*. A melhoria é precisamente o incremento de valor do imóvel do contribuinte.

3. *Das Limitações ao Poder de Tributar*

3.1 *Legalidade*

Em relação ao enunciado constitucional, o princípio da legalidade não foi alterado. O artigo 150, I, da vigente Constituição veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal *exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça,* e nisto não há, como se vê, novidade alguma.

A novidade, nesta matéria, reside na eliminação da figura do decreto-lei, espécie normativa demasiadamente utilizada no regramento tributário.

É certo que a vigente Constituição outorga ao Presidente da República competência para editar *medidas provisórias com força de lei,* e muitos entendem que essas medidas provisórias terminarão predominando no âmbito da tributação. Aliás, dizem que elas constituem instrumento até mais indesejável do que o decreto-lei, pelo fato de não haver limite constitucional quanto a matéria a ser por elas tratada.

Entendemos não ser possível a criação de tributos através de medidas provisórias, salvo o imposto de guerra (art. 154, II) e o empréstimo compulsório para atender despesas extraordinárias de guerra ou calamidade pública (art. 148, I). Esta é a compreensão que decorre do dispositivo constitucional que regula tais medidas provisórias (art. 62). Não se pode, entretanto, desconhecer que o Presidente da República, pelo que já fez, está mesmo disposto a utilizar com freqüência tal instrumento normativo. De todo modo, se o Congresso Nacional aprova a medida, não há como lhe negar validade.

Destaque-se que a medida provisória pode tratar de matéria reservada ao campo da lei complementar. Se isto ocorre, tal medida provisória só poderá ser aprovada pelo Congresso Nacional com observância do *quorum* especial necessário para a aprovação das leis complementares. A lei na qual, se aprovada, será transformada, há de ser uma lei complementar.

3.2 *Isonomia*

O princípio da isonomia, ou da igualdade jurídica, tem sido muito mal-entendido, prestando-se para fundamentar as mais absurdas pretensões. Dizer-se que todos são iguais perante a lei, na verdade, nada mais significa do que afirmar que as normas jurídicas devem ter *caráter hipotético.* Assim, qualquer que seja a pessoa posicionada

nos termos da previsão legal, a conseqüência deve ser sempre a mesma. Em outras palavras, ocorrida a previsão normativa, concretizada a hipótese descrita na norma, a conseqüência deve ser a mesma, seja quem for a pessoa com esta envolvida.

Misabel Derzi, invocando a análise *kelseniana* do princípio da isonomia expressa esta idéia, com absoluta propriedade, afirmando: "A igualdade de todos perante a lei supõe tão-somente uma aplicação correta da lei, a qual decorre da própria estrutura lógica da norma". E esclarece que, segundo *Kelsen,* "o princípio da igualdade, materialmente considerado, não tem substância científica. Assim, o legislador pode contemplar, na norma, as diferenças ou uniformidades que quiser, na proporção ou forma que lhe aprouver, que não haverá, cientificamente, como apreciar o teor da norma" (*Misabel de Abreu Machado Derzi, Direito Tributário, Direito Penal e Tipo,* ed. RT, São Paulo, 1988, p. 98).

Deste modo, se a norma estabelece que *quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto,* o imposto é devido, seja quem for o proprietário do imóvel. Mas isto não quer dizer que a norma não possa excluir alguém dessa hipótese, concedendo isenção subjetiva, como faz, por exemplo, ao dizer que ficam isentos desse imposto os funcionários públicos que possuam apenas um imóvel. A norma isenta, como se vê, formula uma exceção àquela outra norma, a de tributação, mas não viola o princípio da isonomia, posto que mantém o *caráter hipotético* da norma jurídica. Estabelece uma hipótese, a saber, *ser funcionário público e não possuir outro imóvel.* A isonomia está preservada posto que qualquer pessoa que se enquadre nessa hipótese terá direito ao mesmo tratamento jurídico. Violada estaria a isonomia se a norma isentiva singularizasse determinada pessoa, em lugar de referir-se a uma categoria de pessoas.

Nesta linha de pensamento, Celso Antônio Bandeira de Mello, em excelente monografia sobre o tema, coloca como primeira de suas conclusões a assertiva de que há violação do princípio constitucional da isonomia quando *a norma singulariza atual e definitivamente um destinatário, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada* (*O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade,* ed. RT, S. Paulo, 1978, p. 59). Em outras palavras, pode-se dizer o mesmo afirmando que há lesão ao princípio da isonomia quando a norma não tem o *caráter hipotético.*

Inadmissível a idéia de igualdade absoluta. *"Aucune conception de cet genre n'apparait dans la Déclaration des droits de 1789: des inégalités de fait existent, il n'y a point obligation pour l'Etat de les faire disparaitre, mais seulement d'assurer à tous une égale protection. Cela n'exclut point au reste; bien au contraire, l'égalité véritable, celle qui consiste, suivant une vieille formule, à traiter également les choses égales et inégalement les choses inégales. L'égalité absolue, mathématique des hommes, comprise à la manière de 1793, est, on*

l'a dit très justement, le paradoxe de l'égalité; elle aboutit, en réalité, à l'inégalité. Ce n'est point celle d'ailleurs qu'avait en vue l'Assemblée de 1789" (Léon Duguit, Traité de Droit Constitutionnel, Fontemoing, Paris, 1930, vol. III, p. 629).

Rui Barbosa, reproduzindo essa mesma idéia, afirmou que: "A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam" (*Oração aos Moços,* pp. 24/25).

A verdadeira igualdade reside, induvidosamente, na proporcionalidade. Não pode haver maior iniqüidade do que tratar igualmente pessoas desiguais.

A Constituição Federal de 1988 admite, claramente, a distinção por nós apontada. Assim é que consagra o princípio da isonomia jurídica em termos amplos, estabelecendo que *todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza* (art. 5.º), e estabelece, no campo da tributação, norma vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios *instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.* Todavia, ao tratar da capacidade contributiva adota fórmula diversa, determinando a observância do princípio da capacidade contributiva *sempre que possível* (art. 145, § 1.º).

Todos sabem que a regra do artigo 150, II, teve um objetivo específico: fazer com que os militares, magistrados e parlamentares paguem o imposto de renda sobre a totalidade da respectiva remuneração. Teve inspiração puramente demagógica, posto que na verdade a distinção que favorece tais categorias profissionais é inegavelmente menos lesiva ao princípio da capacidade contributiva do que os incentivos fiscais, concedidos quase sempre em favor de pessoas consideravelmente ricas. Grandes empresas industriais sediadas no Nordeste, empresas proprietárias de luxuosos hotéis, empresas de pesca são isentas do imposto de renda. Tais isenções são concedidas a pretexto de estimular o desenvolvimento regional, ou setorial. Não passam, porém, de simples privilégios. Qualquer atividade econômica razoavelmente rentável atrai pessoas para o seu exercício, sendo, portanto, desnecessária a isenção do imposto de renda. Por outro lado, se a atividade não é rentável, de nada valerá a isenção, posto que não existindo lucro não haverá imposto de renda a ser pago, sendo, assim, inútil a isenção desse imposto.

Em relação aos militares, magistrados e parlamentares, a verdadeira questão na verdade não consiste em pagar, ou não pagar imposto de renda. A verdadeira questão consiste em saber se recebem, ou não, a remuneração compatível com suas atribuições, com as responsabilidades inerentes ao desempenho de suas funções.

É geralmente muito superficial o conhecimento que as pessoas têm das atribuições das três aludidas categorias de servidores pú-

blicos. Destaquemos, aqui, a categoria dos magistrados, para uma ligeira referência. Todos, ou quase todos os que se manifestaram de público, especialmente pela televisão, a respeito das virtudes da nova Constituição, apontaram entre elas os novos instrumentos de defesa dos direitos individuais e sociais, como o *habeas data,* o mandado de segurança coletivo e o mandado de injunção. Não queremos questionar, aqui, a valia desses instrumentos jurídicos, mas podemos afirmar, com absoluta convicção, que ela estará seriamente comprometida se a magistratura não estiver bem dotada de recursos materiais e sobretudo humanos. Por isto, de nada vale dotar a ordem jurídica de excelentes instrumentos processuais para a defesa de direitos, se as condições para o exercício da magistratura não forem atrativas.

Não se pode esperar que a *vocação para a magistratura* seja tão forte a ponto de fazer com que os juízes aceitem as privações a que são levados por uma remuneração miserável. Nem se pode acreditar que os mais capazes escolhem suas profissões sem considerar o aspecto econômico. Magistratura mal paga seguramente terá juízes menos qualificados, e mais vulneráveis, em cujas mãos pouco ou nada valem os melhores instrumentos jurídico-processuais. É razoável, por isto, que a magistratura constitua uma profissão atrativa, sob todos os aspectos.

Não nos parece que o tratamento fiscal diferenciado de uma categoria profissional, ou funcional, seja indesejável, se essa discriminação tem por objetivo atrair o interesse das pessoas para o desempenho das profissões incentivadas. A verdadeira questão reside em saber quais as profissões estão a merecer incentivo. Seja como for, porém, o artigo 150, II, da vigente Constituição proíbe essa discriminação, vale dizer, veda a utilização extrafiscal do tributo em relação às pessoas físicas.

A discriminação, entre pessoas físicas, está expressamente vedada pela Constituição. Não se trata apenas de preservar o princípio da isonomia, pois este, como dito acima, pode significar simplesmente o caráter hipotético da norma jurídica e, neste sentido, não estaria violado pela regra que concedesse isenção a uma categoria de pessoas, como, por exemplo, os parlamentares, os militares e os magistrados.

Aliás, a perquirição que se há de fazer, em torno do princípio da isonomia, consiste em saber se o critério utilizado pelo legislador para estabelecer a discriminação é, ou não é, um critério *justo.* Retorna-se, deste modo, à antiga e sempre problemática questão de saber o que é justo e o que é injusto.

Por isto mesmo nos parece que, no âmbito do Direito Tributário, o princípio da isonomia jurídica tem utilidade bem menor que o princípio da capacidade contributiva. Enquanto o princípio da isonomia

fica a depender da definição dos critérios de justiça, o princípio da capacidade contributiva já está a indicar que o justo é o proporcional a tal capacidade. Este é, por assim dizer, o princípio da isonomia com aplicação de um critério de justiça já definido: *a capacidade contributiva.*

Com isto não queremos dizer que a aplicação do princípio da capacidade contributiva não ofereça grandes dificuldades. A existência destas é incontestável, como se verá a seguir. De todo modo, parece-nos que apesar de tudo é menos problemático trabalhar com o princípio da capacidade contributiva do que com o princípio da isonomia jurídica. Por isto mesmo, é plenamente justificável a colocação, no texto constitucional, do princípio da isonomia, com alcance abrangente de toda a ordem jurídica, e do princípio da capacidade contributiva, que é, ainda quando considerado uma forma de manifestação daquele, restrito à matéria tributária.

3.3 *Anterioridade e irretroatividade*

Na letra "b", do item III, do artigo 150, está consagrado o princípio da anterioridade da lei tributária. Há, entre esse dispositivo e o contido no § 29, do artigo 153, da Constituição anterior, diferença meramente redacional. Aliás, na redação do dispositivo da vigente Constituição foi corrigido um defeito técnico do dispositivo da Constituição anterior, consagrando, aliás, o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Explica-se: o dispositivo da Constituição anterior dizia que o tributo não seria cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o instituiu ou aumentou estivesse em vigor antes do primeiro dia do exercício respectivo (*Curso,* p. 5). Havia um equívoco nessa expressão. Para vigorar, em determinado exercício, a lei que cria ou aumenta tributo deve ser *publicada* no exercício anterior. Ela não deve ter *entrado em vigor* antes do primeiro dia do exercício, pois na verdade se tivesse entrado em vigor já estaria podendo ser aplicada, o que seria um absurdo.

O artigo 150, III, "a", consagra o princípio da irretroatividade da lei que cria ou aumenta tributo. Na verdade tem-se aí mera explicitação do princípio geral da irretroatividade das leis, contido no artigo 5.º, XXXVI, segundo o qual *a lei não prejudicará o direito adquirido.*

Realmente, os fatos em geral produzem os efeitos que lhes atribui a norma jurídica vigente na data de seus acontecimentos. Assim, se na data em que determinado fato acontece não existe norma atribuindo-lhe o efeito de fazer nascer a obrigação tributária, é inadmissível, em face do princípio da irretroatividade das leis, que uma lei posterior lhe venha atribuir tal efeito. O contribuinte tem, indiscutivelmente, o direito adquirido de pagar o tributo nos termos da lei em vigor na data em que se verificam os fatos de que o mesmo resulta.

(Veja-se, a esse respeito, nosso estudo *"Obrigação Tributária e Direito Adquirido"*, publicado na "Revista da Faculdade de Direito da UFC", n.º 28).

3.4 *Vedação de tributo confiscatório*

Novidade digna de destaque é a introdução, no texto da vigente Constituição, de dispositivo vedando expressa e explicitamente, o tributo confiscatório (art. 150, IV). Dizemos dispositivo expresso e explícito porque, mesmo na vigência da Constituição anterior, houve quem sustentasse a existência de vedação constitucional nesse sentido, resultante da garantia constitucional da propriedade.

Não é fácil definir o que seja um tributo com efeito de confisco, de todo modo, o dispositivo constitucional em referência abre espaço ao debate e dá ensejo à fixação jurisprudencial desse conceito.

3.5 *Imunidades e isenções*

Outra importante novidade do Sistema Tributário, decorrente da Constituição de 1988, reside no fato de que a União Federal já não pode conceder isenções de tributos estaduais e municipais. O artigo 151, III, é expresso nesse sentido.

Aliás, entendemos que bastaria a omissão de dispositivo constitucional atribuindo à União tal competência.

Merece atenção, a nosso ver, a nova redação dada à norma que torna imune o patrimônio, a renda ou os serviços dos Partidos políticos, os sindicatos e as instituições de educação e assistência social, albergada pelo artigo 150, VI, "c". Em face dessa norma, pode ser reaberta a questão da imunidade das instituições de previdência privada, já decidida pelo Egrégio Tribunal Federal de Recursos. Pode-nos, outrossim, curiosamente, questionar se a imunidade alcança os sindicatos que não sejam de trabalhadores, ou pelo menos perquerir a respeito do sentido dessa qualificação.

4. *Dos impostos da União*

4.1 *Impostos mantidos*

Foram mantidos na competência da União Federal os impostos sobre o comércio exterior (importação e exportação), o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações financeiras e o imposto sobre propriedade territorial rural.

4.2 *Impostos extintos*

Foram extintos os denominados impostos únicos (sobre minerais, energia elétrica e combustíveis), e o imposto sobre transportes.

A extinção desses impostos federais, todavia, não implicou redução da carga tributária, posto que os fatos econômicos que lhes davam suporte ficaram com a nova Constituição, no campo de competência de outras entidades tributantes, vale dizer, tais fatos ficaram sujeitos ao ICMS (estadual) e ainda, no que pertine aos combustíveis líquidos e gasosos, exceto o óleo diesel, incidirá o IVVC (municipal).

4.3 *Imposto sobre grandes fortunas*

A grande novidade, no âmbito da competência tributária da União, é a previsão do imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Sobre esse imposto não há o que dizer, no plano do Direito Positivo vigente, pela razão óbvia de que nem mesmo a lei complementar definidora do que seja uma grande fortuna foi editada. Pode-se, todavia, fazer uma incursão no plano da Política Tributária, para apontar algumas idéias sobre o mesmo. Assim é que, no I Congresso Nacional de Estudos Tributários, realizado em São Paulo pela Academia Brasileira de Direito Tributário, em setembro de 1988, fizemos uma palestra sobre esse imposto, na qual colocamos as seguintes conclusões:

a) É um excelente instrumento para o desenvolvimento social, e pode ser de grande utilidade também para o desenvolvimento econômico, gravando especialmente o patrimônio improdutivo.

b) É instrumento de preservação da economia de mercado, vale dizer, de livre empresa.

c) Tem fato gerador de constatação menos problemática do que o imposto de renda.

d) As dificuldades administrativas, alegadas como argumento contrário a sua instituição, também existem nos outros tributos, propostos como alternativa, e podem ser superados, até porque não existe tributo cuja administração não os ofereça.

e) Presta-se como excelente instrumento complementar do imposto de renda, sendo possível uma fórmula que evite a superposição de ambos, que em muitos casos seria injusta.

4.4 *Competência residual*

A competência residual segue sendo da União, quando a nosso ver deveria ser dos Municípios, posto que a sua utilização deve estar ligada à tributação de fatos que constituem peculiaridades locais e que, em princípio, não são relevantes em termos nacionais.

A novidade, nessa matéria, reside em que a competência residual só poderá ser exercida mediante lei complementar, e só autoriza a criação de impostos não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição.

5. *Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal*

5.1 *O ICMS*

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias sofreu algumas transformações, passando a incidir também sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicações.

A nova Constituição manteve nesse imposto o princípio da *não-cumulatividade,* que a nosso ver deveria ter sido abolido, e incorporou algumas normas constantes de emendas à Constituição anterior, que haviam sido introduzidas para contornar orientação jurisprudencial e elevar a receita dos Estados.

Introduziu, outrossim, a possibilidade de ser o ICMS seletivo em função da essencialidade das mercadorias.

5.2 *Imposto sobre doações e heranças*

Aos Estados e ao Distrito Federal cabe instituir e cobrar o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

Na vigência da Constituição anterior, cabia aos Estados e ao Distrito Federal o imposto sobre transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição (CF de 1967 c/Emenda/1, de 1969, art. 23, I). Estava, portanto, no âmbito desse imposto incluída a transmissão *causa mortis.* Por outro lado, o imposto incidia apenas sobre a transmissão de *bens imóveis.* Agora, o imposto estadual é apenas sobre a transmissão *causa mortis e doação,* mas incide na transmissão, a tais títulos, de quaisquer bens ou direitos.

5.3 *Adicional ao Imposto de Renda*

Foi atribuída aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir e cobrar um imposto adicional de até 5% do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título de imposto de renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital (art. 155, II).

Como é sabido, a Constituição não cria tributos. Não descreve seus fatos geradores. Descreve, todavia, a área na qual terá de ficar contida a hipótese de incidência dos tributos. Descreve o que cha-

maríamos de *âmbito de incidência do tributo*. Assim, o fato gerador do adicional de que se cuida, que a lei dos Estados e do Distrito Federal deve descrever, tem de situar-se nos limites de seu *âmbito de incidência,* indicado pelo item II, do art. 155, da vigente Constituição.

Alguns Estados já legislaram a respeito. Vejamos como as leis de dois dos mais importantes Estados brasileiros definem a hipótese de incidência do adicional em estudo.

A Lei 6.352, de 29-12-88, do Estado de São Paulo, diz que "são fatos geradores do Adicional os eventos definidos na legislação da União como sujeitos à incidência do imposto de renda sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital" (art. 2.º).

A Lei 1.394, de 2-12-88, do Estado do Rio de Janeiro, estabelece que o fato gerador do adicional é o pagamento à União Federal, por pessoa física ou jurídica domiciliada no Estado do Rio de Janeiro, de imposto sobre a renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.

A nosso ver, a primeira dessas definições está fora do *âmbito* delimitado pelo item II, do art. 155, da Constituição, que alberga apenas a segunda.

Realmente, refere-se a norma da Constituição a adicional de até 5% do que for pago à União. O fato gerador do dever jurídico de pagar o adicional, efetivamente, é o pagamento do imposto à União. O exame da evolução sofrida pelo dispositivo em tela durante a elaboração constitucional bem demonstra o que estamos afirmando. Na redação primitiva referia-se o dispositivo a imposto devido. Tal referência constou na redação aprovada pela Subcomissão de Tributos. Participação e Distribuição das Receitas (§ 9.º, do art. 14, do Anteprojeto publicado no *"Diário da Assembléia Nacional Constituinte"* (Suplemento), do dia 20-6-87), pela Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças (§ 1.º, do art. 15, do Anteprojeto publicado em junho de 1987), pela Comissão de Sistematização (§ 1.º, do art. 272, do Projeto de Constituição publicado no "Diário da Assembléia Nacional Constituinte" (Suplemento ao n.º 94), de 15-7-87). Constou, ainda, da redação do primeiro Substitutivo do Relator *Bernardo Cabral* (§ 1.º, do art. 209, do Projeto de Constituição, Substitutivo do Relator, publicado em agosto de 1987). No segundo Substitutivo apresentado pelo Relator *Bernardo Cabral,* todavia, a redação do dispositivo pertinente ao adicional em questão surgiu diferente. Neste o *adicional* é sobre o imposto de renda *incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, até o limite de 5% do imposto pago à União.* Nota-se que houve dupla redução dos limites nos quais há de operar o legislador estadual. A primeira, com a exclusão dos lucros e rendimentos do trabalho, e a segunda com referência a imposto *pago* em lugar de imposto *devido* à União.

Parece-nos, portanto, que o legislador estadual há de definir como hipótese de incidência do adicional o *pagamento à União, por pessoas físicas ou jurídicas, de imposto de renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.*

Coerente com tal entendimento, tem-se que a base de cálculo do adicional em referência é o *valor pago à União, a título de imposto de renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.*

Daí resulta que os Estados não podem questionar se é devido, ou não, o imposto de renda, em determinados casos. O acertamento do que o devido, ou não, a título de imposto de renda, o contribuinte há de fazer com a União. Carecem os Estados de competência para aplicar a legislação pertinente ao imposto de renda. Cabe-lhes apenas verificar quanto foi pago, e lançar o adicional sobre esse valor. Assim, "quando a União não tributar determinado lucro, ganho ou rendimento de capital, os Estados e o Distrito Federal não poderão fazê-lo" (Luiz Mélega, "Limites da Competência Estadual para a Criação do Imposto sobre Lucros, Ganhos e Rendimentos de Capital", "Repertório IOB de Jurisprudência", n.ºs 24/88, p. 367).

6. *Dos Impostos dos Municípios*

6.1 *IPTU progressivo*

No que se refere aos impostos municipais, registramos, entre as alterações que reputamos mais importantes, a expressa referência à possibilidade de ser adotada alíquota progressiva para o IPTU.

Realmente, agora, superada pela Constituição a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbano poderá ser progressivo, e a progressividade poderá ser referida, também, ao tempo, nos termos do art. 182, § 4.º, II, da vigente Constituição.

A técnica da progressividade, como se sabe, é a que melhor realiza o princípio da capacidade contributiva.

6.2 *O ITBI e o IVVC*

Aos municípios foi também atribuída competência para instituir e cobrar o imposto de 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.

É importante que tenham sido atribuído à mesma entidade tributante o ITBI e o IPTU, pois isto permite a utilização de dados cadastrais relativos a esses dois impostos, facilitando consideravelmente a respectiva administração.

Destaque merece também a atribuição, aos municípios, da competência para instituir e cobrar o imposto sobre *vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel.*

Cuida-se de imposto de fácil administração, visto como é muito simples o controle das vendas de combustíveis, pois é muito pequeno o número de empresas distribuidoras desses produtos. Para que um rigoroso controle das vendas a varejo de combustíveis, sujeitas ao imposto, seja efetivado, basta que o fisco municipal obtenha, junto a essas poucas distribuidoras, a relação das vendas feitas anualmente aos revendedores varejistas.

Merece consideração, a propósito do IVVC, o conceito de venda a varejo. Em estudo que escrevemos para o "Repertório IOB de Jurisprudência" (1.ª quinzena de fevereiro de 1989) concluímos, com base em conceitos do Direito Comercial e do próprio Direito Tributário, que a venda a varejo caracteriza-se pela pequena quantidade, e não pelo fato de não ser feita a um revendedor.

EFETIVIDADE DA CONSTITUIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

1. INTRODUÇÃO

Os vinte e dois anos da 7ª Constituição Brasileira demonstram que o regime jurídico por ela instituído propiciou uma estabilidade institucional jamais alcançada, sob as Constituições anteriores.

A de 1891 formatou sistema político, em que as eleições eram dirigidas pelos grupos dominantes, com predomínio de São Paulo e Minas, pouco possibilitando escolha democrática dos presidentes. Não resistiu[1], quando eleito Julio Prestes, à reação de Getúlio Vargas, que, todavia, implantou uma ditadura não amainada pela Constituição de 34[2]. Esta Carta durou apenas 3 anos e

---

1. *Claudio Pacheco lembra que a Constituição de 1891 "carece de um fundamento de legitimidade popular e, além disto, não alcançou uma satisfatória realização na sua rota de vivências políticas.*
Faltou-lhes essa legitimidade porque o seu fato gerador – a proclamação da República, resultou de um seco golpe militar, que não veio pela onda de um movimento coletivo. O povo foi literalmente surpreendido por um ataque de comando e tropa do Exército isolado do Rio de Janeiro.
Não se objetará que naquele tempo o nosso povo ainda não estava dotado de sensibilidade e agilidade políticas. Ora não estaria assim incapacitado um povo mas saído da empolgação nacional e torrencialidade do movimento abolicionista.
E faltou-lhe realização política porque o aparato democrático da Constituição de 1891 ficou inerte, em sua maior parte, durante o longo período da sua vigência, em que somente vigorou e predominou o poder presidencial do regime executivo que ela introduziu por sua preceituação constitucional" (Curso sobre as Constituições do Brasil, organizadores: Walter Costa Porto e João Paulo M. Peixoto, edição do Instituto Tancredo Neves/Fundação Friedrich Naumann, Brasília, 1987).
2. *Josaphat Marinho sobre a Constituição de 34 ensina: "A Constituição de 1934, proveniente como as outras de um processo de rebelião, consagrou inovações e singularidades irrecusáveis.*
Sobrevindo a dois momentos revolucionários contrastantes, -1930, em que se implantou, com o Governo Provisório, a ditadura Vargas, sem nenhum freio ou contrapeso, e 1932, que significou reação ao prolongamento do regime de fato- o novo instrumento constitucional, já por essa gênese assim como em razão de tendências emergentes da primeira grande guerra, haveria de conciliar e condensar idéias em ascensão e de dar a outras dimensão compatível com as circunstâncias históricas.
Admitidas por transação entre tendências e correntes políticas diversas, como ocorre na generalidade das assembléias constituintes democráticas, as cláusulas elaboradas não retratavam a rigidez de princípios teóricos. Espelhavam, naturalmente, espírito de entendimento e de prudente transigência, para que se estabelecesse, quanto antes, a ordem legal" (ob. cit. p. 42/3).

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 39 (3ª Fase), jan./mar. 2011, p. 65-73.

foi substituída pela mais totalitária das Constituições brasileiras, a de 1937[3], elaborada por Francisco Campos – que passou a merecer dos advogados da época o conhecido e irônico comentário: "quando as luzes de Chico Ciência acendem, todos os fusíveis da democracia entram em curto circuito".

A Constituição de 46, democrática, não afastou dois golpes – contra os presidentes Café Filho e Carlos Luz – e a queda de Jango, tendo o País convivido com a instabilidade, durante todo o período em que vigeu[4].

A de 1967[5], que recebeu 28 emendas, consagrou um regime de exceção mais brando que o regime de Getúlio e que permitiu, com a emenda 26, a convocação da Constituinte de 87, gerando a Constituição de 88[6].

De lá para cá, o Brasil conheceu: um "impeachment" presidencial; diversos escândalos no Congresso Nacional; diversos no Executivo; alguns no Poder Judiciário; o recebimento de denúncia, pelo Supremo Tribunal Federal, contra inúmeras autoridades governamentais; uma fantástica crise inflacionária até 94, os impactos da crise asiática e russa; a crise econômica global de 1997 a 2002, no mundo; a alternância de poder no Brasil, e a monumental recessão de fins de 2008 e começos de 2009. Em nenhum momento, entretanto, falou-se em golpe de Estado, em regime forte ou na mudança do sistema.

Em outras palavras: o regime democrático funcionou perfeitamente, o que, a meu ver, se deveu ao fato de a Constituição de 1988 ter conformado um equilíbrio de Poderes, desconhecido, por exemplo, de nossos vizinhos

---

3. Walter Costa Porto lembra o que Francisco Campos falou sobre a Constituição de 1937: "O primeiro problema posto pela Constituição de 10 de novembro de 1937 é o da sua vigência.
Francisco Campos – reconhecido como o principal autor do texto – quando seu rompimento espetacular com o Ditador, em entrevista de março de 1945, disse exatamente que ela era um documento que não poderia "invocar em seu favor o teste da experiência" pois não foi "posta à prova' permanecendo "em suspenso desde o dia de sua outorga" (ob. cit. p. 56).
4. Manoel Gonçalves Ferreira Filho apesar da instabilidade política explica: "Entre as constituições brasileiras, salienta-se a de 1946. Por um lado, apresenta o mérito de ser uma constituição bem feita, tecnicamente correta, cientificamente avançada. Por outro, é uma constituição democrática, que presidiu o período mais democrático da história brasileira" (ob. cit. p. 73).
5. Pontes de Miranda ao comentar a Constituição de 1967 escreve: "O que hoje mais importa ao Brasil é que se cumpra a Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional n. 1, salvo se o Poder Legislativo, o Poder Executivo, ou o Poder Judiciário, quer que só se cumpra em parte, a seu talante, porque, então, é preciso que se reentregue, sem depressões, ao povo, o poder estatal. Ter-se-ia de conceber Constituição rígida e ininfringível pelos poderosos.
É de reconhecer-se que, com os dois golpes de 1964 e 1968, se tornou difícil a volta à democracia e à liberdade; mas, a despeito das dificuldades, a volta é necessária, quer para que se evitem ditaduras da direita ou da esquerda, quer para que se consiga o desenvolvimento científico, econômico e técnico do Brasil" (Comentários à Constituição de 1967, tomo I, Forense, 1987, Rio de Janeiro, p.452).
6. Escrevi sobre os poderes que: "Esse sistema que hipertrofiou, na Constituição de 1967, o poder executivo e aniquilou os poderes legislativo e judiciário, precisaria ser reexaminado" (Curso sobre as Constituições do Brasil, ob. cit. p. 87).

(Venezuela, Equador e Bolívia), cujas Constituições, mais recentes do que a nossa, não foram capazes de instituir. Com efeito, nestes países, as Constituições privilegiam apenas o Poder Executivo – são quase ditaduras- tornando os outros 2 Poderes (Legislativo e Judiciário) vicários e subordinados ao Executivo[7].

Talvez tenha sido este o grande mérito da Lei Suprema de 1988, que, nada obstante as 62 emendas (56 no processo ordinário e 6 no revisional) e os 1.600 projetos de emenda em trânsito no Congresso, mantém a estabilidade democrática, graças a estabilidade das instituições.

Neste particular, a efetividade da Constituição é inequívoca.

No campo tributário, todavia, permanecem indiscutíveis impasses, que têm levado a sucessivas modificações.

2. O SISTEMA ATUAL

O Sistema Tributário Brasileiro encontra-se plasmado nos arts. 145 a 156 da Constituição Federal.

O capítulo foi dividido em cinco partes, a primeira delas dedicada aos princípios gerais, que, de rigor, são três: o princípio das espécies tributárias, conformadas em cinco tipos diferentes (impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios); o princípio da lei complementar e o princípio da capacidade contributiva.

Estes dois últimos objetivam proteger o contribuinte contra o Poder Público. O primeiro determina que as normas gerais, os conflitos de competência entre os poderes tributantes e as limitações constitucionais do poder de tributar sejam formatados por lei complementar, que passa a ter caráter de lei nacional. O artigo 146 foi acrescido de novas disposições pela E.C. n. 42/03.

O princípio da capacidade contributiva exige que a imposição tributária respeite a capacidade econômica dos contribuintes, sendo, os impostos, pes-

---

7. *No artigo "VINTE ANOS DE CONSTITUIÇÃO", publicado no Jornal do Brasil – 07/10/2008) escrevi: "O mérito destes 20 anos é que, apesar de ter permitido um excessivo custo político e burocrático para o povo, com as estruturas públicas constantemente alargadas em função dos humores dos detentores do poder para acomodar aliados e amigos, tem resistido.*
Norberto Bobbio na "Era dos Direitos" afirmava que o Século XX permitiu a descoberta para toda a humanidade de uma gama enorme de direitos. Afirmava, todavia, que o grande desafio para o Século XXI consistiria em ofertar a garantia necessária para que estes direitos pudessem ser exercidos pela sociedade.
No que diz respeito a sua enunciação, a Constituição Brasileira encontra-se entre os melhores textos do mundo, apesar da teimosia de todos os governos em desrespeitá-la, pontual ou globalmente, quando seu interesse está em jogo.
A luta pelo exercício da cidadania é fazer com que tais direitos venham a ser garantidos no século XXI".

soais ou reais (diretos ou indiretos). Veda o efeito de confisco bem como a tributação sobre os ganhos daqueles que apenas auferem o mínimo para sua sobrevivência e de seus familiares, não possuindo capacidade econômica suficiente para arcar com a carga tributária.

A secção segunda do capítulo do sistema faz menção às limitações constitucionais ao poder de tributar, assegurando seis princípios básicos, a saber: da legalidade, da equivalência, da irretroatividade, da anterioridade, da não limitação de tráfego, da não confiscatoriedade, das imunidades fiscais e a chamada substituição tributária para frente, cuja inclusão no tópico das limitações ao poder de tributar constitui uma flagrante impropriedade, já que, consistindo em antecipação do fato gerador ainda não ocorrido, não representa uma limitação, mas alargamento do poder impositivo.

Tais princípios já estão, em parte, explicitados pelo Código Tributário Nacional, que ainda vige, no que diz respeito às normas gerais.

As três últimas partes do capítulo são dedicadas aos impostos federais, estaduais e municipais.

Pelo texto original, passou, a União, a ter competência impositiva sobre sete impostos (importação, exportação, renda, propriedade territorial rural, operações financeiras, produtos industrializados e grandes fortunas).

Com a EC nº 3, foi acrescido o IPMF (imposto provisório sobre operações financeiras), de vida curta, pois, por força das ECs. nºs. 12, 21 e 42, logo foi substituído por uma Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), destinada à Assistência Social e à Previdência, mas extinta em 31/12/07.

Hoje, portanto, voltou a União a possuir competência para instituir e regular sete impostos, lembrando, todavia, que repassa quase metade da arrecadação concernente ao IPI e ao Imposto de Renda para Estados e Municípios, jamais tendo chegado a instituir o imposto sobre grandes fortunas.

A Emenda nº 33/01 alterou, em parte, o perfil das contribuições, com notável desfiguração desta que é uma quinta espécie tributária, visto que os empréstimos compulsórios precedem-na topograficamente no texto constitucional.

Os Estados receberam, em 1988, competência para instituir e legislar sobre quatro impostos (transmissões imobiliárias não onerosas, operações relativas à circulação de mercadorias, adicional de imposto de renda e veículos automotores).

A EC nº 3/93 retirou-lhes o adicional do imposto de renda, remanescendo, hoje, apenas 3 impostos e as transferências que recebe da União.

Aos Municípios cabiam, originalmente, também, quatro impostos (sobre serviços, predial e territorial urbano, vendas a varejo e transmissões imobiliá-

rias onerosas). A EC nº 3 retirou-lhes o imposto sobre vendas a varejo, estando, hoje, com três impostos, além das transferências de Estados e União.

O sistema é caótico, principalmente à luz das sucessivas emendas constitucionais, que o maltrataram, com superposições de incidências e elevado nível de complexidade. Gera um custo fantástico de administração para contribuintes e para os diversos Erários, facilitando a sonegação dolosa e impondo, para muitos setores, a inadimplência sobrevivencial, como forma de evitar a falência.

Necessita, urgentemente, ser mudado.

3. O SISTEMA QUE PROPUS

Objetivando simplificar tal sistema caótico, redigi projeto de emenda que considero mais racional e singelo, por ocasião da Revisão Constitucional de 1993. Essa proposta foi encampada por várias instituições — Federasul, Instituto dos Advogados de São Paulo, Comissão de Estudos Constitucionais do Governo do Estado de São Paulo e Sindicato Nacional dos Estabelecimentos de Ensino — e apresentada ao Congresso Nacional, naquela oportunidade, tendo sido subscrita, posteriormente, pelos deputados Germano Rigotto, Renata Gordilho e Victor Faccioni.

Como, de rigor, a revisão constitucional não ocorreu — as seis emendas que sobrevieram não constituíram uma revisão — a proposta foi arquivada.

Não creio que o projeto que hoje se encontra em tramitação no Congresso Nacional — com as alterações que já recebeu e as discussões de que já foi objeto, na Comissão Especial, realçado o bom trabalho do deputado Sandro Mabel — venha a ter tramitação fácil, em face dos inúmeros interesses divergentes entre os entes da Federação brasileira e do total desconhecimento dos impactos que sua implantação causará ao País, em período de crise econômica e pré-eleitoral.

Minha crítica maior ao projeto original, que já recebeu alterações pontuais, pode ser resumida nas considerações que seguem:

4. A REFORMA TRIBUTÁRIA PROPOSTA

De rigor, o Governo Federal encaminhou ao Congresso Nacional seu projeto de reforma tributária, seguindo a tradição de todos os governos anteriores.

Todas as tentativas passadas trouxeram frustração e as poucas modificações realizadas pioraram a lei suprema.

Estou convencido de que o Governo Federal nunca teve interesse numa reforma profunda, pois, tendo assegurado, com o texto atual, em torno de 70%

do bolo tributário, teme que possa vir a perder receita, se Estados e Municípios se unirem para elevar a partilha fiscal. É de se lembrar que, na Constituição de 88, a União, que repassava apenas 33% da receita do IPI e Imposto de Renda, para Estados e Municípios, passou a repassar 47%, o que a obrigou a criar a COFINS e aumentar sua alíquota de 0,5% (antigo FINSOCIAL) para 7,6% e do PIS de 0,65% para 1,65%.

Assegura, contudo, o Governo que, agora, é para valer.

As cinco grandes novidades são: 1) compactar COFINS, PIS, Salário educação, num grande IVA Federal; 2) compactar I.Renda e Contribuição social sobre o lucro num só tributo; 3) reduzir a contribuição previdenciária sobre a mão-de-obra; 4) reformular o ICMS para evitar a guerra fiscal, introduzindo o regime de destino; 5) ressuscitar Imposto sobre Grandes Fortunas, — decadente nos pouco países em que foi adotado, dada sua notória ineficiência e efeito deletério de fuga de capitais — repartindo sua receita entre Estados e Municípios.

A propalada simplificação, com redução da carga tributária, é meta cujo alcance se mostra impossível de ser avaliado, se a proposta de reforma não vem acompanhada de quantificação das alíquotas e dos projetos de leis complementares e ordinárias para sua eventual implementação.

De outro lado, é preciso levar em conta que qualquer reforma constitucional em profundidade gerará, necessariamente, reformulações conceituais que poderão ser questionadas perante os Tribunais. Na mudança do IVC para o ICMS, por exemplo, o STF levou 20 anos para definir, conceitualmente, o que significam "operação", "circulação" e "mercadoria".

O perfil do IVA, por exemplo, certamente ensejará dificuldades, pois, sendo "imposto", espécie tributária que, fora as exceções constitucionalmente previstas, tem sua receita desvinculada de qualquer finalidade específica, incorporará "contribuições", espécie de tributo vinculada a determinada finalidade. Certamente, a definição do perfil constitucional dessa figura levará tempo para ser conformada pelo Judiciário.

Finalmente, a manutenção do artigo 149 da C.F. não impedirá que o Governo crie, no futuro, por legislação ordinária, outras contribuições - tal como as que hoje, a pretexto de simplificação, estariam sendo reunidas no novo IVA — independentemente da alteração no artigo 195 das contribuições previdenciárias. Assim, a reunião das contribuições hoje existentes num novo imposto sem a retirada do art. 149, prenuncia, tão somente, o aumento do arsenal tributário.

Muito mais simples seria a compactação de COFINS, PIS e Salário Educação em uma única contribuição, o que poderia ser feito por lei ordinária, sem necessidade de modificação constitucional. Diga-se o mesmo a propósito do

Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o lucro, que já possuem regime jurídico idêntico.

É de se louvar a redução da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, desde que não implique aumento de outras imposições.

No ICMS, haverá Estados ganhadores e Estados perdedores, sendo estes últimos aqueles que produzem e enviam, para outras unidades da federação, mais mercadorias do que recebem. O programa do Governo, de criar um Fundo de Estabilização - sem perfil definido - para compensar as unidades que saiam perdendo, é compromisso em que poucos acreditam, pois a tradição das autoridades federais, em matéria tributária, é não cumprir suas promessas, que comprometem apenas as pessoas que as recebem.

Nesse cenário, admitindo que os Estados ganhadores não vão abrir mão das receitas acrescidas — têm a maioria do Congresso, o que é necessário para aprovar a emenda à lei suprema —, e que os Estados perdedores precisarão recuperar as suas, se tais recursos não vierem de aumentos internos, terão que vir, em valores consideráveis, da União, a qual deverá também partilhar com os Estados o IVA, imposto que resultará da integração da COFINS e do PIS, que hoje não são partilhados.

O mais grave, todavia, é que toda a regulamentação do ICMS — à luz de uma lei complementar, possivelmente, mais abrangente que a LC 87 — será elaborada pelo CONFAZ. Em outras palavras, os Estados "importadores líquidos" (que são a maioria) imporão aos "Estados exportadores líquidos" (a minoria), uma regulamentação que terá que ser seguida por estes. Até mesmo a definição das alíquotas será de competência do CONFAZ, cabendo ao Senado aceitá-las ou rejeitá-las, mas não modificá-las.

Em resumo: se o fundo de compensação não funcionar, dificilmente os Estados perdedores terão como recuperar as receitas perdidas com a instituição do regime de destino.

Outra preocupação é que caberá também ao CONFAZ definir a forma de fiscalização. Nada impedirá, portanto, que esse órgão autorize que os fiscais dos Estados importadores líquidos fiscalizem os contribuintes localizados nos Estados exportadores líquidos, criando, pois, um "inferno astral" para todas as empresas nestes sediadas e que promovam operações interestaduais.

Para um órgão que, por seu notório fracasso, gerou a guerra fiscal, parece-me que o projeto outorga um "prêmio indevido" ao CONFAZ, ao dar-lhe força excessiva, que chega às raias de uma delegação de competência legislativa, manifestamente violadora dos princípios da independência e harmonia entre os Poderes e da legalidade (cláusulas pétreas). O próprio regime de destino proposto já não é tão de destino assim, pois, parte do tributo, correspondente a uma alíquota de 2%, seria cobrada na origem.

Quanto ao obsoleto imposto sobre grandes fortunas, se for reintroduzido não mais sairá do sistema, pois será partilhado entre 5.500 entidades federativas.

Seria - como ocorreu nos países que o adotaram e abandonaram —, um fantástico desestímulo à poupança e investimentos, podendo gerar fuga de capitais. E nem se argumente que representaria um instrumento de redistribuição de riquezas, pois, no Brasil, o custo da carga tributária beneficia mais os detentores do poder, do que o povo. Prova disso é que o "Bolsa família", que atende a 11 milhões de brasileiros, é suportado por menos de 1,5% do orçamento federal!!![8]

Qualquer avaliação do projeto, todavia, só será possível com a apresentação dos textos de leis ordinárias e complementares que devem implementá-lo e disciplinar o funcionamento dos Fundos Compensatórios para recompor as perdas dos Estados lesados pela alteração do regime do ICMS.

De qualquer forma, alguns pontos já preocupam, decididamente.

O primeiro deles é que, embora o IVA (imposto) resulte da junção de quatro contribuições, o artigo 149 da Constituição Federal, assim redigido:

> "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",

continua intangível, nada impedindo que, com base nele — e não no artigo 195 —, criem-se novas contribuições semelhantes ao COFINS ou PIS, com regime jurídico próprio, objetivando, exclusivamente, o aumento da arrecadação. A prova é que o governo deseja criar uma nova contribuição sobre movimentação financeira (CSS), independentemente da reforma!

Mais do que isto, os dois fundos cuja instituição se propõe (Desenvolvimento Regional e de Equalização) não têm perfil definido e poderão resultar numa frustração semelhante àquela da promessa não cumprida do governo federal, de compensar os Estados que perderam receita em virtude da imunidade de exportação dos produtos semi-elaborados, não obstante o disposto na Lei Complementar n. 87/96.

Por fim, a não definição de um perfil da "não-cumulatividade", que poderá agora ser alterada por lei infraconstitucional, é mais um elemento de preo-

---

8. No orçamento de 2008 foram destinados a 11 milhões de famílias 9,6 milhões de reais e a menos de 2 milhões de servidores públicos ativos e inativos 126,9 bilhões de reais!!!

cupação. A maior parte dos tributaristas acredita que o Planalto objetivou, exclusivamente, instituir um imposto sobre bens e serviços a favor da União, deixando aberta a porta para a criação de quaisquer outras contribuições que pretenda cobrar, para aumentar a arrecadação. Como está, o projeto, abre uma verdadeira avenida para um considerável aumento do nível impositivo, que implicará, por decorrência, aumento da carga tributária.



Interpretação e integração da legislação tributária



A interpretação no Direito Tributário

MARCELO M. RAMALHO BITTENCOURT (*)

SUMÁRIO: 1. *Introdução*. 2. *A Interpretação e o Direito*. 3. *A Legislação Tributária, sua interpretação e Princípios*. 4. *Processos, Fontes, Métodos e Resultados*. 5. *Complementação, Correção e Integração*. 6. *Conclusão. Bibliografia.*

1. *Introdução*

Interpress, em Roma, representava a figura do intérprete ou adivinho que lia o futuro das pessoas pelas entranhas da vítima. Já a palavra **hermenêutica** provém do grego *hermeneúein*, derivado de *Hermes*, deus da mitologia grega, filho de *Zeus* e de *Maia*, considerado o intérprete da vontade divina–habitando a Terra, era um deus próximo à humanidade, o melhor amigo dos homens (1).

De amplo alcance, a interpretação não se limita à Dogmática Jurídica: interpretar é o ato de explicar o sentido de alguma coisa, é revelar o significado de uma expressão verbal, artística ou constituída por um objeto, atitude ou gesto, em busca do verdadeiro sentido das coisas. Por isso o espírito humano lança mão de diversos recursos, analisa os elementos, utiliza-se de conhecimentos de lógica, de psicologia e, muitas vezes, de conceitos técnicos, a fim de penetrar no âmago das coisas para identificar a mensagem contida (1).

Todo objeto cultural, sendo obra humana, está impregnado de significados, que impõem interpretação. E o trabalho do intérprete é justamente este, o de decodificar ou de percorrer o caminho inverso seguido pelo codificador.

Segundo FRANÇOIS GÉNY, o conhecimento humano desdobra-se em princípios e aplicações, providos, respectivamente, da ciência e da arte. No mundo do Direito, hermenêutica e interpretação constituem um dos muitos exemplos de relacionamento entre princípios e aplicações. Enquanto que a hermenêutica é teórica e visa estabelecer princípios, critérios, métodos, orientação geral, a interpretação é de cunho prático, aplicando os ensinamentos

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 09 (3ª Fase), jan./jun. 1999, p. 61-75.

de hermenêutica (1). Não se confundem, pois, apesar de ser freqüente o emprego indiscriminado de um conceito como sendo o de outro.

Pode-se dizer então, que a interpretação é tanto a busca do conhecimento, como o próprio conhecimento (2). E em função desta interdependência, este, ou qualquer estudo sobre o tema, para servir como instrumento de debate científico, necessita, antes de tudo, partir da premissa de que *a interpretação sempre possuirá profunda conotação ideológica*. E o presente trabalho, com fins de acrescentar argumentos ao debate da hermenêutica tributária, deste prisma não se afastará.

A respeito, publicou o jornal *O Globo*, no dia 14/06/95, as seguintes declarações do Exmo. Sr. Presidente do STF, Min. **Sepúlveda Pertence**:

> **O GLOBO** - " O Supremo é um tribunal político? Em julgamentos, leva em conta a opinião pública e a situação do país? "
> **PERTENCE** - " Desde que se superou a mentira de que um juiz, particularmente um juiz constitucional, é um puro técnico capaz de extrair uma norma supostamente de um único sentido válido a um fato, desde que essa ilusão foi desfeita, a verdade é que o juiz enquanto homem, enquanto cidadão, com crenças, convicções, tendências conscientes e inconscientes, muitas vezes está inteiro dentro de uma decisão. Então é óbvio que não se julga na Lua. Somos brasileiros, de classe média, em determinado tempo e situação. É inequívoco que todo este condicionamento, no tempo e no espaço, influi na maioria das vezes até inconscientemente "...

2. *A interpretação e o Direito*

Em se tratando da norma jurídica, interpretação também é a expressão do seu significado. Na formulação brilhante de Karl Larenz, a fronteira da interpretação está na capacidade expressiva da linguagem ou no sentido possível da letra da lei, *"mögliche Wortsinn"*, dentro da busca da compreensão e do alcance do sentido do texto normativo (3).

Definimos norma jurídica como a previsão ou modelo de conduta diante dos fatos relevantes para o convívio social (4). Sua elaboração pressupõe a valoração de fatos, e tal ato se repete cada vez que se cuida de sua aplicação. Por isto se tem falado em vontade da lei e vontade do legislador como coisas distintas, mas, na verdade, são incorretas ambas as colocações.

A vontade que prevalece na aplicação da norma é a do seu intérprete. É que o aplicador da lei pode atribuir prevalência a valores que o legislador teve como secundários ou irrelevantes. Com a elaboração da norma deu-se a objetivação da vontade, e esta, objetivada, convertida assim em norma, passa a ser interpretada mediante critérios valorativos que podem ser diversos daqueles do legislador. A partir do conhecimento do significado e do alcance da norma jurídica, acrescido do conhecimento e da valoração do fato sobre o qual incide, chegamos à sua aplicação (2).

Entretanto, não se pode negar que a *práxis* interpretativa, necessariamente, dependerá, mesmo que em parte, do processo cominatório, mormente do aspecto formal e material do ato legislativo.

Sabemos que a elaboração de um ato legislativo não implica no simples agrupamento assistemático de normas jurídicas. A formação de uma lei requer planejamento e método; um exame cuidadoso da matéria social, dos critérios a serem adotados e do adequado ordenamento das regras. O ato legislativo deve ser um todo harmônico e eficiente, a fim de proporcionar o máximo de fins, com o mínimo de meios, como orienta a doutrina (1).

Infelizmente, esta não é a regra aplicada pelo legislador brasileiro, até mesmo porque a mora legislativa, de tão absurda, acaba por mascarar a incapacidade técnica dos órgãos daquele Poder. Entenda-se, ademais, incapacidade como sendo também a produção indevida de leis específicas ou restritas, direcionadas apenas a atender um pequeno grupo de privilegiados: a casta à qual nossos congressistas pertencem.

Dentro deste contexto é que se situa a atividade do intérprete. A eficácia do Direito depende, de um lado, do técnico que formula as leis, decretos e códigos e, de outro, da qualidade da interpretação realizada pelo aplicador das normas. Da simplicidade, clareza e concisão do Direito escrito, vai depender a boa interpretação, aquela que oferece uma diretriz segura, que orienta quanto às normas a serem vividas no plexo social, nos pretórios e onde mais o Direito é considerado. O êxito da interpretação depende de um bom trabalho de técnica legislativa. O mensageiro-legislador, além de analisar os fatos sociais e equacioná-los mediante modelos de comportamento social, deve exteriorizar as regras mediante uma estrutura que, além de clara e objetiva, seja harmônica e coerente. A tarefa do intérprete é menos complexa quando os textos são bem elaborados. Se considerarmos, ainda, que a hermenêutica fornece princípios para a exegese dos negócios jurídicos, contratos, testamentos e outras modalidades, vamos ter uma visão maior do significado e importância que representa para o mundo do Direito (1).

E não se diga que uma norma, por ser clara, dispensa a interpretação – não mais aplicamos o princípio da *in claris cessat interpretatio*, já que toda e qualquer norma jurídica depende, para ser aplicada, de interpretação. Esta

faz parte do procedimento de aplicação da norma, pois o jurista, à luz de um valor ou de uma ideologia, a compreenderá ou a interpretará, dando-lhe um sentido já estabelecido, como ocorre nas épocas de estabilidade social, ou um sentido novo, como acontece nas épocas de transição (5).

Ensina RUGGIERO (6) que "*a obra legislativa clara, cuja leitura não mostre qualquer obscuridade ou ambigüidade, tem necessidade de interpretação. Não é pois verdadeiro que a interpretação pressuponha a dificuldade de entender à primeira vista o sentido da lei e se deva excluir quando exista tal dificuldade. Só aparentemente é que o processo de interpretação não tem lugar para os preceitos não obscuros: neste caso é menos evidente somente por ser mais rápido e quase instantâneo. Se a aplicação da norma implica um trabalho de inteligência para a solução ou adaptação do caso particular e concreto na figura do caso geral e abstrato formulado pelo legislador, é impossível tal aplicação sem prévia interpretação*".

E adiante, afirmando ser a própria clareza um conceito relativo, lembra aquele jurista que uma lei tida como clara durante certo tempo, "*pode tornar-se ambígua ou duvidosa mais tarde, por virtude do aparecimento de novas relações, quanto às quais nasça a incerteza de saber se são ou não reguláveis pela norma até então aplicada*".

Aliás, mesmo admitindo-se a existência de normas absolutamente claras, não se pode concluir pela desnecessidade, em relação a estas, de interpretação, que será feita facilmente, muitas vezes de modo instantâneo, imediato, fazendo parecer que nem houve interpretação (2).

O trabalho de interpretação do direito é uma atividade que tem por escopo levar ao espírito o conhecimento pleno das expressões normativas, a fim de aplicá-los às relações sociais. Interpretar o Direito é revelar o sentido e o alcance de suas expressões. Na definição do prof. PAULO NADER, fixar o sentido de uma norma jurídica é descobrir sua finalidade, é pôr a descoberto os valores consagrados pelo legislador, aquilo que teve por mira proteger. Fixar o alcance é demarcar o campo de incidência da norma jurídica, ou conhecer sobre que fatos sociais e em que circunstâncias a norma jurídica tem sua aplicação (1), isto tudo como premissa da atividade jurisdicional.

A lei que cria, altera ou extingue direitos e obrigações é a lei substantiva, material ou categorial. É fonte ou expressão do direito substantivo. A lei que dispõe sobre a forma de proceder para atuar a vontade concreta da lei é a formal ou adjetiva, fonte do direito procedimental e processual (2).

A observação das diferenças desses provimentos, isto é, se se trata de dispositivo de lei substantiva ou formal a ser compreendido, é de relevância no campo de interpretação da lei tributária porque sendo a obrigação fiscal *ex lege*, veremos que a disciplina interpretativa da lei no sentido substancial é mais delicada, porque enquanto a legislação categorial cria os direitos e

obrigações principais, as normas formais, procedimentais, criam apenas obrigações acessórias (2).

Mas, se a lei é escrita e as palavras muitas vezes têm significados ou conotações várias, como entender, com segurança, a manifestação de vontade objetivada na lei? Mais ainda, se a dúvida ou questão é de alta indagação, haverá meios disponíveis para a mente humana certificar-se da verdade jurídica? (7)

Eis a grande problemática da interpretação. Se lembrarmos que, afora momentos de intuição, via de regra, a inteligência do homem procede gradativamente e que também o direito, que é elaboração humana, visando a disciplinar relações humanas, é estruturado por meio de normas escritas, escalonadas dentro de uma hierarquia, compondo um sistema, podemos dizer com HEIDEGGER que *"chamamos interpretação ao desenvolvimento do compreender"* (7).

3. *A legislação tributária, sua interpretação e princípios*

Toda lei significa opção exercida pelo legislador. Assim, às vezes este usa a palavra com significado não usual, que define, por motivos de ordem prática. Foi o que ocorreu com o legislador ao elaborar o Código Tributário Nacional no pertinente às palavras lei e legislação (2).

A palavra lei, como tantas outras usadas na linguagem jurídica, é plurissignificativa. Ora é empregada em sentido amplo, significando toda e qualquer norma jurídica, ora em sentido restrito, significando somente a norma jurídica produzida pelo órgão ao qual a Constituição atribuiu a função legislativa (2).

O Código Tributário Nacional, afastando as dúvidas, deu à palavra legislação o significado de lei em sentido amplo. *"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"* (art. 96) (2).

Em todo o CTN, a palavra lei só é empregada em seu sentido restrito, enquanto a palavra legislação tem o significado abrangente que lhe atribuiu o artigo acima. A interpretação a cujo propósito editou normas, não é apenas da lei, mas da legislação, como se verifica de seu art. 107 (2) .

Há quem entenda ser a chamada interpretação econômica especificidade do Direito Tributário (8). *"O florescer de estudos sobre o Direito Tributário"*, diz ALFREDO AUGUSTO BECKER, *"primeiro na Alemanha, depois na Itália, França, e agora no Brasil, originou numerosa corrente doutrinária, segundo a qual, dever-se-ia ter como princípio geral dominante (e não como regra jurídica excepcional) o princípio que o Direito Tributário, ao fazer referência a institutos e*

conceitos de Direito Privado, desejaria transmitir ao intérprete aplicador da lei tributária não a peculiar estrutura jurídica daquele instituto ou conceito – mas o fato econômico que lhe corresponde. Esta doutrina, com algumas restrições e peculiaridades, é esposada por AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *que foi quem, até hoje, com melhor precisão e clareza, mostrou os cânones fundamentais desta doutrina"* **(9)**.

Para esta corrente, o intérprete deveria considerar, acima de tudo, os efeitos econômicos dos fatos disciplinados pelas normas em questão: na relação jurídica tributária haveria uma relação econômica subjacente, e esta é quem ditaria o significado da norma, sendo o tributo uma realidade econômica **(2)**. Entretanto, ao se afastar em demasia da técnica interpretativa, buscando o sentido da regra jurídica apenas em vista dos fatos econômicos envolvidos na relação de tributação, **poderia** o intérprete estar negando o Direito, o que afetaria a segurança que este empresta às relações humanas na sociedade.

Na verdade, porém, mesmo os defensores da aludida doutrina sustentam que sua aplicação não afasta do Direito Tributário os métodos interpretativos utilizados no Direito em geral. Assim, AMÍLCAR FALCÃO afirma taxativamente *"que todos os métodos de interpretação são compatíveis com o Direito Tributário"*. E esclarece: *"a peculiaridade, no caso do Direito Tributário, está apenas em que certas considerações de ordem política e econômico-financeira devem ser feitas para alcançar – alcançar, não alterar ou corrigir – a determinação da lei, do mesmo modo como se lança mão de noções de medicina legal ou de ciência atuarial e contábil, muitas vezes, para penetrar o sentido, respectivamente, da lei penal ou da legislação sobre seguros"* **(10)**.

O art. 109 do CTN determina que os princípios gerais de Direito Privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários. Essa disposição é de alcance notável e deve ser cuidadosamente analisada, sobretudo em face das divergências doutrinárias a respeito da utilização, pelo direito tributário, dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado" **(2)**.

A questão da autonomia do Direito Tributário é o ponto nuclear dos debates. Os que sustentam a plena autonomia dizem que os conceitos de Direito Privado não se prestam para o Direito Tributário, em cujo âmbito adquirem significação própria, inteiramente desvinculada das origens. Já os que defendem a unicidade do Direito sustentam que os conceitos de direito Privado têm plena valia no campo do Direito Tributário, como no de qualquer ramo da Ciência Jurídica **(2)**.

Assim afirma VILANOVA: *" errada la actitud de muchos especialistas en las distintas ramas del Derecho, civilistas, constitucionalistas, administrativistas, penalistas – cuando inician la exposición de su disciplina con disquiciones acerca*

del método de la misma. En efecto, la ubicación de estos desarollos en tratados especializados induce al lector a pensar que cada una de las disciplinas jurídicas puede tener un método peculiar. Habría, así, un método para los penalistas, otro para los constitucionalistas, otro para los civilistas etc. Nosotros repudiamos energicamente esta multiplicidad de métodos jurídicos, ala que consideramos como una consecuencia del ciego especialismo y de la falta de preocupación por la teoría general del Derecho, de que adolecen con frecuencia los juristas. Si se piensa que el ordenamento jurídico es un todo cuyas partes son interdepiendentes, y que los casos concretos no se rueselven por la aplicación de una sola norma, sino de todo el ordenamiento, se advierte sin dificultad el error del pluralismo metódico que combatimos. La Ciencia del Derecho puede admitir una división dogmática en capítulos o ramas, pero es indispensable hacerse cargo que tal división no multiplica ni su objeto ni su método" **(11)**.

Na verdade, o Direito é uno. Nenhum ramo do Direito é inteiramente autônomo, desvinculado dos demais. Todavia, em virtude das peculiaridades das relações jurídicas de cada área de atuação, as regras jurídicas assumem características especiais, e também o intérprete deve atentar para o verdadeiro sentido da norma, sem o que não será alcançado o objetivo colimado. Dentro do próprio Direito Civil existem regras com características absolutamente especiais, como, p. ex., aquelas pertinentes ao casamento, ao direito a alimentos, entre outras. Não é que exista autonomia de um ramo jurídico dentro do Direito Civil, mas a natureza das relações disciplinadas exige tratamento especial **(2)**.

Relevante é notar que o art. 109 do CTN refere-se aos princípios gerais do Direito Privado e não às leis do Direito Privado. Assim, os conceitos, os institutos, as formas, prevalecentes no Direito Civil ou no Comercial, em virtude da elaboração legislativa, prevalecem igualmente no Direito Tributário. Só os princípios do Direito Privado é que não se aplicam para a determinação dos efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas do Direito Civil ou Comercial. Se determinado conceito legal de Direito Privado não for adequado aos fins do Direito Tributário, o legislador pode adaptá-lo. Dirá que, para os efeitos tributários, ou para os efeitos deste ou daquele tributo, tal conceito deve ser entendido desta ou daquela forma, com esta ou aquela modificação. Essa adaptação é obra do legislador e não do intérprete, pois este não pode, a qualquer pretexto, modificar a lei. Se o conceito não é legal, mas apenas doutrinário, pode o intérprete adaptá-lo aos fins do Direito Tributário **(2)**.

Mas o art. 110 do CTN determina que *"a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, Estadual e Leis Orgânicas, para definir ou limitar competências tributárias"*. Não o pode a lei, nem muito menos o intérprete. A razão é simples. Se a Constituição refe-

riu-se a um instituto, conceito ou forma de Direito Privado para definir ou delimitar competências tributárias, obviamente este elemento não pode ser alterado pela lei. Se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal, modificando as competências tributárias ali definidas (2).

Não se deve exigir que a CF tenha estabelecido a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas, para que estes sejam inalteráveis pelo legislador. Basta que tenha utilizado um instituto, um conceito ou uma forma, de Direito Privado, para limitar a atividade adaptadora do legislador. Se a Constituição estabelecesse um conceito, este seria evidentemente inalterável pelo legislador, independentemente de regra do CTN(2).

Seja qual for a posição do intérprete frente à questão da autonomia de qualquer ramo do Direito, se Privado, ou Tributário, o estudo da interpretação, por sua natureza e abrangência, há de situar-se no campo da teoria geral do Direito, não se podendo admitir critérios e métodos de interpretação específicos e privativos de qualquer deles (2).

Listaremos na tabela a seguir (*vide* pág. 187), conforme a classificação do prof. RICARDO LOBO, os Princípios Gerais do Direito Financeiro que, necessariamente, determinam qualquer análise da legislação tributária.

Seguem abaixo os conceitos dos princípios que julgo ínsitos ao tema deste trabalho:

> 1. **Capacidade contributiva** – é a capacidade econômica do contribuinte ou a capacidade de pagar (*ability to pay*). Significa que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira. Subordina-se à idéia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das "regras de ouro" para se obter a verdadeira justiça distributiva (3), (v. CF, art. 145, parágrafo 1°).

VALOR	*PRINCÍPIO*	*NORMA*
JUSTIÇA:	Economicidade Custo/benefício Capacidade contribuitiva Redistribuição de rendas Desenvolvimento econômico Solidariedade Territorialidade País de Destino País de Fonte *Non olet*	Progressividade Proporcionalidade Personalização Seletividade
EQÜIDADE:	Eqüidade entre gerações	
LEGITIMIDADE:	Equilíbrio orçamentário Igualdade Devido processo legal	
SEGURANÇA JURÍDICA:	Proibição de analogia Legalidade Tipicidade tributária Clareza Irretroatividade Anterioridade Anualidade Proteção da confiança do contribuinte Irreversibilidade do lançamento Publicidade Unidade do Orçamento Exclusividade Orçamentária Não-afetação da receita Especialidade do orçamento Destinação pública do tributo	Superlegalidade Reserva da lei Primado da lei

2. **Legalidade** - subdividido em superlegalidade, reserva da lei e primado da lei, este é um dos pontos cardeais do Estado Financeiro, expressamente consagrado no art. 150, I, da CF (3), e, segundo o prof. RUY B. NOGUEIRA, impõe que o tributo só existe se criado por lei e na medida por ela criada. Em face desse princípio não pode ser aplicado método interpretativo de construção, integração, analogia ou extensão de que resulte a criação ou modificação do tributo, pois se a lei não o previu, ele não pode surgir ou tornar-se maior ou menor por outra via (12).

3. **Tipicidade Tributária** – Corolário da legalidade, este princípio quanto à criação do tipo é uma das configurações lógicas do pensamento jurídico, ou o objeto da definição da lei, em caráter abstrato; quanto à definição do fato gerador, significa que este, por gerar o tributo, deve vir exaustivamente definido na lei, seja no seu aspecto nuclear, seja nos aspectos subjetivos, temporais e quantitativos, de preferência através de conceitos determinados e enumerações casuísticas. Quanto à interpretação e aplicação, impõe que só haverá imposição fiscal se o fato, previamente qualificado pelo intérprete, se subsumir, exata e precisamente, em todos os aspectos da definição abstrata da lei (3).

4. **Clareza** – Informa que na elaboração das normas tributárias deve prevalecer a terminologia clara e unívoca, a correção vernacular, os conceitos determinados e as enumerações taxativas (3), ao invés da *numerus apertus*, quando da cominação legal.

5. **Irretroatividade** – Salvo em relação a lei benigna, a interpretativa e a declaração de inconstitucionalidade, significa que a lei nova não pode atingir, no presente, os efeitos dos fatos ocorridos no passado: a regra geral do direito tributário é a da eficácia da lei nova sobre os fatos geradores

futuros e pendentes (art. 105 do CTN) (3). (Ver também art. 5.°, XXXVI e art. 150, III da CF).

6. **Anterioridade** – É o princípio do art. 150, III, b, da CF, que determina que o tributo não pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou (3).

7. **Proteção da confiança do contribuinte** – Emana do princípio da boa-fé e significa que a Administração não pode prejudicar os interesses do contribuinte, se este agiu na conformidade das regras então vigentes (3) (art. 100, p. único do CTN).

Estes princípios informam a interpretação tributária, dentre outros, implícitos, que se incluem dentro de qualquer outro ramo de Direito, como o da boa-fé, o do Estado Social de direito, o da democracia, os constitucionais em sentido estrito, *etc.*

4. *Processos, Fontes, Métodos e Resultados*

A interpretação do Direito Financeiro, perante os órgãos do Estado, ocorre através do processo formal, e, em relação ao indivíduo, pelo processo informal. São formais as interpretações autêntica, judicial e administrativa. Autêntica é a levada a efeito pelo próprio legislador, com eficácia *ex tunc*; judicial, a mais importante, por ser a única dotada de eficácia definitiva, mercê dos atributos da coisa julgada, é a produzida pelos órgãos do Poder Judiciário. A administrativa, consubstanciada nos atos normativos da Administração ou nas decisões dos órgãos que participam do processo tributário, é também relevante e auxilia a atividade jurisdicional, principalmente nas questões técnicas (3).

Nota-se que o interpretar relaciona-se com a questão da separação dos poderes do Estado, das fontes do Direito ou dos processos legislativo, administrativo e judicial. Há a necessidade da complementação do produto legislativo, a ser realizado pela interpretação administrativa ou judicial, no Direito Tributário, com fins de harmonizá-lo.

Já a interpretação informal resulta do trabalho da doutrina, das agências não-governamentais ou dos planejadores fiscais (V. elisão fiscal). Esta última, de especial relevância para o Direito Tributário, é a interpretação dos advogados, contadores e planejadores fiscais, a quem incumbe orientar as

empresas no cumprimento das obrigações tributárias e aconselhá-las na economia dos impostos (3).

Basicamente a fonte por excelência do D. Tributário é a lei em sentido formal (v. princípio da legalidade, acima). Quando do capítulo da complementação, veremos a possibilidade da utilização de outras fontes, como a analogia, a eqüidade, o costume, *etc* (art. 108 do CTN, art. 126 do CPC e art. 4º da LICC).

A classificação mais duradoura, criada por SAVIGNY, estabelece quatro métodos de interpretação, a saber:

Literal – visa compreender a lei em função do sentido e da configuração das palavras no texto; não quer dizer restringir seu sentido, mas sim estudar sua semântica, sua sintaxe e organização, sob os ditames da fraseologia. É o método adotado pelos formalistas, adeptos da teoria conceptualista (art. 110, CTN).

Histórico – De pouco uso, em função da velocidade de variação das normas tributárias, este método vai buscar na origem e no desenvolvimento dos institutos jurídicos, dentro da realidade social, os critérios informativos para interpretação da lei. É muito utilizado nos EUA.

Lógico – De escassa utilidade, ora se confunde com a interpretação literal, ora com a sistemática. Por isso, alguns autores se referem à interpretação lógico-gramatical ou lógico-sistemática.

Sistemática – Determina a interpretação dos conceitos do Direito Tributário em função de seus contatos com o Direito Civil, vedando, pois, a jurisdicização de conceitos econômicos, já que os institutos jurídicos devem ser compreendidos em consonância com o lugar que ocupam ou com o sistema de que promanam, com vistas à unidade do Direito. Hodiernamente incorpora o critério teleológico, econômico ou finalista.

Posteriormente, os positivistas e a jurisprudência acrescentaram aos métodos de SAVIGNY a interpretação teleológica, apesar de este método encontrar-se implícito nos outros quatro:

Teleológica – Defendida pelos sociologistas, leva em conta a finalidade e o objetivo da norma, na sua consideração econômica. Encontrada também em outros ramos do Direito, a interpretação econômica, ou a do positivismo causalista ou sociológico (Teoria Reducionista) defende a liberdade de criação do juiz, objetivando a justiça fiscal, com a capacidade contributiva sendo medida pelo método mecanicista.

Quanto aos resultados, cânones ou objetivos, temos as seguintes interpretações:

Restritiva – Restringe-se apenas ao sentido do texto legal; hoje não mais pende em favor do contribuinte ou do fisco. Aqui a lei disse mais do que queria.

Extensiva – Segundo LARENZ, estende-se o significado da letra da lei até o limite máximo de sua possibilidade expressiva, sem que se adultere ou fracione os conceitos de direito produzidos pela norma, evitando-se, então, a analogia, em função da exigência da reserva legal; *minus dixit quam voluit*: a lei disse menos do que queria.

Subjetiva – Trata-se da busca da vontade do legislador histórico – *mens legislatio*, absorve o método literal. Hoje é minoritária.

Objetiva – Vem a ser a norma em seu desenvolvimento histórico, em vista de que a norma pode ser, com o passar dos tempos, melhor do que entenderam seus criadores – *mens legis* social.

5. *Complementação, Correção e Integração*

A complementação, dentro da problemática da interpretação do Direito,

vem a ser o preenchimento de lacunas (integração) ou a correção das contradições ou antinomias da norma, seja com fins de harmonização do sistema jurídico, seja em respeito ao princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional.

A integração inicia-se onde já não há mais palavra a ser interpretada, ou seja, opera-se além do sentido possível da letra da lei, em face de uma lacuna **insatisfatória**, prejudicial à norma. A lacuna que não demonstre carência frente aos princípios gerais de direito não precisa ser preenchida, pois o legislador não o quis, correspondendo, então, a um espaço ajurídico inócuo.

O art. 108 do CTN enumera, a meu ver, sem sentido, uma hierarquia de métodos para proceder-se à integração. Quanto à analogia (*legis* – na busca de uma lei, *juris* – na busca do ordenamento como um todo), *ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio*, devemos explicitar que esta não cria tributos, servindo apenas para auxílio às normas processuais, secundárias e administrativas. No Brasil, opera o princípio da proibição da analogia gravosa ou desfavorável ao contribuinte (CTN, arts. 97 e 108, p. 1.° e CF, art. 150, I).

Assim, em face da lei, o juiz não criaria o imposto sobre grandes fortunas, valendo-se da analogia, por mais justo que o seja, mesmo que esta seja uma lacuna não-intencional ou insatisfatória (?!). Entretanto, poderia fazê-lo através da utilização da interpretação extensiva! Isto, como se vê, trata-se de uma das questões mais complexas do estudo do Direito Tributário.

O citado artigo traz ainda os princípios gerais do Direito Público – incluindo-se aí os do Direito Tributário –, que já foram tratados neste trabalho, e a eqüidade (v. art. 172, IV), que é um conceito complexo, de diminuto uso na integração, exceto quando surgem dúvidas de interpretação (art. 112), mas de decisiva aplicação quando da elaboração da norma.

Já correção ou interpretação *contra legem* vem a ser o modo de superação das antinomias do Direito, embutindo-se, juntamente com a integração, entre as formas de complementação jurídica. Antinomias são erros, incorreções ou contradições entre normas ou princípios do direito (3). Tal técnica visa dar coerência ao ordenamento jurídico (KANT), desde que não sejam contradições inconciliáveis, porque neste caso haveria similitude com a ocorrência de lacunas, o que exigiria não correção, mas integração.

Assim, ao deparar-se com normas conflitantes ou antinômicas, o juiz utilizará a sua ciência para decidir qual delas será a revogada ou revogadora (*lex posterior derogat priorem*), sendo auxiliado, nesta tarefa, pela noção de hierarquia das leis (*lex superior derogat legi inferior*), pela eqüidade e pelo controle constitucional de ofício. Em verdade, a correção trata-se de um processo lógico-valorativo, que só surge a partir da interpretação de que há incompatibilidades normativas, porque, *a contrario sensu*, não haveria correção.

Por fim, lembramos que um sistema jurídico eivado de antinomias e de princípios contraditórios, como o do desenvolvimento econômico em relação à capacidade contributiva, o dos empréstimos atuais que só serão pagos às gerações futuras, a ocorrência de privilégios fiscais odiosos a partir de *lobbies* criados entre Legislativo e Judiciário, *etc*, poderá resultar em uma correção a ser feita através da Revolta Fiscal, estopim, via de regra, de uma Revolução em seu sentido mais amplo.

6. *Conclusão*

A interpretação tributária não difere da exercida nos outros ramos do Direito. Deve o intérprete, entretanto, observar o contexto e as idiossincrasias das normas tributárias, quando deparar-se com a aplicação, correção ou integração *in concreto*.

Como já foi dito, a opção entre ser partícipe da corrente da Autonomia do Direito Tributário – defendida por Trotabas (RDA n.°20), adepto da interpretação finalista, teleológica ou econômica (da consideração do econômico do fato gerador), com os conceitos sendo firmados independentemente da referência civilista, ou, por antítese, ser favorável à corrente do primado do Direito Privado – onde a segurança jurídica do contribuinte, a legalidade estrita, conforme expôs François Geny (RDA n. 26), impõe aos critérios de tributação uma sintonia com os conceitos de Direito Civil, vem a ser apenas uma questão ideológica.

Assim, primeiramente oscilará o posicionamento do intérprete em função de suas convicções filosóficas ou sócio-políticas, mas, *a posteriori*, vale lembrar, a necessidade fará o interlocutor optar pela corrente que no momento lhe for mais útil, em sede de jurisdição contenciosa, ora para criar, ora para ilidir a obrigação tributária.

Para os autonomistas, o juiz poderia deixar de tributar em função dos princípios da Justiça Fiscal, da isonomia e da igualdade entre os contribuintes, conforme depreende-se do art. 109 do CTN. Da análise do princípio da capacidade contributiva, contido na norma tributária, poderia o magistrado determinar o sujeito passivo da relação jurídica fiscal, já que o âmago desta *práxis* seria a busca da Justiça Fiscal, e por conseguinte, da Justiça Social.

Vê-se, então, que para esta corrente o papel do Estado seria o de interventor direto na Economia, como garantidor dos princípios básicos contidos na Declaração Universal dos Direitos do Homem, e não apenas o de um mero espectador frente às peripécias do capitalismo, em que pese o risco dos órgãos estatais gerirem as finanças do Estado, seja por incompetência, seja pela fraqueza do homem público frente ao vil metal, expresso pela tipicidade cancerosa da corrupção.

Ao revés, a corrente do Primado do Direito Privado, majoritária em nosso país, baseada no fato de que o Direito Financeiro estaria subjugado ao Civil, sem poder de alterá-lo, determina a ausência de surpresa na oneração fiscal, a liceidade da elisão fiscal – em contrário dos autonomistas –, a partir de uma legalidade estrita. Ou seja, utilizar-se-á o método literal ou gramatical, nos moldes do art. 110 do CTN, no sentido de aplicar ao Direito Tributário os conceitos privatistas, mormente no que tange aos aspectos da segurança jurídica do contribuinte.

Para seus adeptos, insignificantes seriam os aspectos ligados à capacidade contributiva, à isonomia ou à Justiça Fiscal. *In casu*, o Estado não teria o poder (nem o direito!) de entrar no bolso do cidadão com fins de obter receitas tributárias que não as já expressa e precisamente estipuladas pela legislação, nos seus exatos e restritos termos.

Particularmente, seria extremamente cômodo ou "politicamente correto" inclinar-me pela vertente de K. Tipke que sugere o Equilíbrio ou a Interdisciplinariedade entre as duas correntes já estudadas, como solução para a *vexata quaestio* em tela.

Destarte, deixar-se-iam de lado os conceitos civilistas que fossem abusos de forma jurídica, bem como toda a tributação seria baseada apenas nas relações jurídicas obrigacionais sujeitas ao império da lei, sem deformação dos conceitos do Direito Civil, através de uma interpretação sistemática, conceitual ou global.

Mas isto não me parece suficiente. Se por um lado reconheço a importância dos princípios garantes da segurança jurídica do contribuinte (legalidade, tipicidade, anterioridade, *etc.*), por outro lado proponho a reformulação dos critérios e da carga tributária aplicada no país: curiosamente, ao invés de incidir , p. ex., sobre grandes fortunas, ou sobre a verdadeira remessa de lucro das multinacionais, a tributação afeta prioritariamente a paupérrima massa trabalhadora, via desconto na fonte (IR), via impostos sobre consumo (ICMS, IPI), sobre serviços (ISS), *etc*... Trata-se, pois, da mais pesada carga tributária do Ocidente, cujo ônus vem sendo suportado incongruentemente pelas camadas mais necessitadas da população.

A contragosto, creio que o nosso Estado não poderia deixar de participar ativamente na Economia, sob pena de a tese do Equilíbrio de Mercado vir a "desequilibrar a oferta no mercado de lápides"... Só não vê quem não pode, ou quem não quer: o sistema econômico nacional está erigido sobre bases pantanosas e lodacentas. A nossa cultura empresarial ensina que as atividades devem ser feitas em função do lucro absurdo, a curto prazo, às custas da semi-escravidão alheia; não há, entre nós, o ideal do enriquecimento concorrente ou global.

Em face do exposto, enquanto prevalecer a *mens* do enriquecimento exclusivo (os ricos ficam cada vez mais ricos e os pobres cada vez mais pobres), como corolário da "lei de Gérson", inclino-me em prol da Justiça Fiscal, ou, como queiram, da interpretação econômica do fato gerador, até que sobrevenha uma mudança (leia-se revolução) estrutural no quadro da economia brasileira.

7 - *Bibliografia*

1. Nader, Paulo, *Introdução ao Estudo do Direito*, Rio de Janeiro, Forense, 1988, p. 312-329.
2. Machado, Hugo de Brito, *A Interpretação e o Direito Tributário Brasileiro*, p. 25-50.
3. Torres, Ricardo Lobo, *Curso de Direito Tributário e Financeiro*, p. 73-106, 115-136.
4. Vasconcelos, Arnaldo, *Teoria da Norma Jurídica*, p. 5.
5. Gusmão, Paulo Dourado de, *Introdução à Ciência do Direito*, p. 136.
6. Ruggiero, *Instituições de Direito Civil*, v. I/135.
7. Nogueira, Ruy Barbosa, *Interpretação no Direito Tributário*, p. 7-24.
8. Villegas, *ob. cit.*, p. 133.
9. Becker, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 114.
10. Falcão, Amílcar, *Introdução ao Direito Tributário*, p. 73-76.
11. Aftalión, Olano e Vilanova, *Introducción al Derecho*, p. 428, 429.
12. Nogueira, Ruy Barbosa, *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, p. 24, 25.

(*) Marcelo M. Ramalho Bittencourt é Promotor de Justiça no Estado do Rio de Janeiro; Professor de Direito Civil na Fundação Escola do Ministério Público/RJ - Femperj; Professor concursado de Direito Processual Civil da Univ. Cândido Mendes e ex- Promotor de Justiça no Estado de Minas Gerais.



Espécies tributárias – Taxa



A TAXA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES

O conceito de taxa tem sofrido variações em nosso sistema tributário, variações essas que vêm tendendo a alargar o conteúdo dêsse tributo.

No princípio do século, foi defendida a tese de que a palavra taxa só deveria ser aplicada naqueles casos em que a prestação, além de constituir retribuição de um serviço, fôsse facultativa, isto é, só pudesse ser exigida quando o cidadão espontâneamente solicitasse a prestação do serviço (VIVEIROS DE CASTRO, Tratado dos Impostos, 1910, pág. 123; VEIGA FILHO, Manual da Ciência das Finanças, 1906, págs. 94, nota 1, e 189).

No entanto, a nossa jurisprudência nunca acolheu êsse ponto de vista, sendo a taxa de consumo de água cobrada desde o princípio do século com caráter obrigatório.

Firmou-se o entendimento no sentido de considerar que bastava que o serviço fôsse divisível e prestado individualmente para que se caracterizasse a existência de uma taxa.

Da permissão da obrigatoriedade de pagamento nas taxas, foi-se levado a concluir que não só o serviço prestado era tributável: também o serviço pôsto à disposição do cidadão, ainda que não utilizado, podia gerar a obrigação de pagamento de uma taxa.

Durante algum tempo foi aceito pacìficamente êsse entendimento.

No entanto, paralelamente, vinha se desenvolvendo uma tendência nos Fiscos, a começar pelo federal, no sentido de estender o conceito de taxa aos tributos com destinação especial à manutenção de determinados serviços.

Viveiros de Castro já salienta essa tendência ao criticar o fato de se chamar taxa o percentual até 2%, ouro, cobrado sôbre o valor das mercadorias importadas, com a finalidade de executar obras nos portos. (Ob. cit., pág. 124).

Observa o citado autor que a nossa legislação emprega "impròpriamente a palavra — taxa — sempre que há correlação en-

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 03 (1ª Fase), set./dez. 1967, p. 54-60.

tre o pagamento e a prestação de um determinado serviço." (mesma página).

Como resultado dessa tendência, o Dec.-Lei n. 1.804, de 24-11-39, aprovando as Resoluções votadas na 1ª Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, adotou o seguinte conceito de taxa:

> "são os tributos exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, ou ainda contribuição para custear atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos."
> (Parte Segunda, n. XIX).

Com pequenas modificações de redação, essa definição foi reproduzida na Codificação das Normas Financeiras, elaborada na 2ª Conferência dos mesmos técnicos e aprovada pelo Decreto Lei n. 2.416, de 17-7-1940.

A jurisprudência apoiou por várias vêzes êsse entendimento (Pleno do Supremo Tribunal no R.E. 27.960, in D. J. de 24-2-58, pág. 833; 2ª Turma do mesmo Tribunal no R.E. 23.047, in D. J. de 22-12-58, pág. 4347 e 1ª Turma do mesmo Tribunal no R.E. 34.045, in D. J. de 5-10-59, pág. 3410).

No entanto, na doutrina, foi grande o combate a êsse alargamento do conceito de taxa, que desnaturava a essência dêsse tributo.

De fato, implicava essa tese em confundir o motivo da tributação com a causa jurídica, o *ser* do ingresso público.

O motivo é causa metajurídica.

A êsse respeito tivemos oportunidade de dizer em outra ocasião:

"E, também, como no direito privado, mesmo que a causa metajurídica venha expressa na lei tributária, ela só pode ter conseqüências jurídicas se não contrariar a essência do tributo nela regulado.

Não é tôda declaração do legislador, constante da lei, que pode alterar a relação jurídico-tributária no seu aspecto fundamental.

De fato, se um tributo se destina a um determinado fim, expressamente declarado na lei, isso não o transforma em um tributo diverso, não altera a causa jurídica da tributação.

A finalidade do tributo, os motivos que levaram o legislador a instituí-lo, ainda que declarados, não alteram nem validam por si sós a relação jurídico-fiscal.

É a lição de Fleiner:

> "Il ne faut pas non plus tenir compte dans la notion d'impôt du motif de politique financière qui l'a fait établir".

A causa do impôsto prevalece, pois, contra os motivos do legislador. (O problema da causa no direito tributário, Rev. For., vol. 171, pág. 15).

O entendimento sôbre a matéria ainda não estava pacificado quando foi promulgada a Emenda 18 à Constituição de 1946, a qual, em seu artigo 18, conceituou as taxas, excluindo de seu âmbito os tributos com finalidade especial.

No entanto, ao mesmo tempo, alargou-o, incluindo no conceito de taxa os ingressos cobrados "em função do exercício regular do poder de polícia", disposição essa reafirmada no inciso II do art. 19 da Constituição de 1967.

Antes de examinar a justeza de inclusão dos ingressos exigidos por ocasião do poder de polícia (taxas de licença, de fiscalização etc.) convém, no entanto, examinar se as taxas com destinação especial realmente desapareceram do nosso sistema tributário depois da Emenda n. 18.

Como vimos acima, a definição de taxa, constante dêsse texto constitucional, excluiu a possibilidade de se considerar um tributo como taxa pelo simples fato de ter uma destinação especial.

Por outro lado, a mesma Emenda dispunha em seu art. 5.º:

> "Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam desta Emenda..."

Assim sendo, certos ingressos exigidos pela União, não podendo se enquadrar entre as taxas e não cabendo no âmbito de qualquer impôsto federal, teriam de deixar de ser arrecadados.

Entre êles tínhamos, por exemplo, o impôsto sindical, que se confundia, em muitos casos, com o impôsto sôbre serviços, em outros com um impôsto sôbre o capital.

Ora, o impôsto sôbre serviços era, em regra, municipal e, às vêzes, estadual (art. 15 da citada Emenda), o que eliminava a posibilidade de ser cobrado pela União com outro nome.

Por outro lado, não fôra reservado para a União impôsto sôbre o capital das emprêsas.

A solução, inconstitucional, foi, a título de retificar a Lei 5.172, de 25-10-1966, que se declarava regular o sistema tribu-

tário nacional e estabelecer as normas gerais de direito financeiro (art. 1º), dizer que as disposições da Emenda Constitucional n. 18, que proibiam a criação de novos impostos, que sujeitavam certas operações ou mercadorias a impôsto único e que limitavam o conceito de taxa, não excluíam a incidência e exigibilidade de certos ingressos públicos que, em sua maioria, não poderiam ser cobrados face àqueles textos (V. art. 1º do Decreto-lei 27, de 14-11-66).

Convém salientar que essas receitas fiscais não tomaram o nome de taxas, passando a chamar-se contribuição, continuando, no entanto, a ser tributos com destinação especial, sendo que alguns são cobrados do usuário de serviço local, juntamente com a conta do serviço como, por exemplo, no caso da contribuição de previdência cobrada com o fornecimento de água.

É bem verdade que a nova Constituição permite cobrar outros impostos, além dos que lhe são atribuídos privativamente, "desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos na citada Lei Magna" (§ 6º do artigo 19).

Essa permissão, no entanto, não é suficiente para legitimar a maioria das novas "contribuições", bastando, como ilustração, citar a que é cobrada juntamente com a tarifa de água.

Vemos, pois, que os tributos com destinação especial continuam a existir, embora com outra denominação.

Deixando, porém, de lado essa transmutação de uma parcela do antigo conceito legal de taxa, passemos ao exame do alargamento do conteúdo daquele conceito pela possibilidade da cobrança de taxa pelo exercício do poder de polícia.

Para efeitos tributários, a noção de poder de polícia foi definida, pelo art. 78 do Cód. Trib. Nacional (redação do art. 7º do Ato Complem. 31 de 28-12-66), nos seguintes têrmos:

> "Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interêsse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interêsse 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 do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos."

Como se vê pela redação dêsse artigo, a cobrança da taxa, baseada no exercício do poder de polícia, não corresponde a nenhum serviço prestado ao contribuinte.

Quando a Autoridade, no exercício do poder de polícia, concede uma licença ao cidadão para a prática de um ato ou exerce fiscalização sôbre suas atividades, o interessado nada recebe em troca, a não ser o reconhecimento de sua liberdade para a prática do citado ato ou o exercício das referidas atividades.

Não se pode considerar isso como uma contraprestação da taxa paga.

Perde assim êsse tributo a sua característica essencial.

Além disso, dará margem, certamente, a abusos futuros, da mesma forma que deram o extinto impôsto sôbre atos regulados por lei local e o impôsto de licença, dado que a maioria das atividades locais é fiscalizada pelos poderes municipais.

Nesta altura, cabe indagar: é conveniente a manutenção dêsse tributo no nosso sistema tributário?

À primeira vista parece justificada a sua existência.

De fato, na cobrança do impôsto não há contraprestação, o que existiria na taxa, justificando, portanto, a existência dos dois tributos, com causa jurídica diversa.

No entanto, essa contraprestação é falaz.

Como acabamos de ver, ela, na realidade, não existe em certos casos abrangidos pelo conceito amplo de taxa adotado no nosso sistema tributário.

Além disso, nem se faz necessário que o serviço seja realmente prestado; basta que seja pôsto à disposição do contribuinte.

Mesmo que êste não tenha necessidade dêle ou não possa utilizá-lo por circunstâncias pessoais, ainda assim deve pagá-lo.

Nesse ponto a taxa tem a mesma característica do impôsto: é obrigatória.

Em outro ponto ainda se assemelha ela ao impôsto, mesmo quando haja um serviço específico e divisível prestado diretamente ao contribuinte: é o excesso de valor da taxa em relação ao serviço recebido.

De fato, não há qualquer dispositivo constitucional ou legal exigindo a comutatividade das prestações no caso da taxa.

Também a doutrina e a jurisprudência não consideram êsse elemento como característico da noção de taxa.

Assim sendo, se um serviço vale, na realidade, 100 e é tributado por 200 ou 300, é evidente que o excesso não constitui contraprestação; é, de fato, um impôsto.

Como seria impraticável exigir a comutatividade, pois, para a cobrança de cada débito seria necessário provar todos os custos e tôda a receita referente à taxa, é indubitável que, a continuar-se a cobrar taxas, fica sempre reservado às pessoas jurídicas de direito público cobrar impostos com êsse nome, pelo expediente de aumentar o valor das taxas em relação aos serviços prestados ou postos à disposição.

Aliás é uma contradição do sistema exigir-se, para que se possa cobrar uma taxa, que o serviço a ser prestado seja específico e divisível (art. 19, II, da Constituição Federal), quando não é obrigatório que êle seja prestado, bastando que seja pôsto à disposição do contribuinte.

É mais uma maneira indireta de transformar uma taxa em impôsto.

Com essa possibilidade de serem cobrados impostos com o nome de taxa, poderá ser fraudado o dispositivo constitucional que veda criar impostos em certos casos (art. 20, III, da Constituição).

Se a exigência de ser o serviço divisível não é suficiente, como vimos, para dar especificidade ao conceito de taxa, como relação jurídica bilateral, é ela, por outro lado, prejudicial, na prática, à cobrança de certas taxas.

Vejamos, por exemplo, taxas que correspondem realmente a serviços prestados como a de iluminação de logradouros e a sua conservação.

São serviços que beneficiam diretamente os imóveis de um determinado logradouro, que justificam plenamente a cobrança de uma taxa, onde existe, na verdade, uma bilateralidade de prestações.

No entanto, não são serviços divisíveis; são serviços unificados, prestados a um conjunto de contribuintes, em bloco.

Assim, nesse caso, em que há contraprestação, não se pode cobrar taxa, quando se pode cobrá-la em casos em que ela não existe.

Outro ponto do nosso sistema constitucional relativo às taxas é aquêle em que se proíbe que, na sua cobrança, se tome como base de cálculo o que tenha servido para a incidência dos impostos. (§ 2º do art. 19 da C.F.).

Não há qualquer motivo para essa proibição.

Não é a base de cálculo, em geral, que caracteriza o tributo, embora, em certos casos, ela se confunda, na verdade, com o seu fato gerador.

Em todo caso, a regra não precisaria ter a amplitude, a generalidade que tem, dificultando o cálculo de certas taxas.

Assim, por exemplo, algumas taxas, como água, esgôto etc., poderiam perfeitamente ter a mesma base de cálculo do impôsto predial e serem cobradas juntamente com o mesmo, facilitando a mecanização do cálculo e da emissão da dívida.

Não há dúvida que, no caso, os fatos geradores são diversos e que os relativos às taxas estão bem caracterizados, não se podendo confundi-los com o do impôsto.

Caberia a proibição para aquelas hipóteses em que a base de cálculo, na realidade, está intimamente ligada ao fato gerador,

como, por exemplo, no caso dos impostos sôbre a circulação de bens, onde, normalmente, não se pode vislumbrar prestação de serviço.

Dissemos "normalmente" de caso pensado, dado que com a possibilidade de se cobrar taxa pelo exercício do poder de polícia, nada impediria que as pessoas de direito público, ao instituir uma fiscalização sôbre gêneros ou mercadorias, cobrem taxas sôbre o valor destas.

Vemos assim que o próprio alargamento demasiado do conceito de taxa cria novos problemas de tributação.

E mais uma vez se constata que o tributo, a que se convencionou denominar "taxa", não tem uma unidade intrínseca, apresentando-se cheio de contradições internas e com a realidade fiscal e financeira.

Como medida de simplificação do nosso sistema tributário, seria preferível abolir, como autônoma, essa forma de tributação, podendo os serviços do Estado ser remunerados pelo sistema dos preços públicos, não obrigatórios onde não houvesse solicitação do contribuinte para sua prestação, mas uniformes para todos que quisessem utilizá-los.



Espécies tributárias – Imposto de Renda (IR)



Adicional estadual de Imposto de Renda: declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo e limites da repetição de indébito

Helcio Alves de Assumpção *

1. A Constituição Federal de 1988, inovando em relação ao direito anterior, conferiu aos Estados competência para instituir

> "adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas e jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital" (art. 155, II).

Com base nesta previsão, o Estado do Rio de Janeiro, a exemplo de outras unidades federativas, criou o imposto, por meio da Lei 1394, de 2.12.88, que passou a produzir efeitos a partir de 1989.

2. Contra a validade da Lei estadual, e, portanto, contra a exigência do tributo, mais de um argumento foi levantado.

3. Um deles foi o de ofensa ao princípio da anterioridade.

Partindo-se da premissa de que o fato gerador do adicional era, não o mero pagamento do imposto de renda, mas o próprio fato gerador do imposto de renda, isto é, a aquisição da disponibilidade de renda - imposto de que o tributo constituiria simples adicional, como, aliás, o seu nome sugere, embora daí não deva extrair-se conclusão definitiva sobre o assunto -, sustentou-se que o tributo não poderia ser cobrado em 1989, por ter sido a lei editada em 1988, ano em que se teria verificado o fato gerador.

Objetou-se, porém, que, nem a Constituição Federal, nem a Lei 1394/88 aludia ao fato gerador do imposto de renda, mas tão-somente ao respectivo pagamento, tudo indicando que aí se achava a definição do fato gerador do adicional. Ocorrendo em 1989 o fato, e tendo sido a lei promulgada em 1988, não havia razão para excluir, em nome do princípio da anterioridade, a exigibilidade do tributo, no que se refere a pagamentos verificados em 1989.

Na Justiça estadual, a tese ficou vencida.

4. Outro argumento foi o de que a criação estadual do imposto não poderia ocorrer antes da promulgação da lei complementar prevista no art. 146, III, da Carta Fede-

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 03 (3ª Fase), jan./jun. 1996, p. 73-87.

ral, necessária, segundo alguns, para que se definissem fato gerador, base de cálculo, alíquota, contribuintes e demais aspectos concernentes ao tributo.

Considerou-se, todavia, que estes elementos já estavam explicitados o *quantum satis* no texto da Constituição Federal.

A iniciativa estadual encontrava amparo, além disto, no art. 34, parágrafo 3º, do ADCT da Constituição, segundo o qual "promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto."

Justificava-se, ademais, pela circunstância de que a lei complementar reclamada se circunscreveria a "normas gerais", podendo invocar-se, ao menos analogicamente, o art. 24, parágrafo 3º, da Lei Maior: aludindo o preceito aos casos previstos no *caput*, de competência legislativa concorrente, e dispondo que, nas matérias nele previstas, a União se limitará ao estabelecimento de normas gerais, estatui que "inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades."[1]

Na doutrina, aliás, vozes autorizadas já se levantaram no sentido de ser desnecessária, em princípio, a edição da lei complementar prevista no inciso III do art. 146, para que os entes políticos instituam os tributos previstos na Lei Maior e não disciplinados, ainda, por lei complementar.[2]

Também este entendimento ficou vencido na Justiça estadual.

5. No início de 1993, contudo, o Supremo Tribunal Federal, julgando recursos extraordinários, em pelo menos duas oportunidades distintas, e, nas duas, através de votações unânimes do Plenário, declarou a inconstitucionalidade da Lei 1394/88 - RE 136.215, 18.2.93, Pleno, votação unânime [3]; RE 140.887, 18.2.93, Pleno, votação unânime.[4]

O fundamento do primeiro dos acórdãos acima indicados (RE 136.215), relatado pelo eminente Ministro *OCTÁVIO GALLOTTI*, não foi qualquer dos que se encontram expostos, mas outro: a necessidade, que a Suprema Corte identificou, da promulgação da lei complementar prevista, não no inciso III, mas no inciso I do art.

---

(1) O dispositivo foi mencionado, no julgamento do RE 136.215, no voto do eminente Min. *OCTÁVIO GALOTTI*, que lhe deu o sentido de ensejar a criação de tributos pelos Estados independentemente da lei complementar prevista no art. 146, III.

(2) Dentre elas, merece destaque a de *GILBERTO DE ULHOA CANTO*, cujo pensamento está contido em trabalho publicado sob o título *Lei Complementar* no *Caderno de Pesquisas Tributárias*, 15, dedicado à **Lei Complementar Tributária**, São Paulo, 1990, pp. 1 e segs. e, especialmente, pp. 20/6; no mesmo sentido, no aludido volume, manifestam, lado a lado com respeitáveis opiniões contrárias, *JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO* (pp. 119/20), *SACHA CALMON NAVARRO COELHO* (pp. 151/2), *PLÍNIO JOSÉ MARAFON* (pp. 163/7) e *EDVALDO PEREIRA BRITO* (p. 570).

(3) Seleções Jurídicas ADV, 1993, pp. 47 e segs.

(4) Boletim de Jurisprudência ADV, 1993, nº 62604, p. 482.

146, destinada, nos termos constitucionais, a dirimir conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o DF e os Municípios.

Comparando a legislação do Rio de Janeiro com a de São Paulo, e vislumbrando, em diferenças existentes quanto à definição do fato gerador, a possibilidade de conflitos, com a eventualidade de prejuízos para o contribuinte, a Suprema Corte entendeu que somente a edição da aludida lei complementar se revelaria hábil para solucioná-los, e reconheceu a inconstitucionalidade.[5]

O segundo acórdão (RE 140.887), relatado pelo eminente Ministro *MOREIRA ALVES*, chegando embora ao mesmo resultado, não percorreu exatamente o mesmo caminho. Da leitura do voto se extrai que foi enfatizado o - discutido - caráter de adicional do tributo, que impediria visualizá-lo como entidade autônoma, e que se reputou, possivelmente diante disto, necessária a edição de lei nacional, que desse tratamento uniforme aos diferentes aspectos do imposto, sobre os quais poderia, a não ser assim, manifestar-se conflito de competência entre Estados, Distrito Federal e União. São palavras do ilustre Ministro:

> "Quer se considere que o fato gerador desse adicional é o pagamento à União a título de imposto de renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital ..., quer se considere que o fato gerador é o imposto de renda ..., o que é indubitavelmente certo é que a legislação complementar de princípios gerais terá de impor à União disciplina do imposto de renda que permita, para efeito de exigência, arrecadação e cobrança pelos Estados e Distrito Federal, se identifique o que o contribuinte do imposto de renda é devedor ou foi pagador por incidência sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, de um lado, e, de outro, sobre rendas que não estas, como decorrentes de trabalho, tendo em vista o sistema de antecipações e de reajustes, bem como as faixas de isenção ou de alíquotas diversificadas e as deduções que se aplicam às rendas englobadamente. ... Por outro lado, há uma série de aspectos que estão a exigir normas gerais de cunho nacional, por não se circunscreverem ao âmbito territorial do Estado ou do Distrito Federal ... Por exemplo, nos casos de retenção do imposto de renda na fonte, quando a fonte retentora está situada em Estado diverso daquele em que tem domicílio o contribuinte identificado, hipótese em que ou se criará a obrigação de aquela fazer a retenção do adicional no Estado de domicílio do contribuinte ... ou se terá de criar a obrigação de aquela (a fonte retentora) comunicar a

[5] No julgamento do RE 136.215, o Min. *MARCO AURÉLIO*, embora tenha acompanhado, na conclusão, os demais membros da Corte, adotou posição até certo ponto divergente: considerava supérflua a edição de lei complementar para a cobrança do tributo, mas o definia como mero adicional, cujo fato gerador era o do imposto de renda, entendendo, por isto, que a legislação do Rio de Janeiro deixara de ater-se aos parâmetros constitucionais ao definir o fato gerador e ofendera o princípio da anterioridade.

> este (o contribuinte) a retenção que está fazendo, permitindo-se a este que efetue o pagamento do adicional no Estado em que é domiciliado em data diversa da em que a retenção foi efetuada (o que também terá de resultar de norma nacional)."

6. Não se mostra imune à crítica, *data venia*, a posição adotada, nos dois julgados, pelo Supremo Tribunal Federal.

O fundamento do primeiro (RE 136.215) é a ausência de lei complementar capaz de solucionar conflitos de competência, em matéria tributária, entre Estados (art. 146, I).

O conflito que se concebeu e se reputou necessário viesse a ser dirimido por lei complementar, diz respeito à definição do fato gerador do adicional.

Alegou-se especificamente que o Estado de São Paulo adotou como fato gerador o do próprio imposto de renda, enquanto o do Rio de Janeiro, o pagamento do imposto de renda, de sorte que, ocorrendo eles em momentos distintos, se o contribuinte, no início do ano, transferisse domicílio de São Paulo para o Rio de Janeiro, seria devedor do adicional nos dois Estados da Federação.

O argumento, *data venia*, não convence.

É que o fato gerador - como previsão abstrata de situação de fato apta a gerar a obrigação tributária - está descrito na Constituição Federal, e não comporta alteração, nem pela lei complementar dada como necessária, nem por qualquer outro ato normativo.

Pode-se discutir - e foi efetivamente discutido [6] - se, à luz do texto constitucional, constitui fato gerador do adicional o mero pagamento do imposto de renda, como se entendeu no Estado do Rio de Janeiro, ou, diferentemente, o próprio fato que constitui pressuposto do imposto de renda, como entendeu o legislador paulista.

A questão se resolve, contudo, pela interpretação do texto constitucional, que precisamente ao Supremo Tribunal Federal compete, em última análise, realizar.

Se algum Estado - Rio de Janeiro, São Paulo, ou qualquer outro -, ou o Distrito Federal adotou fato gerador diverso do que figura na Carta Magna, isto não evidencia a possibilidade de conflito de competência, que precise ser resolvido por lei complementar nacional, mas a mera possibilidade de Estados, ou o Distrito Federal, fora dos limites da respectiva competência impositiva, editarem leis inconstitucionais, que, como tais, e por isto, devem ser proclamadas.

7. O segundo acórdão, proferido no RE 140.887, está baseado fundamentalmente, também, na possibilidade de conflitos de competência. Mas procura identificar problemas que Estados e Distrito Federal não poderiam, por si mesmos, enfrentar na

---

[6] Parece justo registrar, em favor do legislador do Rio de Janeiro, que pelo menos a letra do dispositivo constitucional aponta no sentido de considerar-se fato gerador o pagamento do imposto de renda.

disciplina do tributo, para exigir a promulgação de lei nacional, suscetível de imprimir-lhes solução uniforme.

As questões apontadas no aresto não possuem, contudo, as características apontadas. A distinção entre rendimentos de capital e rendimentos provenientes de trabalho não só se encontra teoricamente assentada com razoável nitidez, como está praticamente delineada na legislação federal - complementar e ordinária - pertinente ao imposto de renda. A questão relativa à retenção na fonte do imposto de renda não se mostra, com a devida vênia, capaz de trazer, na administração do tributo, problemas de monta, que justifiquem a necessidade de lei nacional e, na sua falta, a proclamação da inconstitucionalidade das leis estaduais editadas sem a respectiva promulgação: a retenção na fonte já acarreta, como é óbvio, a necessidade de ser, dela, o contribuinte informado, e de receber a respectiva comprovação.

8. Se os fundamentos das decisões são, *data venia*, discutíveis, à circunstância acrescia, até outubro de 1993, tratar-se de declaração incidental, que não produz efeito vinculativo geral [7], e pode deixar de ser aplicada pelos demais órgãos judiciais em outros casos que lhes sejam submetidos à apreciação - pelo menos enquanto não suspensa, pelo Senado Federal, a eficácia da lei declarada *incidenter tantum* inválida.[8]

Nem por isto, a manutenção da tese da constitucionalidade pela Justiça comum se mostraria, nas condições apontadas, razoável: criaria para o contribuinte, ou a demorada e dispendiosa necessidade de percorrer todo o caminho necessário para chegar à Suprema Corte, que fatalmente lhe asseguraria resultado favorável, ou a incômoda e injusta situação de, não o fazendo, sujeitar-se ao pagamento de tributo, do qual outras pessoas, em circunstâncias análogas, já se teriam livrado.

A posição e o papel ocupado e desempenhado pelo Supremo Tribunal Federal impõem, por maior que seja a distância que eventualmente se mantenha das posições por ele adotadas, que, em determinadas condições, como esta, em que pelo menos duas votações unânimes do Plenário convergiram para o mesmo entendimento, sejam acatadas as decisões tomadas pelo Tribunal, no mínimo em nome da segurança e da igualdade jurídica.

9. Em 18.10.93, o Senado Federal, tomando por base o julgado proferido no RE 140.887, suspendeu a execução da Lei 1394/88, através da Resolução 83/93. [9]

Anteriormente a isto, porém, em 6.10.93, o Supremo Tribunal Federal, julgando a ação direta de inconstitucionalidade nº 633, por votação unânime, já declarara a

---

[7] Costuma dizer-se que a decisão produz coisa julgada *inter partes*, e não *erga omnes*, como ocorre com a decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade. A expressão é imprópria, porque a declaração de inconstitucionalidade constitui motivo do julgamento do pedido e, como tal, ela própria, sequer *inter partes*, produz coisa julgada.

[8] Constituição Federal, art. 52, X.

[9] **DOU**, 20/10/93, p. 15.638.

inconstitucionalidade da aludida Lei,[10] em acórdão cujo relator foi o eminente Ministro *SIDNEY SANCHES* e cuja ementa é a que segue:

> "Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei 1394, de 2.12.1988, do Estado do Rio de Janeiro. Tributário. Adicional de imposto de renda (art. 155, II, da Constituição Federal). Artigos 146 e 24, parágrafo 3º, da parte permanente da C.F., e art. 34, parágrafos 3º, 4º e 5º do A.D.C.T. O adicional de imposto de renda, de que trata o inciso II do art. 155, não pode ser instituído pelos Estados e Distrito Federal, sem que, antes, a lei complementar nacional, prevista no *caput* do art. 146, disponha sobre as matérias referidas em seus incisos e alíneas, não estando sua edição dispensada pelo parágrafo 3º do art. 24 da parte permanente da Constituição Federal, nem pelos parágrafos 3º, 4º e 5º do A.D.C.T. Ação julgada procedente, declarada a inconstitucionalidade da Lei 1394, de 2.12.1988, do Estado do Rio de Janeiro."

Neste aresto não se introduziu fundamento ou argumento novo, limitando-se o eminente Relator a transcrever parecer da Procuradoria-Geral da República, baseado textualmente nos dois arestos anteriormente mencionados.

Sobre a questão da inconstitucionalidade, não há mais, portanto, o que discutir, já que a decisão da Suprema Corte, proferida em ação direta, produz, independentemente de qualquer deliberação do Senado Federal, eficácia vinculativa geral.

10. É preciso deixar aqui registrado que a recente Emenda Constitucional 3/93 eliminou o adicional do elenco de tributos de competência dos Estados e do Distrito Federal, mantendo-o em vigor apenas até 31 de dezembro de 1995, com redução da alíquota máxima, no exercício de 1995, para dois e meio por cento.

Nem por isto deixa, todavia, a matéria de que se trata neste trabalho de assumir relevância prática.

Não tendo sido promulgada a lei complementar reclamada pela Suprema Corte, não há dúvida de que a exigibilidade do imposto, daqui para frente, será justificadamente posta em xeque pelos respectivos contribuintes, mesmo que os Estados viessem a promulgar novas leis - leis que, segundo entendimento expresso pela Suprema Corte, passam a ter, como pressuposto inarredável, lei complementar federal ou nacional, ainda não editada.

No Estado do Rio de Janeiro, aliás, já começam os contribuintes a ingressar em juízo para livrarem-se da imposição.

Há, porém, outro aspecto a considerar.

---

[10] **DJU**, 8/10/93, p. 20.975. A decisão, por sua anterioridade, terminou por tornar inócua, na verdade, a subseqüente Resolução do Senado Federal, da qual, de acordo com entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, só há razão para cogitar na hipótese de declaração incidental, cujos efeitos se circunscrevem ao caso decidido, cabendo ao Senado, através da "suspensão", ampliá-los, mas não na de ação direta de inconstitucionalidade, cuja decisão é por si só suficiente para, com eficácia *ex tunc*, fazer desaparecer do mundo jurídico a lei declarada inconstitucional.

11. Como conseqüência do reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei 1394/88, não parece minimamente difícil prever venha a Justiça a presenciar uma "enxurrada" de ações - já iniciadas no Estado -, propostas com o objetivo de reaverem, os que pagaram o tributo nestes mais de quatro anos, o respectivo *quantum*, acrescido, possivelmente, de juros e correção monetária, e é para esta eventualidade que pretende voltar-se este trabalho.

Sem poder mensurar o impacto, sobre o erário estadual, de uma eventual devolução de tudo quanto, até agora, o Estado recebeu enquanto se considerou válida a Lei estadual, ainda assim a perspectiva é suficientemente grave, e sugere reflexão, sob mais de um prisma.

12. À primeira vista - e falo aqui como leigo na matéria -, a repetição se mostraria inevitável: se o Estado recebeu tributo criado por lei que vem a ser considerada inconstitucional, recebeu os valores indevidamente, e o contribuinte, que os pagou, teria o direito de reavê-los.

13. O direito à repetição de indébito tributário não parece resultar automaticamente, porém, do simples reconhecimento da inconstitucionalidade da lei com base na qual foi pago.

A doutrina especializada e a jurisprudência opõem justificadamente limites à existência, em casos tais, de um indiscriminado e incondicionado direito à restituição.

14. Do tema cuida *ex professo* excelente monografia de ilustre tributarista, *RICARDO LOBO TORRES* [11], que inclusive destaca, em tópico individualizado, a hipótese de que ora se cogita: ser declarada inconstitucional lei com base na qual foi pago determinado tributo.

Nela se encontra a indicação de mais de uma tese, algumas possivelmente aplicáveis à hipótese, e suscetíveis de levar ao reconhecimento, sob certas circunstâncias, da inexistência do direito à repetição, baseadas na idéia de que à decisão de inconstitucionalidade, proclamada após ao pagamento do tributo, não pode atribuir-se eficácia *ex tunc* absoluta e indiscriminada.

Arrola-se como limite à retroatividade da declaração de inconstitucionalidade, no campo tributário, a existência de situações jurídicas já inteiramente consolidadas sob o império da norma posteriormente considerada inconstitucional, destacando-se especificamente: a incidência, sobre elas, de coisa julgada material, a presença de lançamento definitivo e a fruição, pelo contribuinte, nos denominados tributos "causais", como as taxas de serviço público, de vantagens econômicas proporcionadas pela atividade custeada pelo tributo. [12]

---

[11] *Restituição de Tributos*, Rio de Janeiro, 1983.
[12] *Restituição de Tributos* cit., pp. 97 e segs.

15. O ponto relativo à possibilidade - e, talvez, à necessidade - de serem opostos limites à eficácia *ex tunc* da decisão de inconstitucionalidade se revela particularmente interessante, e merece que sobre ele se detenha brevemente a atenção.

Trata-se de determinar os efeitos do reconhecimento da inconstitucionalidade - questão que é, aliás, genérica, não circunscrita ao âmbito tributário, e se coloca, como tal, em relação ao controle judicial de constitucionalidade, qualquer que seja o regime que para ele adote o ordenamento jurídico.

Registra o problema, em sua primorosa monografia, *CAPELLETTI*,[13] que, em análise de direito comparado, conclui que, por diferentes caminhos, terminam os sistemas jurídicos - tanto os que têm por origem o norte-americano, em que a lei inconstitucional é considerada nula, por decisão cujos efeitos retroagem à sua edição, *ex tunc*, quanto os que têm por modelo o austríaco, em que a lei inconstitucional se considera anulável, por decisão cujos efeitos se contam da respectiva emissão, *ex nunc* - por convergir para resultados até certo ponto semelhantes:

> "como na Áustria as exigências práticas levaram, em 1929, a uma atenuação do rigor téorico da doutrina da não retroatividade, assim, por outro lado, nos Estados Unidos da América, como já foi aludido, e, igualmente, na Alemanha e na Itália, as exigências práticas induziram a atenuar notavelmente a contraposta doutrina da eficácia *ex tunc*, ou seja, da retroatividade."

Inclui expressamente, aliás, o eminente processualista peninsular, entre casos exemplares, sugestivos da necessidade de temperar-se a eficácia *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade, ao lado das hipóteses de haver exercido função pública servidor eleito ou nomeado com base em lei muito tempo depois declarada inconstitucional, ou de ter uma pessoa, durante muitos anos, recebido pensão, ou celebrado contratos, com respaldo em lei que seja posteriormente declarada inconstitucional, a de ter o Estado cobrado tributo durante largo período de tempo, com fundamento em lei que vem a ser declarada anos depois inconstitucional.

A Constituição portuguesa - de acordo com texto vigente em 1985 -, que comina para a inconstitucionalidade, à semelhança do que ocorre segundo opinião predominante, no direito brasileiro, nulidade para os atos normativos que infringirem a Constituição, e atribui, portanto, eficácia *ex tunc* à decisão de inconstitucionalidade, identifica a questão e procura dar-lhe solução bastante interessante (art. 282º):

> "1. A declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade com força obrigatória geral produz efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional e determina a repristinação das normas que ela, eventualmente, haja revogado.

---

[13] *O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado*, trad. bras. de Aroldo Plínio Gonçalves, Porto Alegre, 1984, pp. 122 e segs.

2. Tratando-se, porém, de inconstitucionalidade ou de ilegalidade por infração de norma constitucional ou legal posterior, a declaração só produz efeitos desde a entrada em vigor desta última.

3. Ficam ressalvados os casos julgados, salvo decisão em contrário do Tribunal Constitucional quando a norma respeitar a matéria penal, disciplinar ou de ilícito de mera ordenação social e for de conteúdo menos favorável ao arguido.

4. Quando a segurança jurídica, razões de eqüidade ou interesse público de excepcional relevo, que deverá ser fundamentado, o exigirem, poderá o Tribunal fixar os efeitos da inconstitucionalidade ou da ilegalidade com alcance mais restrito do que o previsto nos nºs. 1 e 2."

Como se nota do texto, há ressalva expressa para a coisa julgada - com a exceção do nº 3 -, e há cláusula genérica permitindo que o Tribunal Constitucional fixe limites à eficácia retroativa da decisão.

Na doutrina nacional mais recente, alude à questão, também, *GILMAR FERREIRA MENDES* [14], que, depois de anotar ter ficado vencido na Suprema Corte o entendimento sustentado pelo eminente Ministro *LEITÃO DE ABREU*, para quem, atento a considerações de ordem prática, vinculadas à segurança jurídica, a inconstitucionalidade seria decretável em decisão dotada de eficácia *ex nunc*, menciona que "exigências de ordem prática provocam a atenuação da doutrina da nulidade *ex tunc*", aludindo a caso decidido pelo Supremo Tribunal Federal, que deixou de reconhecer a invalidade de atos praticados por servidor estadual cuja investidura se fundou em lei declarada inconstitucional (RE 78.594), e afirmando que a presença de coisa julgada, alçada a nível constitucional, certamente constitui limite à eficácia de declaração de inconstitucionalidade.

16. É possível que, para repelir a repetição, em casos nos quais não se revele justa, não seja viável trilhar por inteiro este caminho, cujo emprego se mostra, no mínimo, problemático - até por ter sido teoricamente pouco estudado e praticamente pouco explorado. Sobre a relevantíssima questão dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, e especificamente sobre os limites em que deve operar-se a retroatividade da decisão que a proclama, não se ergueram entre nós construções suscetíveis de fácil manuseio, e se encontra em mora a doutrina nacional, que tem diante de si mesma formidável problema prático, à espera de equacionamento e solução.

Não é possível deixar sem registro, contudo, que o caso aqui cogitado - de que se serve, inclusive, *CAPELLETTI* para demonstrar a existência de situações nas quais a eficácia retroativa se mostra flagrantemente inconveniente - constitui exemplo

[14] *Controle de Constitucionalidade*, São Paulo, 1990, pp. 278 e segs.

marcante da necessidade da existência de mecanismos capazes de, dentro de certos parâmetros, cuja definição não é fácil, preservar a segurança das relações jurídicas diante de decisões de inconstitucionalidade: durante mais de quatro anos, pagou-se e cobrou-se o adicional, com a chancela, durante este período, do Poder Judiciário, até que a Suprema Corte - exercendo função que lhe está afeta e evidentemente não se contesta aqui - proclamou a inconstitucionalidade.

17. Dos limites assinalados - na Constituição de Portugal e nas exposições de *RICARDO LOBO TORRES* e de *GILMAR FERREIRA MENDES* -, há um cujo emprego, de qualquer sorte, não pode comportar qualquer dúvida: é o que concerne à existência de coisa julgada sobre a exigibilidade do tributo.

Se eventualmente - e talvez a hipótese não seja rara - o contribuinte ingressou em juízo, para declarar a ausência de obrigação de pagar o adicional em relação a determinado período, e transitou em julgado decisão que julgou improcedente o pedido, não há como reconhecer-lhe o direito à repetição, que entraria em choque com a autoridade da coisa julgada da decisão - merecedora, aliás, de proteção constitucional.

Proposta ação de repetição de indébito nestas circunstâncias, cumpriria ao juiz, reconhecendo a coisa julgada material, julgar improcedente o pedido.

Restaria a possibilidade de rescindir-se a sentença trânsita em julgado, com fundamento em violação de lei (CPC, art. 485, V).

É duvidoso, contudo, possa o contribuinte, nestas circunstâncias, intentar proveitosamente ação rescisória, já que, segundo o enunciado 343 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, "não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei quando a decisão rescindenda se tiver fundado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais" [15] - e ainda que se atente para a impressionante unanimidade de opiniões colhidas na Suprema Corte, não há como deixar de considerar que, sobre a questão, dezenas ou centenas de vezes se pronunciaram os Tribunais do País, em sentido oposto ao adotado pelo Supremo Tribunal Federal.

18. Fora daí, isto é, de haver coisa julgada sobre a existência da obrigação tributária, cumpre assinalar, como acentua com toda propriedade *RICARDO LOBO TORRES* [16] , que a repetição de indébito se inspira menos na necessidade de estabelecer controle da legalidade dos atos do Fisco e desfazer aqueles que não se mostrem a ela ajustados, e mais na necessidade de pôr cobro à situação que entra em conflito com elementares sentimentos de justiça e eqüidade , e contra a qual, desde priscas eras, se voltam, de variados modos, o legislador e a doutrina: a de, sem causa juridicamente relevante, uma pessoa enriquecer, à custa de outra, que, correlatamente, vem a empobrecer.

---

[15] Sobre divergências quanto à aplicabilidade do verbete a normas constitucionais, cf. THEOTONIO NEGRÃO, *Código de Processo Civil*, 24ª ed., São Paulo, 1993, pp. 330/1, nota 22 ao art. 485.

[16] *Restituição de Tributos* cit., p. 69.

Para que vingue a ação de repetição, não basta, portanto, ter sido pago tributo que se haja, mais tarde, considerado indevido.

Mostra-se imprescindível, ademais - *ad instar*, aliás, do que ocorre no campo do direito privado - , que tenha havido efetivo e demonstrado empobrecimento do *solvens*, com real e comprovado impacto sobre sua capacidade contributiva.

Ora, esta situação - que corresponde ao que em regra acontece aos tributos pagos fora da atividade empresarial, por pessoas que os suportam e constituem o último elo de uma corrente - não se verifica habitualmente, como é notório, com os tributos pagos por empresas, que, justificadamente - embora em limites nem sempre razoáveis -, de ordinário embutem no preço dos seus produtos e serviços - na maior extensão em que isto se mostre possível - a carga tributária que lhes onera a atividade.

Pois bem: nos casos por último assinalados, em que os tributos se repassam integralmente a terceiros, o pagamento do tributo não acarreta, para o *solvens*, como é óbvio, qualquer diminuição patrimonial.

Deferir a repetição, em tais hipóteses, ensejaria, portanto, para o contribuinte, como parece desnecessário demonstrar com maior desenvolvimento, um enriquecimento: a perda sofrida pelo pagamento do imposto foi "compensada" pelo repasse do tributo a terceiros; reaver o *solvens* o que pagou constituiria, para ele, causa de acréscimo em seu patrimônio, que estaria maior depois da repetição do que era antes de que efetuasse o pagamento do tributo.

Trata-se de situação injustificada, com a qual parece necessário não compactuar - em obséquio aos princípios que regem em geral, a doutrina do enriquecimento sem causa, senão em nome da moralidade.

Em favor da repetição, nestas circunstâncias, não se dirá que, sem ela, o tributo, indevido, porque fundado em lei inconstitucional, enriqueceria sem causa a Fazenda Pública.

Em tema de repetição de tributo cumpre ter permanentemente presente a sempre atual lição do eminente Ministro *VICTOR NUNES LEAL*, que declarava que, diante do dilema irredutível entre enriquecer-se sem causa a Fazenda, com a não devolução do tributo indevidamente cobrado, e enriquecer-se sem causa o contribuinte, que não tivesse suportado, com a tributação ilegítima, qualquer diminuição em seu patrimônio, ser sempre preferível optar-se pelo enriquecimento da Fazenda, já que a atuação do Estado tem por fim a satisfação de interesses da coletividade, e constitui, portanto, dos males, o menor:

> "Seria menos justo proporcionar-lhe (ao contribuinte de direito) um sobrelucro sem causa, para seu proveito pessoal, do que deixar esse valor em poder do Estado, que presumivelmente já o terá empregado na manutenção dos serviços públicos e na satisfação dos encargos diversos que oneram o tesouro em benefício da coletividade. Se o dilema é sancionar um enriquecimento sem causa, quer a favor do

> Estado, com a carência ou improcedência da ação, quer a favor do contribuinte, se for julgado procedente o pedido, não há que hesitar: impõe-se a primeira alternativa, pois o Estado representa, por definição, o interesse coletivo, a cuja promoção se destina, no conjunto da receita pública, a importância reclamada pelo particular para sua fruição pessoal. Esta solução é a que corresponde à eqüidade, fundamento básico da ação proposta." [17]

19. A exigência de alegação e comprovação da não transferência nos casos em que a repercussão normalmente se verifica encontra amparo no art. 166 do CTN [18] e no entendimento - de aplicação extremamente controvertida e oscilante, é bem verdade - expresso no verbete 546 da Súmula da Suprema Corte:

> "cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte *de iure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo."

20. Convém sublinhar que o enunciado da Súmula - de forma deliberada ou não - não alude, como fazia o verbete por ele substituído [19] , à distinção entre tributos "diretos" e "indiretos"; menciona, apenas, situações em que haja um contribuinte de direito e um contribuinte de fato, pressupondo, assim, e tão-somente, a verificação do fenômeno da repercussão ou da transferência do tributo.

A omissão é perfeitamente justificável, e serve ao propósito de demonstração do entendimento aqui defendido.

Poucas matérias comportarão tanta discussão entre os tributaristas do que a distinção entre tributos "diretos" e "indiretos", ou do que a existência de tributos que, por si mesmos, comportem repercussão, e outros, que a ela sejam categoricamente refratários.

Não constituiria, aliás, exagero dizer que, sobre a classificação, a única unanimidade que se logra colher entre tributaristas é a de que se mostra mais ou menos inútil, diante das insuperadas dificuldades que despontam ao tentar-se estabelecer critério que lhe sirva de base e de empreender a tarefa de especificar quais são os tributos diretos e quais são os indiretos.

O eminente *RUBENS GOMES DE SOUZA*, por exemplo, negava que a repercussão fosse fenômeno que só pudesse verificar-se nos denominados "impostos indiretos", afirmando que, ao contrário, poderia, de igual modo, ocorrer nos chamados

---

[17] Trecho do voto, proferido no julgamento do RE 46.450, *apud RICARDO LOBO TORRES, ob. cit.*, p. 18.

[18] O dispositivo precisa, naturalmente, ser lido com o espírito desarmado de preconceitos, considerando-se a justa observação, adiante exposta, de *GILBERTO DE ULHOA CANTO*, segundo a qual não há nenhum tributo que seja, em si mesmo, insuscetível de repercussão - ao contrário do que sugere a letra do texto -, mas tão-somente, casos em que o fenômeno não ocorre.

[19] Súmula, nº 71: "Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto."

"impostos diretos"; em exemplo bastante expressivo para as finalidades deste trabalho, declarava: " basta lembrar a possibilidade de transferência, pelo mutuante ao mutuário, do *imposto de renda* (geralmente dado como imposto direto típico) incidente sobre os juros de empréstimos." [20]

O não menos ilustre Professor e Ministro *ALIOMAR BALEEIRO*, por sua vez, em votos proferidos no Supremo Tribunal Federal, frisando que, "do ponto de vista científico, os financistas ainda não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os fisiocratas do Século XVIII, um critério seguro para distinguir o imposto direto do indireto" [21], e, depois de comparar o problema consistente em determinar se um imposto é direto ou indireto nada menos do que à "quadratura do círculo", assinalava que " a repercussão é condicionada por diversas variáveis, das quais as mais importantes se prendem à lei da oferta e da procura e às circunstâncias da conjuntura econômica"; frisava, mais, que a transferência "pode acontecer ou não acontecer, em relação ao mesmo imposto", asseverando tratar-se de "fenômeno mutável e inconstante como *la pluma al vento*"; e exemplificava, do modo pitoresco que lhe era peculiar: "Uma pessoa vai à feira vender peixe e alface. Se ela não vende até o meio-dia a mercadoria é perecível e: ou ela põe fora, ou vende por qualquer preço. Isso eu vejo todo sábado em Copacabana. Nesses casos, o imposto, se houver, é suportado pelo vendedor, porque não pode forçar o preço, nele incluído o tributo." [22]

Em obra recente, *BERNARDO RIBEIRO DE MORAES*, de quem, em parte, se retiraram as opiniões acima expostas, depois de afirmar ceticismo quanto à solução do problema de saber se um tributo é direto ou indireto, alinha e desenvolve, em exposição didática, três diferentes critérios - que denomina de francês, anglo-saxão e italiano -, a nenhum dos quais termina por prestar adesão. [23]

Expressando opinião insuspeita, porque emitida por quem se opõe, pelo menos *de lege ferenda*, à doutrina encampada pelo direito positivo e pela Suprema Corte, o eminente *GILBERTO DE ULHOA CANTO*, antes de afirmar peremptoriamente, do alto de sua autoridade, que simplesmente não existe qualquer critério jurídico apto a identificar, dentre as espécies tributárias, em si mesmas e abstratamente consideradas, as que comportam e as que não comportam transferência - sendo, por conseguinte, ontologicamente falso o pressuposto contrário de que parte o art. 166 do CTN -, assevera categoricamente:

> "Em verdade, o que se pode afirmar é, tão-somente, que os impostos sobre a produção e a circulação se prestam, melhor do que os sobre a renda e o patrimônio, à transferência do respectivo encargo financei-

---

[20] *Apud BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, Compêndio de Direito Tributário*, I, 3ª ed., Rio de Janeiro, 1993, p. 433 - sem grifos no original.
[21] Voto no ERE 47.624, transcrito no *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro, 1983, p. 566.
[22] *Apud BERNARDO RIBEIRO DE MORAES*, ob. e vol. cits., pp. 432/3.
[23] *Ob. e vol. cits.*, pp. 434 e segs.

ro, justamente por incidirem sobre operações que se realizam necessáriamente entre duas ou mais pessoas e têm por objeto os próprios bens sobre os quais o imposto irá incidir ou considerar como base de incidência. Mas *até o imposto sobre a renda pode ser repercutido*. O imposto predial pode ser repassado ao locatário do imóvel. Em suma, qualquer tributo pode ser transferido, ainda que alguns deles sejam mais suscetíveis de o serem do que outros."[24]

21. Contra a exigência da alegação e prova da não-transferência, nos casos indicados, não se dirá com proveito, por outro lado, que termina por colocar sobre os ombros do contribuinte o encargo de provar fato negativo, e que esbarraria, por isto, na máxima segundo a qual *negativa non sunt probanda*.

O princípio segundo o qual os fatos negativos não comportam prova - inspirado, como demonstra a mais autorizada doutrina, em equivocadíssima interpretação de texto de *PAULO* [25] -, além de não encontrar qualquer amparo no direito positivo, é, na verdade, do ponto de vista lógico ou filosófico, falso.

Como vem assinalado na mais alentada obra de direito probatório entre nós escrita [26], toda proposição negativa pode, em regra, ser convertida em afirmação, e vice-versa: quando se assevera que certa pessoa não morreu - fato negativo -, afirma-se que está viva - fato positivo, cuja demonstração não demanda, de ordinário, maiores dificuldades; quando se nega que *CAIO* estivesse em determinado lugar em certo momento - fato negativo - afirma-se que se achava em outro - fato positivo, comprovável em regra; quando se recusa a determinada coisa uma qualidade - fato negativo -, afirma-se, nela, a presença de outra, diversa ou contrária - fato positivo -, de sorte que, ressalvadas as denominadas negativas indefinidas - e não pela circunstância de constituírem negações, mas pela de serem indefinidas -, há sempre como produzir-se a prova da afirmação.

É lição perfeitamente aplicável à hipótese de que ora se cogita: somente à custa de uma incompreensível obstinação se persistiria no sofisma de recusar que, ao atribuir-se ao contribuinte o ônus de provar que não transferiu o tributo - fato negativo -, nada se lhe está exigindo senão o cumprimento do encargo de demonstrar que o suportou, fazendo-o incidir sobre seu lucro, e não sobre o custo que cobrou dos consumidores de bens e serviços - o que constitui fato positivo, perfeitamente comprovável.

A inconsistência da objeção pode ser visualizada de outro ângulo. Sequer os mais fervorosos adeptos da idéia de que o adicional deva ser incondicionalmente

---

[24] Cf. trabalho constante de pp. 1 e segs. do volume 8 do *Caderno de Pesquisas Tributárias* dedicado à *Repetição de Indébito*, São Paulo, 1983, p. 9 - grifou-se.

[25] Cf. a respeito *MOACYR AMARAL SANTOS*, *Prova Judiciária no Cível e Comercial*, I, 5ª ed., São Paulo, 1983, pp. 187/8 - que invoca, no particular, opinião de *PONTES DE MIRANDA*.

[26] *MOACYR AMARAL SANTOS*, *ob.* e vol. cits., pp.188/9.

repetido poderiam negar, sem fazer tábula rasa de entendimento firmemente estabelecido na jurisprudência, que, nos mal denominados tributos "indiretos", a repetição exige a prova da não-transferência do imposto. Ora, a prova, que neste trabalho se está exigindo para a devolução do adicional, é exatamente a mesma, que correntiamente se considera perfeitamente possível em outros casos, e não se pode considerar a mesma prova ali admissível e aqui incabível, sem grave atentado à lógica.

22. Não milita, do mesmo modo, contra a exigência de alegar e provar a não-transferência do imposto a eventual dificuldade que, num ou noutro caso, isto crie para o contribuinte.

Na medida em que se considere o empobrecimento do *solvens* pressuposto do direito à repetição, não há como abrir-se mão da respectiva demonstração, não se justificando, além disto, qualquer atenuação do rigor na aplicação das regras do ônus da prova, e muito menos a respectiva inversão: nos casos, raros, em que doutrina e jurisprudência procedem de um ou de outro modo, partem da suposição de que a situação a ser demonstrada corresponde àquilo que *plerumque accidit*, e não do oposto, como se verifica nos casos aqui cogitados.

23. A conclusão a que se chega, após as considerações feitas ao longo do trabalho, é, por conseguinte, a de que, tendo sido o adicional pago por empresa, contra a qual pesa a presunção - *hominis* - de que transferiu o tributo, a repetição não pode dar-se, em ação proposta para este fim, a menos que se alegue, e se logre cabalmente provar, o empobrecimento do *solvens* - isto é, que o valor correspondente ao imposto incidiu sobre o seu lucro, não tendo sido, sob qualquer forma, repassado ao preço dos produtos e serviços que produz ou presta, e cobra por eles.

Não feita a alegação, ou não produzida prova do fato, o pedido deve julgar-se improcedente.

---

* **Helcio Alves de Assumpção** é Procurador de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Livre-Docente de Direito Processual Civil da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Professor Adjunto da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.



Espécies Tributárias – Imposto Sobre Serviços (ISS)


DIREITO
ROMANO

Imposto Sobre Serviços

SIMÃO ISAAC BENJÓ *

Não incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) nos contratos de transferência ou cessão de marca e de licença para uso de marca.

Contrato de locação de coisa móvel em nada se identifica com os contratos de transferência ou cessão de marca e de licença para uso de marca, uma vez que os três negócios jurídicos guardam tipicidade própria.

A cessão ou transferência de marca e a licença para uso de marca têm sua definição em lei especial e não podem ser consideradas serviços.

A cessão ou transferência de marca e a licença para uso de marca não estão sujeitas ao Imposto Sobre Serviços (ISS), por falta de previsão na Constituição Federal e até mesmo na Lei Complementar, que instituiu a Lista de Serviços.

Atenta contra a Constituição Federal a inclusão da simples locação de coisa móvel na Lista de Serviços.

- *I* -

Indagações Básicas

1. No tocante à cobrança do Imposto Sobre Serviços sobre as receitas provenientes de contrato de cessão de registro ou de pedido de registro e de licença de uso de marca, surgem as seguintes indagações:

I - Os contratos de cessão de registro ou de pedido de registro de marca e de licença de uso de marca são identificáveis como contratos de locação de coisa móvel?

II - A cessão de registro ou de pedido de registro e a licença para uso de marca, podem ser consideradas como serviços?

III - A cessão de registro ou de pedido de registro e a licença para uso de marca estão sujeitas ao Imposto Sobre Serviços (ISS), tendo em vista a falta de previsão na Constituição Federal e até mesmo diante da Lei Complementar Federal que instituiu a Lista de Serviços?

IV - Pode a Lei Complementar, para efeito de incidência do ISS, incluir na Lista, como serviço, a simples locação de coisa móvel?

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 03 (3ª Fase), jan./jun. 1996, p. 179-189.

- II -

Fundamentação

2. O contrato de cessão de registro ou de pedido de registro e o de licença de uso de marca registrada são contratos típicos.

3. Vejam-se as peculiaridades, segundo a legislação ainda vigorante, uma vez que o novo diploma sobre direitos e obrigações relativos à propriedade industrial (Lei nº 9.279, de 14.05.96), só entrará em vigor um ano após a sua publicação (D. Oficial da União de 15.05.96), nos termos do artigo 243, no tocante à matéria ora tratada.

I - Do contrato de cessão ou transferência de marca, à luz do Código da Propriedade Industrial (Lei nº 5.772, de 21.12.1971):

> "Art. 87 - A propriedade da marca poderá ser transferida por ato "*inter vivos*"...
>
> Parágrafo único - O novo titular deverá preencher os requisitos legais para o pedido de registro..."

Trata-se, portanto, de contrato que visa a transferência da propriedade da marca, vale dizer, a retirada do bem do patrimônio do cedente e o conseqüente ingresso no do cessionário. Isso nada tem a ver com locação de coisa, que tem como pressuposto a devolução do bem locado (coisa infungível), uma vez finda a locação.

II - Do contrato de exploração ou de licença de uso de marca (artigo 90 da mesma Lei nº 5.772/71):

> "Art. 90 - O titular de marca ou ... poderá autorizar o seu uso por terceiros devidamente estabelecidos, mediante contrato de exploração, que conterá o número do pedido ou do registro e as condições de remuneração, bem como a obrigação de o titular exercer controle efetivo sobre as especificações, natureza e qualidade dos respectivos artigos ou serviços.
>
> § 1º - A remuneração será fixada com observância da legislação vigente e das normas baixadas pelas autoridades monetárias e cambiais.
>
> § 2º - A concessão não poderá impor restrições a industrialização ou a comercialização, inclusive a exportação.
>
> § 3º - O contrato de exploração, bem como suas renovações ou prorrogações só produzirão efeito em relação a terceiros depois de julgados conforme e averbados pelo Instituto Nacional da Propriedade Industrial."

3.1. Os mesmos requisitos são praticamente exigidos pelos artigos 134 a 138 (quanto à cessão do pedido de registro de marcas) e 139 e 141 (quanto ao contrato de licença de uso de marca) da Lei nº 9.279, de 14-05-1996.

3.2. Nenhum desses requisitos está previsto no contrato de locação de coisa.

Não faz nenhum sentido, portanto, querer aplicar a contratos típicos ou nominados as regras específicas de outro, ainda que, eventualmente, apresentem raros pontos de semelhança, pois é nisso precisamente que tais contratos se distinguem dos contratos inominados. Estes, sim, por não terem regras legais específicas, nem imperativas, nem supletivas, se submeterão às regras previstas pelas partes e, no caso de dúvidas, serão regidos, por analogia, pelas regras concernentes aos contratos vizinhos:

> *"103 - Les contrats nommés sont régis, d'une part, par les règles générales s'apliquant à tous les contrats (capacité, vies de consentement, etc.), d'autre part, par les règles énoncées par la loi au sujet de chaque contrat: vente, mandat, etc., les unes, comme on le sait,* ***supplétives****, les autres* ***impératives****.*
>
> *104 - Les contrats innomés son soumis, certes, aux règles générales régissant tous les contrats (capacité, consentement, etc), mais comme, par hipothése, il n'existe pas pour eux, des régles légales spécifiques, ni impératives, ni suppletives, que décider en cas de difficulté? Le contrat dit "d'occupation précaire" ne sera pas soumis au lois concernent le louage, cela est sûr, mais quel sera son régime? Celui qui a été* ***voulu*** *par les parties, repond-on. Certes, lorsque les parties ont tout prévu et tout réglé, la réponse est aisée. Mais dans le cas contraire, le tribunal sera quelque fois embarassé. Il essaiera de découvrir l'intention probable des parties. Souvent aussi il appliquera, par analogie, les règles concernent des contrats voisins." (BORIS STARK,* ***in Droit Civil, Obligations****, Librairies Techniques, 2ª ed., 2º vol., p. 35).*

4. O ISS tem como fato gerador "serviços de qualquer natureza não compreendidos no artigo 155, I, "b", definidos em Lei complementar" (Constituição Federal, artigo 156, III).

4.1. Os serviços tributados pelo aludido imposto estão definidos na lista atualizada pela Lei Complementar nº 56, de 15/12/1987, cuja análise crítica será posteriormente deduzida, no tocante à indevida inclusão de locação de bens móveis, que serviço não é.

5. Como quer que seja, a ausência de previsão de dado serviço na lista da Lei Complementar retira-o do campo impositivo municipal, dado que a competência tributária dos Municípios resulta, no particular, da integração da Constituição Federal, pela Lei Complementar.

Bernardo Ribeiro de Moraes ensina:

> "A norma constitucional relativa ao ISS é de eficácia reduzida, uma vez que compete à lei complementar a função de integrar a eficácia da norma constitucional (art. 24, nº II - o Autor se refere ao texto da Constituição anterior, de igual teor ao da atual), selecionando, dentro dos inúmeros bens imateriais (serviços) quais os do campo de

incidência do ISS. Compete à lei complementar, pois, uma vez respeitados os contornos constitucionais, escolher quais os "serviços" que estão dentro do campo de competência dos Municípios" (*Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*, Ed. Revista dos Tribunais, 1ª ed., p. 102).

5.1. No mesmo sentido, **Ives Gandra da Silva** e **Celso Ribeiro Bastos**:

> "A lei complementará a lista de serviços própria do ISS, sendo a competência da União e dos Estados residual.
>
> (...)
>
> "A lei complementar, contudo, constrange, *inapelavelmente*, a que os Municípios se atenham, exclusivamente, aos serviços definidos em lei complementar. (*in Comentários à Constituição do Brasil*, vol. 6, tomo I, Saraiva, Comentários ao art. 156, IV, da CF/88, pp. 542 e 545).

Vale repetir:

6. O contrato de cessão e transferência de marca, nos termos do artigo 87, e o de licença para exploração ou uso de marca, nos termos do artigo 90, todos da Lei nº 5.772, de 21/12/1971 (Código da Propriedade Industrial), praticamente reproduzidos pela Lei nº 9.279, de 14.05.1996, são contratos típicos e autônomos.

6.1. Tais contratos não constam da lista de serviços tributados (LC nº 56/87).

7. Por isso, não podem ser subentendidos na Lista baixada pela Lei nº 1.194/87 do Município do Rio de Janeiro, sob o título "locação de bens móveis" (inciso LXXIX), nem poderiam ser inseridos no Decreto Municipal nº 10.514/91, cujo artigo 146 considera locação de bens móveis incorpóreos, para fins de tributação pelo ISS, a cessão de direitos de uso e gozo de marcas.

8. Esses contratos nada têm a ver com o contrato de locação de coisas móveis, a que se refere o inciso 79 da Lista atualizada pela LC nº 56/87.

8.1. Em primeiro lugar, porque o contrato de locação só se refere a coisas corpóreas e a serviços (**Pontes de Miranda**, *Tratado de Direito Privado*, vol. 16, Ed. Borsoi, parágrafo 1952, p. 351). É certo que pode haver locação de direitos (que são bens incorpóreos), desde que tais direitos incidam sobre coisas corpóreas, que possam ser fruidas e devolvidas. Nesse sentido é que se fala, por exemplo, em arrendamento de usufruto. Mas o objeto mediato do negócio jurídico é a coisa corpórea sobre a qual incide o direito real.

Já era assim desde o direito romano:

> "Pela *locatio conductio rei*, o locador (*locator*) se obriga a proporcionar o uso e gozo de uma coisa ao locatário (*conductor*) ... que, por sua vez, se compromete a pagar-lhe um aluguel (*merces*).
>
> Três são os elementos essenciais da *locatio conductio rei*:
>
> a) *res* (coisa): qualquer coisa corpórea - móvel ou imóvel - desde que inconsumível (as consumíveis por natureza somente se se considera-

rem inconsumíveis por destinação: *ad pompam vel ostentationem*)"... (**José Carlos Moreira Alves**, in *Direito Romano*, II, p. 222, Ed. Borsoi, 1966).

8.2. Em segundo lugar, porque a *marca* nem ao menos se pode considerar um *direito autoral*, nos termos do inciso III do artigo 48 do Código Civil, que define o direito autoral como móvel para os efeitos legais.

A marca é uma outra modalidade de direito intelectual.

Haja vista que os direitos autorais estão protegidos pela Lei nº 4.944, de 06/04/1996, ao passo que os direitos relativos a marca são objeto da Lei nº 5.772, de 21/12/1971 (Cód. da Prop. Industrial).

Nem se diga que, a época da edição do Código Civil, a expressão "direitos de autor" compreendia quaisquer direitos sobre a propriedade intelectual. Basta ver que os direitos autorais eram, no Código Civil, regulados no Capitulo VI, do Livro II, sob o título "Da propriedade Literária, Científica e Artística" (artigos 649 a 673), ao passo que desde a edição da Lei nº 2.682, de 23/10/1875, já se protegiam os direitos marcários, sendo certo que a propriedade industrial teve sua proteção assegurada internacionalmente, com a aprovação do Brasil à Convenção de Paris de 1883, via de promulgação feita em 28/06/1884 (**Douglas Gabriel Domingues**, 10 Marcas e Expressões da Propaganda, For., ps. 50/52).

Logo a *ficção* criada pelo artigo 48, III, do Código Civil não atinge o direito marcário

8.3. Em terceiro lugar, porque mesmo sendo a marca modalidade de criação intelectual, a sua cessão ou a licença de seu uso caracterizam, em maior ou menor amplitude, uma espécie de cessão de direitos de obra intelectual, e não configuram uma locação.

A cessão de direitos se rege, como está expresso no artigo 1.078 do Código Civil, pelas regras da cessão de crédito, que se acha autonomamente regulada nos artigos 1.065 a 1.077 do mesmo diploma legal.

9. Cabe, por oportuno, trazer à colação os fundamentos deduzidos pela 6ª Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Cível de São Paulo, no acórdão proferido no julgamento da Apelação nº 289.799 ("Revista dos Tribunais", vol. 568, p. 106), do qual foi Relator o Juiz **Nelson Altemani**, que a seguir se resumem.

Os elementos característicos do contrato de exploração de marca são:

a) subjetivamente, de um lado, o titular da marca; de outro, o terceiro, "devidamente estabelecido", a receber a autorização;

b) objetivamente: 1) a marca; 2) a concessão do seu uso; 3) a remuneração (que recebe a denominação de *royalties*); 4) o obrigatório controle do titular sobre "as especificações, natureza e qualidade dos respectivos artigos ou serviços."

10. Já o contrato de locação é definido como aquele pelo qual uma pessoa se obriga a ceder temporariamente o uso e gozo de uma coisa não fungível, mediante certa remuneração.

10.1. Ainda que se admita, em tese, a locação não apenas de coisas corpóreas, como também das incorpóreas, de toda sorte é de convir que o contrato de exploração ou de licença de uso de marca se exaure na obrigação de ceder temporariamente o uso e o gozo da marca, mediante certa remuneração. Não pode figurar no contrato uma pessoa qualquer: só o titular da marca, de um lado, e o comerciante ("devidamente estabelecido", no dizer do texto legal), de outro. Objeto da cessão de uso de marca não é qualquer coisa: exclusivamente a marca. A remuneração está sujeita a controle estatal (parágrafo 1º do art. 90), que impõe o dever de efetivo controle sobre as especificações, natureza e qualidade dos artigos ou serviços.

10.2. O contrato de edição, de certa forma, importa cessão, mediante remuneração, do uso de um bem incorpóreo, ou, como ensina **Caio Mário**, "a cessão do direito de reprodução de obra criada" (*Instituições*, vol III, nº 252, p. 304). Ninguém, entretanto, diante dos demais elementos que caracterizam o contrato de edição, ousaria equipará-lo, para efeitos tributários, à locação de bens móveis.

11. Os contratos de transferência ou cessão ou de licença de uso de marca nada têm a ver com a natureza do contrato de locação. Seria aplicar o direito tributário analogicamente, sem autorização legal.

12. Não é demais lembrar que essa é uma vedação expressamente insculpida no parágrafo 1º do artigo 108 do C.T.N.:

> "o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei."

13. Muito menos se pode dizer que tais negócios jurídicos sobre *marcas* traduzam um serviço.

Vale pontuar 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 (artigo 110 do Código Tributário Nacional).

O artigo 156 da Constituição Federal dá aos Municípios competência para tributar os *serviços*, como tais.

Mesmo que, por absurdo, se admitisse, tratar-se de locação (o que tais negócios jurídicos não são), o texto constitucional não permite que se classifique como *serviço* tal pretensa *locação* de coisa. Nesta há uma obrigação de dar, consistindo a prestação do locador na entrega da coisa locada, enquanto no serviço, repita-se, há sempre uma obrigação de fazer, sendo o objeto da prestação um ato do devedor.

E a locação de um bem móvel não envolve uma *atividade pessoal* do locador em proveito do locatário. Tanto é assim que o Código Civil, embora trate de ambos os assuntos no mesmo capítulo (Capítulo IV do Título V), cuida de separar em seções distintas as regras concernentes à locação de bens (artigos 1188 a 1215) e à locação de serviços (artigos 1216 a 1236).

E muito menos a cessão de marcas ou a exploração ou licença para uso de marcas importam prestação de qualquer serviço. Quem cede a marca transfere o domínio para o cessionário. Quem licencia o uso da marca não se obriga a prestar

serviços ao cessionário. Pelo contrário, exige-lhe que a utilize em produtos ou serviços de acordo com as regras da técnica.

Como sustenta, com propriedade, **Aires F. Barreto**, as normas de direito privado, que disciplinam a compostura e a natureza dos negócios jurídicos em geral e da cessão de direitos, em particular, impedem conclusão no sentido de que esse específico negócio jurídico integre a categoria de "prestação de serviços."

Isso, aliás, pontua o autor, "já está assentado pelos nossos Tribunais, que têm decidido no sentido de que o ISS não recai sobre a cessão de direitos de obra intelectual (cf., dentre outros, RE 86.815-1, RTJ 89/97 e RE 95.251-9, *Colet. Jurispr. do STF sobre Tributos Municipais*, Ed. M.F. Secr. Econ. e Finanças, Brasília, 1974, p. 17). No mesmo sentido, entre outras, as Apelações nºs. 228.137, 229.275, JTAC - SP 47/20, 217.765, 217.459 e 254.444, do Egrégio Tribunal de Alçada Civil de São Paulo" (autor cit., "Revista de Direito Tributário", nº 64, p. 223).

14. Aliás, nem da Constituição Federal, nem da Lista de Serviços atualizada pela Lei Complementar nº 56/67, a cessão ou transferência de marca e a licença para uso de marca constam como fatos geradores do Imposto sobre Serviços.

A Lei Complementar se limita, e inconstitucionalmente, a incluir na Lista a "locação de bens móveis", que nada tem a ver com transferência de marca ou licença para uso de marca. Nem por essa inserção indevida poder-se-ia considerar que aqueles negócios jurídicos são considerados pela Lei Complementar como fatos geradores do ISS.

15. Além de todo o exposto, se a Constituição Federal institui o imposto sobre serviços, como ressaltou o Min. **Moreira Alves**, no julgamento do RE nº 107.869, há, em verdade, uma questão constitucional antecedente a levantar nesse campo, pois "parece difícil sustentar que locação de coisa móvel tenha por objeto prestação de serviço". ("Rev. Trim. de Jur"., vol. 140, p. 961).

16. De fato não há como sustentar, frente ao disposto no artigo 156, IV, da Constituição Federal de 1988, nem mesmo a validade da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68, atualizada pela L.C. nº 57/87, no ponto em que tomou uma coisa pela outra.

Nem se diga que a locação foi "definida" pela lei complementar como serviço tributável pelo Município, atendendo ao previsto na Constituição. É que se esta é rígida, não pode ser modificada por lei complementar. Esta não pode definir como serviço o que serviço não é. A lei complementar "completa" a Constituição, não a modifica ("ISS - Locação e "*Leasing*", **Geraldo Ataliba** e **Aires F. Barreto**", "Rev. de Dir. Trib.", vol. nº 51, p. 56).

Para a incidência do tributo torna-se necessário o exercício de uma atividade que represente "serviço" (RE 100.178-0, DJ 31/08/84, 2ª T., *in* "Rev. de D. Trib." cit., vol. cit., p. 61).

17. "Marca é o sinal distintivo que identifica e distingue mercadorias, produtos e serviços de outros idênticos ou assemelhados" (**Douglas Gabriel Domingues**, *ob. cit.*, p. 81).

17.1. Com propriedade, assinala **Remo Franceschelli** que a função da mar-

ca é designar e distinguir entre um determinado *gênero*, uma *espécie*, isto é, cria a marca um *gênero limitado*, constituído das unidades dotadas da marca igual (*Il principio generale della protezione dei segni di identificazione delle cose*. "Rev. it. sc. Giur.", 1938, p. 129 e segs.).

17.2. Quem transfere a propriedade de sua marca (cessão de marca) ou a licencia, autorizando o seu uso, não presta nenhum serviço, apenas dela dispõe ou permite o seu uso por terceiro.

18. Se é inconcebível entender a locação de coisa móvel infungível (corpórea) como realização de um serviço, mais absurdo, ainda, é pretender enquadrar no conceito de serviço, a cessão ou a licença de uso de um simples sinal característico, de identificação de mercadorias, produtos e serviços.

Seria o mesmo que dizer que a mulher, ao acrescentar ao seu sobrenome o do marido, deste recebe um serviço.

Tal entendimento não pode ser aceito diante das regras da lógica e do bom senso.

E muito menos para permitir que um imposto criado pela Constituição para incidir sobre serviços vá ser exigido de situações jurídicas e fáticas completamente diferentes.

19. É oportuno considerar que até mesmo quando se trata de serviço, não se pode cogitar de fato gerador do ISS se a pessoa jurídica presta serviço a si própria. O auto-serviço refoge à tributação por meio do ISS ("Rev. de Dir. Trib.", nº 48, p. 210). Se a empresa licencia suas marcas a pessoas jurídicas do mesmo grupo societário, não se pode cogitar de fato gerador de ISS.

19.1. Não se pode, de qualquer modo, falar em serviços, sem que haja uma atividade profissional, e, como tal, exercida com habitualidade.

20. Mesmo na chamada locação de coisas móveis, a atividade típica de serviço, quando muito, somente poderia consistir em agenciar a clientela e organizar sistema de distribuição dessas coisas, de controlar essa distribuição, de proceder à manutenção delas, de fazer reposição de peças, de transportá-las para o local de interesse do cliente, de trazê-las de volta, de estar sempre à altura das necessidades dos fregueses - com informações, peças, aumento de clientela, etc. Esse serviço não é o mesmo que a simples locação da coisa. Não se tributa a locação, nem tem o preço desta nada a ver com a base de cálculo do tributo. Tributam-se o agenciamento e a manutenção da locação de móvel ("Rev. dos Tribs.", nº 640, p. 116).

21. Serviço não é entrega de bem móvel. Serviço é atividade desenvolvida pelo locador em prol do locatário. É atividade pessoal (característica da pessoalidade), e não mera entrega de bens para uso e gozo do locatário. Serviço e locação de bens não se confundem. Um não é a mesma coisa que outro. Ambos não podem ser tributados igualmente ("R. Tribs.", nº 640, p. 117).

Ensina **Orlando Gomes**:

> " o traço característico da locação é o regresso da coisa locada ao seu dono, ao passo que o serviço prestado fica pertencendo a quem o pagou, e não é suscetível de restituição" (*Contratos*, 10ª ed., p. 303).

22. Colocar algo à disposição de alguém, para seu uso, não é o mesmo que produzir um esforço humano em benefício de terceiro. A diferença jurídica entre as situações é bem traduzida na distinção clássica entre obrigação de dar e obrigação de fazer (**Geraldo Ataliba** e **Aires F. Barreto**, *in* "Rev. de D. Trib.", nº 51, p. 60).

23. A locação de bens não é uma prestação de serviços, é uma cessão das faculdades de uso e gozo, inerentes ao direito de propriedade.

Segundo alguns, seria uma cessão de direitos, obviamente com as limitações ínsitas ao contrato de locação. A única pessoa política que estaria credenciada a tributar por meio de imposto a cessão de direito seria a União, com base em sua competência impositiva residual (**Roque Carazza**, *Impostos sobre Serviços*, "Rev. de Dir. Trib.", vol 48, p. 209).

24. O conceito de "serviço", a que se refere a Constituição, é um *conceito de direito privado.*

Tranqüilo, aliás, é o entendimento de que "serviço" é instituto de direito privado, neste sentido mencionado expressamente pela Constituição. Logo, a absorção pela lei tributária dessa entidade não pode sofrer alteração, seja para limitar, seja para definir competências tributárias (Acórdão do TA Civ. - SP., nos autos da Apelação nº 303.513 - SP, *in* "Rev. de Dir. Trib.", nº 64, p. 219).

Não podem, pois, os Municípios tributar fatos que não possam ser qualificados como "serviço", segundo as elaborações de direito privado.

Serviço, ensina **Pontes de Miranda**, é "qualquer prestação de fazer", pois que "servir é prestar atividade a outrem" (*Trat. de D. Priv.*, t. XLVII, p. 3).

Daí ensinar **Aires F. Barreto**, com muita propriedade:

> "O ISS, portanto, só alcança - e só pode alcançar - a obrigação de fazer, aquela cuja prestação é o próprio serviço, do locador, sua atividade de servir. E, enfim, o esforço humano, físico ou intelectual, que desenvolve.
>
> (...)
>
> Sendo incontrastável que o conceito de serviço no Direito Privado significa a prestação de obrigação de fazer, mais especificamente daquela que corresponde ao negócio jurídico de locação de serviços, é incontestável, também, que a lei tributária infraconstitucional não pode abranger o que a Constituição excluiu; não pode ampliar o conceito constitucional para incluir o que nele (conceito) não se contém. A competência dos Municípios é para instituir imposto sobre serviços. Sobre *quaisquer* serviços; mas, ao mesmo tempo, *só e exclusivamente* sobre *serviços*. Sobre nenhum outro fato. A Constituição foi clara, categórica, incisiva e explícita."
>
> ("Rev. de D. Trib.", nº 64, pp. 220/221).

25. Discorrendo sobre os casos em que os Municípios pretendem exigir imposto sobre serviços no tocante a situações que não o são, a pretexto de que tais atividades foram "listadas" por lei complementar (nos dias atuais, nos termos da L.C. nº 56/

87) e relembrando a lição do saudoso Min. **Baleeiro** de que a lei complementar "completa" a Constituição, mas não a supre, conclui o autor citado:

> "Os que assim pensam cometem o equívoco de admitir que a competência outorgada pela Constituição pode ser modificada (ampliada ou reduzida) pela lei complementar. Esquecem-se que, entre nós, a Constituição é rígida, só modificável por via de emenda.
>
> (...)
>
> A lei complementar tem que se cingir a definir ou a listar atividades que, indubitavelmente, configurem serviço.
>
> Será inconstitucional toda e qualquer legislação que pretenda ampliar o conceito de serviço constitucionalmente posto, para atingir quaisquer outros fatos (iluminados pelos contratos respectivos).
>
> (...)
>
> Não pode a lei complementar definir como serviço o que serviço não é, nem a pretexto de atender a cláusula final do art. 156, III. É que se a Constituição é rígida, não pode ser modificada pela lei complementar. Esta não pode "definir " como serviço o que serviço não é. A lei complementar "completa" a Constituição, não a *modifica*" ("Rev. cit.", p. 221).

26. Não podendo cobrar ICMS sobre transferência ou licença para uso de marcas, porque só as saídas de bens materiais podem conceber-se como fato gerador do tributo estadual, a única saída para o Fisco seria tentar cobrar ISS, no que, porém, é obstado, pela ausência de fato gerador correspondente.

27. É que o nosso sistema tributário não reservou ao ISS uma competência residual ao ICMS, porque tal caráter residual abrangente de situações atípicas hostiliza frontalmente o princípio da legalidade tributária, erigido a nível constitucional.

Daí, com todo acerto, ter sido proclamado pela 2ª Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, em acórdão proferido na Apelação nº 292.870 ("Rev. dos Tribunais" nº 562, p. 144), Relator o Prof. **Cândido Rangel Dinamarco**, que da "necessidade de que a lei institutiva do tributo deva conter todos os elementos idôneos a estabelecer o conteúdo da prestação, excluindo, portanto, qualquer arbítrio por parte do Executivo a esse respeito" (**Michelli**, *Corso di Diritto Tributario*, trad. bras. *Curso de Direito Tributário*, S.P., "Rev. Trib.", nº 6, esp., p. 19), deflui a "tipicidade das figuras tributárias" (*op. cit.*, nº 20, esp., p. 90) e desta, a plena possibilidade de não-incidência de tributo algum sobre a mesma situação fática.

28. E é isso que torna tão salutar o sempre festejado Estado de Direito, onde o Regulamento não supera a Lei, nem esta a Carta Magna.

29. Vale, ainda, insistir com os ensinamentos do Prof. **Aires Barreto**:

> "J. Marshall já lecionava, há mais de 150 anos, que "não há como se contestar o dilema: ou a Constituição anula qualquer lei que a contraria, ou o Legislativo pode alterar a Constituição por lei ordinária" (RDP 171/17). E a nossa Suprema Corte, desde o início da Repúbli-

ca, tem consagrado, decididamente, essa firme postura da prevalência da Constituição sobre toda e qualquer norma infraconstitucional, que nela deva encontrar - pena de expulsão do sistema normativo - seu fundamento de validade.

Daí ser noção elementar que também as leis complementares - normas de ordenação inaugurada pela Constituição - estão igualmente sujeitas a contraste de constitucionalidade; são elas suscetíveis de "controle de constitucionalidade pelos mesmos métodos e segundo critérios idênticos aos aplicáveis a toda e qualquer lei."

("Rev. de D. Trib.", nº 64, p. 232).

- *III* -

Conclusões

30. Diante do exposto, pode-se concluir:

I - Contrato de locação de coisa móvel em nada se identifica com os contratos de transferência ou cessão de marca e de licença para uso de marca, uma vez que os três negócios jurídicos guardam tipicidade própria.

II - A cessão ou transferência de marca e a licença para uso de marca têm sua definição em lei especial e não podem ser consideradas um serviço, que é conceituado como obrigação de fazer (Direito Civil).

III - A cessão ou transferência de marca e a licença para uso de marca não estão sujeitas ao Imposto Sobre Serviços (ISS), por falta de previsão na Constituição Federal e até mesmo na Lei Complementar, que instituiu a Lista de Serviços.

IV - Atenta contra a Constituição Federal a inclusão da simples locação de bens móveis como um serviço enumerado na Lista instituída pela Lei Complementar.

---

* **Simão Isaac Benjó** é Procurador de Justiça no Estado do Rio de Janeiro (aposentado).



Espécies Tributárias – Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)



Incidência do IPTU sobre bens da União em posse de entidades não imunes

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (*)

Tratarei, neste estudo, de tema que ainda suscita controvérsia judicial, não se podendo afirmar que tenha o Supremo Tribunal Federal pacificado a inteligência sobre a competência impositiva dos Municípios, no que concerne ao IPTU, quando se cuida de sua incidência em bens da União detidos por terceiros.

Omissa a exegese da Suprema Corte sobre a incidência do IPTU sobre terrenos de marinha — que são bens, com seus acrescidos, pertencentes à União — faz-se, ainda, necessário, que se debruce, o Pretório Excelso, objetivando conformar a exata extensão de sua inteligência, principalmente no que concerne à natureza jurídica, quando tais bens são detidos por terceiros e sobre os quais, sem nenhuma contestação, incide o tributo municipal. Tal argumento contrapor-se-ia ao utilizado nas expressas manifestações do Tribunal Maior, que fundamentaram a exclusão impositiva, sempre que explorados economicamente por terceiros, como no caso da consulta presente [1].

Por outro lado, não se deteve, o Supremo Tribunal do país, a examinar, em toda a sua magnitude, a expressão "posse a qualquer título" constante do artigo 34 do CTN [2].

---

[1] Exemplo típico são os imóveis construídos em terrenos de marinha (bens da União) que são incididos pelo IPTU em todos os Municípios litorâneos do Brasil. Escreve DIÓGENES GASPARINI: *"No que respeita à tributação sobre construções erguidas por foreiros ou ocupantes das marinhas, incide o imposto predial urbano. As construções sobre esses terrenos são dos respectivos foreiros, quase sempre particulares. Sendo assim, sobre elas caem as imposições fiscais, porque não se está tributando bem da União. Também é devido pelo foreiro particular o imposto territorial urbano, pois, tendo a União transferido o domínio útil, não cabe falar em imunidade. Essa só alcança os bens da União enquanto não aforados. É esse entendimento aceito pela doutrina* (cf. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, *op. cit.*, p. 28) e pela jurisprudência (cf. *RT*, 136:601; e *RDA*, 60:74 e 5:71), *quando outro era o regime constitucional-tributário. Essas decisões, apesar disso, estão afinadas com o atual regime fiscal. Por fim, diga-se que, nos termos do art. 32 do CTN, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana tem entre outros, como fato gerador, o domínio útil (aforamento) ou a posse (ocupação) de bem imóvel. O art. 34 desse mesmo Código, por sua vez, elege como contribuinte desse imposto, entre outros, o detentor do domínio útil (foreiro). Destarte, não há como retirar o foreiro de marinha da incidência desses tributos municipais. Além do mais, por força do art. 682 do CC, o foreiro é responsável pelos impostos que gravam o imóvel"* (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 72, pp. 424/425).

[2] Tem-se atido a outros aspectos, como se lê no Informativo STF 292: ***"Bens Públicos de Uso Especial e Imunidade*** — Tendo em conta que os imóveis da Companhia Docas do Estado de São Paulo –

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 19 (3ª Fase), jan./jun. 2004, p. 171-190.

Compreende-se a reticência da Excelsa Corte, na medida em que o desumano trabalho a que estão submetidos seus 11 ilustres membros, nem sempre lhes permite — como afirmou o Ministro Moreira Alves, em Seminário da Academia Internacional de Direito e Economia — exaurir os temas que chegam a seu conhecimento, o que, em outros tempos, era possível, por força de carga incomensuravelmente menor do que aquela a que estão submetidos, nos dias de hoje.

Tanto assim é que, não poucas vezes, o Pretório Excelso alterou posições antes adotadas pelos supremos magistrados da Nação, em face de novos aspectos não sopesados por ocasião de decisões pretéritas [3].

No caso concreto, acresce-se fator de relevância, qual seja, em matéria de legalidade, por unanimidade, decidiu, a 2ª. Turma do STJ, que o IPTU incide sobre bens da União explorados pelas concessionárias de serviços públicos [4].

CODESP — delegatária do serviço de exploração do Porto de Santos —, são bens de uso especial e, portanto, estão acobertados pela imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, a, da C.F., a Turma deu provimento ao recurso extraordinário para reformar acórdão do Tribunal de Alçada do Estado de São Paulo que entendera incidente o IPTU sobre o patrimônio do referido porto." RE 253.394, rel. Min. Ilmar Galvão, 26/11/2002" (p. 2).

[3] A questão do ingresso diretamente de advogados e membros do Ministério Público nos Tribunais de Justiça, sem passar pelas Alçadas, é típica, visto que, por 7 votos a 4, decidiu que os Tribunais de Justiça do Paraná e Rio Grande do Sul deveriam obedecer o ingresso direto, tendo alguns meses depois, por 7 votos a 4, decidido que o Tribunal de São Paulo não poderia recebê-los, sem que passassem pelos Tribunais de Alçada, ou seja, o chamado ingresso pelo quinto constitucional na Magistratura de advogados e membros do Ministério Público. O mesmo ocorreu na ADI 1585 MC/DF, em que o Tribunal, seguindo voto do Ministro Pertence, decidiu que, tendo a Constituição delegado à lei complementar (C.F. art. 169) a fixação do limite das despesas de pessoal, a superação desse limite configuraria questão de ilegalidade e só mediata ou reflexamente de inconstitucionalidade tornando incabível a propositura de ação direta de inconstitucionalidade. Consulte-se a ementa: "***Ação Direta de Inconstitucionalidade*** — Relator: Min. Sepúlveda Pertence – Publicação: *DJ* data 3/4/98 PP.. 00001 EMENTÁRIO Vol. 01905-01 pp. 00029 — **Julgamento**: 19/12/1997 - TRIBUNAL PLENO. EMENTA: **I. *Despesas de pessoal: limite de fixação delegada pela Constituição à Lei Complementar (C.F., art. 169), o que reduz sua eventual superação à questão de ilegalidade e só mediata ou reflexamente de inconstitucionalidade, a cuja verificação não se presta a ação direta; existência, ademais,*** *no ponto, de controvérsia de fato para cujo deslinde igualmente é inadequada a vida do controle abstrato de constitucionalidade.* **II.** *Despesas de pessoal: aumento subordinado à existência de dotação orçamentária suficiente e de autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias (C.F., art. 169, paragr. único, I e II): além de a sua verificação em concreto depender da solução da controvérsia de fato sobre a suficiência da dotação orçamentária e da interpretação da LDO, inclina-se a jurisprudência no STF no sentido de que a inobservância por determinada lei das mencionadas restrições constitucionais não induz à sua inconstitucionalidade, impedindo apenas a sua execução no exercício financeiro respectivo: precedentes*" (grifos meus) (votação unânime — resultado: não conhecida a ação direta e prejudicada a medida cautelar — Site STF, via Internet). Já em recente decisão, na ADI 2728, Sua Excelência sustentou posição contrária, entendendo que, quando a Constituição outorga à lei complementar a competência para definir determinada matéria, o conflito da lei ordinária com a lei complementar configura invasão do campo de competência deste último diploma, representando ofensa direta à Lei Maior. Veja-se a publicação no *Informativo do STF* n. 310, 26 a 30 de maio de 2003.

[4] "RECURSO ESPECIAL Nº 267.099- BA (2000/0070300-1) - RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON - RECORRENTE: MUNICÍPIO DE SALVADOR - PROCURADOR: *Gustavo Adolfo Hasselmann e outros* - RECORRIDO: COMPANHIA DAS DOCAS DO ESTADO DA BAHIA - CODEBA - ADVOGADO: *Aurélio Pires e outros*. EMENTA:

No passado, cheguei a defender que, nos serviços essenciais delegados pela União a concessionárias e que dissessem respeito à segurança nacional, não haveria incidência de impostos. No caso, entendia que a navegação aérea não poderia ser tributada pelos Estados (ICMS). A Suprema Corte reconheceu a não-incidência, mas por outro motivo, ou seja, por força de inexistência de lei complementar estabelecendo normas gerais para que os Estados pudessem instituir essa tributação. Restou, portanto, desacolhido o argumento da intributabilidade por tratar-se de concessão de serviços essenciais de competência da União e de segurança nacional [5].

Esta é a razão pela qual, nada obstante no passado ter tido posição mais abrangente, no que diz respeito à imunidade, hoje reconheço — e já o disse nos *Comentários à Constituição* (2ª. edição), que elaborei com o saudoso Professor Celso Bastos — que inexiste a pretendida desoneração constitucional, no que concerne aos terrenos da marinha e a outros bens da União, quando não estejam sendo utilizados diretamente por ela [6].

Tributário - IPTU - Contribuinte: Art. 34 doCTN - Imóvel enfitêutico. **1.** Por força do disposto no art. 34 do CTN, cabe ao detentor do domínio útil, o enfiteuta, o pagamento do IPTU. **2.** A imunidade que possa ter o senhorio, detentor do domínio indireto, não se transmite ao enfiteuta. **3.** Bem enfitêutico dado pela **UNIÃO** em aforamento. **4.** Recurso especial conhecido e provido. ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos este autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial. Votaram com a Relatora os Srs. Ministros Franciulli Netto, Laurita Vaz, Paulo Medina e Francisco Peçanha Martins - Brasília-DF, 16 de abril de 2002 (data do julgamento) - Ministra Eliana Calmon - Presidente e Relatora" (STJ *D.J.* 27 MAIO 2002).

[5] *Dialética*, n. 19, p. 86 (ICMS na Navegação Aérea).

[6] Escrevi sobre o inciso VII do art. 20 da C.F. que: "Houve por bem o constituinte reiterar que estes terrenos, assim como seus acrescidos, são bens da União. Parece-me o discurso desnecessário. Não constava do Texto Constitucional anterior, porque explícito nos bens que pertenciam à União. Há de se esclarecer que toda a legislação sobre terrenhos de marinha está suficientemente trabalhada, doutrinária e jurisprudencialmente, de tal forma que, se não houvesse o inc. VII, o inc. I já garantira a União em relação a tais terras. À evidência, o terreno de marinha pertence à União, mas sua posse é mantida por variadas pessoas físicas e jurídicas de direito público e privado. Como as praias marítimas também não constavam do Texto Constitucional anterior, haverá necessidade de se esclarecer qual a extensão das praias marítimas, dos terrenos de marinha e seus acrescidos. O que haverá de se acrescentar é que a extensão, como já se viu no comentário ao inc. III, poderá acarretar problemas exegéticos. Entendo que a legislação anterior poderá ser considerada inteiramente recepcionada, à luz dos três tipos de bens patrimonializados a favor da União e não constantes expressamente do texto anterior: praias marítimas, terrenos de marinha e acrescidos. A melhor inteligência do Texto Constitucional é aquela que o torna meramente explicativo, com o que a legislação infraconstitucional anterior foi recepcionada, em seus exatos termos. Essa interpretação não é desavisada na medida em que o constituinte não condiciona o esclarecimento do que sejam praias marítimas, terrenos de marinha e acrescidos à promulgação de lei, com o que lei anterior recepcionada, em uma concepção abrangente, deve ser considerada. Esclareça-se que o discurso do art. 20 é taxativo no elenco indicado, enquanto o art. 4º da Constituição pretérita era exemplificativo, visto que principiava com a dicção: "***Incluem-se entre os bens da União***" (grifos meus), o que vale dizer, além dos bens relacionados, outros poderiam pertencer à União. Não o mesmo no atual, em que o constituinte preferiu ser taxativo ao dizer: "*São bens da União:...*".É bem verdade que a discussão é meramente teórica, na medida em que o inc. I faz menção a bens que serão acrescidos ao patrimônio da União, com o que os dois discursos se equiparam". (*Comentários à Constituição do Brasil*, 3º vol., tomo I, ed. Saraiva, 2001, pp. 85 a 87).

Acresce-se, ainda, aspecto relevante, qual seja, o de que a enfiteuse, figura que ganhou foros constitucionais pelo artigo 49 do ADCT, deixou de existir no Código Civil, promulgado em 11 de janeiro de 2003, com o direito real, mas foi mantida para os contratos anteriores e, de forma definitiva, para os terrenos de marinha e seus acrescidos (§ 3º do artigo 49 do ADCT) [7].

E, como último aspecto relevante, é de se esclarecer a questão da existência ou não de imunidade para empresas públicas ou sociedades de economia mista, à luz do § 3º do artigo 150, em face da dualidade de iniciativa econômica (arts. 173 e 175 da C.F.).

Pelo prisma, portanto, da divergência que remanesce, na doutrina e na jurisprudência, ainda não pacificada na Suprema Corte, é que decidi elaborar o presente estudo.

De início, mister se faz examinar o que determina o Código Tributário Nacional, em seu artigo 32, "*caput*":

> "*O imposto de competência dos Municípios sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município*",

a que se acresce o artigo 34, cuja dicção é a seguinte:

> "*Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título*".

A explicitação complementar, decorrente do dispositivo no artigo 146 da Constituição Federal, está assim redigido:

---

[7] Os artigos 1225 do atual Código Civil e 674 do pretérito estão e estavam assim redigidos: "**Art. 1.225.** São direitos reais: **I** - a propriedade; **II** - a superfície; **III** - as servidões; **IV** - o usufruto; **V** - o uso; **VI** - a habitação; **VII** - o direito do promitente comprador do imóvel; **VIII** - o penhor; **IX** - a hipoteca; **X** - a anticrese". "**Art. 674.** O artigo 49 do ADCT da Constituição Federal, por outro lado, tem a seguinte dicção: "**Art. 49** *A lei disporá sobre o instituto da enfiteuse em imóveis urbanos, sendo facultada aos foreiros, no caso de sua extinção, a remição dos aforamentos mediante aquisição do domínio direto, na conformidade do que dispuserem os respectivos contratos.* **§ 1º** *Quando não existir cláusula contratual, serão adotados os critérios e bases hoje vigentes na legislação especial dos imóveis da União.* **§ 2º** *Os direitos dos atuais ocupantes inscritos ficam assegurados pela aplicação de outra modalidade de contrato.* **§ 3º** *A enfiteuse continuará sendo aplicada aos terrenos de marinha e seus acrescidos, situados na faixa de segurança, a partir da orla marítima.* **§ 4º** *Remido o foro, o antigo titular do domínio direto deverá, no prazo de noventa dias, sob pena de responsabilidade, confiar à guarda do registro de imóveis competente toda a documentação a ele relativa*".

"Cabe à lei complementar:
I. *dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*
II. *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*
III. *estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*
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;*
b) *obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*
c) *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas",*

determina 3 situações diversas, para que possa a Municipalidade, por lei, impor o referido tributo, ou seja:

a) a propriedade;
b) o domínio útil;
c) a posse a qualquer título [8].

---

[8] Em comentários por mim coordenados, AIRES FERNANDINO BARRETO esclarece: "O 'imposto predial e territorial urbano' grava, pois, a propriedade, ou seja, recai sobre esse gozo jurídico de uso, fruição e disposição. Também o "domínio útil" constitui fato imponível do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Surge o domínio útil quando o proprietário, despojando-se dos poderes de uso, gozo e disposição da coisa, outorga-os a outrem (denominado enfiteuta), reservando-se, tão-só, o domínio direto ou eminente, por força do que passa a denominar-se senhorio direto. Mesmo sem ser proprietário, o titular do domínio útil exerce o mais complexo direito sobre o imóvel, qual seja, o decorrente da utilização, fruição e disposição, ressalvadas as obrigações de pagamento da pensão anual e do laudêmio. Recebendo, outrossim, a terra, sob a forma de arrendamento perpétuo, pode transferir a terceiro o domínio útil do imóvel, hipótese em que fica sujeito ao pagamento, devido ao senhorio direto, do "laudêmio".
Não obstante os poderes que enfeixa, de uso, gozo e disposição, o enfiteuta, reafirme-se, não configura proprietário. No aprazamento ou aforamento não há a plenitude de poderes ínsita à propriedade. Celebrado o contrato de enfiteuse, embora se trate, dentre os direitos reais, do mais amplo, o enfiteuta não chega a receber todos os poderes de proprietário. Falta-lhe o domínio eminente. Como titular do domínio útil, retira, no entanto, todas as vantagens, bem assim as utilidades que lhe são próprias, tais com o o uso, gozo e disposição. Por força desse proveito se o elege contribuinte do imposto. A posse apresenta-se como terceira variável da hipótese de incidência. Examinada de per si, reflete o exercício de poderes inerentes à propriedade. Encerra, pois, o fato econômico de relevância jurídica, no caso, contido na hipótese de incidência do tributo em exame. Enfeixando o poder que se manifesta quando alguém age como se fora titular do domínio, a posse abriga – notadamente quanto a uso e gozo – direitos nos quais se faz presente o substrato econômico tributável. Exemplo característico dá- se com o usufruto, em que não se cogita de alcançar o nu-proprietário, em que pese o poder de disposição, porque a substância econômica do fato jurígeno não lhe foi trespassada, continuando em poder do usufrutuário" (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, ed. 2002, Ed. Saraiva, pp. 227/228).

À evidência, tais situações não se confundem, cabendo lembrar que Aliomar Baleeiro, relator do projeto do CTN no Congresso Nacional, incluía qualquer espécie de posse no âmbito de incidência do IPTU.

São dele as seguintes palavras:

> "Se a posse está em mãos de terceiros, pouco importa que o titular do domínio goze de imunidade fiscal em relação a seus bens, como a União em relação às terras de fronteiras (C.F. de 1967, art. 4º, I; Lei n. 2.597, de 12 de setembro de 1955 *etc.*) e aos terrenos de marinha (C.F., art. 4º, V, Dec.-lei n. 9.760, de 1945 *etc.*), ou os Estados em relação às terras devolutas (C.F., art. 5º). O ocupante e o foreiro desses bens públicos ficam sujeitos ao imposto territorial rural, do mesmo que os chamados "posseiros" de terras do domínio particular, podendo o legislador, neste último caso, por mera conveniência administrativa, escolher o proprietário ou o possuidor" [9]

De início, é mister esclarecer que a lei complementar, a que se refere o artigo 146 da C.F. não pode inovar. Apenas explicita o que está no texto constitucional.

Escrevi sobre a mesma:

> "Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo.
> É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação — no que têm razão —, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de

[9] *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, 1970, p. 141.

> teto naquilo que é de sua particular área mandamental" [10].

A pergunta que se coloca é se, em relação à Constituição de 1988, os artigos 32 a 34 foram ou não recepcionados.

Entendo — e a doutrina e a jurisprudência também — que foram recepcionados.

Vale dizer, as 3 hipóteses de detenção do imóvel são abrangidas pela materialidade do imposto, tal como definida na Constituição, com explicitação pelo CTN, em seus artigos 32 a 34.

O artigo 1228 do atual Código Civil determina, em seu *caput*, que:

> *"O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha"*

Por outro lado, o artigo 1196 declara, sobre a posse, que:

> *"Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade".*

No antigo Código Civil, a propriedade tinha, em seu artigo 524, *caput* , a seguinte conformação:

> *"A lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua",*

assim como a posse, no artigo 485, era definida nos seguintes termos:

> *"Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício pleno, ou não, de algum dos poderes inerentes ao domínio, ou propriedade".*

É de se realçar que o artigo 486 do Código Civil pretérito determinava que:

> *"Quando, por força de obrigação, ou direito, em casos como o do usufrutuário, do credor pignoratício,* **do locatário, se exerce temporariamente a posse direta,** *não anula esta às pessoas, de quem eles a houveram,* **a posse indireta"** (grifos meus),

[10] *Comentários à Constituição do Brasil*, 6º vol., tomo I, Ed. Saraiva, pp. 79/80.

merecendo a norma o seguinte comentário de CLÓVIS BEVILACQUA:

> "Observações — 1 — Sendo a posse o estado de facto, que corresponde ao exercício, pleno ou limitado da propriedade: não sendo a intenção de ter a coisa como sua elemento constituitivo da posse, o usofructuário, o credor pignoratício, o locatário são possuidores directos, ou immediatos, e os proprietários, em nome dos quais eles possuem, são possuidores indirectos ou mediatos. Estabelecida uma relação jurídica, em virtude da qual o direito ou obrigação de possuir caiba a uma pessoa que não possue, a titulo de propriedade, a relação possessória se desdobra, sendo directa para os que detêm a coisa e indirecta para os que lhes concedem o direito de possuir. Esta posse directa ou derivada é, por definição, conceitualmente, temporária, porque se funda numa relação de direito transitória. ENDEMANN destaca os principais casos de posse indirecta: **1º** O usufructuário e o credor pignoratício têm a posse necessária para o exercício do seu direito real de usofructo e penhor; **2º** *O locatário, o arrendatário, o commodatário e todos os que retêm, juridicamente, a coisa, gozam da protecção possessória, com fundamento no direito obrigacional de que estão investidos.*
> **3º** O depositário e o encarregado do transporte de uma coisa têm a posse para o cumprimento da sua obrigação.
> **4º** Os directores de uma sociedade, o administrador judicial, o testamenteiro necessitam da posse para exercer a sua administração.
> **5º** *Ao marido na direcção da sociedade conjugal, e ao progenitor, no exercício do pátrio poder, attribue-se a posse, por causa da administração e do usofructo, que lhes são concedidos" (grifos meus)* [11].

CLÓVIS entendia, portanto, que a locação representa título de posse direta provisória, sendo os proprietários ou transferentes da posse provisória, detentores de posse indireta.

---

[11] *Código Civil*, vol. 3, Livraria Francisco Alves, 1953, pp. 11/12.

O novo Código Civil não reproduz, nestes termos, o dispositivo anterior, mas declara que (art. 1197):

> "*A posse direta, de pessoa que tem a coisa em seu poder,* **temporariamente, em virtude de direito pessoal, ou real,** *não anula a indireta, de quem aquela foi havida, podendo o possuidor direto defender a sua posse contra o indireto*" (grifos meus),

evidentemente abrangendo o locatário, o comodatário, o usufrutuário, o credor pignoratício na titulação referida [12].

Por fim, o "domínio útil" é uma "quase propriedade". No dizer de Limongi França:

> "Domínio útil – v. **Domínio direto**
> *É o mesmo que domínio foreiro* (v.), ***i. e.,*** *a espécie de desmembramento da propriedade que pertence ao titular da enfiteuse, por oposição ao domínio direto (v. que concerne ao patrimônio do proprietário de origem (v. CC, art. 678)*" [13].

Ora, nada obstante as manifestações do STF sobre os dispositivos do direito pretérito, não creio ter sido examinado, em profundidade, a disposição do artigo 34 do CTN que determina que:

> "*o possuidor a qualquer título*"

é contribuinte do IPTU.

É de se realçar que o CTN não faz qualquer distinção quanto ao título do detentor da posse. Qualquer que seja o título, qualquer que seja a "forma legal" que lhe permita usufruir da posse, torna o detentor, se a lei assim determinar, contribuinte do IPTU.

---

[12] Rosa e Nelson Nery, nas limitações ao Novo Código Civil lembram que: "**2. Posse direta ou imediata e posse indireta ou mediata.** A doutrina admite a existência de duas posses paralelas criadas para prover a defesa daquele que tem a guarda. o uso ou a administração da coisa e dela fica temporariamente privado. V. Bevilacqua, *Coisas*, v. I, p.17. **3. Possuidor direto. Proteção contra o possuidor indireto.** Nos casos de convivência simultânea de posse direta e indireta, o possuidor direto (*v.g.* usufrutuário, credor pignoratício, locatário *etc.*) tem proteção possessória interdital contra o possuidor indireto (*v.g.* nu-proprietário, dono da coisa empenhada, locador *etc.*), caso sua posse direta seja molestada indevidamente, com atos de turbação ou mesmo de esbulho. **4. Possuidor indireto. Proteção possessória contra terceiros.** O possuidor indireto – como por exemplo o nu-proprietário, o dono da coisa empenhada, o locador *etc.* – tem direito à defesa de sua posse, contra terceiros, por meio dos interditos possessórios. Nesse sentido: Nery, "Proteção judicial da posse" (*RDPriv* 7/112); Gondim Netto, *Posse indireta*, 1972, p. 121; BGB § 869" (*Novo Código Civil e legislação extravagante – Anotados*, Ed. Revista dos Tribunais, 2002, pp. 393/394).

[13] *Enciclopédia Saraiva de Direito*, vol. 29, p. 348.

O próprio locatário ou comodatário têm títulos hábeis para a posse provisória, nos termos do art. 486 da lei pretérita, ou 1197 da lei nova – e no entendimento de Clóvis Bevilacqua, autor do anteprojeto do Código Civil anterior – visto que o CTN, *que é lei complementar*, ou com eficácia de, declara no artigo 34 – dicção que repito –:

"o possuidor a qualquer título"

será contribuinte do IPTU.

E define corretamente, visto que, se se admitisse que apenas o titular da propriedade e o domínio útil, com características de "quase propriedade", poderia ser colocado na condição de contribuinte do imposto, à evidência, o "possuidor a outros títulos" que não aqueles, estaria excluído da tributação, com o que a expressão

"a qualquer título",

não deveria constar do texto. Todos os títulos que não representassem "a quase propriedade", ou melhor dizendo, aqueles títulos de posse direta transitória, estariam excluídos da expressão "a qualquer título", reescrevendo-se a lei complementar com dicção diversa, via doutrina e jurisprudência [14]. Em vez de "a qualquer título", ler-se-ia "a alguns títulos". O legislador negativo transformar-se-ia em legislador positivo.

Não desconheço o posicionamento da Suprema Corte, redutor da exegese no que diz respeito às posses diretas transitórias, mas não posso deixar de expor aquela que me parece a adequada interpretação, como homenagem aos juristas, todos eles de notável conhecimento jurídico-tributário, como Rubens Gomes, Gilberto de Ulhôa Canto, Tito Rezende, Carlos da Rocha Guimarães, Aliomar Baleeiro e outros, que elaboraram o anteprojeto do CTN.

Esta é a razão pela qual espero que um dia possa a Suprema Corte, hoje com nova composição, reexaminar a questão à luz dos argumentos aqui apresentados.

Um segundo aspecto merece reflexão.

---

[14] Sei não ser esta a posição da maioria da doutrina, inclusive de Aires Fernandino Barreto, que comigo escreveu o *Manual do IPTU*, no qual afirma à p. 107 que: "o outro ponto a merecer registro diz respeito a poder ou não a autoridade administrativa eleger como contribuinte o possuidor, nos casos em que há proprietário. Vale dizer, pode a autoridade administrativa optar pela escolha do possuidor direto, p. ex., quando há proprietário? Defendem alguns que há uma escala de preferência a ser observada, de tal sorte que, havendo proprietário, não poderá ser escolhido como contribuinte o possuidor. Não nos parece que assim seja. A escolha é livre. Opta-se por um ou por outro – ambos são contribuintes – segundo as conveniências da arrecadação. Basta que a posse seja *"ad usucapionem"* para poder ser alcançada, mesmo quando há propriedade (como se dá no compromisso de compra e venda) do promitente vendedor e posse do promitente comprador" (*Manual do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – Manuais de Direito Tributário 1*, Revista dos Tribunais, 1985, p. 107).

A enfiteuse deixou de figurar entre os direitos das coisas no atual Código Civil.

O art. 1225 passou a ter a seguinte redação, que repito:

> "São direitos reais:
> I - *a propriedade;*
> II - *a superfície;*
> III - *as servidões;*
> IV- *o usufruto;*
> V- *o uso;*
> VI - *a habitação;*
> VII - *o direito do promitente comprador do imóvel;*
> VIII - *o penhor;*
> IX - *a hipoteca;*
> X - *a anticrese",*

contrastando com o artigo 674 do Código Civil pretérito, que, repito, declarava:

> "São direitos reais, além da propriedade:
> I - ***a enfiteuse;***
> II - *as servidões;*
> III - *o usufruto;*
> IV - *o uso;*
> V- *a habitação;*
> VI - as *rendas expressamente constituídas sobre imóveis;*
> VII - *o penhor;*
> VIII - *a anticrese;*
> IX - *a hipoteca"* (grifos meus).

Por outro lado, o ADCT da lei suprema determina, em seu artigo 49, que repito:

> "**Art. 49** A lei disporá sobre o instituto da enfiteuse em imóveis urbanos, sendo facultada aos foreiros, no caso de sua extinção, a remição dos aforamentos mediante aquisição do domínio direto, na conformidade do que dispuserem os respectivos contratos.
> **§ 1º** Quando não existir cláusula contratual, serão adotados os critérios e bases hoje vigentes na legislação especial dos imóveis da União.
> **§ 2º** Os direitos dos atuais ocupantes inscritos ficam assegurados pela aplicação de outra modalidade de contrato.

> **§ 3º** ***A enfiteuse continuará sendo aplicada aos terrenos de marinha e seus acrescidos, situados na faixa de segurança, a partir da orla marítima.***
> **§ 4º** *Remido o foro, o antigo titular do domínio direto deverá, no prazo de noventa dias, sob pena de responsabilidade, confiar à guarda do registro de imóveis competente toda a documentação a ele relativa" (grifos meus),*

sendo de se realçar que o § 3º, que cuida dos terrenos de marinha, garante aos que usufruem da posse desses bens, a **enfiteuse** permanente [15].

A legislação sobre a enfiteuse dos terrenos de marinha é uma legislação especial que, à evidência, só poderia ser alterada pela legislação geral (Código Civil) se houvesse expressa menção a tal alcance na própria lei geral e se não houvesse disposição da Carta Magna. Ocorre que a "enfiteuse" sobre terrenos de marinha não pode ser retirada do ordenamento jurídico nacional, por determinação da lei suprema, [16] a não ser por emenda constitucional.

Ora, entre os bens da União estão os terrenos de marinha, com o artigo 20, inciso VII, assim redigido:

> "São bens da União:
> ...
> **VII.** *os terrenos de marinha e seus acrescidos".*

---

[15] Comentei-o, com críticas: "Típico artigo sem nenhum perfil constitucional. Matéria própria de direito ordinário, salvo nos privilégios outorgados. Que a lei deva dispor sobre a enfiteuse nos imóveis urbanos não resta dúvida, e tal disposição desnecessária já constava da legislação sobre a enfiteuse, substantivo que se pode definir como "ato do foreiro que restitui ao senhorio direto o prédio enfitêutico, em caso de esterilidade, destruição parcial ou perda total de seus frutos; ou gratuidade, em qualquer circunstância, nesse caso na dependência dos credores prejudicados com a renúncia. CC, arts. 687, 691. Obs. A expressão 'abandono' constante desses dispositivos é imprópria, pois se trata de autêntica renúncia. Cf. L 6015, de 31/12/1973, art. 258". A continuação do dispositivo parece indicar o respeito às disposições constitucionais. Se, de um lado, é facultado aos foreiros, na extinção, a remição dos aforamentos mediante a aquisição do domínio direto, de outro lado, a Constituição determina que tal remição se dê de conformidade com o disposto nos respectivos contratos, o que vale dizer, o cumprimento do pactuado. Os parágrafos seguintes, todavia, explicitam a razão do dispositivo, e: "O § 3º excetua do regime novo, criado pelo art. 49, os terrenos de marinha e seus acrescidos, que se situam em faixa de segurança a partir da orla marítima. Para estes, o regime de enfiteuse, como confirmado pelo direito pretérito, continua integralmente, não havendo alteração da disciplina legal" (*Comentários à Constituição do Brasil*, 9º vol., Ed. Saraiva, 2002, pp. 428/429 e 432).

[16] Manoel Gonçalves Ferreira Filho escreveu: "**Terrenos de marinha** — Estes constituem uma faixa de terras banhada pelo mar ou por rios e lagos que sofram a influência das marés. Tal faixa é de trinta e três metros a contar da linha do preamar médio de 1831, por força de definição que data da Lei de 15 de novembro de 1831 e da Decisão n. 274, de 3 de outubro de 1832. A Constituição anterior não os incluía entre os bens da União, mas assim já era por força da legislação ordinária (Decreto-Lei n. 9.760/46, art. 1º)" (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. 1, Ed. Saraiva, 2000, p. 150).

Tais terrenos, à evidência, pertencem à União, mas os que deles usufruem não podem eximir-se do pagamento do IPTU.

Fossem os terrenos de marinha — que são bens da União — imunes, por pertencerem àquela entidade federativa (imunidade subjetiva), não poderiam os Municípios cobrar IPTU de nenhum dos prédios lindeiros à praia, grande parte deles, em função de sua distância da orla, terrenos de marinha [17].

É de se lembrar, finalmente, que as áreas portuárias deixam de estar expressamente mencionadas no artigo 20, em face de estarem abrangidas pelas disposições relativas aos terrenos de marinha [18].

Quero reiterar, no presente estudo, que, no passado, entendia, considerando não do texto complementar (art. 34), mas apenas o constitucional, que a posse direta ou indireta, pela União, de seus bens, seria suficiente para afastar a tributação municipal. O fato de jamais o artigo 34 ter sido inquinado de inconstitucional, sem redução de texto, para efeitos de bens públicos, levou-me a reconsideração de minha inteligência pretérita.

O que dá a característica de bem tributável é a detenção tanto em virtude da propriedade, como da efetiva posse direta, a qualquer dos títulos (domínio útil ou posse).

E, neste particular, não pode a lei tributária, mesmo em nível de legislação complementar, alterar conceitos próprios de direito civil, utilizado pela Constituição para atribuir competências, como aquele do que seja posse "**a qualquer título**". Abrange, assim, se a lei o determinar, a própria locação ou comodato — nada obstante a jurisprudência do STF — a meu ver, por gerarem, ambos os institutos, posse direta, embora transitória, visto que a transferência do usufruto para terceiros obriga a estes terceiros e não mais ao proprietário, se assim a lei municipal o determinar [19].

---

[17] Na história dos terrenos de marinha, deu-se apenas exceção, ao tempo do Império, no que diz respeito aos laudêmios do Distrito Federal, o que perdeu sentido com sua transferência para Brasília. José Cretella lembra: "Incluíram-se, depois, na renda da União, "os foros dos terrenos de marinha, exceto os do Distrito Federal, e produto da renda de posses ou domínios úteis dos terrenos de marinha, nos termos da legislação em vigor" (Cf. Lei n. 25, de 20 de dezembro de 1891). Os terrenos de marinha pertencem à União, exceto, apenas, o direito da municipal idade no Distrito Federal. Isto é, apenas a renda dos aludidos terrenos (Cf. Brandão Cavalcanti, *Tratado de direito administrativo*. 4a. ed., 1958, v. III, p. 415). O Decreto-lei n. 710, de 1938, modificou a política do governo da União em relação aos terrenos de marinha, no Distrito Federal, voltando para o domínio pleno da União, com a extinção do usufruto concedido à municipalidade, todos os terrenos de marinha, no Distrito Federal (Cf. Brandão Cavalcanti, *Tratado de direito administrativo*, 4ª. ed., 1956, v. 111, p. 415)" (*Comentários à Constituição 1988*, vol. III, Forense Universitária, 1990, p. 1248).

[18] O artigo 20 da Constituição Federal está assim redigido: "**Art. 20.** São bens da União: **VII.** os terrenos de marinha e seus acrescidos; ...".

[19] Os artigos 109 e 110 do CTN estão assim redigidos: "**Art. 109.** 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. **Art. 110.** 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

Não há, pois, a meu ver, imunidade, a favor de bens da União, quando não seja ela a possuidora direta, no que concerne ao IPTU, nada obstante, – reitero mais uma vez – a jurisprudência e a doutrina em contrário.

É de se lembrar que o IPTU, por ser um imposto real, que não leva em conta a capacidade contributiva ou econômica do detentor –e esta é a jurisprudência do STF–, é exigível daqueles que possam deter o domínio útil ou posse, **a qualquer título**, de imóvel pertencente a pessoa de direito público.

Por este prisma, à evidência, os terrenos de marinha – que são bens da União – podem sofrer a incidência de IPTU, desde que estejam na posse de entidade não imune, qualquer que ela seja, nos termos do artigo 486, do Código Civil pretérito, ou do artigo 1197, do atual.

Ora, se bem da União, em posse de particular, pode ser tributado pelo IPTU – como os terrenos de marinha – é de se perguntar se empresas concessionárias, permissionárias, autorizadas ou gestoras de serviços públicos que estão na posse direta de tais bens, podem ou não ser contribuintes do imposto, em face do disposto no artigo 150, inciso VI, letra "**c**", e do 150, § 3º, ambos da Constituição.

É, pois, aspecto relevante, para exame no presente estudo, este que diz respeito às imunidades das entidades federativas e de suas autarquias, desonerações não extensivas às empresas públicas e sociedades de economia mista.

Reza o § 3º do artigo 150 da Constituição Federal que:

> "**Art. 150** As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel" [20]

Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

[20] Escrevi: "O § 3º tem espectro de atuação maior que aquele do Texto pretérito (art. 19, § 1º)..De início, exclui a vedação absoluta ao poder de tributar relacionado ao patrimônio, renda e serviços dos entes tributantes referentes à exploração de atividades econômicas cujo regime jurídico seja próprio dos empreendimentos privados ou de serviços públicos pertinentes à ordem econômica. Em outras palavras, a imunidade não beneficia União, Estados, Municípios, Distrito Federal, autarquias e fundações do Poder Público sempre que explorarem atividades econômicas mencionadas no art. 173 da Constituição Federal ou prestarem os serviços públicos a que se refere o art. 175. Os dois dispositivos cuidam da atividade econômica e da dualidade de sua iniciativa " (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2001, pp. 221/222)

Como se percebe, não só as empresas públicas ou sociedades de economia mista, que atuam sob o regime de direito privado do art. 173, estão excluídas da imunidade (atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis aos empreendimentos privados), como aquelas sujeitas ao regime de direito público, do artigo 175 (em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário).

Na dualidade de iniciativa econômica, o tipo de disciplina legal a que a atividade estiver subordinada é irrelevante, para efeitos de afastar a imunidade, visto que o § 3º cuidou dos dois regimes sobre os quais já me manifestei, dizendo:

> "Ora, em nenhum momento o art. 173 comporta a exploração de serviços públicos, mas apenas a exploração de atividades econômicas – daí a prevalência do direito privado –, lembrando-se de que o § 1º, na redação da EC n. 19/98, refere-se à exploração de atividade econômica de: **a)** produção de bens; **b)** comercialização de bens; ou **c)** prestação de serviços sem qualquer adjetivação.
> Ocorre que, repetidas vezes, o Estado pode intervir em área de prestação de serviços ou comercialização de bens por "interesse coletivo relevante" ou "imperativos de segurança nacional", sem que tais serviços ou circulação de bens possam ser considerados serviços públicos, como, por exemplo, já aconteceu durante a Segunda Guerra Mundial, em que houve período de racionamento de alimentos (leite, pão *etc.*). Poderia, se quisesse, criar empresas para explorar tais atividades. Mais recentemente, na importação da borracha, instituiu a contestada Taxa de Organização e Regulamentação do Mercado da Borracha (TORMB), para regularizar segmento descompassado da economia. Durante o conflito de 1939/1945, a distribuição de combustíveis passou a ser de segurança nacional, assim como a produção da borracha. E a "Petrobrás" surgiu, no fim da década de 40, como imperativo de segurança nacional, sem que se possa dizer que a extração, a produção e a comercialização de combustíveis sejam serviços públicos.
> Dessa forma, a dicção constitucional sinaliza que imperativos de segurança nacional e interesse público relevante podem conformar exploração de atividades econômicas que impliquem serviço, no

texto constitucional, sem que sejam necessariamente públicos.
O segundo regime jurídico para atuação do Estado na prestação de serviços públicos com densidade econômica desenhado está no "*caput*" do art. 175 da CF, com o seguinte discurso:

> "*Incumbe ao poder público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos*" (grifos meus).

> Aqui, ao contrário do § 1º do art. 173, nitidamente o constituinte fala em serviços públicos e não apenas em serviços, sendo este regime de direito administrativo, devendo, por conseqüência, as empresas privadas que nele atuem seguirem as estritas regras daquele ramo da árvore jurídica.
> Não há como confundir os dois regimes. São distintos. No primeiro, o Estado atua como agente vicário na exploração própria da atuação particular, regida por normas que pertinem ao direito privado e, no segundo, o segmento privado pode atuar como agente acólito do Estado na prestação de serviços públicos, que não se confundem com os aspectos pertinentes ao art. 173" [21].

Vale dizer, seja sob regime de direito privado, seja de direito público, a empresa pública ou sociedade de economia mista, enquanto entidade empresarial, não goza da imunidade de impostos, que beneficia, apenas, as entidades federativas ou suas autarquias.

Mais do que isto, o IPTU é imposto que incide sobre o patrimônio das entidades que compõem a administração indireta das entidades federativas, constituída de empresas públicas e sociedade de economia mista, nem por isto sendo, este patrimônio das controladas, objeto da imunidade. Até mesmo na venda de imóvel de entidade federativa para pessoa jurídica ou física não imune, o imposto sobre transmissão é devido, por força do referido § 3º do artigo 150 da C.F.

O aspecto, portanto, relevante, é que, na dualidade de iniciativa econômica, é a condição de empresa (pública ou de economia mista) que afasta a imunidade,

---

[21] *Dimensões do Direito Contemporâneo*, Ed. Thomson/IOB, divs. auts., coordenação Ives Gandra Martins e José Renato Nalini, pp. 6/7.

e não o regime jurídico sob o qual atua (arts. 173 ou 175), por força do § 3º do artigo 150, assim por mim comentado:

> *"O constituinte houve por bem afastar a imunidade daqueles serviços públicos remunerados por preço público (gênero), assim como as atividades econômicas dos entes tributantes, cujo regime jurídico seja de natureza privada, no que agiu bem. A intervenção concorrencial, à evidência, é típica atuação do Estado em área de atuação preferencial do setor privado, razão pela qual a imunidade não se justifica"* [22].

Um outro aspecto relevante é o que diz respeito ao entendimento de que se aplicaria à hipótese o regime da substituição tributária do artigo 128 do CTN, assim redigido:

> *"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 a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".*

A meu ver, há um equívoco ao se entender que o regime jurídico aplicável é o da substituição tributária.

Reza o artigo 121 do CTN que:

> "Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
> **§ único.** O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: **I.** contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
> **II.** *responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei".*

E, nitidamente, divide o sujeito passivo da obrigação tributária em contribuinte e responsável, sendo, pois, o artigo 128, o conformador da definição

---

[22] *Comentários à Constituição do Brasil*, 6º vol., tomo I, ob. cit., p. 224.

do que seja responsável, hoje com acréscimo do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, assim redigido:

> "**§ 7º** *A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos 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*" [23]

Ora, segundo o artigo 34, cuja dicção, repito, declara que:

> "*Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu* ***possuidor a qualquer título***" (grifos meus),

"o possuidor a qualquer título", isto é, qualquer que seja o possuidor — e a meu ver, nada obstante a decisão do STF, até o locatário e o comodatário, visto que, pela lei civil, têm título provisório de posse direta (art. 486 do C.C. pretérito e 1197 do C.Civil atual) — é o contribuinte de direito, e não apenas responsável. O artigo 34 cria uma relação direta de sujeição passiva e não substitutiva — como tenho defendido, o responsável tributário é sempre um substituto do contribuinte, mesmo nas hipóteses em que seja o único sujeito passivo, com exclusão de qualquer responsabilidade do contribuinte—, com o que qualquer empresa pública ou sociedade de economia mista exploradora de qualquer atividade, ocupando terrenos de marinha ou bens da União, é contribuinte de IPTU, por força dos artigos 150, § 3º da C.F. e 32 e 34 do CTN.

Ora, se a sub-contratada detém o imóvel por posse direta — e, nos caso de enfiteuse, sem a polêmica que podem ensejar outros títulos mais precários— é constitucional a incidência, por força do artigo 34 do CTN, devendo-se lembrar

---

[23] Luiz Antonio Caldeira Miretti, em estudo para obra que coordenei, escreve sobre o artigo 121 que: "Após a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, conforme já explanado, estamos diante da classificação do sujeito passivo em contribuinte (inciso I do parágrafo único) e responsável (inciso II do parágrafo único). Classificação para a qual a doutrina adotou as correspondentes expressões de sujeito passivo direto; para o contribuinte, e de sujeito passivo indireto, para o responsável.

A intenção do legislador na abrangência de situações fáticas ou jurídicas foi alcançada com tais previsões, ou seja, estabeleceu a sujeição passiva e, por conseguinte, o cumprimento da obrigação, por aquele que efetivamente pratica e realiza o fato gerador (contribuinte-sujeito passivo direto), bem como por aquele que, não praticando o fato gerador, não realizando o fato previsto na norma, tendo ou não interesse na ocorrência do fato gerador, a lei o coloca na condição de responsável (sujeito passivo indireto) — pelo pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária" *(Comentários ao Código Tributário Nacional*, ed. 2002, Saraiva, pp. 204/205).

que a lei poderia definir responsabilidade solidária da empresa concessionária, que deixaria a condição de "contribuinte" para transfigurar-se em "responsável", visto que o contribuinte é o detentor da posse direta do imóvel, afastada, pois, a concessionária, por determinação legal.

É o que dispõe o artigo 34 e o 128 do CTN, sendo, neste caso, contribuinte o sub-contratado e, responsável, o contratante ou concessionário [24].

Um último aspecto, no que diz respeito à exploração dos portos, com regimes jurídicos diversos, em cada Estado, das empresas que recebem concessões, permissões, autorizações ou direito de gerir. Os bens da União, em que se instalam, continuam no patrimônio dessa entidade da federação, mas a sua posse indireta não elimina aquela direta das empresas públicas ou privadas que atuem nesta área.

E a enfiteuse, para os terrenos de marinha, foi assegurada, neste tipo de exploração, pela lei suprema, artigo 49 § 3º do ADCT [25].

Encerro, pois, este estudo, transcrevendo decisão, que me parece a que melhor contempla a questão, da lavra da eminente Ministra Eliana Calmon, com o apoio de todos seus pares na Turma que integra:

> "Na hipótese dos autos, temos imóvel do domínio da CODEBA, não importando para o deslinde da querela que seja ele regido pela enfiteuse, em que o domínio indireto seja da UNIÃO, porque é contribuinte do IPTU não só o *dominus*, mas também o titular do domínio útil, o que descarta a possibilidade de escapar a abordagem quanto ao sujeito passivo da relação tributária referente ao IPTU.

---

[24] Escrevi sobre o artigo 128: "O artigo pretende consubstanciar uma norma geral formalizada em duas idéias básicas, a saber: **1)** a responsabilidade tributária é aquela definida no capítulo; **2)** a lei, entretanto, pode estabelecer outros tipos de responsabilidade não previstos no capítulo, a terceiros. O artigo começa com a expressão "sem prejuízo do disposto neste capítulo", que deve ser entendida como exclusão da possibilidade de a lei determinar alguma forma de responsabilidade conflitante com a determinada no Código. Isto vale dizer que a responsabilidade não prevista pelo Capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os artigos 128 a 138. A seguir, o artigo continua: "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa", determinando, de plano, que esta escolha de um terceiro **somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalinamente exposta na lei**. Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentada, **não pode ser aceita**, diante da nitidez do dispositivo, que exige que a determinação deva ser apresentada "de forma expressa". (*Comentários ao CTN*, ed. 2002, Ed. Saraiva, pp. 223/5).

[25] Manoel Gonçalves Ferreira Filho assim interpreta o § 3º do artigo 49: "Terrenos de marinha. O texto é claro. Quando o senhorio direto é particular, a enfiteuse virá a ser extinta pela lei prometida, mas se for ele o Estado, não, a enfiteuse será mantida" (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. 2, Ed. Saraiva, 1999, p. 346).

> Assim, sendo a CODEBA empresa pública detentora do domínio útil, é contribuinte do IPTU, não sendo alcançada pela imunidade do senhorio, a União, detentora do domínio direto.
> Este foi o encaminhamento do acórdão aqui impugnado, em nível infraconstitucional, o que leva ao conhecimento e provimento do recurso especial para, reformando o acórdão, atribuir à CODEBA responsabilidade pelo pagamento do IPTU" (REsp 267099-BA (2000/0070300-1) - Recorrente: Município de Salvador - Procurador: Gustavo Adolfo Hasselmann e outros - Recorrido: Cia. das Docas do Est. da Bahia - CODEBA - Adv.: Aurélio Pires e outros).

Como se percebe, a matéria, nada obstante as decisões da Suprema Corte, ainda está em aberto.

São Paulo, 31 de julho de 2003.

(*) Ives Gandra da Silva Martins é Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional e Presidente do Centro de Extensão Universitária.


LEX
DUCTE
TABUL



Espécies Tributárias – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)



O novo ICMS dos combustíveis em análise federativa

The new fuel tax in a federative perspective

Fabricio Dantas Leite*

"Aproxima-se a hora da manchete.
O PETRÓLEO ACABOU.
Acabaram as alucinações
os crimes, os romances
as guerras do petróleo.
O mundo fica livre
do pesadelo institucionalizado."
(ANDRADE, 2014, p. 122)

Sumário

1. Introdução. 2. Da desproporcionalidade por excesso. O retorno à intervenção política como instrumento macroeconômico de controle da inflação e a "má intenção legislativa" da sistemática heterônoma de desoneração tributária. 3. Da desproporcionalidade por inadequação e desnecessidade. Existência de medida financeira de fato efetiva e de meio constitucional menos gravoso. A Conta de Estabilização de Preços de Combustíveis (PL nº 1.472/2021), o Convênio ICMS nº 192/21, suas prorrogações. 4. Análise específica dos dispositivos da LC nº 192/22. 4.1. Art. 3º, inciso V, alínea "b". Fixação de alíquota *ad rem* por lei complementar federal. Violação da literalidade do artigo 155, §4º, inciso IV. Subversão da competência constitucional do CONFAZ (Artigo 155, § 2º, XII, 'g') e da autonomia dos Estados-Membros (Artigo 18). 4.2. Artigo 6º, §4º e §5º. Parâmetros normativos impostos por norma regulamentadora, sem correlação com dispositivo constitucional. 4.3. Artigo 7º. Fixação por lei complementar de medida transitória que importa em isenção. Violação ao artigo 151, inciso III, e ao artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição. Desconsideração dos limites regulamentares da lei complementar. 4.4. Artigo 8º. Benefício fiscal sem estimativa de impacto orçamentário e financeiro. Violação ao artigo 113 do ADCT. 5. Conclusão. Referências. Anexo: Tabela 1.

* Doutor em direito financeiro, tributário e econômico pela Universidade de São Paulo. Professor Doutor da graduação e da pós-graduação da FGV/EBAPE. Procurador do Estado do Rio de Janeiro. Árbitro do CBMA. Representante da Fazenda junto ao Conselho de Contribuintes do Rio de Janeiro. Ex-Secretário Executivo do Ministério da Fazenda. Ex-Procurador da Fazenda Nacional. Advogado no Rio de Janeiro e em São Paulo.

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 88 (3ª Fase), abr./jun 2023, p. 103-120.

Resumo

O presente estudo busca analisar a constitucionalidade e a pertinência federativa da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, que introduziu o ICMS monofásico previsto inicialmente pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001. Ao resgatar uma possibilidade constitucional prevista há duas décadas para resolver um problema conjuntural de preço dos combustíveis, a legislação complementar foi usada uma vez mais como instrumento macroeconômico de controle da inflação. A "má intenção legislativa" permitiu a implantação de verdadeira sistemática heterônoma de desoneração tributária. Desproporcional, inadequada, inútil e excessiva, a regulamentação escolheu caminho menos efetivo para o consumidor e com alto custo orçamentário para os entes subnacionais. Ignorou a existência de medida financeira de fato efetiva e de meio constitucional menos gravoso, como a Conta de Estabilização de Preços de Combustíveis (PL nº 1.472/2021). Como resultado, desestabilizou a estrutura normativa da indústria, indo além da possibilidade regulamentar conferida pelo texto da Emenda Constitucional.

Abstract

The present study seeks to analyze the constitutionality and federative relevance of Complementary Law No. 192, of March 11, 2022, which introduced the single-phase ICMS initially provided for by Constitutional Amendment nº 33, of December 11, 2001. By bringing back a legally imposed constitutional possibility from two decades ago to solve a current conjunctural problem of fuel prices, complementary legislation was used once again as a macroeconomic instrument to control inflation. The "legislative bad intention" allowed the implementation of a true heteronomous system of tax relief. Disproportionate, inadequate, useless and excessive, the regulation chose a less effective path for the consumer and with a high budgetary cost for subnational entities. It ignored the existence of an effective financial measure and a less burdensome constitutional means, such as the Fuel Price Stabilization Account (PL 1,472/2021). As a result, it destabilized the regulatory framework of the industry, going beyond the regulatory possibility provided by the text of the Constitutional Amendment.

Palavras-chave: ICMS. Combustível. Análise constitucional federativa.

Keywords: *ICMS. Fuel. Federative constitutional perspective.*

1. Introdução

A intervenção do Estado na indústria do petróleo é um dos temas que mais desperta paixões ideológicas ao longo da história. Errática, multidirecional, e, por vezes, irracional, a forma com que o Estado brasileiro regula suas reservas, se não chega a ser o anedótico *determinismo geográfico* das *ditaduras rentistas do petróleo*, também está distante de se aproximar da *estabilidade* de modelos mundialmente consagrados, como o norueguês.

A nova tributação dos combustíveis pelo ICMS é um lamentável exemplo da instabilidade normativa da indústria no Brasil. Sempre há uma solução nova que promete ser mais simples, mais eficiente e juridicamente mais segura. Na prática, porém, mostra-se mais complexa, mais onerosa e, assim como ocorreu com adoção do modelo de partilha de produção, juridicamente mais confusa.

O novo regime do ICMS dos combustíveis tem ainda outra caraterística. Impulsionado pelo momento político-eleitoral, a estratégia legislativa que o efetivou ignorou postulados básicos do federalismo fiscal brasileiro. Para resolver um problema conjuntural, decorrente de uma crise cambial, de certa maneira, cíclica, e da crise de oferta, ocasionada pelo conflito Rússia-Ucrânia, a estrutura tributária da cadeia produtiva do petróleo sofreu, uma vez mais, mudança significativa, com pouca efetividade econômica imediata, porém com desastrosos impactos mediatos.

A partir da regulamentação tardia da Emenda Constitucional nº 33 de 2001, uma série de desafios constitucionais federativos complexos surgiram. Com a edição da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, mais de 20 anos após a publicação da Emenda Constitucional, a estrutura tributária do setor de combustíveis passou a vivenciar duas realidades inusitadas: o ICMS monofásico e a *sistemática heterônoma de desoneração tributária*.

Por trás da inovação legislativa, o declarado interesse político-eleitoral de controle de preços ditou uma estrutura de tributação que, ao mesmo tempo, impacta negativamente a arrecadação dos entes subnacionais, sem a contrapartida de melhorar o preço do produto no mercado de varejo.

Além da pouca efetividade econômica da medida, a técnica legislativa utilizada apresenta falhas constitucionais consistentes. Ao utilizar o veículo da lei complementar como instrumento macroeconômico de controle da inflação, o resultado legislativo se mostrou desproporcional por excesso, por inadequação e por desnecessidade. A falta de efetividade prática da norma regulamentadora contrasta com a existência de medida financeira de fato efetiva e de meio constitucional menos gravoso.

O texto da LC nº 192/22 subverteu a lógica da própria emenda que visava a regulamentar Decisões que foram constitucionalmente atribuídas à autonomia dos Estados-Membros e à competência constitucional do Conselho Nacional de Política Fazendária ("CONFAZ") e acabaram sendo fixadas pela própria legislação regulamentadora. Estudos orçamentários previstos em emenda constitucional foram dispensados por lei e isenções que dependiam de lei ordinária estadual surgiram através

de lei complementar. Enfim, uma confusão legislativa sucessiva que representou, em última análise, retrocesso na estrutura tributária, cada vez mais complexa, onerosa e juridicamente instável.

Diante da grande repercussão da medida legislativa, tanto econômica quanto midiática, a discussão da constitucionalidade da LC nº 192/22 vem sendo negligenciada pelos maiores prejudicados, ou seja, pelos entes subnacionais que irão sofrer uma redução de arrecadação e pelos próprios consumidores, que não irão experimentar necessariamente a tão esperada redução de preço.

Para entender um pouco mais esta paradoxal manobra legislativa, iremos dividir o presente em estudo, para fins meramente didáticos, em dois grandes tópicos: (i) *inconstitucionalidades gerais*, ou seja, que atingem a peculiar sistemática heterônoma de desoneração tributária introduzida pela LC nº 192/22; e (ii) *inconstitucionalidades específicas*, no qual serão destacados dispositivos da lei que apresentam vícios de inconstitucionalidade evidentes.

O primeiro tópico, que se subdivide nos itens 2 e 3, irá analisar o contexto político e econômico que influenciou a intenção legislativa e deu origem a uma legislação inadequada, desnecessária e excessiva para a finalidade de instrumento macroeconômico de controle inflacionário.

O segundo tópico, por sua vez, será desenvolvido no item 4 e se dividirá em 4 subitens, analisando especificamente cada um dos dispositivos que apresentem características inconstitucionais.

2. Da desproporcionalidade por excesso. O retorno à intervenção política como instrumento macroeconômico de controle da inflação e a "má intenção legislativa" da sistemática heterônoma de desoneração tributária

A LC nº 192/2022 surge em linha com os impulsos de intervenção política na fixação técnica dos preços administrados que se iniciaram em 2008, atingiram o pico no final de 2014 e se consolidaram na época como um criticado instrumento de política macroeconômica de controle da inflação.

O fracasso deste modelo foi notório.

Diante dos ciclos e anticiclos da economia mundial pós-crise econômica de 2008, a indústria nacional do petróleo e gás, em especial, passou a conviver com a constante interferência da União na formação do preço dos combustíveis e derivados, impondo danos severos à economia nacional e à própria política inflacionária, que ultrapassou em larga escala o teto da meta após o ciclo político-eleitoral de 2014, com taxas negativas de crescimento do PIB.

A cronológica defasagem em relação ao custo em dólar e ao preço do barril, no caso específico do petróleo, aumentou o déficit da balança comercial do produto. Como resultado, o investimento na indústria nacional retraiu tanto no *upstream*, ou seja, na exploração e prodúção, quanto no *dowstream*, especialmente no que concerne

ao refino, que se manteve pouco eficiente e em regime de monopólio, aumentando ainda mais a exposição do mercado doméstico de gasolina, diesel e GLP à volatilidade do mercado internacional, como apontam Edmar Almeida, Patrícia Oliveira e Luciano Losekann. (2015, p. 532)

Apesar de o modelo de controle artificial de preços ter se mostrado equivocado, a crise de demanda causada pela pandemia de COVID-19 reviveu anseios populistas de estabilização política dos preços administrados, especialmente do preço dos combustíveis. Com isso, foi gerido o PLP nº 11/2020, que, a partir da disparada do preço petróleo causada em larga medida pelo embargo da produção da Rússia, converteu-se na Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022.

O *modelo* é o mesmo, isto é, a tentativa de controle do preço dos combustíveis através de intervenção política da União, mas o *enfoque* é diverso. A repercussão negativa da utilização da Petrobras como instrumento de controle da inflação pelo acionista majoritário fez com que o atual governo optasse por uma modalidade, de certa forma, politicamente conveniente: a criação de uma *sistemática heterônoma de desoneração tributária* do produto, focando na tributação estadual.

Ao fim e ao cabo, o que a LC nº 192/22 pretende é reduzir significativamente o impacto do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ("ICMS") na formação do preço final ao consumidor da gasolina, do diesel e do GLP, às expensas dos Estados-Membros, e pior, sem qualquer influência relevante no preço praticado para o consumidor final.

O motivo é lógico e relativamente simples.

A estrutura de formação dos preços dos combustíveis, segundo dados oficiais da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis ("ANP"), depende basicamente de cinco variáveis:

(i) Preço de produção (refino e importação);

(ii) Preço do etanol (utilizado na proporção de 27% na venda da gasolina A);

(iii) Tributos federais (PIS/PASEP, Cofins e Cide);

(iv) Tributo Estadual (ICMS);

(v) Distribuição, transporte e revenda.

Os dados são compilados a partir do Relatório do Mercado de Derivados de Petróleo, divulgado mensalmente pelo Ministério de Minas e Energia, e apresentam uma série histórica a partir de 2018. Considerando os dados divulgados pela ANP ao longo do ano de 2021, por exemplo, a proporção referente ao ICMS se mantém constante, com ligeiras variações regionais apenas (Tabela 1).

A estabilidade de uma das cinco proporções acima é inútil para o resultado, quando um dos itens varia constantemente. Em outras palavras, manter ou reduzir

o ICMS não importa necessariamente em redução do preço final, quanto os custos de produção, refino e importação, dependentes diretamente da variação do dólar e do preço do barril internacional, sofrem sucessivos aumentos.

A LC nº 192/22 pressupõe um controle político e artificial do valor da *commodity*, através da redução de medida doméstica de redução da tributação estadual apesar de ser notória a influência da conjuntura geopolítica sobre a formação preço internacional. A utilização da legislação como instrumento macroeconômico de controle da inflação é a *intenção da lei* e desta forma devem ser interpretados o seu alcance, a sua efetividade e, principalmente, a sua proporcionalidade.

Neste contexto, a sistemática heterônoma de desoneração tributária instituída pela legislação federal é *inadequada*, inclusive, em relação ao objetivo precípuo da lei. Ao impor um ônus excessivo e fundamentalmente *inútil* aos Estados-Membros, a legislação se afigura desproporcional, na vertente de proibição de excesso.

A inutilidade da medida, inclusive, é ressaltada em recente estudo técnico do Conselho Nacional dos Secretários de Fazenda (COMSEFAZ, 2022, p. 13):

> Se por um lado a diminuição do valor nas UFs que perdem receita não representa garantia de repasse total da redução no preço ao consumidor final, já que as margens dos setores de distribuição e revenda são apertadas, por outro, nos estados onde a alíquota média resulta em valor maior que a praticada hoje, é assegurado que vai haver aumento de preços ao consumidor final, onerando ainda mais os consumidores dessas UFs e indo contra o próprio espírito da lei que busca a redução do valor ao consumidor final.

Em um novo ciclo-eleitoral, os Estados-Membros estão sendo obrigados indiretamente a custear, com o seu próprio orçamento e sem manifestação de vontade autônoma própria, a uma *simulação legislativa* de combate à inflação, através de instrumento macroeconômico *inútil* para esta finalidade.

A sistemática de desoneração heterônoma da lei é inadequada, inútil e desproporcional. As consequências indesejáveis da intenção legislativa suplantam a sua intenção primária. Onerar indiretamente o orçamento dos entes subnacionais sob o pretexto de controle macroeconômico de preço de *commodity*, quando a desoneração em si é um meio inócuo desde a origem, revela, portanto, excesso de intervenção nos entes subnacionais, ignora o federalismo fiscal cooperativo e a autonomia federativa.[1]

[1] Recentemente, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao analisar pedido cautelar formulado na ADI nº 6930, afastou a constitucionalidade dos incisos IV e V do art. 8º da LC n. 159/17, após sua modificação pela LC n. 178/21, consagrando a autonomia federativa, o federalismo cooperativo e, sobretudo, a tese da desproporcionalidade, na vertente da proibição do excesso como inerentes ao federalismo fiscal: "A submissão da reposição de vacâncias à autorização no Plano de Recuperação Fiscal, ato administrativo

A subversão assimétrica do equilíbrio federativo, através da pretensão de legitimar uma regra macroeconômica federal de controle da inflação que se mostra ineficaz e excessiva, em verdade, demonstra de plano a "evidência legislativa" (LANDIS, 2016, p. 135) de um contexto normativo viciado na sua origem.

A *intenção inconstitucional* da LC nº 192/22, ou, nas palavras de HASEN (2006), a "má intenção legislativa", fica evidente quando se verifica tratar-se de tentativa frustrada de endereçamento de um problema conjuntural macroeconômico, ainda que importe em ruptura estrutural da política fiscal federalista.

3. Da desproporcionalidade por inadequação e desnecessidade. Existência de medida financeira de fato efetiva e de meio constitucional menos gravoso. A Conta de Estabilização de Preços de Combustíveis (PL nº 1.472/2021), o Convênio ICMS n° 192/21, suas prorrogações

Como visto no item antecedente, a LC nº 192/22 é desproporcional por inadequação. Ao enfrentar apenas uma das proporções que formam o preço do petróleo, a medida legislativa se mostra inapta para atingir a finalidade imediata de controle dos preços da *commodity* e mediata de intervenção de política macroeconômica inflacionária.

A variação do preço dos combustíveis não depende diretamente da proporção do tributo estadual, que, inclusive, mantém-se praticamente constante. A recente variação do preço do petróleo no mercado internacional afeta o preço final dos combustíveis ao consumidor no mercado doméstico, independentemente do custo do ICMS.

Neste contexto, as inovações legislativas da LC nº 192/22 não cumprem os requisitos do teste de adequação, que, em última análise, "examina se a medida de intervenção está apta para atingir a finalidade a que se destina". (BRANCO, 2009, p. 75)

Há, entretanto, uma medida financeira efetivamente apta a atingir tanto a finalidade imediata de controle de preços quanto o objetivo mediato de reduzir o impacto inflacionário.

A experiência internacional indica que a variação do preço das *commodities* pode ser efetivamente mitigada através da adoção de um fundo de estabilização, como medida que "ao mesmo tempo, permita a previsibilidade das mudanças de preços e, consequentemente, a redução dos riscos de investimento de potenciais entrantes no mercado doméstico de combustíveis". (ALMEIDA; OLIVEIRA; LOSEKANN, 2015, p. 551)

---

complexo que demanda anuência do Ministro de Estado de Economia, pareceres prévios da Secretaria do Tesouro Nacional, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e do Conselho de Supervisão do Regime de Recuperação Fiscal, além de autorização final do Presidente da República (arts. 4º-A e 5º, da LC nº 159/2021, com a redação conferida pela LC nº 178/2021), parece afrontar, em juízo preliminar, a autonomia dos Estados e Municípios e o princípio da proporcionalidade na vertente da proibição do excesso, além de interferir diretamente na continuidade administrativa dos serviços públicos estaduais e municipais." (BRASÍLIA, 2021)

O contexto político e econômico que inspirou a "má intenção legislativa" que geriu o PLP nº 11/20, e posteriormente a LC nº 192/22, também influenciou *medida financeira de fato efetiva*.

O Projeto de Lei nº 1472/2021, recentemente aprovado no Senado Federal (Sessão de 10/03/2022), altera a Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, introduzindo um capítulo dedicado à política de preços dos combustíveis.

Entre as medidas previstas, destaca-se um fundo de estabilização dos preços de combustíveis, denominado *Conta de Estabilização de Preços de Combustíveis* ("CEP-Combustíveis"), com "a finalidade de reduzir, observadas as regras fiscais e orçamentárias, o impacto da volatilidade dos preços dos combustíveis derivados de petróleo e GLP, inclusive o derivado de gás natural, para o consumidor final". (Art. 68-J da Lei nº 9.478/97)

Formado por recursos oriundos (i) "de participações governamentais relativas ao setor de petróleo e gás destinadas à União"; (ii) "de excesso de arrecadação, relativo à previsão da lei orçamentária dos dividendos da Petrobras pagos à União"; (iii) de receitas públicas não recorrentes relativas ao setor de petróleo e gás, em razão da evolução das cotações internacionais do petróleo bruto"; e (iv) "do superávit financeiro de fontes de livre aplicação disponíveis no balanço da União, em caráter extraordinário" (Art. 68-I da Lei nº 9.478/97); e com limites de variação de preços fixados a partir da utilização de bandas móveis, o mecanismo de combate às flutuações de preço não depende de receitas tributárias, seja federal ou estadual.

O autofinanciamento sem aporte orçamentário, inclusive, é o modelo internacionalmente reconhecido como mais eficiente do que o controle de preços, ou o subsídio, sem custos fiscais relevantes, ou imposição unilateral de ônus orçamentário do ente central sobre os entes subnacionais.[2]

A LC nº 192/22 também é desproporcional por desnecessidade. Há meio constitucionalmente previsto "menos opressivo, capaz de render semelhante resultado". (BRANCO, 2009, p. 75)

A partir do momento em que a crise cambial afetou o preço internacional da *commodity*, antes mesmo da disparada do preço do barril agravada pelo embargo à produção russa, os Estados-Membros, utilizando o mecanismo constitucionalmente previsto para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, nos termos do inciso II do artigo 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea "g", do mesmo artigo, e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, celebraram o Convênio ICMS nº 192, de 29 de outubro de 2021.

Através do instrumento, os Estados adotaram medidas que, na prática, possibilitaram o congelamento do valor do imposto por um período inicial de 1º de novembro de 2021 a 31 de janeiro de 2022, prorrogados através do Convênio ICMS nº 1, de 27 de janeiro de 2022, até 31 de março de 2022.

[2] Há farta literatura neste sentido. Por todos, ver: Fasano (2000, p. 02-20).

Apesar da adoção da referida medida desde novembro de 2021, em 11 de março de 2022 surge a LC nº 192/22 com medidas mais gravosas. O orçamento dos entes subnacionais foi afetado gravemente, em período crítico, com os efeitos econômicos da pandemia ainda presentes e com as incertezas que afetam os investimentos privados a partir da eclosão da guerra.

Como afirmou a Ministra Cármen Lúcia, no julgamento da ADI nº 6031, a proporcionalidade emerge no controle de constitucionalidade como parâmetro de vedação dos "excessos normativos e das prescrições irrazoáveis do Poder Público". (BRASÍLIA, 2020)

A LC nº 192/22 ultrapassa todas as barreiras razoáveis, representando uma medida de intervenção política *inadequada*, *desnecessária* e *excessiva*.

4. Análise específica dos dispositivos da LC nº 192/22

4.1. Art. 3º, inciso V, alínea "b". Fixação de alíquota *ad rem* por lei complementar federal. Violação da literalidade do artigo 155, §4º, inciso IV. Subversão da competência constitucional do CONFAZ (Artigo 155, § 2º, XII, 'g') e da autonomia dos Estados-Membros (Artigo 18)

A escolha da modalidade de alíquota *ad rem*, ou seja, por unidade de medida adotada, feita pela alínea "b" do inciso V do artigo 3º da LC nº 192/22, prescindiu da participação constitucionalmente prevista dos Estados-Membros, violou a competência do CONFAZ e desconsiderou a própria *literalidade* do artigo 155, §4º, inciso IV da Constituição, que, inclusive, a legislação complementar visava a regulamentar.

A imposição da modalidade *ex ante* pelo dispositivo legal regulamentador ignorou a disposição literal do referido dispositivo constitucional que atribuía a definição como uma opção ofertada aos Estados e ao Distrito Federal, mediante deliberação a ser realizada no âmbito do CONFAZ, nos termos do § 2º, XII, alínea "g", do artigo 155.

A técnica legislativa utilizada pelo referido dispositivo da LC nº 192/22 é curiosa. Apesar de o *caput* do inciso V do artigo 3º copiar o dispositivo constitucional, remetendo a definição das alíquotas à "*deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos da alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal*", a alínea "b" do mesmo inciso define as alíquotas do imposto como sendo *específicas (*ad rem*), por unidade de medida adotada*, citando expressamente o § 4º do art. 155 da Constituição Federal.

A alínea "b" do inciso IV do §4º do artigo 155, por sua vez, prevê que as alíquotas "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".

Claramente, portanto, estabelece uma opção, com duas possibilidades excludentes entre si, e cuja escolha recai sobre os *Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, "g"*. Não se trata de imposição da alíquota *ad rem* sobre a alíquota *ad valorem*, que poderia dar fundamento à redação da alínea "b" do inciso V do artigo 3º da LC nº 192/22. A opção por uma ou outra decorre da própria literalidade do dispositivo que foi, em boa parte, transcrito literalmente pelo inciso V do artigo 3º, e citado expressamente pela sua alínea "b".

Em última análise, a lei complementar regulamentadora copiou trechos da norma constitucional que visava regulamentar, de forma seletiva, com a finalidade de imposição da alíquota *ad rem* sobre a alíquota *ad valorem*, quando a literalidade do texto constitucional descreve expressamente uma opção, cuja definição compete aos Estados-Membros, através da celebração de Convênio ICMS.

O resultado não é apenas retórico. A mudança da sistemática afeta diretamente a alíquota, subverte a formação da base de cálculo do tributo e indiretamente influencia na formação do Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final ("PMPF").

Como consequência, estudo técnico do COMSEFAZ revela uma perda estimada de arrecadação na ordem de três bilhões de reais para 18 unidades da Federação, "apenas no restante do exercício de 2022 caso houvesse a implementação desta sistemática a partir de 01/04/2022". (CRUZ, 2022, p. 14)

Como se trata de escolha constitucionalmente atribuída aos Estados-Membros, a partir do momento em que a adoção da alíquota *ad rem* afeta significativamente a arrecadação de 18 unidades da Federação, é lógico deduzir que, se não fosse a imposição por lei complementar, a opção seria a manutenção da alíquota *ad valorem*.

Ao subverter a opção que decorre da literalidade da alínea "b" do inciso IV do §4º do artigo 155 da Constituição, preterir a competência constitucional do CONFAZ e ignorar a autonomia dos entes subnacionais, a imposição inconstitucional prevista pela alínea "b" do inciso V do artigo 3º da LC nº 192/22 atribuiu ônus excessivo à arrecadação de 18 Estados-Membros, e sobretudo inútil.

A desconsideração do texto literal da Constituição trouxe consequências práticas negativas para os entes públicos e para o mercado. O dispositivo legal em referência, além de onerar à arrecadação estadual, não se presta para atingir o resultado pretendido de controlar o preço dos combustíveis e, indiretamente, o seu impacto inflacionário.

Há, portanto, inconstitucionalidade material clara em relação a este dispositivo específico.

4.2. Artigo 6º, §4º e §5º. Parâmetros normativos impostos por norma regulamentadora, sem correlação com dispositivo constitucional

Em ambos os parágrafos citados, o artigo 6º da LC nº 192/22 estabelece critérios que deverão ser observados pelos Estados-Membros na fixação da alíquota inicial e

nos seus reajustes. Em outras palavras, limita a autonomia plena dos Estados-Membros, sem que haja comando constitucional específico.

Desta forma, o §4º do artigo 6º impõe a observância de interstício mínimo de "12 (doze) entre a primeira fixação e o primeiro reajuste dessas alíquotas e de 6 (seis) meses para os reajustes subsequentes, observado o disposto na alínea "c" do inciso III do *caput* do art. 150 da Constituição Federal".

O §5º do artigo 6º, por sua vez, impõe o dever de os entes subnacionais observarem "as estimativas de evolução do preço dos combustíveis de modo que não haja ampliação do peso proporcional do tributo na formação do preço final ao consumidor".

Ambos os dispositivos veiculam imposição que limitam a autonomia plena dos Estados-Membros, prevista no artigo 18 da Constituição, e novamente inovam na regulamentação por lei complementar do texto literal previsto no inciso IV do §4º do artigo 155 da Constituição.

A fixação da alíquota pelos Estados, portanto, além de adotar a modalidade *ad rem*, precisam se adequar aos parâmetros normativos fiados pelo §4º e pelo §5º do artigo 6º de uma lei complementar federal. Em outras palavras, a LC nº 192/22 subverte a competência do CONFAZ, prevista na alínea "g" do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição, e, por via transversa, impõe alíquota excessiva e inapropriada para o orçamento dos Estados-Membros e para a percepção do consumidor final.

A autorização constitucional dada para a lei complementar de fixar requisitos para a concessão de isenções não é irrestrita. No exercício do poder regulamentar, não se pode "criar fórmulas jurídicas conflitantes com a Constituição e até com a mais primária das lógicas jurídicas". (FANUCCHI, 1977, p. 43)

Em linha com o dispositivo anterior, há evidente inconstitucionalidade material no §4º e no §5º do artigo 6º da LC nº 192/22.

4.3. Artigo 7º. Fixação por lei complementar de medida transitória que importa em isenção. Violação ao artigo 151, inciso III, e ao artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição. Desconsideração dos limites regulamentares da lei complementar

O dispositivo da LC nº 192/22 em referência estabeleceu parâmetros de fixação da base de cálculo do tributo, para fins de substituição tributária, nas operações com diesel. Na prática, a sistemática, mesmo que transitória, tendo vigorado da data de publicação da lei, ou seja, 11 de março de 2020, até a edição o Convênio ICMS 16, em 24 de março de 2022, representou redução e congelamento inconstitucionais de carga tributária.

A regra, ainda que de vigência limitada, reflete bem a intenção inconstitucional da LC nº 192/22 e a desconsideração dos limites do poder regulamentar conferido pela Constituição à lei complementar, em matéria de ICMS.

O intuito de controle inflacionário está claro neste dispositivo, dedicado ao delicado tema da formação do preço do diesel.

Neste ponto, o artigo 7º da LC nº 192/22 prevê regra transitória, fixando a base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária em relação às operações com diesel, até 31 de dezembro de 2022, como sendo *a média móvel dos preços médios praticados ao consumidor final nos 60 (sessenta) meses anteriores à sua fixação*, enquanto não disciplinada a matéria em Convênio ICMS.

Mais uma vez, um dispositivo da LC nº 192/22 foi além da norma constitucional de referência, no caso do texto do inciso III do artigo 151, ultrapassando os limites do poder regulamentar conferido à lei complementar pela alínea "g" do inciso XII do §2º do artigo 155 da Constituição, e criou regra transitória nova e inconstitucional.

Não há autorização para a lei complementar regulamentadora, a qual apenas compete *regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados,*[3] instituir, ainda que de forma provisória, *isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios*.[4]

E muito menos se trata do permissivo constante da alínea "b" do inciso XII do §2º do artigo 155 da Constituição, que prevê caber à lei complementar *dispor sobre substituição tributária*.

A matéria, de um lado, sugere interpretação sistemática com o disposto no inciso III do artigo 146 da Constituição que dispõe que à lei complementar é reservado *estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária*. De outro, exige, como sustenta Humberto Ávila, o estabelecimento dos limites "na definição e na função das 'normas gerais' relativamente ao princípio federativo", ou, de outra maneira, "como pode a União Federal editar uma lei complementar que determine as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos dos Estados e dos Municípios (art. 146, III, 'a')?" (ÁVILA, 2012, p. 190-191)

Geraldo Ataliba (1989), respondendo a esta pergunta, sustenta que a expressão norma geral em matéria tributária deve ser interpretada com base no *princípio federativo*. O Supremo Tribunal Federal (2005), por sua vez, seguindo este racional, estabeleceu há longa data, no julgamento do crédito-prêmio do IPI, que o sentido de norma geral se refere à matéria veiculada por lei complementar.[5]

A fixação de metodologia de cálculo que importa em redução e congelamento da carga tributária do imposto, incidente sobre um produto específico do conjunto dos combustíveis derivados do petróleo (diesel), não constitui, por certo, matéria geral reservada à lei complementar.

Não se trata apenas de violação de cunho geral ou metodológico. A manipulação da formação da base de cálculo do diesel combustível, através de instrumento legal

[3] Cf. alínea "g", do inciso XII, do §2º, do artigo 155, da Constituição.
[4] Cf. inciso III do artigo 151 da Constituição.
[5] Cf. RE 208.260/RS, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 16.12.2004, DJ 28.10.2005.

inapto para tal finalidade, teve o objetivo material de reduzir e congelar a carga tributária estadual, com graves consequências para a arrecadação. Adentrou, portanto, em elementos específicos, formadores da base de cálculo do tributo, reservados à competência dos Estados, e invadiu matéria específica acerca da incidência do tributo sobre um produto, da mesma forma, específico.

Não há matéria geral e, assim, não há competência reservada à lei complementar. Ao revés, a instituição de critérios específicos trouxe consequência material direta, que afetou sensivelmente a arrecadação estadual. A Nota Técnica nº 13/2022 do COMSEFAZ traz claro o efeito econômico da intromissão na competência estadual:

> Em cálculos realizados por diversas unidades federativas e, entre todas, cite-se o Ceará, o valor da base de cálculo atual do diesel seria defasado em torno de 27,6%, a fim de cumprir o art. 7° da LC nº 192/22. (...) Diante do comando ofertado pelo art. 7 da LC nº 192/22, os Estados estão sendo forçados a rever, já na sistemática do Ato Cotepe publicado quinzenalmente pelos Estados, e que se encontra CONGELADO, desde novembro de 2022, os valores relativos ao diesel. Assim, a respeitar-se a redação inconstitucional, os prejuízos já adviriam a partir de 1 de abril de 2022 (...). (CRUZ, 2022, p. 3)

Ainda que temporário e ainda que tenha sido suplantado pela edição do Convênio ICMS 16/2022, o dispositivo previsto no artigo 7º da LC nº 192/22 instituiu benefício fiscal inconstitucional, novamente com a imposição unilateral de ônus orçamentário relevante aos entes subnacionais.

4.4. Artigo 8º. Benefício fiscal sem estimativa de impacto orçamentário e financeiro. Violação ao artigo 113 do ADCT

O artigo 8º traz regra dispensado a estimativa de impacto orçamentário-financeiro para as proposições legislativas e atos do Poder Executivo que entrarem em vigor no exercício de 2022, "quando houver a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita (artigo 14, *caput*, I, II, da Lei Complementar nº 101/2000) ou quanto à exigência da apresentação de demonstrativo de impacto orçamentário financeiro nas alterações da legislação (artigo 125 da Lei Federal nº 14.194/2021)".

Trata-se de tentativa de incluir regra excepcional à necessidade de prévio estudo de impacto, com referência expressa à LRF e à Lei Federal nº 14.194/2021, mas desconsiderando a mesma obrigação, prevista no artigo 113 do Ato da Disposições Transitórias da Constituição, em redação conferida pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016.

A violação, portanto, é explícita.

A este respeito, inclusive, há Proposta de Emenda Constitucional, denominada de "PEC dos combustíveis", apresentada pelo Deputado Federal Christino Áureo, que inclui dispositivo próprio no ADCT, excepcionalizando a exigência de compensação, mas "devendo ser acompanhada da estimativa prevista no art. 113 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e respeitar as metas anuais de resultado fiscal."

Mesmo se tratando de PEC e de dispositivo com alguma preocupação com a sustentabilidade fiscal, em linha com recente Emenda Constitucional nº 109/2021, recebeu fortes críticas. A exigência de estudo prévio de impacto às reduções tributárias foi avanço financeiro que não comporta exceções. Afastar episodicamente esta regra pode abrir portas para desequilíbrios fiscais desmedidos, sem motivação técnica e sem aferição da eficiência econômica, ou seja, "implica irresponsabilidade fiscal", como conclui Fernando Facury Scaff, em recente artigo sobre a Proposta. (2022)

No caso do artigo 8º da LC nº 192/22, temos uma norma infraconstitucional, violando um comando constitucional explícito (Art. 113 do ADCT), sem qualquer justificativa financeira e com o mero objetivo de possibilitar sejam editadas normas que diminuam a carga tributária estadual sobre o preço dos combustíveis, desconsiderando a sustentabilidade fiscal, recentemente elevada à estatura de princípio constitucional (Art. 163, inciso VIII).

Desrespeita, ainda, jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal. Em julgamento datado de 14 de março de 2022, sob a relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, o tribunal prestigiou o artigo 113 do ADCT, superou a ideia de que a norma se destina somente à União e fixou a seguinte tese: "[é] inconstitucional lei estadual que concede benefício fiscal sem a prévia estimativa de impacto orçamentário e financeiro exigida pelo art. 113 do ADCT", ressaltando que:

> Com base no art. 113 do ADCT, toda "proposição legislativa [federal, estadual, distrital ou municipal] que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro", em linha com a previsão do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. (BRASÍLIA, 2022)

O artigo 8º da LC nº 192/22, portanto, além de representar um retrocesso fiscal sem justificativa aparente, viola o artigo 113 do ADCT e a jurisprudência do STF que entende que suas exigências se estendem para todas as renúncias de receita e para todos os entes da Federação.

5. Conclusão

Por tais razões, concluo objetivamente:

(i) a LC nº 192/22 pressupõe um controle político e artificial do valor da *commodity*, apesar de ser notória a influência da conjuntura geopolítica sobre a formação do preço internacional;

(ii) a utilização da legislação como instrumento macroeconômico de controle da inflação é a *intenção da lei* e desta forma devem ser interpretados o seu alcance, a sua efetividade e a sua proporcionalidade;

(iii) a sistemática heterônoma de desoneração tributária instituída pela legislação federal é inadequada, inclusive, em relação ao objetivo precípuo da lei. Ao impor um ônus excessivo e fundamentalmente *inútil* aos Estados-Membros, a legislação se afigura desproporcional, na vertente de proibição de excesso;

(iv) a LC nº 192/22 é desproporcional por inadequação, haja vista que enfrenta apenas uma das proporções que formam o preço do petróleo, mostram-se inapta para atingir a finalidade imediata de controle dos preços da *commodity* e mediata de intervenção de política macroeconômica inflacionária;

a medida financeira efetivamente apta a atingir tanto a finalidade imediata de controle de preços quanto o objetivo mediato de reduzir o impacto inflacionário, de acordo com a experiência internacional, seria a criação de um fundo de estabilização de preços, a exemplo do que prevê o Projeto de Lei nº 1472/2021, com a criação da Conta de Estabilização de Preços de Combustíveis ("CEP-Combustíveis");

(vi) a LC nº 192/22 também é desproporcional por desnecessidade, de modo que, utilizando o mecanismo constitucionalmente previsto para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, previsto no inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea "g", do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, o Estados-Membros celebraram o Convênio ICMS nº 192, de 29 de outubro de 2021, congelando o impacto tributário estadual na *commodity*;

(vii) a alínea "b" do inciso V do artigo 3º da LC nº 192/22, ao impor modalidade de alíquota *ad rem*, ou seja, por unidade de medida adotada, prescindiu da participação constitucionalmente prevista dos Estados-Membros, violou a competência do CONFAZ e desconsiderou a própria literalidade do artigo 155, §4º, inciso IV da Constituição, que, inclusive, a legislação complementar visava a regulamentar;

(viii) o §4º e o §5º do artigo 6º da LC nº 192/22 limitam a autonomia plena dos Estados-Membros, prevista no artigo 18 da Constituição, e novamente inovam na regulamentação por lei complementar do texto literal previsto no inciso IV do §4º do artigo 155 da Constituição;

(ix) o artigo 7º da LC nº 192/22 foi além da norma constitucional de referência, no caso do texto do inciso III do artigo 151, ultrapassando os limites do poder regulamentar conferido à lei complementar pela alínea "g" do inciso XII do §2º do artigo 155 da Constituição, e criou regra transitória nova e inconstitucional;

(x) o artigo 8º da LC nº 192/22, ao excepcionalizar a exigência constitucional de estimativa de impacto para benefício fiscal, viola comando constitucional explícito (Art. 113 do ADCT), sem qualquer justificativa financeira e com o mero objetivo de possibilitar sejam editadas normas que diminuam a carga tributária estadual sobre o preço dos combustíveis, desconsiderando a sustentabilidade fiscal, recentemente elevada à estatura de princípio constitucional (Art. 163, inciso VIII).

Neste emaranhado de regras regulamentadoras, que ora observa a Emenda Constitucional nº 33/21, ora se afasta dos seus limites, inclusive de demarcações textuais expressas, a intenção clara de utilizar a legislativa complementar para resolver um problema conjuntural, com reflexos políticos-eleitorais diretos, subverte a estrutura da incidência do ICMS sobre os combustíveis.

O resultado, embora possa representar algum alívio imediato e de curta duração no preço final do combustível em poucos Estados, reflete a insegurança jurídica estrutural da intervenção estatal da indústria do petróleo e gás no Brasil. Em outras palavras, transforma a riqueza natural em um verdadeiro "pesadelo institucionalizado".

Referências

ALMEIDA, Edmar Luis Fagundes de; OLIVEIRA, Patrícia Vargas de; LOSEKANN, Luciano. Impactos da contenção dos preços de combustíveis no Brasil e opções de mecanismos de precificação. *Revista de Economia Política*. 35 (3), p. 531-556, jul.-set. 2015.

ANDRADE, Carlos Drummond. *A Grande Manchete*. Discurso de primavera e algumas sombras. São Paulo: Companhia das Letras, 2014.

ATALIBA, Geraldo. Lei Complementar em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros. nº 48, 1989.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário.* 5ª ed. Saraiva: São Paulo, 2012.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Juízo de Ponderação na jurisdição constitucional.* São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. ANP. *Composição e estrutura de formação dos preços*. Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. Publicado em: 29.10.2020 e atualizado em: 14.02.22. Disponível em: <https://www.gov.br/ anp/pt-br>. Consulta em: 25 de mar. de 2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *ADI 6031/DF – Distrito Federal*. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator(a): Min. Cármen Lúcia. Julgamento: 27/03/2020. Publicação: 03/06/2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/ processos/detalhe.asp?incidente=5564645>. Consulta em: 03 abr. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *ADI 6303/RR – Roraima*. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento: 14/03/2022. Publicação: 18/03/2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/p rocessos/detalhe.asp?incidente=5842989>. Consulta em: 03 abr. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *RE 208.260/RS – Rio Grande do Sul*. Recurso Extraordinário. Relator: Min. Maurício Corrêa. Julgamento: 16/12/2004. Publicação: 28/10/2005. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/deta lhe.asp?incidente=1659530>. Consulta em: 03 abr. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal (Relator Ministro Roberto Barroso). *ADI 6930/DF – Distrito Federal*. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Julgamento: 25/08/2021. Publicação: 27/08/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/deta lhe.asp?incidente=6221519>. Consulta em: 03 abr. 2022.

CRUZ, Décio José Padilha da. *Nota Técnica nº 013/2022 do Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda*. Brasília: mar. 2022. Disponível em: <www.comsefaz.org.br>. Consulta em: 01 abr. 2022.

FANUCCHI, Fábio. Convênios para isenção de ICM: inconstitucionalidades da Lei Complementar n. 24, de 1975. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 1, p. 42-45, jul./set. 1977.

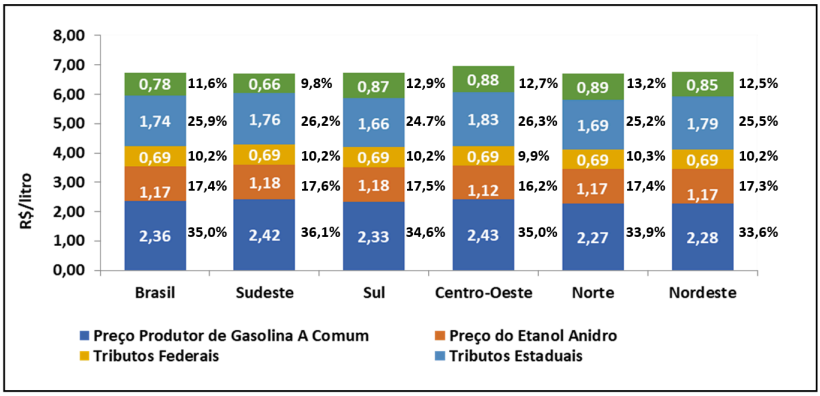
FASANO, Ugo. Review of the experience with oil stabilization and savings funds in selected countries. *IMF Working Paper*. Middle Eastern Department. Issue 112, p. 02-20, jun. 2000.

HASEN, Richard L. Bad legislative intent. *Wisconsin Law Review*. 2.006, n. 3, p. 843-895, 2006. Disponível em: <https://repository.law.wisc.edu/s/uwlaw/item/19080>. Consulta em: 25 mar. 2022.

LANDIS, Dean. What is legislative intent? Evidence of contexto. In *Misreading law, misreading democracy*. NOURSE, Victoria *et al*. Cambridge: Harvard University Press, 2016, p. 135.

SCAFF, Fernando Facury. O preço dos combustíveis e os projetos para redução de tributos. *Revista eletrônica Consultor Jurídico*. fev. 2022. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2022-fev-21/justica-tributaria-preco-combustiveis-projetos-reducao-tributos >. Consulta em: 24 mar. 2022.

Anexo: Tabela 1



Fonte: ANP (2022)





Obrigação Tributária



Da norma anti-elisão

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (*)

O artigo 150, inciso I, da Constituição Federal versado está com a seguinte dicção:

> "**Art. 150** 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".

Exterioriza, portanto, garantia fundamental, que é cláusula pétrea, à luz do § 4º, inciso IV, do artigo 60, cujo discurso transcrevo:

> "§ 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
> IV – os direitos e garantias individuais." (1)

(1) Comentei o § 4º, inciso IV, como se segue: "Em posição diversa, entendo que os direitos e garantias individuais são aqueles direitos fundamentais plasmados no texto constitucional —e apenas nele— afastando-se, de um lado, da implicitude dos direitos não expressos ou de veiculação infraconstitucional, assim como restringindo, por outro lado, aqueles direitos que são assim considerados pelo próprio texto e exclusivamente por ele.
Assim sendo, o artigo 150 faz expressa menção a direitos e garantias individuais, como tais conformados no capítulo do sistema tributário. Tal conformação, à evidência, oferta, por este prisma, a certeza de que está ela no elenco complementar do artigo 150 e, por outro, que é tido pelo constituinte como fundamental.
Por tal perfil, apenas os direitos e garantias individuais expressamente expostos no artigo da Constituição seriam cláusulas pétreas.
O Supremo Tribunal Federal parece ter hospedado tal exegese no momento em que não acatou, como cláusula pétrea, o direito individual do contribuinte a estar assegurado por um sistema tributário inelástico, com a válvula de escape decorrente da competência residual da União, visto que não era expressa a cláusula.
Na ocasião, a E.C. nº 3/93, entretanto, foi tisnada por aqueles que defendiam que os direitos individuais não seriam cláusulas pétreas, pois o S.T.F. acatou as cláusulas expressas.
Assegurou, pois, o Pretório Excelso, os contribuintes, ao reconhecer a prevalência do explícito princípio da anterioridade, ou seja, o direito de não ser tributado no mesmo exercício, apesar de a exigência ser decorrente de emenda constitucional. Não estendeu, todavia, esse reconhecimento ao princípio implícito de não ser incidido por nenhum outro tributo que não aquele da competência residual, por decorrente do princípio do "sistema fechado e inelástico".

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 13 (3ª Fase), jan./jun. 2001, p. 175-183.

O princípio da legalidade, no próprio texto da lei suprema, já fora consagrado no mais relevante artigo da Constituição, que é aquele que garante os direitos individuais, função primacial do Estado de Direito assegurar.

O artigo 5º, inciso II, está assim redigido:

> "Art. 5º ...
> II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

Teoricamente, não haveria, portanto, necessidade de o constituinte reproduzir o mesmo dispositivo no capítulo do sistema tributário, se não objetivasse dar conteúdo mais denso ao princípio. Como a Constituição não contém palavras inúteis nem repetições desnecessárias, o princípio da legalidade lata e flexível, a que se refere o artigo 5º, inciso II, é compactado em princípio de legalidade absoluta e inflexível no artigo 150, inciso I, que exterioriza, inclusive, conseqüências tipológicas também inextensíveis e reserva inelástica da lei impositiva.

Em outras palavras, o artigo 150, inciso I, torna constitucionais os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal no direito tributário brasileiro. (2)

Por ser a norma tributária uma norma de rejeição social, em que a sanção é norma primária, como sinalizou KELSEN –sem ela ninguém cumpriria a obriga-

---

Tal sinalização do S.T.F., à nitidez, facilitou a conformação mais nítida dos limites da petrificação normativa no concernente aos direitos e garantias individuais.
Como se percebe, a Suprema Corte sinalizou os limites das garantias e direitos individuais, estabelecendo que a Constituição Federal, para cada direito, assegurou o exercício de uma tutela, isto é, há uma garantia para cada direito elencado na lei maior.
Desta forma, direitos e garantias individuais explícitos, no texto supremo, são imodificáveis por emenda" (*Comentários à Constituição do Brasil*, 4º volume, Tomo I, Ed. Saraiva, 1999, pp. 414/416).

(2) MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO assim comenta o artigo 150, inciso I: "Este é um princípio fundamental para a segurança do patrimônio particular. Por força dele, apenas a lei, que traduz a vontade geral, pode impor tributo, ou aumentar tributo, sobre o patrimônio particular.
Este princípio é dos que consagrou a Magna Carta, em 1215. Com efeito, deflui deste documento a exigência do prévio consentimento dos contribuintes, por seus representantes, para a instituição de todo e qualquer tributo. Assim, durante séculos, a principal função do Parlamento inglês foi a de consentir (ou não) nos tributos reclamados pelo monarca. E foi negociado a propósito desse consentimento, pedindo contas do dispêndio de tributos anteriormente consentidos, discutindo o emprego do tributo a ser instituído, que essa Assembléia foi pouco a pouco alargando a sua esfera de competência (v. meu *Curso de Direito Constitucional*, 19ª ed., SP, ed. Saraiva, 1992, p. 244). Em razão dessa tradição, sustentei, a respeito da Constituição anterior, que somente lei formal poderia instituir ou aumentar tributo. A jurisprudência e a maior parte da doutrina, todavia, inclinaram-se pela tese de que todo ato com força de lei poderia instituir ou aumentar tributo. Esta parece ser a solução a ser seguida em face desta Constituição, como aponta Ives Gandra Martins (*Comentários*, cit., v.6, t.1, p. 145 e ss)" (Comentários à Constituição de 1988, volume 3, ed. Saraiva, 1994, pp. 99/100).

ção tributária, visto que, em todos os espaços geográficos e períodos históricos, o tributo é destinado não apenas a fazer do Estado um prestador de serviços públicos, mas um mantenedor de privilégios e benefícios exclusivamente a favor dos detentores do poder— é que, sabiamente, o constituinte, ao mesmo tempo em que assegurou ao Estado os recursos que se auto-outorga, garantiu ao contribuinte, que, sem lei, não há possibilidade de exigência tributária. [3]

A própria reiteração que consta do texto supremo, de que a "exigência" e a "elevação" de tributos só podem decorrer de lei, teve a inequívoca intenção de afastar qualquer veleidade do poder impositivo, muito embora toda a "elevação" represente uma nova exigência, o que permitiria interpretar que esta hipótese já estaria implícita no vocábulo "exigir".

Sobre esta inelasticidade do princípio para a exigência de tributos, escrevi:

> "Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade,

---

[3] Escrevi sobre a norma de rejeição social: "KELSEN e COSSIO travaram, no passado, intenso debate para definir se as normas sancionatórias seriam primárias ou secundárias, entendendo aquele que seriam necessariamente primárias, por assecuratórias daquelas de comportamento, e este que seriam secundárias, posto que a lei é feita para ser cumprida e não pode ser estudada a partir de sua patologia jurídica.
No concernente à divisão em normas de aceitação social e de rejeição social, o dilema se compõe na medida em que as normas de aceitação social têm nas sanções instrumental repressivo de rara aplicação, posto que as normas de comportamento seriam cumpridas mesmo que não houvesse penalidades.
As denominadas leis naturais – na moderna concepção de direito natural, que não se choca com o direito positivo, visto que há normas que o Estado apenas reconhece e outras que cria – são, quase sempre, normas de aceitação social. O respeito ao direito à vida é típica norma de comportamento, que seria cumprida pela maior parte de qualquer população, mesmo que sanção não houvesse. Para tais normas compreende-se que as normas sancionatórias sejam secundárias, visto que o brilho das normas primárias ou de comportamento por si só assegura a força de sua aplicação e aceitação pela comunidade. Desta forma, quanto às normas de aceitação social, COSSIO tem razão, sendo a norma sancionatória mero apêndice de aplicação restrita aos desajustados sociais.
O mesmo não acontece quanto às normas de rejeição social. Nestas, prevalece a necessidade da norma sancionatória, única capaz de fazer cumprida a norma de rejeição social.
O tributo, como o quer PAULO DE BARROS CARVALHO, é uma norma. É uma norma de rejeição social. Vale dizer, sem sanção não seria provavelmente cumprida. A sanção é que assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, visto que a carga desmedida que implica traz, como conseqüência, o desejo popular de descumpri-la.
Tanto assim é que um contribuinte, que seria incapaz de matar alguém, mesmo que não houvesse norma sancionatória, muitas vezes, é tentado a não pagar tributos, só o fazendo em face do receio de que a norma sancionatória lhe seja aplicável.
É que todos os contribuintes sabem que pagam mais do que deveriam pagar para atender às necessidades menores dos detentores do poder.
Assim sendo, no que diz respeito às normas de rejeição social, parece-me que a teoria kelseniana tem maior propriedade, visto que a norma sancionatória é, evidentemente, a assecuratória de norma tributária" (*Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Ed. Saraiva, 1998, pp. 11/12).

impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua SAINZ DE BUJANDA (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas – e principalmente – o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da "*lex scripta*", peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da "*lex stricta*", própria da reserva absoluta. É ALBERTO XAVIER quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de WERNER FLUME, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*handlungsnormen*), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento.

YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA, em obra por nós coordenada (*Legislação tributária, tipo legal tributário*, in *Comentários ao CTN*, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de HAMILTON DIAS DE SOUZA (*Direito Tributário*, Bushatsky, 1973, v. 2) e GERD W. ROTHMANN (*O princípio da legalidade tributária*, in *Direito Tributário*, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do "*numerus clausus*" veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fá-

> tica distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitua de forma precisa e objetiva o fato imponível, com proibição absoluta às normas elásticas (Res. Trib., 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)." [4]

O artigo 116, portanto, vem ferir frontalmente o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, que é cláusula pétrea. No passado, tentativa semelhante foi envidada pelo art. 51 da Lei 7.450/85 contra o princípio da estrita legalidade sem encontrar amparo na jurisprudência e na doutrina, à luz do mesmo raciocínio aqui exposto, de inextensibilidade do princípio da legalidade em matéria tributária, também consagrada na carta anterior. [5]

---

[4] *Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 1982, pp. 57/58.

[5] Escrevi sobre o artigo 51, com a seguinte dicção: "Art. 51 – Ficam compreendidos na incidência do Imposto de Renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do Imposto de Renda", o que se segue: "Entendo seja um artigo inútil, sobre ter sido redigido com técnica legislativa canhestra e cientificamente imprópria.
O artigo 51 da Lei 7.450/85, de início, apresenta hipótese geral a depender de regulação, que, por ser de direito tributário, só poderia ser feita por outra lei.
Vale dizer, o artigo 51 declara que genéricas hipóteses impositivas poderão ser criadas no campo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, visto que não determina alíquotas, nem cuida do aspecto pessoal da obrigação tributária. À evidência, não sugere delegações de atribuições, de resto proibidas pelo § único do artigo 6º da EC nº 1/69, com o seguinte discurso: "§ único. Salvo as exceções previstas nesta Constituição, é vedado a qualquer dos Poderes delegar atribuições; quem for investido na função de um deles não poderá exercer a de outro".
Entre as exceções tributárias constantes da Carta Magna, encontram-se os impostos sobre importação, exportação e produtos industrializados, além das contribuições especiais.
O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza não está excepcionado entre as hipóteses de delegação constitucional.
Se o artigo 51, veiculando princípio genérico, depende de legislação específica para ganhar eficácia, à nitidez, é um artigo programático. Os dispositivos programáticos, todavia, podem ser plasmados no texto constitucional ou, no máximo, enquanto meramente explicativos do texto supremo, na lei complementar. Jamais, na lei ordinária.
Se uma lei ordinária programática depende de outra lei ordinária para ganhar vida, é como se nunca tivesse existido, visto que a força da aplicação de seu programa decorreria da segunda lei que lhe deu eficácia e não da força de sua exteriorização. Ora, por serem veículos do mesmo nível, à evidência, a segunda lei poderia nascer independentemente da primeira, cuja eficácia é, portanto, nula.
Se o artigo 51 pretende, pois, ser apenas princípio programático, sua inocuidade é inequívoca, posto que não cria nada de impositivo, nem no concernente ao direito privado, que continuaria obrigando nos limites de suas forças, sendo despiciendo o novo comando, nem no direito futuro, que para surgir precisaria de novo comando.
Se, todavia, não se admitir o artigo 51 como inútil princípio programático ordinário, mas como comando impositivo ordinário, esbarrar-se-á nos princípios da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta de lei formal, na medida em que a sua excessiva generalização tornaria inútil toda a legislação existente, visto que à todas as hipóteses legais definidas em seus variados aspectos (temporal, material, espacial e pessoal) acrescentar-se-ia uma hipótese genérica, abrangendo todas as reguladas e aquelas não reguladas e mesmo possíveis hipóteses desconhecidas à época de sua elaboração.

Com efeito, o referido dispositivo, assim redigido

> "**Art. 116** ...
> **Parágrafo único**. 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",

despoja o Congresso Nacional do poder de produzir a lei tributária e transforma o agente fiscal em verdadeiro legislador, para cada caso aplicando, não a lei parlamentar, mas aquela que escolher. Afeta, o artigo 116, uma outra cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, inciso II), que é a separação dos poderes, pois auto-

---

Por abranger todas as hipóteses, ou o comando normativo se tornaria inútil ou tornaria inúteis os demais.
Ocorre, todavia, que falta à hipótese do artigo 51 os elementos quantitativo e qualitativo da imposição, razão pela qual, mesmo que se pretendesse aplicá-lo, a insuficiência do perfil conformado o tornaria inviável.
Se não é, portanto, comando auto-aplicável e se o sistema jurídico tributário não comporta delegação de atribuições para o imposto sobre a renda, não podendo haver princípios programáticos em legislação ordinária, à nitidez, evidência é um artigo inútil.
Sobre ser inútil, é mal redigido.
Confunde, de início, rendimentos e ganhos de capital, visto que não diferencia aquilo que é renda do capital, sem perda deste, daquilo que vem a ser renda da transferência do capital, em que a doutrina reconhece o denominado ganho. A insegurança do legislador é de tal ordem que faz menção, para subsumi-los à norma, "a qualquer que seja sua denominação".
No ganho de capital, o benefício decorre da existência de lucro na alienação do próprio capital. No rendimento do capital, o capital é preservado e gera benefício por seu aproveitamento. É a doutrina do "Fruit and Tree", em que a venda do fruto é rendimento do capital e da árvore com lucro, ganho de capital.
O dispositivo, na sua insuficiência jurídica, confunde ambos, tornando-os amalgamados em discurso pobre e canhestro.
Na seqüência, o dispositivo abre leque de possível imposição tão largo, que seria caso de perguntar se seu campo de abrangência ficaria restrito aos limites do disposto no artigo 43 do CTN ou se estaria criando outras formas de tributação, além daquelas expostas no direito complementar.
Por fim, o artigo 51 sugere imposição penal, cuja legalidade alicerça-se em terreno movediço, visto que a teoria da "tributação penal", sugerida no direito pátrio por Fábio Fanucchi continua a receber forte oposição, em face do artigo 3º do CTN, muito embora o artigo 113 nivele a penalidade ao tributo, ao esculpir a figura da obrigação tributária.
Considero, pois, o artigo 51 sem sentido e sem alcance no ordenamento jurídico sobre o imposto concernente à renda e aos proventos de qualquer natureza. Por uma interpretação estritamente jurídica, é inútil e inócuo.
Não é veiculado, por outro lado, em linguagem técnica, nem alberga concepções científicas das figuras de que trata, com o que à inocuidade anterior, acrescente-se a péssima veiculação vernacular.
Respondo, pois, considerando-o inútil, mas se fosse de imediata aplicação, seria de notória inconstitucionalidade, por violar os princípios constitucionais explícitos da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta de lei formal" (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13, Co-edição CEU/Resenha Tributária, 1988, pp. 138/145).

riza o representante do Fisco a deixar de aplicar a lei ao fato a que se destina e a escolher, no arsenal de dispositivos legais, aquele que resulte mais oneroso, a partir de presunção de que o contribuinte pretendeu utilizar-se da "lei" para pagar menos tributos. Como, pelo novo artigo 116, não é a lei que deverá ser aplicada à hipótese impositiva, mas sim a intenção do agente de obter mais tributos, qualquer lei, apesar de rigorosamente seguida pelo contribuinte, poderá ser desconsiderada para dar lugar à aplicação daquela que representar a maior incidência. A figura da "elisão fiscal", diversa da "evasão" —aquela objetivando a economia legal de tributos e esta a ilegal— deixa de existir no direito brasileiro. [6]

Pela nova norma, nenhum contribuinte terá qualquer garantia, em qualquer operação que fizer, pois, mesmo que siga rigorosamente a lei, sempre poderá o agente fiscal, à luz do despótico dispositivo, entender que aquela lei não vale e que o contribuinte pretendeu valer-se de uma "brecha legal" para pagar menos tributo, razão pela qual, mais do que a lei, a sua opinião prevalecerá. Se não vier a ser suspensa a eficácia dessa norma pelo S.T.F., em eventual exercício de controle concentrado, o direito tributário brasileiro não mais se regerá pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do "palpite fiscal".

Em duas oportunidades, coordenei Simpósios Nacionais abertos pelo eminente Ministro **José Carlos Moreira Alves** (VI – o princípio da legalidade e XIII – elisão e evasão fiscal), em que a esmagadora maioria dos participantes (magistrados, membros do Ministério Público, agentes fiscais, professores universitários e advogados) afastou a possibilidade de norma anti-elisão, em face da necessidade de se respeitar, rigorosamente, a estrita legalidade, própria do direito tributário. [7]

---

[6] Gilberto de Ulhôa Canto escreve sobre a fracassada tentativa anterior: "6.13. Portanto, o que se tem, no caso do art. 51 da Lei nº 7.450/85, é uma norma insuscetível de criar nova hipótese de incidência, pois, como já se viu, ela não define fato gerador, base de cálculo, sequer alíquota ou sujeito passivo, limitando-se a reportar-se, integralmente, não a outro(s) dispositivo(s) que tivesse(m) enunciado tais conceitos, mas sim às finalidades tidas em vista pelos agentes na prática de outros atos ou negócios, sem descrevê-los ou sequer identificá-los. Ora, como "A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação" (art. 4º do CTN), sem que este seja definido não se pode identificar tributo algum. Se a remissão tivesse sido feita mediante referência a uma hipótese concretamente caracterizada em todos os elementos indispensáveis ao surgimento da obrigação tributária, teríamos uma definição satisfatória e bastante, como se viu nos itens precedentes deste estudo" (*Caderno de Pesquisas Tributárias* nº 13, ob. cit., p. 106).

[7] Os Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 6 e 13 dedicados aos temas "Princípio da Legalidade" e "Elisão e Evasão Fiscal" foram escritos por: "Aires Fernandino Barreto, Anna Emília Cordelli Alves, Angela Maria da Motta Pacheco, Antonio José da Costa, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Carlos Celso Orcesi da Costa, Carlos Valder do Nascimento, Cecília Maria Piedra Marcondes, Célio de Freitas Batalha, Dejalma de Campos, Dirceu Antonio Pastorello, Edda Gonçalves Maffei, Edvaldo Brito, Fábio de Sousa Coutinho, Gerd Rothmann, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, João Caio Goulart Penteado, José Eduardo Soares de Mello, Piero Villani, Plínio José Marafon, Ricardo Mariz de Oliveira, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Waldir Silveira Mello, Ylves José de Miranda Guimarães, Yonne Dolácio de Oliveira e Yoshiaki Ichihara."

Transcrevo as conclusões do plenário do segundo evento:

" **1ª PERGUNTA: Qual a diferença entre elisão e evasão fiscal e quais limites legais que separam as duas figuras?**

PLENÁRIO: Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento de tributo, por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador.

Evadir é evitar o pagamento de tributo devido, reduzir-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível por atos ou omissões do sujeito passivo posteriores à ocorrência do fato gerador.

Aprovado por maioria.

...

2ª PERGUNTA: A denominada interpretação econômica foi acolhida pelo direito tributário brasileiro?

PLENÁRIO: Assim denominada interpretação econômica não é acolhida pelo direito tributário brasileiro em razão do princípio da tipicidade, corolário do princípio da reserva absoluta de lei.

Aprovado.

...

3ª PERGUNTA: A doutrina da desconsideração da personalidade jurídica é contemplada pela legislação e jurisprudência tributárias?

PLENÁRIO: Não existe, na legislação tributária brasileira, dispositivo expresso algum que preveja a aplicação genérica da doutrina da desconsideração da personalidade jurídica.

Embora algumas decisões em matéria tributária façam referência à doutrina da desconsideração da personalidade jurídica, a jurisprudência não é conclusiva quanto à sua aplicabilidade neste campo.

Entende-se impossível a adoção da doutrina pela jurisprudência sem expressa autorização legal específica.

Aprovado por maioria.

...

4ª PERGUNTA: Qual o sentido e o alcance do art. 51 da Lei n. 7450/85?

PLENÁRIO: O artigo 51 da Lei n. 7450/85 veicula norma que prevê tributação por equivalência de resultados econômicos e, portanto, com elevado

grau de indeterminação, o que afronta o princípio da tipicidade. Aprovado por maioria." [8]

Em outras palavras, até hoje, o Fisco teve o poder de deflagrar a produção legislativa e — desde que a lei não fosse confiscatória e respeitasse o princípio da capacidade contributiva— pôde usar da espada da imposição, cabendo ao contribuinte, exclusivamente, lastrear sua defesa no escudo do cumprimento da lei. Dentro da lei, tudo pode o Fisco; fora, nada.

A norma anti-elisão objetiva permitir que o Fisco imponha tributos e penas "fora da lei", desconsiderando a lei aplicável, escolhendo o instrumento que lhe permita arrecadar mais, dando por configurada a hipótese de operação mais onerosa, mesmo que a menos onerosa tenha sido utilizada, dentro da lei, pelo contribuinte.

Pretende, como disse S.Exa., o Secretário da Receita, fechar as "brechas legais", não da maneira legítima, através do Congresso, com projetos de lei, mas através da ação da fiscalização. Ora, as "brechas" ou são legais, e não há o que contestar, ou são ilegais, e, portanto, sempre houve tratamento legislativo para coibir o seu aproveitamento. [9]

É lamentável que o CTN, obra elaborada pelos mais eminentes tributaristas do país da época, tenha sido desfigurado por texto resultante de pressões do Ministério da Fazenda, em que a eliminação dos direitos do contribuinte, o alijamento da ação do Poder Judiciário (quebra do sigilo bancário sem autorização judicial) e do Poder Legislativo (norma anti-elisão, definida, não pelo Congresso, mas pelo agente fiscal) foram as tônicas dominantes, objetivando a instalação definitiva de uma ditadura fiscal no país.

SP., 07/02/2001.

---

[8] *Caderno de Pesquisas Tributárias* nº 14, Cod-edição CEU/Resenha Tributária, 1989, pp. 491/493.

[9] José Eduardo Soares de Mello: "O artigo 51 da Lei n. 7450/85 contém elementos vagos e indeterminados, objetivando ampla incidência do imposto sobre a renda concernente a variados tipos de ganhos e rendimentos, transparecendo a preponderância da finalidade econômica.
Configura um tipo aberto, inaceitável no ordenamento jurídico plasmado no princípio da tipicidade fechada que confere segurança e certeza aos destinatários das normas impositivas" (*Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 13, ob. cit., p. 522).

(*) Ives Gandra da Silva Martins é Professor Emérito das Universidades Mackenzie, Paulista e Escola de Comando e Estado Maior do Exército, Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo e do Centro de Extensão Universitária - CEU.



A inconstitucionalidade da norma anti-elisão

Ives Gandra da Silva Martins (*)

O artigo 116 do Código Tributário Nacional foi alterado pela L.C. n. 104/2001, passando a ter a seguinte redação:

> "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 da situação jurídica desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.
> **Parágrafo único.** 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".

O acréscimo à Lei n. 5172/66 foi o do parágrafo único.

Toda a doutrina, que se opôs ao referido dispositivo, entendia que a hipótese seria de "simulação" e que, mesmo neste caso, deveria, pelo "princípio da estrita legalidade", haver imputação normativa, ou seja, a desconsideração só poderia decorrer de hipótese legal.

Escrevi sobre a figura superativa no direito tributário o seguinte:

> "Embora sejam muitas as facetas da teoria da desconsideração da pessoa jurídica, no Direito Comparado, no Brasil restringe-se sua discussão a duas grandes vertentes, ou seja, à teoria extensiva e à teoria limitativa.
> Pela primeira, sempre que os atos praticados,

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 18 (3ª Fase), jul./dez. 2003, p. 75-82.

por intermédio da pessoa jurídica, refugirem-se os limites de sua personificação, tais atos não seriam inválidos, mas ineficazes para aquela forma, embora ganhando eficácia atributiva a outra conformação jurídica. O superamento da pessoa jurídica decorreria de sua inadequação no receber a forma pretendida pelas partes, forma esta incapaz de tirar a validade jurídica do negócio acordado, mas recebendo tais atos jurídicos outro tratamento jurisprudencial ou legislativo.

Pela teoria limitativa, a desconsideração seria necessariamente formulação jurisprudencial, visto que a previsão legal da hipótese desconsiderativa já representaria tratamento legislativo pertinente, razão pela qual não hospedaria a teoria da desconsideração, mas apenas uma singela teoria de imputação dos efeitos legais aos atos normados.

As duas correntes possuem, no Brasil, adeptos de escol, quase sempre, em sua versão privativista, ou seja, naquela em que a lacuna legal é preenchida pelo fenômeno superativo ou a previsão legal já lhe dá tratamento pertinente.

O aspecto de interesse, todavia, é que a desconsideração da pessoa jurídica prevê a utilização da personificação de forma inadequada. Os atos são praticados pela sociedade, mas nela não têm os reflexos pretendidos, embora válidos, pois superam a conformação legal de suas virtualidades.

Tais rápidas pinceladas permitem, de plano, duas considerações que demonstram sua inaplicabilidade ao caso concreto.

A primeira delas diz respeito às correntes mencionadas, ou seja, a da teoria ampla, que hospeda a formulação jurisprudencial ou legislativa, ou a estrita, que a reduz à formulação jurisprudencial, entendendo que a legislativa se vincula à teoria da imputação legal.

Ora, se tivéssemos que levar em consideração a segunda delas, esta seria inaplicável ao Direito Tributário, em face dos princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada ou reserva absoluta legal, posto que, **sem previsão legal**, não há possibilidade de exigir-se qualquer tributo. Ora, segundo a teoria restritiva, o fenômeno

> desconsiderativo decorre de elaboração jurisprudencial (efeitos constitutivos) e não de tratamento legislativo específico.
>
> Por essa razão, LAMARTINE CORRÊA DE OLIVEIRA, que a alberga em parte, em seu excelente "A dupla crise da pessoa jurídica", não dedica qualquer espaço aos problemas tributários" *(Direito Público e Empresarial,* Edições CEJUP, 1988, pp. 61/62).

Outros, todavia, adotaram a inteligência de que a "simulação", por incorporar uma intenção lesiva e, portanto, dolosa, poderia decorrer de formulação pretoriana, ou seja, o Judiciário poderia desconsiderar o abuso de figura dolosa.

O artigo 13 da Medida Provisória n. 66/02, todavia, encampou a seguinte redação:

> "Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.
> **Parágrafo único.** O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação",

e o artigo 14 a que se segue:

> "São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.
> § 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:
> I. falta de propósito negocial; ou
> II. abuso de forma.
> § 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

> § 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou do negócio jurídico dissimulado".

A Medida Provisória n. 66/2002 conseguiu, pois, conciliar ambas as correntes no sentido de que a inconstitucionalidade é manifesta, por criar hipótese de desconsideração para contribuinte que

1) cumprir a lei
2) sem dolo
3) sem fraude

e

4) sem má-fé.

Em outras palavras, o legislador solitário da Medida Provisória n. 66/02 afastou os casos de "simulação", para criar hipótese de desconsideração em que o princípio da legalidade é simplesmente suprimido do Direito Tributário e substituído pelo "princípio do palpite fiscal", que passa a tornar-se a espinha dorsal do sistema tributário. Os humores, preferências, antipatias ou mesmo a ignorância jurídica dos agentes fiscais é que prevalecerão para fulminar comportamentos adotados pelos contribuintes, que sem fraude, dolo ou má-fé, cumpriram, rigorosamente, a lei que lhes propiciou tratamento tributário menos oneroso, lei esta aprovada por um Congresso com 503 deputados escolhidos pelo povo e 81 senadores eleitos pelos Estados.

Mais do que isto. O mencionado artigo estabelece que a desconsideração da conduta do bom contribuinte, *— que sem dolo, fraude ou má-fé cumpriu a lei promulgada pelo Congresso Nacional —* só ocorrerá para efeitos tributários, **continuando** aquela operação, realizada, repito, pelo bom contribuinte, a valer para todos os outros ramos do direito, inclusive para as diferentes esferas do poder tributante.

Se a Receita Federal desconsiderar para efeitos de imposto sobre a renda, uma doação, estabelecendo tratar-se de uma compra e venda, como a doação não se desnatura como tal perante o Direito Civil, o fisco estadual poderá exigir o imposto de sua competência, por se tratar de transmissão não onerosa. Já o Fisco Municipal poderá, a exemplo do Federal, considerar o negócio jurídico como compra e venda, exigindo, simultaneamente, o imposto por transmissão onerosa. Desta forma, a doação seria e não seria doação e a compra e venda seria e não seria compra e venda. Cria-se uma espécie de negócio jurídico "*gay*" em que é e não é, ao mesmo tempo, instaurando-se a insegurança jurídica e submetendo-se o contribuinte a múltipla tributação sobre o mesmo objeto.

Em que pese a violência da imagem, é o que se pretendeu, ao impedir que o contribuinte sem dolo, fraude ou má-fé utilize-se da forma menos onerosa de

tributação, em havendo lei que o permita.

Um outro exemplo das distorções que podem ocorrer é a aquisição de equipamentos de uma empresa por outra, se o fisco entender que se deve desconsiderar a compra de bens, transformando-a em compra da empresa, com a conseqüente sucessão tributária. Nesta hipótese, para efeitos comerciais, a empresa compradora teria apenas comprado equipamento da vendedora, que continuaria a existir. Para efeitos tributários, porém, haveria sucessão, com as responsabilidades da vendedora sendo transferidas para a "sucessora"!!!

Ora, o princípio da legalidade é estrito, no Direito Tributário. Não sem razão, à legalidade relativa do art. 5º, inciso I, o constituinte impôs, no campo da tributação, a legalidade rígida do artigo 150 inciso I, ambos os dispositivos assim redigidos:

> "**Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
> ....
> II. ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei";
>
> "**Art. 150** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> I. *exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*".

Em 1982, coordenei Simpósio, aberto pelo Ministro Moreira Alves, sob o tema "Princípio da Legalidade", com a participação dos seguintes autores: Aires Fernandino Barreto, Anna Emília Cordelli Alves, Antonio José da Costa, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Carlos Celso Orcesi da Costa, Cecília Maria Piedra Marcondes, Célio de Freitas Batalha, Dejalma de Campos, Dirceu Antonio Pastorello, Edda Gonçalves Maffei, Fábio de Sousa Coutinho, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Mello, Ricardo Mariz de Oliveira, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães, Yonne Dolácio de Oliveira e Yoshiaki Ichihara, no livro então editado *Caderno de Pesquisas Tributárias – volume 6 – Princípio da Legalidade* (Ed. Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária), tendo o plenário do evento concluído que:

> "**1ª pergunta:** O direito tributário brasileiro consagra a reserva formal da lei ou apenas a reserva absoluta?

Resposta – O direito tributário brasileiro consagra ambas as reservas, entendendo-se por reserva formal da lei o fato de ser indispensável ato legislativo (art. 46/III até VI da C.F.) como veículo para instituir ou alterar tributo, ***e como reserva absoluta o fato de competir à lei a descrição de todos os elementos do tipo tributário (tipo cerrado)***. ..." (grifos meus) (*Caderno de Pesquisas Tributárias* – vol. 7, p. 269).

Sobre a matéria, já escrevi:

"Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua SAINZ DE BUJANDA (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas – e principalmente – o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da "*lex scripta*", peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da "*lex stricta*", própria da reserva absoluta. É ALBERTO XAVIER quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): "E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de WERNER FLUME, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*handlungsnormen*), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito à exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento".

YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA, em obra por nós coordenada ("Legislação tributária, tipo legal tributário", in *Comentários ao CTN*, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita

legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de HAMILTON DIAS DE SOUZA (*Direito Tributário*, Bushatsky, 1973, v. 2) e GERD W. ROTHMANN ("O princípio da legalidade tributária", in *Direito Tributário*, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do "*numerus clausus*", veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo, torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja e, finalmente, pelo princípio da determinação, conceitua, de forma precisa e objetiva, o fato imponível, com proibição absoluta às normas elásticas (*Res. Trib.*, 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)" *(Curso de Direito Tributário*, Co-edição CEEU/FIEO, Editora Saraiva, 1982, pp. 57/58).

Comentei, por outro lado, o artigo 150, inciso I, da C.F., dizendo que:

"A lei tributária, todavia, deve preencher os requisitos da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta de lei formal.

Por estrita legalidade, como já disse anteriormente, mister se faz a integração absoluta do comando legal à hipótese conformada, não se admitindo a integração analógica ou a interpretação extensiva para alargar o espectro de atuação da norma tributária.

A flexibilidade, própria do princípio da legalidade no direito privado, não serve de modelo para o direito tributário.

O segundo princípio é o da tipicidade fechada. O tipo, por inteiro, deve estar plasmado na lei, do

> que decorre que, por ele, a norma impositiva elege o tipo do tributo (subprincípio da seleção), veda a utilização da analogia (subprincípio do "*numerus clausus*"), torna a situação fática distinta de qualquer outra (subprincípio do exclusivismo) e conceitua, de forma precisa, o fato imponível (subprincípio da determinação).
>
> Por fim, a reserva absoluta da lei formal não permite que se projete, no definir o alcance da norma, reserva legal capaz de atingir outras situações não previstas à época, nem se outorgando ao poder executor da norma discricionariedade própria da maioria dos atos administrativos. O ato administrativo tributário é necessariamente vinculado, sem espaço para a criação não-legislativa de hipóteses integrativas" (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º vol. Tomo I, Saraiva, 2001, pp. 157/158).

Creio que, se se admitir a constitucionalidade do artigo 13, pode-se revogar toda a Constituição, pois não só a segurança jurídica (art. 5º, "*caput*") terá sido implodida e a separação e harmonia entre os Poderes da República eliminada, como o próprio princípio da legalidade nada valerá, porque os governos, em vez de revogarem a lei tributária que lhes não agrade, determinarão aos agentes fiscais que seja desconsiderado o ato do Legislativo e aplicado o tratamento que for de sua preferência, dizendo: "lei, ora lei".

Por fim, é de se lembrar que, nos países em que se adota a norma anti-elisão, a reação da sociedade foi tão grande que o próprio Fisco praticamente não a aplica, como é o caso da Espanha, Portugal, França ou Alemanha. E, nestes países, o ônus da prova cabe ao Fisco e não ao contribuinte.

Creio que urge uma cruzada nacional para salvar o sistema tributário de medidas tão totalitárias como esta, cuja violência, não me lembro, em 44 anos de advocacia tributária, de ter visto, mesmo à época em que os direitos dos cidadãos eram menos reconhecidos.

Ou o Brasil elimina, hoje, a ditadura fiscal ou a ditadura fiscal terminará com o futuro do Brasil.

São Paulo, 12 de Setembro de 2002.

(*) Ives Gandra da Silva Martins é Professor Emérito das Universidades Mackenzie, Paulista e Escola de Comando e Estado Maior do Exército, Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo e do Centro de Extensão Universitária – CEU.

Deontologia Tributária[1]

Ives Gandra*

I. O fato fundamental da teoria do dever

A essência da lei natural-moral, como afirma Messner, é dirigir o homem à plenitude de sua natureza, o que vale dizer, ao seu verdadeiro ser.[2]

Não sendo a conduta moral, para ele, uma necessidade fatal, mas decorrência de sua autodeterminação, o que pode, evidentemente, no convívio social, ordenar-se para a sua plena realização ou para a gradual corrupção e extermínio.

Muito embora o livre exercício da vontade humana pautado pela moralidade não decorra de uma tendência irreversível, há algo que o vincula à busca dessa plenitude. Quando age contra ela, o homem experimenta a sensação de transgredir o imperativo de consciência, de incorrer em violação, pelo menos durante certo período. Mesmo quando o hábito de violentar a consciência a amortece, fazendo-o perder a sensibilidade, essa tendência subsiste, independente dos aspectos positivos ou negativos que a afetam. Kant (1788) afirma que "a consciência de uma livre submissão à não violação à lei" liga-se "a uma coação inevitável".[3]

Messner, por essa razão, considera tratar-se de uma necessidade que é "simultaneamente, condicional e condicionada", porque depende, da mesma forma, da autodeterminação e da procura da plenitude da natureza. Para mostrar que a plenitude da natureza não tolera senão um agir conforme a lei natural, argumenta que basta uma infração à lei natural para que o homem perca sua plenitude e passe a agir de uma maneira infra-humana.[4]

Por essa razão, a necessidade da consciência, como imanente, é uma necessidade de "dever ser" e não de coação, de tal maneira que a deontologia vincula,

---

[1] Texto originalmente publicado na Revista Bonijuris, ano 34, edição 674, fev./mar. 2022.

* Doutor *Honoris Causa* das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e RS. Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Presidente do Conselho Superior de Direito da Fecomercio – SP. Ex-presidente da Academia Paulista de Letras – APL e do Instituto dos Advogados de São Paulo – IASP. Membro das Academias Brasileira de Filosofia, Paulista de Letras Jurídicas e Brasileira de Letras Jurídicas. Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UniFMU, do CIEE/ estado de São Paulo, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército – ECEME, Superior de Guerra – ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1ª Região. Professor honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia).

[2] "E a lei natural dirige o comportamento humano para a reta 'ordem do amor'. Isto é, faz com que os fins subjetivos correspondam aos fins objetivos 'existenciais', em cuja realização a natureza humana atinge a sua plenitude. E por isso que a lei natural é natureza para os homens" (MESSNER, Johannes. *Ética Social* - O Direito do Mundo Moderno. Tradução Alipio Maia de Castro. São Paulo: Quadrante, s/d, p. 60).

[3] "*Yet, at the same time, on another side, namely, as being in itself, is conscious of existing in and being determined by na intelligible order of things; conscious not by virtue of a special intuition of itself, but by virtue of certain dynamical laws which determine its causality in the sensible world*" (KANT, Immanuel. *The critique of practical reason*, Great Books, Ed. Britannica, 42:308).

[4] MESSNER. Op. cit., p. 61.

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 90 (3ª Fase), out./dez 2023, p. 73-86.

por consequência, o homem à lei natural-moral. E, portanto, a lei natural-moral é um imperativo da natureza.

O pensamento kantiano, entretanto, mesmo reconhecendo essa formulação, faz com que a razão constitua a si mesma como lei moral. Diverge, portanto, da concepção que aceito, segundo a qual todas as leis naturais que regem o universo são preexistentes, sendo, por mera consequência lógica, também preexistente às criaturas, individual ou socialmente consideradas, as leis naturais morais referentes a essa convivência. Nem a razão prática, nem a razão pura criariam um bem, um valor e uma moral objetivos, que apenas poderiam aproximar-se mais ou menos das leis morais naturais, na medida em que a "moral racional" ficasse mais ou menos próxima da "moral natural".[5]

Como última consequência, a natureza plena do ser humano, que caracteriza a busca de seus fins existenciais verdadeiros, faz com que o bem e o dever, em sua conexão, não estejam formulados de forma negativa, mas positiva, como demonstra o jusfilósofo alemão quando afirma que a lei natural-moral expressa, humanamente, na vedação "não deves roubar", tem conformação no direito natural da seguinte maneira: "Na tua conduta em relação à propriedade alheia, deves conservar a ordem exigida pela tua natureza".[6]

Traço essas considerações preambulares para deixar claro que toda a análise jurídica que não se basear em uma formulação de direito natural com o implícito conteúdo de moral e justiça surge, em sua formulação extrínseca, apenas como abstração desligada do fim a que deveria atender.

O permanente conteúdo universal, como exigência fundamental de um conceito de justiça inerente à consecução da plenitude do ser humano, individual e socialmente, não pode prescindir de formulação em que o elemento de menor relevância será o poder capaz de gerar a norma e de fazê-la cumprir, pois o mesmo apenas decorre de toda a norma nascida no âmbito do direito positivo. Reduzir a ciência jurídica a meras indagações sobre a perfeição do veículo imperativo, em que a lei posta se transforma, é, em verdade, retirar a única razão pela qual deve a lei existir, no condicionamento dos comportamentos humanos, individuais ou sociais, qual seja, ordená-los justamente.

Essa é a razão pela qual, na pré-elaboração legislativa, a densidade pertinente aos fatos fundamentais à construção de uma norma não só formalmente correta, mas também estruturalmente justa, e a procura de adequação da lei positiva à lei

---

[5] *"In natural philosophy the principles of what happens, e. g., the principle of equality of action and reaction in the communication of notion are at the same time laws of nature; for the use of reason there is theoretical and determined by the nature of object." "The practical rule is always a product of reason, because it prescribes actions as a means to the effect"* (KANT. *The critique*... Great Books, 42:297).

[6] MESSNER. Op. cit., p. 62.

moral natural preexistente, não podem desconsiderar qualquer aspecto que impeça a apreensão da plenitude dos comportamentos naturais, desejáveis e indesejáveis.[7]

Ora, os princípios expostos valem para a ciência jurídica e para o direito instrumentalizado como um todo, o que vale dizer que todos os ramos autônomos, didática ou legalmente, em face das implicações pela Lei Maior apresentadas, como partes desse todo, também são influenciados e devem ser examinados sob essa perspectiva.

Há uma deontologia jurídica geral, assim como uma deontologia jurídico-tributária, apenas plenamente satisfeita à medida que é examinada à luz do dever moral, como imperativo da consciência. E, como decorrência, as violações desse imperativo, mesmo que a forma veiculadora preencha todos os requisitos expressionais das correntes formalistas, não deixam de ser violações. Como no exemplo da bebida, que retira ao ébrio o exercício da plenitude da natureza humana, as normas antinaturais não subsistem, por violentarem as leis morais de convivência e terminam, de uma forma ou de outra, por ser alteradas, mais ou menos, violentamente.[8] É dessa forma, também, no campo tributário.

II. A percepção básica da deontologia

Há uma lei natural para os animais e outra para os seres humanos, já que, embora as leis naturais biológicas que regem a procriação dos seres vivos se assemelhem, não são idênticas, havendo aqueles que se autorreproduzem, aqueles cuja gestação se faz fora do organismo materno, aqueles em que o macho é o responsável pela fase de incubação.[9]

As leis que regem a reprodução dos seres vivos são naturais, embora seja variada a forma de sua incidência, como diversos são os seres vivos que o planeta abriga.

A consciência, característica fundamental do ser humano, não é detectável nos demais seres. Isso porque a razão é inerente ao homem, único capaz de, por livre determinação, violentar as leis que regem harmonicamente suas relações vitais com base em uma falsa percepção dos fatos, de uma deformação inata ou da fraqueza da vontade em se harmonizar com a plenitude de seu ser.[10]

---

[7] *"Podríamos, talvez, decir como conclusión, que los preceptos universales y inmutables que expresan lo que hay de permanente em la naturaleza del hombre y reliegan sus conexiones con lo transcendente la religación con los demás hombres la sociabilidad y con el mundo — el señorio sobre las cosas constituyen el contenido de la ley natural"* (LEGAZ Y LACAMBRA, L. Derecho natural. In *Gran Enciclopedia RIALP*, v. 7, p. 496).

[8] *"Le due molle egoistiche di cui si serve la società per asservire l'individuo ai suoi fi ni non sono peró le sole; ve n'è ancora un'altra che fa appello non al basso egoismo, ma a sentimenti umani piú elevati: la morale"*. Com essas palavras Rudolf von Jhering encerra o livro "Lo scopo nel diritto" (Einaudi Ed., 1972, p. 397).

[9] O cavalo-marinho macho recebe os ovos da fêmea e os incuba em uma bolsa que possui na barriga. Quanto aos *protopterus*, peixes pulmonados arcaicos, "as fêmeas constroem, na lama do fundo do pântano, uma região livre, uma cubeta, na qual depositarão os seus ovinhos. Aos machos cabe a missão de velar por sua descendência, de arejá-la, agitando constantemente a cauda nas suas proximidades, e de protegê-la contra os numerosos predadores" (*Naturama*, Ed. CODE, 1966, v. 1, p. 47).

[10] "A consciência faz parte dos fenômenos especificamente humanos. Poderíamos defini-la como a capacidade instintiva para seguir o resto do sentido irrepetível e único que se esconde em cada situação.

Os seres vivos irracionais aprendem desde cedo que seu esforço físico poderá dar-lhes a segurança natural para sobrevivência e suas aptidões são instintivamente desenvolvidas para a autopreservação. Os seres que dependem da força tendem para o exercício corrente dessa. Os que dependem da velocidade, de igual forma. Os seres irracionais que não desenvolvem suas aptidões natas estão condenados ao extermínio, raramente atingindo a idade adulta.

Da mesma forma, os seres humanos tendem, por naturalmente dotados, à busca da plenitude de seu ser ou dos seus fins existenciais. Isso vale dizer que o homem, ao procurar essa plenitude – à evidência, de complexidade de detecção consideravelmente maior, pela sua própria racionalidade e pela necessidade inata de viver em sociedade – deve lutar, em duplo campo, qual seja, contra as próprias tendências incontroladas, falta de vontade ou busca do hedonismo e contra as imposições sociais, inclusive de natureza legal, que nem sempre facilitam o caminho que lhe dá razão de ser.[11]

O estudioso de história deve sempre ficar perplexo e admirado quando verifica que, nada obstante os fatores criados artificialmente pela razão e pelo livre-arbítrio para sua desestabilização natural, o ser humano sempre aspira a valores maiores, procurando eleger líderes, seguir escolas, idealizar situações, nessa procura, muitas vezes tresloucada, de algo superior.

Os líderes carismáticos do mundo, inclusive aqueles com forte deformação moral, como Hitler, apenas conseguiram exercer tal liderança pela excepcional capacidade de apreender essa tendência inata do ser humano para valores maiores, manipulando-a para identificá-la com suas formulações pessoais.[12]

O detentor do poder de criar leis e de fazê-las de modo a que sejam aplicáveis é exatamente quem mais deve estar voltado para a fenomenologia própria à natural, isto é, inerente ao ser humano. Deve ter a preocupação de fazer a lei natural ser refletida também na lei positiva, de tal maneira que as relações sociais entre os seres humanos sujeitos a sua soberania fluam sem traumas ou desajustes.

Em relação às atividades ilícitas ou disfarçadamente lícitas, não se pode deixar de considerar, em primeiro lugar, se tais atividades, antes de preencherem o campo formal da licitude ou ilicitude no campo jurídico – isto é, antes de serem lícitas ou ilícitas, com base em sua conformação legal positiva – também são lícitas no plano natural-moral.

Numa palavra: a consciência é um órgão-sentido" (FRANKL, Victor E. *Psicoterapia e sentido de vida*, Ed. Quadrante, p. 76).

[11] Quando um Estado promulga leis contrárias ao Direito natural violenta a própria dignidade humana, como no caso de Cingapura, em que, se os habitantes tiverem mais filhos do que aqueles permitidos pelo Estado, são punidos. "*Singapore's desincentives now include limitation of income tax relief to the first three children, restriction of paid maternity leave to the first two pregnancies, an increase in childbirth costs after the first two deliveries, and priority to small families in the alocation of public housing*" (*Population policies and economic development, World Bank Staff Report*, 109:174). Mais grave é a lei de Maharastra, que exige o aborto para a mulher com mais de três filhos (*Twenty ninth day*, USA, Ed. Norton).

[12] O livro de Adolf Hitler, "Minha luta", outro intento não teve senão colocá-lo como modelo para todos os jovens alemães em busca de valores para os quais valeria a pena dar a vida, em total deformação dos verdadeiros valores.

Sempre que o ser humano buscar atividades que saiam do campo que lhe é próprio, ou se identifica com os seres irracionais ou adota soluções de autodestruição. Mesmo que a lei formal considere tais atividades lícitas, são elas ilícitas perante a lei natural, que deve reger o fluxo normal das relações sociais.

A liberdade sexual propugnada por muitos defensores da liberdade absoluta, sem responsabilidade maior – segundo os quais os seres humanos deveriam ter comportamento sexual à maneira de qualquer animal, sem qualquer espécie de compromisso – à evidência, não representa uma evolução do ser humano, mas uma involução, pois o que se defende é a liberdade de retornar à lei da selva.

Poder-se-á falar em liberdade animal, mas tal liberdade não será nunca uma liberdade compatível com o ser humano e com a sua racionalidade "hominal".[13]

Evidentemente, sempre que um ser homem, a título do exercício dessa "liberdade animal", se arrogar o direito de impor sua concepção, maquinando consciências e invadindo lares e logradouros públicos com essa forma selvagem de ver as coisas, a liberdade da consciência não será orientada na procura imperativa, deontológica, da plenitude do ser humano. No máximo estará manipulando os desarmados, mais fracos, para a pretensa "plenitude" de um ser animal. De resto, impossível, pois o ser irracional, por não possuir consciência, vive as leis naturais de forma própria à sua irracionalidade.

O que releva perceber é que há comportamentos humanos e comportamentos animais e os que tentam reduzir a conduta humana a uma conduta animal não levam nem à plenitude do ser humano nem à plenitude do ser animal. Essa forma de liberdade, que se opõe à lei natural de ambas as condutas, conduz à autodestruição e ao extermínio.[14]

III. A norma positiva e a norma natural

Todas as atividades, situações, fatos ou condutas humanas que violem comportamentos sociais tendentes à convivência conforme a lei natural, quando reguladas no plano jurídico formal, retiram legitimidade à imposição da norma.

Muito se tem discutido sobre a essência do estado de direito, na medida em que a concepção formal, que se lhe dá, está vinculada a dois elementos considerados

[13] A expressão foi tirada de um trabalho de José Maria Escrivá de Balaguer y Albás, Doutor em Direito pela Universidade de Madrid e Gran Cancilier das Universidades de Navarra (Espanha) e Piura (Peru). O trecho é o seguinte: *"Les explicaba, de um modo quizá poco académico, pero gráfi co, que deberíamos instituir otro reino, el hominal, el reino de los humanos: porque la criatura racional posseé una inteligência admirable, chispazo de la sabiduria divina, que le permite rasonar por su cuenta"* (*Amigos de Dios*, RIALP, p. 264-5).

[14] Toynbee, em "A humanidade e a mãe Terra" (2ª ed., SP, Zahar, 1962), atribui o enfraquecimento do Império Romano do Ocidente à profunda corrupção reinante, à falta de patriotismo dos senhores da terra, que roubaram o Estado, à devassidão de costumes ao ponto de estar "tão enfraquecido que mesmo um imperador capaz e enérgico (como, por exemplo, Majorian, que governou de 457 a 461) seria incapaz de afastar o destino do Império Ocidental" (p. 407). A lição, todavia, da queda em 476 serviu para o Império Romano do Oriente, sendo que dois de seus imperadores "fizeram decrescer o índice da corrupção pública pela imposição de controle severo sobre a administração das finanças imperiais" (p. 406).

basilares à sua sustentação, a saber: 1) que a lei seja o instrumento absoluto da regência estatal e da consecução de suas finalidades; e 2) o acesso ao poder, dotado de competência para formular a lei, se faça pela escolha direta e livre daqueles que suportam o império do ato legislativo.[15]

Embora, sob o aspecto formal, a concepção seja correta, longe está de esgotar a estrutura fundamental do verdadeiro estado de direito.[16]

A simples utilização do raciocínio lógico não pode eliminar a percepção de leis naturais que regem a convivência social. À medida que o estado de direito é criado segundo uma acepção jurídico-formal, nos estritos limites daquelas fronteiras, mas os detentores do poder se neguem a observar "a natureza natural" de todas as normas legais que apliquem ou criem, estar-se-á, no máximo, perante um estado de direito formal, mas não perante um estado de direito real.[17]

A adesão popular direta ou indireta às lideranças existentes nem por isso representa que sua aquiescência gere a solidez de um estado de direito real.

Era um estado de direito formal aquele que antecedeu a queda da 4ª República Francesa, e não o era aquele que sustentou Hitler, nos anos anteriores à segunda guerra. Não tinha, o governo francês – afastado pelos que levaram De Gaulle ao poder – o apoio popular, e tinha-o Hitler, em seus primeiros anos.

A adesão popular, embora fundamental, não é o único elemento que compõe a essência do estado de direito real, pois é altamente manipulável, como o exemplo de Hitler está a demonstrar. A teoria de Goebbels, de que uma mentira dita de forma universal, que não possa ser contestada de forma universal, passa a ser verdade, define o grau de manipulação que a adesão popular para o acesso ao poder pode sofrer.[18]

O estado de direito ideal é aquele que, no plano formal, se subordine à lei produzida por quem detém o poder por livre e universal escolha e, no plano real, promova a conjunção das leis positivas com as leis naturais. Impossível é obter a plenitude do estado de direito sem ambas as convergências.

É bem verdade que, se o estado de direito real se constitui anteriormente ao estado de direito formal, esse será decorrência natural daquele, como imperativo

---

[15] Em minha pesquísa "A legitimidade do poder e uma teoria de acesso", Estudos sobre o amanhã, Ed. Resenha Universitária – no livro "*Estudos sobre o Amanhã 2* – 1979, p. 37-50, abordo o tema com maior amplidão.

[16] Leia-se sobre o assunto o pertinente livro de Rafael Gomez Perez, *"Represión y libertad"*, Ed. Eunsa, 1975, p. 120: "*Los sistemas formales para racionalizar el ejercicio de la autoridad política son un tema en sí: um campo en el que no se puede utilizar uma mentalidad de numerus clausus. El trabajo por perfeccionar esos sistemas formales puede funcionar, de hecho, como un cierto humanismo, una concepción antropológica. Lo que sucede es que hoy se duda de que eso baste. Si cualquier refl exión sobre estos temas va a pasar al nucleo de fondo — la antropología— se está ante un sistema inequívoco del cansacio de las concepciones antropológicas intermedias. La crisis atual es una crisis que se presenta sobre el sentido último, radical del hombre*".

[17] "A definição de sistema político como uma estrutura que tem a finalidade de tomar decisões políticas legítimas para a sociedade mostra a amplitude a que tem chegado o conceito" (*Regimes políticos*, Resenha Tributária, 1977, p. 105).

[18] Em meu "O Estado de Direito e o Direito do Estado" (Ed. Bushatsky, 1977 e 2ª ed., Lex Editora, 2006) cuidei da matéria.

lógico da vivência das leis naturais que levam à plenitude do ser humano. O fenômeno inverso, entretanto, não provoca idêntica consequência convergencial.[19]

Para efeitos do presente parecer, tais considerações visam apenas levar a algumas reflexões adicionais.

A primeira delas diz respeito à necessidade, por parte dos que pretendem a conjunção entre as duas facetas do verdadeiro estado de direito, de diagnosticar aquelas atividades que, por serem contrárias às leis naturais, colocam-se fora do campo normativo ideal, devendo ser desestimuladas ou reorientadas para que não venham, como os frutos podres, a apodrecer os demais pelo contágio.

A norma positiva deve ser elaborada com a preocupação fundamental dessa coerência lógica, pois, à medida que a norma positiva violentar a norma natural e passar a servir de padrão manipulador impositivo, a sociedade tenderá a sofrer, por decorrência, a deterioração pertinente a esse tipo de condução, comprometendo a base de sustentação da convivência social permanente, que apenas a norma natural oferece.[20]

A história demonstra, no estudo da queda de todas as civilizações, que o ordenamento jurídico dos períodos decadentes contemplava conjuntos inteiros de leis contrárias à lei natural-moral.

O que impressiona é que todas as atividades contrárias à lei natural, nos períodos históricos de degenerescência civilizacional, eram tidas por lícitas, sem ordenamentos desestimuladores, com o que o próprio ordenamento jurídico implantado e vigente colaborava para o extermínio daquele povo, nação ou civilização.

A percepção dessa realidade é fundamental para entender que, à luz de uma teoria geral da imposição tributária e da função social do tributo, a utilização do instrumental impositivo, à maneira das vacinas autógenas, é possível adequar à lei positiva à lei natural, no desestímulo das atividades contrárias à plenitude social e humana.[21]

IV. A jurídica profilaxia autógena

Uma pessoa picada por uma cobra pode salvar-se do envenenamento utilizando soro produzido com substâncias oriundas do próprio veneno. Certas moléstias são

---

[19] *"Analogamente, las instituciones desempeñan en la vida pública el papel de unidades de convivencia que suave e infl exiblemente exigen un determinado proceder a las personas individuales. Entre institución e individuo se entabla de esta forma una simbiosis del mas alto valor comunitario. Llegar a percibilo es fundamental para una recta conciencia política"* (BENAVÍDES, Leandro. *Política y cambio social*. Pamplona, Eunsa, Eunsa, 1975, p. 97).

[20] *"La doctrina del Derecho Natural ha designado por eso al Estado como 'sociedad perfecta' (societas perfectas). Este concepto expresó un rasgo esencial del Estado: y habrá de ser siempre función del Estado la creación de las condiciones para el pleno desarollo de la naturaleza humana, fundando, favoreciendo y regulando la cooperación social en todos los aspectos"* (MESSNER, Johannes. *Ética social, política y económica*, Ed. RIALP, 1967, p. 812).

[21] *"No other form of government is to be preferred to democracy because of these infi rmities for all other forms of government are subject to the same infi rmities, and they are not remediable in other forms of government, whereas remedies can be found for them in political democracy. Their remedy for the incompetence of the rulers in a political democracy is the education of the people for their duties as citizens and as public offi cials"* (ADLER, Mortimer. Future of democracy. *In The great ideas of today*, Ed. Britannica, 1978, p. 19).

prevenidas com a utilização de vacina em que os próprios germes, bacilos, vírus e bactérias são inoculados para combatê-las. Algumas vacinas são produzidas, inclusive, não com material colhido dos germes do mesmo tipo existentes no meio ambiente, mas daqueles retirados do próprio doente já infeccionado.[22] Recentemente, viu-se como diversas vacinas produzidas contra o coronavírus foram desenvolvidas com a utilização do vírus vivo ou morto.

A descoberta científica dessas propriedades não representa uma criação do ser humano, mas apenas a aplicação conjunta de uma série de leis naturais, otimizadas pela análise da medicina.

Combater o mal utilizando-se do próprio mal é algo que deflui da observação do universo e das leis naturais que o regem.

Ora, em relação às atividades ilícitas ou indesejáveis ou contrárias às leis naturais-morais, como já se viu no passado, o combate a sua consistência, no plano jurídico, apenas pela mera distinção formal da licitude e da ilicitude, tende somente a representar uma vedação de natureza instrumental, sem consequências práticas tactáveis.[23]

O exame do processo legislativo, que leva à objetividade de um combate sério e adequado à ilicitude real, à ilicitude disfarçada ou ilicitude tolerada, não pode encerrar-se na mera proposição de normas proibitivas, vedatórias e responsabilizadoras, sem que se atinja o fulcro essencial, que gera a proliferação de tais atividades. Vedar uma atividade capaz de produzir lucratividade econômica elevada, sem atingir a própria lucratividade, é não a vedar, mas estimulá-la. Isso porque a vedação retira do mercado os menos ousados, permitindo que os mais ousados e os delinquentes por ela se interessem e a administrem.

A vacina médica utiliza-se do próprio mal para curá-lo. A melhor forma de combater a ilicitude não é proibi-la, mas desestimulá-la mediante remédio que a torne tolerável sob o aspecto legal, mas onerosa, afastando os que a exploram marginalmente e retirando parcela substancial dessa lucratividade da mão de seus controladores, para transferi-la ao Estado, que terá melhores condições de gerir e aplicar tal receita em finalidades sociais, que aqueles que apenas objetivam o lucro e que não nutrem qualquer interesse pela sociedade em que vivem.[24]

---

[22] "As vacinas consistem essencialmente em substâncias biológicas, denominadas antígenos, existindo os provenientes de microrganismos causadores de doenças, que, após tratamento adequado, perdem o seu poder patogênico, mas conservam, pelo menos em parte, o poder de desencadear, no organismo humano (ou animal) em que são inoculados, reações específicas de defesa contra os germens a partir dos quais foram preparados (poder antígeno)" (MOTTA, Loyolla L. Vacina, in *Enciclopédia Verbo*, Lisboa, v. 18, p. 589).

[23] Edvaldo Brito, em conferência apresentada em Quito e intitulada *El ilícito tributario* (28-11-1980), afirma, em uma visão formal e positivista do direito, que "*El Derecho es una realidad cultural, porque es una creación del hombre en la convivencia social*" (p. 1). O Direito Positivo realmente o é. Não o Direito natural, que lhe dá sustentação ou lhe nega permanência no tempo.

[24] Bernardo Ribeiro de Moraes defende tal tratamento, que considera albergado pelo CTN pela "doutrina da consistência econômica da hipótese de incidência fiscal". "Para o Código aludido, desde que se produzam os efeitos econômicos desenhados pela hipótese de incidência, nasce a obrigação tributária. Assim os atos nulos e anuláveis são também tributários" *(Doutrina e prática do ISS*, Ed. Revista dos Tribunais, p. 128).

À evidência, a lei capaz de tolerar e não considerar ilegais atividades contrárias à lei natural, adaptando-as com instrumental pertinente de controle e desincentivo, não pode ser examinada como se fosse contrária à lei moral, mas como forma de permitir a reversão, pelo direito, de sua expansão.[25] Não se trata de justificar os meios pelos fins, mas de simples tolerância legal, como forma mais eficiente de reconduzir comportamentos ao que é essencial no ser humano.

O rigor que o governo da China continental mantinha sobre o comportamento da sociedade no concernente ao jogo, sexo, drogas etc., permitiu-lhe, no passado, uma evolução moral de maior densidade que a do Ocidente, não obstante a falsa sustentação de sua filosofia marxista, de resto, nesse ponto, absolutamente inaplicada. Isso porque a lei natural independe das teorias e de ideologias, que, como nascem, desaparecem, ao passo que aquela sempre permanece.[26]

O fato a ressaltar, entretanto, é que a magnitude decorrente de um compromisso concreto do povo com a busca de leis naturais, em campos de tal importância, livrou a China, até há alguns anos, da problemática própria da atual decadência de costumes que o Ocidente passou a viver.

É bem verdade que outros problemas impediram que esse país atingisse um conjunto harmônico entre as normas positivas e as naturais concernentes à moral familiar. No entanto, os resultados foram surpreendentemente superiores – de forma especial, em relação à juventude – àqueles obtidos no Ocidente, que abraçou uma liberdade irresponsável em relação à família, às drogas, aos desvios sexuais, à moralidade profissional etc.[27] Já no que diz respeito à limitação de um único filho por casal e à obrigação de abortar para evitar prole numerosa, a legislação positiva feriu os direitos fundamentais da pessoa humana. E a revisão da política fez-se necessária porque o envelhecimento da população reduzia a mão de obra disponível, não substituída por jovens.

Almerindo Lessa, reitor da Universidade Livre de Macau, cujo chanceler era indicado pelo governo da China continental, nos diversos contatos que mantivemos, atestou essa faceta. Da mesma forma, Alberto Xavier e João Luiz

---

[25] A solução aventada estaria, por outro lado, perfeitamente enquadrada na definição de Direito Natural de Messner: "*Derecho Natural es el orden de las competencias propias del individuo y de las sociedades que tienen su fundamento en la naturaliza humana con las responsabilidades que les son propias*" (*Etica social, política y económica*, p. 343).

[26] O manual lido pelos alunos das escolas russas (*Fundamentado marxismo-leninismo*, Ed. Vitória, 1962) tinha em sua apresentação a seguinte afirmação: "Cada pessoa que assimila solidamente esta concepção do mundo adquire a convicção profunda não somente da justeza da causa operária, mas também da sucessividade histórica da futura vitória do socialismo em todo o mundo". A ditadura sobre o proletariado na Polônia, a repressão sangrenta na Alemanha Oriental, China, Tchecoslováquia, Hungria, Afeganistão, as separações da Iugoslávia, Romênia e violentas divergências entre a China e a Rússia mostraram, entretanto, que, na prática, a teoria era outra. E a derrubada do Muro de Berlim, em que não houve vitória, mas derrota do socialismo, foi a consequência natural.

[27] Adriano Moreira atribui a separação da China do bloco socialista ao fato fundamental de que, "não obstante a larga margem de superioridade dos EUA e da URSS, a China é uma grande potência que não pode presumir-se que se subordine às regras de discussão a que as outras duas se habituaram" (*A Comunidade internacional em mudança*, Resenha Universitária, p. 177).

da Costa André, que lá estiveram para ministrar cursos, antes da abertura para o Ocidente, confirmaram essa realidade.[28]

De modo geral, parece-me, portanto, que os resultados da tolerância podem ser satisfatórios. A minha sugestão reside em reverter o processo de corrosão moral propiciado pelo excessivo exercício da liberdade de agir, mediante a redução de seu interesse econômico. Esse método me parece muito mais adequado à liberdade da consciência – que todos os seres humanos devem ter, mesmo para errar – do que aquele processo de imposição forçada, que a China adota, o qual, embora coerente com a lei natural, fere a liberdade de escolha.

Tornar legalmente lícito, mas oneroso, o que é moralmente ilícito, retirando-lhe todo o interesse econômico para aquele que se aproveitaria da ilicitude, é reduzir substancialmente a capacidade deletéria de um comportamento que implique na corrupção dos valores maiores e naturais do ser humano e da sociedade, o que a mera vedação formal não consegue combater.

V. A relevância da imposição tributária

Por todo o exposto, resta evidente a relevância do direito tributário como instrumento hábil para permitir a reorientação dos costumes e o combate efetivo àquelas atividades indesejáveis e corrosivas da convivência social.

Entre todos os ramos jurídicos, o direito tributário consiste naquele que mais permite a participação direta do Estado na evolução econômica natural. Sua capacidade reguladora é de intensidade aferível, na medida em que cria o desestímulo à exploração das referidas atividades no aspecto mais sensível aos que a praticam, ou seja, no seu benefício pecuniário.[29]

A imposição tributária, em sua acepção ampla, à evidência, abrange as facetas fiscal, parafiscal e extrafiscal, pois, qualquer que seja seu campo próprio de ação e a finalidade da receita obtida para o destino estipulado, o instrumental jurídico existente visualiza essa relação de índole econômica, de participação em determinadas atividades, mesmo que a título de paralelo desenvolvimento social. Ora, por essa perspectiva, um espectro de maior abrangência e um leque de alternativas teleológicas mais amplas implicam, por decorrência, funções também de maior relevo e a necessária aproximação entre a norma positiva e a norma natural, com a potencialidade, inclusive, de que tais normas possam sair da categoria de regras de rejeição social.[30]

---

[28] Almerindo Lessa, médico e antropólogo, é autor da clássica obra "Servantropologia das Ilhas Cabo Verde e o homem cabo-verdiano" (Lisboa, Ultramar, 1960). Hoje, a China ultrapassou, de longe, a Rússia, após o desfazimento da URSS.

[29] "Assinale-se, porém, que é o Direito uma ciência una. Estão sempre presentes, no ordenamento jurídico, o interesse social e o interesse dos indivíduos" (VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Teoria Geral do Direito Econômico,* Revista dos Tribunais, 1977, p. 9).

[30] "Urge reconquistarmos o lugar que não nos cabe, no concerto social, como agentes elaboradores da norma jurídica, visto como apenas o jurista, porque conhecedor do sistema jurídico em seu todo e capaz de apresentar a visão global do conjunto social está habituado a prover a preservação dos valores éticos da sociedade" (GRAU, Eros Roberto. *Elementos de Direito Econômico,* Revista dos Tribunais, 1981, p. 13).

Conforme fora mostrado, a excessiva concentração de imposição sobre determinadas atividades e a perspectiva que leva a imposição tributária a não ser apenas a geradora de recursos para as efetivas necessidades estatais, mas também para os seus desperdícios, nem sempre ou quase nunca transforma a norma fiscal em hospedeira da justiça tributária.

A elasticidade maior que se der a sua potencialidade de ação, além de permitir eventual redução da excessiva concentração de carga tributária sobre determinadas áreas – a rigor, exatamente aquelas produtoras de atividades de licitude indiscutível – terminará por influenciar a própria concepção de uma sociedade mais cônscia de seus deveres, inclusive o de cumprir suas obrigações essenciais, entre as quais o pagamento do tributo, desde que legítimo e justo.

Esse sentido de justiça da norma tributária é de transcendental relevância para a compreensão da fenomenologia impositiva. Dele decorre a estruturação própria do sistema tributário, que terá de se adequar, em sua formulação obrigacional, de forma a imprimir densidade maior à espécie "sanção" do que àquela pertinente ao tributo, quanto mais distante se coloque dos princípios inerentes a uma desejada política fiscal.[31]

É impossível sustentar qualquer ordenamento jurídico, em uma sociedade que sofre de profundas deficiências, em seus aspectos econômico e social, se ainda for onerada por inadequada imposição tributária que funcione como redutora de suas potencialidades.

Se são importantes todos os ramos jurídicos que contribuem para a convivência social, basta examinar a história para se chegar ao diagnóstico de que aqueles momentos de razoável exuberância econômica coincidiram com os de tensões sociais menores e de adequada imposição tributária não perturbadora do desenvolvimento da produção, circulação e consumo de riquezas, como acentuou Thomas Marky em um brilhante estudo sobre os períodos áureos do Império Romano.[32]

A utilização, portanto, da norma jurídica tributária, valorada pela ciência das finanças e direito financeiro – abastecido o seu conteúdo fático, na economia e no direito econômico, como forma de equilíbrio: para não inibir o desenvolvimento econômico, mas, pelo contrário, incentivá-lo; para não criar tensões sociais, mas reduzi-las; e para reorientar a moralização dos costumes, desestimulando atividades capazes de desestabilização da sociedade em seus valores primeiros – é campo de indagação que, pela pouca literatura a respeito, vale a pena desvendar, já que é manancial inexplorado de soluções alternativas, de relevância ainda hoje insuspeitada.[33]

---

[31] A primeira recomendação da *X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario* ficou com a seguinte redação: "*Debe distinguirse, por una parte, entre crédito tributa rio, comprensivo de la obligación de pagar e! tributo y prestaciones acesorias; y, por otra, el crédito por concepto de multa o penalidad pecuniaria y sus acesórios*", concepção não muito distante da que temos apresentado, na linha das espécies do gênero obrigação tributária.

[32] "*O conceito original do tributo no direito romano e sua posterior evolução no principado*", Ed. Centro de Extensão Universitária/ Resenha Tributária, 1975.

[33] A excessiva formação de paraísos fiscais, após a Segunda Guerra Mundial, decorreu, em parte, dessa pressão abusiva, conforme demonstra Uckmar (La evasión. In *Seis estudios*).

Fala-se, muito, no momento em que os sistemas tributários mundiais se agigantam pela participação do Estado em todas as atividades sociais, na injustiça dos sistemas, mormente nos países de economia capitalista, onde se verifica um choque evidente entre a economia de mercado e a planejada, assim como na injustiça das políticas tributárias vigentes.

Os estudos que vêm à lume, na procura de justiça fiscal pertinente, ou têm visão meramente tributária, segundo a qual essa justiça se faria onerando mais os ganhos derivados do capital e menos aqueles oriundos do trabalho, ou meramente econômica, hipótese em que a tributação excessiva sobre o capital terminaria por desviá-lo de sua capacidade desenvolvimentista com a retração das atividades produtoras, quando não, com a expatriação do próprio capital para nações que melhores condições lhe oferecessem.[34]

A polêmica, entretanto, é colocada em nível apenas de discussão do grau de concentração da imposição tributária nas mesmas áreas de abrangência já conhecidas. Raramente a perspectiva é colocada em nível de distender o campo passível de incidência, para que não se provoquem colapsos setoriais econômicos e sociais. E, quando a indagação se estende a áreas novas, por exemplo, o imposto sobre a densidade imobiliária, com conotações de nítido desestímulo, a própria pertinência da nova área criada sofre contestações múltiplas e variadas.

Estou convencido de que a elasticidade maior que se der às atividades tributáveis, vinculando-as a finalidades inerentes à própria estabilização da sociedade, é a forma das mais justas, necessárias e relevantes para a obtenção de adequada política tributária. Em vez de estudar graus de tributação maior ou menor sobre as áreas conhecidas, deve-se alargar o campo imponível com potencialidade de resultados melhores para a sociedade e para o Estado.[35] Ao direito tributário não repugna o exame desses novos horizontes.

VI. O direito formal e o direito real

Ao concluir o presente parecer, desejo, pela última vez, encarecer a relevância do estruturalismo jurídico, que não prescinde de uma visão universal da ciência jurídica.

O tridimensionalismo realeano e o trialismo de Goldsmith compõem-se de uma visão que apreende o direito em uma perspectiva "tripartida, de concepção unitária", apenas vinculando a função axiológica à formulação própria do direito natural. O fato somente pode ser valorado para a formulação da norma na medida em que

[34] Toynbee narra como Marciano I e Anastácio I reabilitaram as finanças do governo romano do Oriente mediante "rigor administrativo", fazendo com que "os militares, bem como o tesouro, beneficiassem-se com o exame da malversação dos oficiais encarregados das Finanças do Exército". A redução da carga tributária levou o benefício aos contribuintes ("*A humanidade e a mãe Terra*" (Zahar), p. 306).

[35] "A moral, porém, vive principalmente na consciência individual; na consciência social apresenta-se como qualquer coisa de amorfo ou no estado difuso (conforme a expressão de Vanni) e não precisa de ser formulada em códigos e leis, como no Direito. Acontece, por isso, que os elementos essenciais da Ética adquirem consistência jurídica" (DELL VECCHIO. *Lições de Filosofia do Direito*, 5ª ed., Coimbra, Armenio Amadio, p. 374).

essa valoração haura suas raízes nas próprias normas preexistentes no direito natural. Valorado o fato, em sua normatização, com base nessa concepção jusnaturalista, à evidência, a tripartição torna-se unitária, pois seus três elementos são compostos em uma visão única.[36]

O estudo da ciência jurídica, por esse prisma, resulta mais coerente, universal e estabilizador dos diversos aspectos convivenciais do homem, pela percepção mais abrangente de toda a fenomenologia fática, adequada e equilibrada, que apenas o cientista do direito pode atingir.

O interessante, entretanto, no que concerne a essa apreensão universalista ou culturalista, é que ela não se choca com a visão formalista. Ela apenas, por ser mais abrangente, admite que a fenomenologia seja regulada de forma a ofertar o ponto de equilíbrio aferidor, que tornará a norma instrumentalmente correta e inteiramente justa.

Todo o esforço que o formalismo jurídico acentuou para a mais escorreita veiculação jurídica é de relevância indiscutível. As divergências que se colocam em uma concepção culturalista e não meramente instrumental são de pequena monta, no mais das vezes resumindo-se menos no conteúdo do instituto e mais à veiculação terminológica.

Kelsen representou um ponto de alta indagação jurídica sobre uma faceta relevante da fenomenologia pertinente à ciência do direito. O grande problema é que reduziu a ciência jurídica ao seu campo instrumental, desvestindo-a de todos os componentes relevantes, sendo que aqueles que o seguiram, por coerência lógica, passaram a atuar em área mais apequenada de indagação.[37]

Criaram-se, por decorrência, preconceitos contra visões mais abrangentes, afastando-se muitos de seus seguidores de todos os que vislumbrassem a possibilidade de indagação também em outras ciências.

Compartimentalizada cada ciência, o jurista formal deixou de perceber o mais elementar da realidade científica: que as ciências humanas são autônomas, por criação conceitual, mas profundamente interligadas. A independência científica, no campo das ciências humanas é uma categoria instrumental para efeitos de sua percepção, mas não é uma categoria real, pois a realidade demonstra a sua interligação necessária e estrutural.[38]

---

[36] "Uma análise em profundidade dos diversos sentidos da palavra 'Direito' veio demonstrar que eles correspondem a três aspectos básicos, discerníveis em todo e qualquer momento da vida jurídica: um aspecto normativo (o Direito como ordenamento e sua respectiva ciência); um aspecto fático (o Direito como fato, ou em sua efetividade social e histórica) e um aspecto axiológico (o Direito como valor de Justiça)" (REALE, Miguel. *Lições Preliminares do Direito*, Ed. Bushatsky, 1973, p. 73).

[37] "A teoria da norma fundamental é somente o resultado de uma análise de processo que o conhecimento jurídico positivista desde sempre tem utilizado" (*Teoria da norma pura*, Ed. Almedina, Portugal, p. 284-5).

[38] Bobbio ("*Dalla strutura ala giusdizione*", Ed. Giuffré, 1954 e Ed. Almedina, Portugal) afirma que a rota do Direito é caminhar "da estrutura à função", entendendo que todas as ciências sociais têm partes que são comuns a todas.

Cada membro do corpo humano tem uma determinada função, não se podendo, entretanto, admitir que a interdependência não seja absoluta. No organismo social, o fenômeno se reproduz. Qualquer ação, no plano econômico, tem repercussões imediatas nos planos político, social e jurídico, não podendo o cientista dessa área deixar de estudar a fenomenologia da causa que gerou a repercussão, ignorando, em sua inteireza, o fenômeno examinado. É, principalmente, o cientista do direito quem tem a obrigação de adequar a norma a toda essa realidade.

Por essa razão, neste estudo, sem negar o mérito e a relevância dos formalistas do direito, procurei mostrar que o campo de análise da ciência jurídica é necessariamente mais amplo, muito mais vasto do que aquele meramente veiculador. E, mais do que isso: essa ciência não se coloca apenas em nível de abstração, pois apenas existe quando vinculada à própria realidade sobre a qual a norma jurídica incide e para a qual fora elaborada.[39]

O positivismo jurídico não é incorreto. É apenas insuficiente. A ciência jurídica é interdependente das demais ciências humanas e, sob certos aspectos, orientadora da fenomenologia relativa às demais. O estudo sistemático de todos os fatores que nela repercutam é imperativo na busca da verdade jurídica. Sua indagação, na captação fenomênica, não significa entulhar o direito com elementos alienígenas, mas enriquecê-lo para que seja fluente e natural na adequação à realidade social a que se destina.

Há certos momentos em que, pelo brilho de talentos indiscutíveis, verdades por eles contestadas são obscurecidas e muitas vezes renegadas por falsa percepção da realidade. Soma-se a isso os preconceitos que dificultam a retomada de seu estudo.

O talento de Keynes, Galbraith, Schumpeter, além de outros grandes economistas do século 20, levou ao esquecimento certas regras elementares da economia veiculadas por Adam Smith e contrárias às pretendidas boas regras do planejamento econômico.

Foi necessário o fracasso das mais sofisticadas escolas econômicas da atualidade, no enfrentar a problemática por elas criadas, para que um prêmio Nobel de economia, não temeroso de enfrentar preconceitos, tivesse a coragem de dizer que há leis naturais na economia e que o excessivo planejamento mais a dificulta que a auxilia, redimindo o talento do velho autor britânico que ousara, no passado, fazer idêntica afirmação.[40]

Assim, também eu procurei demonstrar que muitas das verdades ditas por brilhantes juristas não foram apenas fruto de pioneirismo dos estudos tributários, não suficientemente evoluídos para a percepção do fenômeno jurídico fiscal. Eram "verdades verdadeiras", não de uma ciência contaminada por noções "espúrias", mas de uma ciência enriquecida e que estaria muito mais rica, se sua evolução tivesse continuado com base em uma visão universalista, e não meramente instrumental.

---

[39] "Na posição do conceito axiológico de Direito, a ideologia está sempre presente, porque inspira e se confunde, por vezes, com os valores que se superpõem à própria ordem pública, tais como Justiça, Bem, Liberdade, Razão e assim por diante" (SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Direito econômico*, Ed. Saraiva, p. 48).

[40] Milton e Rose Friedman, *Liberdade de Escolher*.





Crédito Tributário



DECADÊNCIA: CONTAGEM DO PRAZO NO CASO DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Antônio de Pádua Ribeiro

1. Introdução

O tema que trago à meditação concerne em saber quais os termos, inicial e final, do prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário, na hipótese de lançamento por homologação, em que se comprova a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Em outras palavras, o meu objetivo consiste em interpretar o § 4º, parte final, do art. 150 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

> *"Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."*

Desde já, podem os Senhores notar que a matéria a ser abordada é rica de altas indagações doutrinárias e jurisprudenciais e, por isso mesmo, torna-se impossível que, neste ensejo, a desenvolva, em profundidade, não apenas por me faltar, para tanto, "engenho e arte", mas, ainda, em face do curto espaço de tempo de que disponho para versá-la.

Um fato todos podem testemunhar: o assunto não tem merecido estudo específico da maior parte dos especialistas, que se limitam a citá-lo, de passagem, nos seus trabalhos. Poucos, também, são os escólios pretorianos a eles concernentes. Outro não é, pois, o meu propósito senão o de suscitar debate sobre o tema.

2. Alguns conceitos e princípios

Permitam-me que, de início, teça breves considerações sobre alguns conceitos e princípios, já do conhecimento de todos, mas necessários à presente exposição.

O Código Tributário Nacional adotou, entre nós, tradicional e consagrada distinção entre dois institutos extintivos de direitos: a decadência e a prescrição. O primeiro ligado ao direito de constituir o crédito tributário; o outro, à ação para cobrá-lo.

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 32 (2ª Fase), jul./dez. 1990, p. 45-58.

"A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; ao passo que a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu pela falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida", ensina *Câmara Leal*, para, em seguida, assim definir a decadência:(1)

> *"É a extinção do direito pela inércia do seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício se tivesse verificado."*

O Professor Agnelo Amorim Filho mostrou, com excepcional clarividência, a íntima relação existente entre o instituto da decadência e a categoria dos denominados "direitos potestativos", a que se referiu *Chiovenda.*

Os direitos potestativos compreendem "aqueles poderes que a lei confere a determinadas pessoas de influírem, com uma declaração de vontade, sobre situações jurídicas de outras, sem o concurso da vontade destas".(2) Tal declaração de vontade tende à "produção de um efeito jurídico a favor de um sujeito e a cargo de outro, o qual nada deve fazer, mas nem por isso pode esquivar-se àquele efeito, permanecendo sujeito à sua produção. A *sujeição* é um estado jurídico que dispensa o concurso da vontade do sujeito, ou qualquer atitude dele."(3)

O exercício dos direitos potestativos, segundo se depreende, "afeta a esfera jurídica de terceiros, criando para esses um estado de *sujeição*, sem qualquer contribuição da sua vontade, ou mesmo contra a sua vontade".(4) Portanto, a simples *possibilidade* do exercício de tais direitos pode gerar, em muitos casos, intranquilidade, de intensidade variável, para esses terceiros, concorrendo a *falta* de seu exercício, de forma acentuada, para perturbar a paz social.

Diante desse contexto, ou seja, tendo em conta a inquietação, menor ou maior, que a possibilidade de exercício dos direitos potestativos pode ensejar, o legislador, às vezes, estipula prazo para o seu exercício; em outras ocasiões, por considerar desnecessária a fixação de prazo, deixa que prevaleça o princípio geral da *inesgotabilidade* ou *perpetuidade* ("os direitos não se extinguem pelo não uso": investigatória de paternidade, por exemplo).

Quando a lei fixa prazo para o exercício dos direitos potestativos, tem em vista, em primeiro lugar, a extinção do direito e não a extinção da ação. "Esta também se extingue, mas por via indireta, como consequência da extinção do direito."(5)

Decorre da exposição que o direito de lançar apresenta índole potestativa, ou seja, é exercitado e atua, em princípio, "mediante simples declarações de vontade do seu titular, independentemente de apelo às vias judiciais e, em qualquer hipótese, sem o concurso da vontade daquele que sofre a sujeição".(6) De salientar que, no caso da Administração Pública, a manifestação de vontade é exteriorizada através dos seus órgãos, pois é através deles que "pensa, conhece e quer", na expressão de Marcelo Caetano.(7)

Apresentando o direito de lançar índole potestativa, e sendo óbvia a inquietação que a possibilidade do seu exercício acarreta para os contribuintes, o legislador houve por bem fixar o prazo para o seu exercício, que, em regra, é quinquenal.

A dificuldade de contagem do prazo está justamente naqueles casos de lançamento por homologação, em que há comprovação de dolo, simulação ou fraude, pelo fato mesmo de a lei não prever o seu *dies a quo*, nem o seu *dies ad quem*.

No entanto, uma coisa é certa: tal prazo é inerente ao sistema do vigente Código Tributário Nacional e, por isso, há de ter a sua contagem determinada, através da via interpretativa, tendo em conta que o art. 156 daquele diploma legal, ao enumerar as modalidades de extinção de crédito tributário, prevê expressamente a decadência (inciso V). Se todo crédito tributário extingue-se pela decadência, de tal regra não se pode afastar o decorrente de lançamento por homologação, nos casos em que se comprove a prática daqueles atos fraudulentos. Aliás, a rigor, a decadência não extingue o crédito tributário; apenas impede, em definitivo, a sua constituição. Contudo, em termos práticos, o impedimento definitivo na constituição do crédito tributário e a extinção deste consubstanciam o mesmo resultado. O certo, pois, é que não pode o exegeta deixar de encontrar solução acerca da contagem do prazo decadencial no caso de lançamento por homologação, apesar de não existir texto expresso regulando a matéria.

3. *Prescrição e decadência na jurisprudência do S.T.J. e do S.T.F.*

Sobre o tema prescrição e decadência, com reflexo na contagem dos respectivos prazos, a jurisprudência do S.T.J. e do S.T.F. pacificou-se, consagrando as seguintes regras, que, ainda, são muito controvertidas na doutrina:

a) *Caracteriza-se a constituição definitiva do crédito tributário com a efetivação do lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo (CTN, arts. 142 e 145).*

b) Não procede a distinção entre lançamento provisório e lançamento definitivo.

c) O crédito tributário constituído pelo lançamento é sempre definitivo.

d) A exigibilidade do crédito tributário não é elemento concernente à sua constituição.

Diante de tais postulados pretorianos e tendo em conta que o lançamento funciona como divisa entre a decadência e a prescrição, infere-se a inexorável conclusão de que a interposição de reclamações e recurso, na via administrativa, *suspende a exigibilidade* do crédito tributário, mas não tem o condão de postergar a sua constituição. Por isso mesmo, durante aquela suspensão não corre decadência, porque já consubstanciado o lançamento definitivo, nem prescrição, desde que a *suspensão* da exigibilidade do crédito tributário retira da Fazenda a possibilidade de utilizar-se da ação executiva — remédio processual que a lei elegeu para cobrá-lo. Com efeito, aquela ação pressupõe título líquido, certo e *exigível* (CPC, art. 586, *caput*). Ora, enquanto não nasce a ação, não pode ela prescrever (*actione non nata non præscribitur*).

Em síntese, a orientação da jurisprudência daquelas altas Cortes de Justiça sobre o tema acha-se resumida na ementa que encima o RE 95.365-MG, de que foi Relator o eminente Ministro Décio Miranda (RTJ 100/945):

> "Tributário: *Crédito Tributário. Extinção. Decadência e Prescrição. O Código Tributário Nacional estabelece três fases inconfundíveis: a que vai até a notificação do lançamento ao sujeito passivo, em que corre prazo de decadência (art. 173, I e II); a que se estende da notificação do lançamento até a solução do processo administrativo, em que não correm nem prazo de decadência, nem de prescrição, por estar suspensa a exigibilidade do crédito (art. 151, III); a que começa na data da solução final do processo administrativo, quando corre prazo de prescrição da ação judicial da Fazenda (art. 174).*"

Fiz essas observações porque o Professor Ruy Barbosa Nogueira, mestre dos mais eminentes, publicou opúsculo intitulado *A Decadência no Direito Tributário Brasileiro*, em que reproduz brilhante parecer que proferiu para instruir o julgamento dos Embargos opostos ao RE 94.462-1-SP, submetidos à apreciação do Plenário da Colenda Suprema Corte, onde sustenta a tese no sentido de que o prazo de decadência do direito de lançar corre mesmo duran-

te o período de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, decorrente da manifestação ou recurso na via administrativa.

Ocorre que os citados embargos foram julgados e recebidos pelo Pleno da Colenda Suprema Corte, em sessão de 6 de outubro de 1982, que, ao assim decidir, afastou a orientação preconizada pelo insigne Mestre paulista. Aliás, o acórdão embargado, proferido por maioria, pela Primeira Turma daquele Tribunal, constituía caso isolado. Os próprios prolatores dos votos ocasionalmente vencedores, inclusive o ilustre Relator do acórdão no ensejo proferido, Ministro Soares Muñoz, antes mesmo do citado julgamento plenário, mudaram de ponto de vista, segundo se depreende do posterior aresto, proferido no RE 93.749-RJ, Relator o Sr. Ministro Nery da Silveira, assim ementado (RTJ 101/345):

> *"I.P.I. Lançamento. Decadência. Prescrição. C.T.N., arts. 173, parágrafo único, 174 e 151, III. A teor do art. 151, III, do CTN, as reclamações e os recursos, no âmbito administrativo, são formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pressupondo, assim, lançamento já efetuado. Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (CTN, art. 142). A decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura. Depois, entre a lavratura do auto de infração e a decisão do recurso administrativo de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência e ainda não iniciou a fluência do prazo para prescrição, em face do disposto no art. 151, III, do CTN. Decorrido o prazo para o recurso administrativo, sem que haja ocorrido sua interposição, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, dá-se a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174 do CTN, começando a fluir o prazo de prescrição da pretensão do Fisco, da data da ciência da decisão definitiva ao contribuinte. Recurso Extraordinário conhecido pelo fundamento da letra* d, *do permissivo constitucional, mas desprovido."*

De tudo isso — repito — verifica-se que, na verdade, o lançamento figura "como baliza entre a decadência e a prescrição".(8)

Impõe-se, por isso, restringindo-se já o exame da matéria à contagem do prazo decadencial relativamente às exceções previstas na parte final do § 4º do art. 150 do C.T.N., que se proceda ao relacionamento existente entre o lançamento e a decadência.

Sobre a decadência dispõe, em termos genéricos, o art. 173 do C.T.N.:

> *"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."

Desse preceito e do já referido § 4º do art. 150 da CTN, verifica-se que o prazo decadencial é de cinco anos, variando, porém, o termo inicial da sua contagem. No caso específico do lançamento por homologação, aquele prazo é de cinco anos, se a lei ordinária outro não fixar, a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Examinando a ressalva contida na parte final do citado parágrafo, o arguto tratadista, professor José Souto Maior Borges, após alinhar e refutar as propostas de interpretação daquele texto legal, ofertadas pela doutrina tradicional, assinala que o caminho a ser seguido pelo exegeta há de ser aquele que se mostre mais consentâneo com a disciplina da matéria pelo CTN. A seguir, alinha as seguintes observações:(9)

a) o § 4º do art. 150 do CTN prevê o termo inicial e o termo final para a decadência do direito de lançar quanto às hipóteses não ressalvadas; quanto a estas, porém, é omisso no tocante à determinação daqueles termos;

b) se esse prazo não está contemplado no CTN, pode achar-se previsto em outras sedes normativas, mesmo porque as normas gerais contempladas naquele Código não esgotam todos os aspectos ligados ao modo de extinção da relação jurídica tributária. Tais normas integrativas, contudo, sejam da União, Estado, DF e Municípios, não podem estipular, sem agravo ao CTN, prazo menor do que o quinquênio previsto para as hipóteses normais de homologação;

c) se a lei ordinária não dispuser a respeito, não poderá a doutrina, atribuindo-se o exercício de uma função que só incumbe aos órgãos de produção normativa, preencher essa lacuna. A solução de uma pendência entre o Fisco e o contribuinte, no caso, somente poderá ser encontrada pelo Poder Judiciário, único competente para criar norma individual, visando a solucionar o caso concreto de conflito de interesses.

Tais ponderações são válidas. Cabe, porém, salientar que, para a solução da controvérsia, de grande importância é a contribuição da doutrina. As soluções doutrinárias não possuem força normativa, mas inspiram não só o legislador, como também o aplicador das leis. De assinalar, ainda, que, no caso de lacuna na lei, o juiz, para decidir a lide, não legisla, apenas revela norma individual, imanente ao ordenamento jurídico, recorrendo à analogia, aos costumes e aos princípios gerais do Direito (L.I.C.C., art. 4ª; C.P.C., art. 126). O juiz não legisla porque legislar implica *criar* leis que são normas *gerais*, e não *individuais*, de imposição coercitiva a todos os cidadãos. As decisões judiciárias, ainda que reiteradas, não têm força normativa.

4. Contagem do prazo de decadência quanto aos casos ressalvados na parte final do § 4º do art. 150 do C.T.N.

Passemos ao exame das várias soluções apontadas pela doutrina e pela jurisprudência para a contagem do prazo de decadência, na hipótese de lançamento por homologação, em que haja comprovação de dolo, fraude ou simulação:

a) *não flui prazo decadencial, podendo o lançamento ser efetivado a qualquer tempo.*

Essa solução harmoniza-se com o princípio de direito segundo o qual "ninguém pode tirar proveito da sua própria torpeza". Na verdade, o decurso do prazo decadencial em tal caso, antes de o Fisco ter ciência daqueles atos defraudadores do Direito, constitui estímulo no sentido de que o contribuinte, deles beneficiário, tudo faça para evitar que venham à tona em seu desfavor. Praticam um ato contra o Direito para dele se beneficiar, o que não se justifica.

No entanto, tal entender entra em testilha com outros princípios importantes, que, a meu ver, devem prevalecer. Nesse sentido, argumenta Souto Maior Borges:(10)

"A aceitar-se a tese de que não decai o direito de lançar, nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, estar-se-iam

desconsiderando valores fundamentais nas relações entre Fisco e Contribuinte — a segurança, certeza e estabilidade, valores afinal consagrados pelo próprio CTN, que expressamente e até com impropriedade inclui a decadência entre as hipóteses de extinção do crédito tributário (art. 156, V)."

Tal interpretação esquece, outrossim, que a decadência fixada pelo legislador quanto aos direitos potestativos, dentre os quais se inclui o direito de lançar, se funda, em especial, na perturbação da paz social que a possibilidade do exercício daqueles direitos acarreta. Por isso, em qualquer caso, o prazo de decadência há de correr, a fim de produzir os correspondentes efeitos extintivos. Tanto mais que o decurso do prazo, em assunto de muito maior gravidade, como acontece em matéria criminal, dá ensejo à extinção da punibilidade, seja assumindo a forma de decadência, seja de prescrição (Código Penal, art. 102, inciso IV).

b) *Aplicar o art. 173, contando-se o termo inicial a partir do exercício seguinte àquele em que o Fisco tomase conhecimento da ocorrência das apontadas circunstâncias agravantes da ilicitude tributária.*

Essa alternativa, como a anterior, não pode ser aceita, pois importa em procrastinar indefinidamente o prazo de decadência. Deixa ao alvedrio do Fisco alegar, a todo tempo, sem qualquer controle, a superveniência do conhecimento daqueles vícios. Assim, o direito de lançar não ficaria sujeito a qualquer limitação temporal, permanecendo indeterminado o respectivo prazo.

c) *Aplicar subsidiariamente prazo decadencial previsto no Direito Privado.*

Quanto a essa alternativa, Souto Maior Borges, a título exemplificativo, menciona o art. 177 do Código Civil, aduzindo "imprevisto o prazo no Direito Tributário, aplicar-se-ia então subsidiariamente o prazo estabelecido na lei civil". É ele mesmo que afasta essa solução, com menção de Luciano da Silva Amaro:(11)

"Essa posição, contudo, segundo pretende autorizada doutrina, esbarra diante da objeção de que o CTN, enquanto lei de normas gerais, regulou toda a matéria relativa à decadência e portanto os prazos extintivos do direito de a Fazenda Pública lançar o tributo."

d) *Aplicar o prazo estabelecido no art. 173, do CTN, computando-se como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado de ofício.*

Essa alternativa foi também afastada por Borges, argumentando:

> *"Mas, ainda aqui, dever-se-á considerar que o âmbito material de validade da norma sobre decadência, contemplada no art. 150, § 4º, em análise, não constitui um conteúdo específico, nessa qualidade um componente do art. 173 do CTN*, in verbis*:*
>
> «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.»
>
> Nada que contenha uma indicação segura ao intérprete, para a aplicação desse dispositivo à ressalva contemplada no art. 150, § 4º, *in fine*."(12)

Essa crítica, a meu ver, peca por excesso. Se o seu próprio autor admite que, no caso examinado, corre decadência, cujo prazo há de ser fixado na consonância dos princípios norteadores do CTN quanto à matéria, não há desprezar, visando ao deslinde da questão, preceito daquele diploma legal, que, dentre outros, é dos mais específicos sobre o tema.

Essa solução, contudo, apresenta falhas. Equipara os casos em que a homologação é negada em razão de erro do contribuinte com as outras hipóteses muito mais graves, quais sejam aquelas em que haja comprovação de dolo, fraude ou simulação. Ademais, apresenta um grave inconveniente, apontado pelo ilustre professor Ruy Barbosa Nogueira, ao referir-se à matéria: "toda vez que a Fazenda Pública iniciasse um lançamento dentro dos cinco (5) anos contados do primeiro dia seguinte ao do exercício financeiro, mas faltando dias para esse término, a faculdade de efetuar o lançamento não seria exercício regular de direito para a Fazenda, mas *direito impossível de ser exercido*."(13)

e) *Aplicar o prazo estabelecido no art. 173 do CTN, considerando-se como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido homologado.*

Essa interpretação foi sustentada, no Tribunal Federal de Recursos, pelo ilustre Ministro Carlos Mário Velloso, segundo se depreende do voto que proferiu nos EAC 43.272-MG, onde disse:

> *"Contar-se-á o prazo, então, a partir do primeiro dia do execício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, entendendo-se dita cláusula como significan-*

do não o exercício em que o sujeito passivo cometeu a inexatidão, com a falta do pagamento, ou o cometimento dos vícios mencionados (dolo, fraude ou simulação) nem aquele em que o Fisco tomasse conhecimento da existência da inexatidão ou da existência do vício, mas, sim, o exercício seguinte àquele em que a homologação, *assim lançamento, poderia efetivar-se de modo* ficto, *ou seja, no exercício seguinte ao término dos 5 anos contados a partir do fato gerador. Exemplo: efetivou-se antecipação do IPI relativo a um fato gerador ocorrido em maio de 1970. O Fisco não se manifestou no prazo de 5 anos, isto é, até maio de 1975. Ocorreria, nesta última data, a* homologação ficta. *Descobriu-se, entretanto, em 1979, a ocorrência de dolo. Contar-se-ia o prazo, então, a partir de 1º de janeiro de 1976 (CTN, 173, I). Até 31/12/80, poderia o Fisco constituir o seu crédito. Outro exemplo: Pérsio, empregador, deixou de recolher contribuições previdenciárias em 1971, referentes a empregados seus, cujos fatos geradores ocorreram em 1971; até o ano de 1976, a instituição previdenciária poderia se manifestar, porque, por cumprir ao contribuinte antecipar o pagamento, tem-se, em princípio, lançamento por homologação. Mas a instituição previdenciária não se manifesta e vem a descobrir, em 1980, o fato. O prazo seria contado com observância do disposto no art. 173, I, vale dizer, a partir de 1º de janeiro de 1977. Até 31/12/81, deverá o lançamento estar concluído (CTN, art. 173,* caput*)."*

Tal alternativa é, no meu entender, muito superior às anteriores. Soluciona importante questão para o deslinde do difícil problema legal, ou seja: *opta por prazo decadencial significativamente maior* do que o previsto na primeira parte do questionado parágrafo 4º do art. 150 do CTN, para os casos de comprovação de dolo, fraude ou simulação.

Todavia, incorre na mesma insuficiência da regra antes sugerida (letra *d*), isto é: se a Fazenda iniciar o lançamento nos últimos dias do prazo estipulado, a sua efetivação tornar-se-ia direito impossível de ser exercido.

f) *A partir da data da notificação prevista no parágrafo único do art. 173 do CTN, se, antes do término do prazo de decadência* ut universi, *prevista no item 1 daquele artigo, tenha sido iniciado o lan-*

çamento ou revisão de ofício *de que trata o item V do art. 149 daquele Código.*

Esse critério é proposto pelo eminente Professor Ruy Barbosa Nogueira, que argumenta:

> *"A homologação expressa ou presumida não terá efeito se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação desde que, não tendo terminado o prazo de 5 anos da decadência* ut universi *do item I do artigo 173, tenha sido iniciado o lançamento ou revisão de oficio de que trata o item V do artigo 149 pela «notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento», prevista no parágrafo único do art. 173. Neste caso, o* dies a quo *do prazo decadencial de 5 anos não será mais o da «data da ocorrência do fato gerador» referido no § 4º do art. 150, mas sim o da data da notificação do parágrafo único do artigo 173, porque, tendo saído do regime do lançamento por homologação do art. 150, passou para o regime do lançamento de ofício do item V do art. 149, cujo* dies a quo *é o estatuído no parágrafo único do art. 173."*(14)

Tal deslinde da questão apresenta, a meu ver, sério inconveniente, qual seja o de dar tratamento igual a todos os casos em que o lançamento passe para o regime de ofício, *equiparando, assim, as hipóteses de dolo, fraude e simulação, de muito maior gravidade, às em que tenha ocorrido simples erro do contribuinte.*

5. Solução proposta

A meu ver, a melhor alternativa para o desate da questão está em conciliar os critérios propostos pelo ilustre Ministro Carlos Mário Velloso e pelo eminente Professor Ruy Barbosa Nogueira.

A solução preconizada pelo Ministro Velloso apresenta a grande vantagem de ampliar, sensivelmente, através de critério lógico, fundado em preceito do próprio CTN, o prazo de decadência, no caso de comprovação das ocorrências já, muitas vezes, mencionadas. Apresenta, porém, falha, ao suprimir, na prática, o direito de a Fazenda efetivar o lançamento, no caso de só tomar conhecimento daqueles atos viciados nos últimos dias do prazo sugerido. A deficiência que, a meu ver, envolve a regra proposta pelo ilustrado Professor

paulista está em tratar igualmente, como disse, os casos graves, mencionados na parte final do § 4º do artigo 150, com os de simples erro do contribuinte.

Diante desse contexto, harmonizando as duas correntes interpretativas, penso ser esta a melhor solução da controvérsia: o termo inicial do quinquênio decadencial se dará, não na data da ocorrência do fato gerador, mas no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido homologado; se, nesse prazo, o Fisco notifica o sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, a partir da data de tal notificação correrá o quinquênio. Ou, em outras palavras, adaptando-se o exemplo do Ministro Velloso:

> *"Efetivou-se antecipação do IPI relativo a um fato gerador ocorrido em maio de 1970. O Fisco não se manifestou no prazo de 5 anos, isto é, até maio de 1975. Ocorreria, nesta última data, a* homologação ficta. *Descobriu-se, entretanto, em 1979, a ocorrência de dolo. Passar-se-ia a contar, então, o prazo para a homologação ficta, a partir de 1º de janeiro de 1976 (CTN, art. 173, I), que se encerraria em 31 de dezembro de 1980. Notificado o contribuinte em outubro de 1979 (ano em que o dolo foi descoberto) de qualquer medida indispensável ao lançamento, até outubro de 1984, poderá a Fazenda constituir o seu crédito."*

No tocante à hipótese concernente à verificação de ter o contribuinte incidido apenas em erro, afigura-se-me correta a solução adotada pelo ilustre Professor Ruy Barbosa Nogueira.

6. Impossibilidade de se presumir a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

Finalmente, quero relatar um tema em que tenho divergido com frequência do caríssimo Ministro Velloso, ensejando tal dissidência a oposição de vários embargos, distribuídos à Segunda Seção do então Egrégio Tribunal Federal de Recursos.(15)

Trata-se do seguinte: nos casos dos tributos instantâneos, ensejadores de lançamento por homologação, vem o Senhor Ministro Velloso *presumindo* a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, para fins de aplicar o seu critério. Sustenta, em síntese, S. Exa. que a falta de recolhimento daqueles tributos implica a prática de atos violadores da lei, por esta caracterizados como crime de apropriação indébita (IPI, Decreto-Lei nº 326, de 8.5.67, art. 2º; Con-

tribuições Previdenciárias, Lei nº 3.807/60, arts. 86 e 155, II; IR/fonte, Lei nº 4.357, de 14.7.64, art. 11). Daí concluir que, nesses casos, se impõe que se presuma sempre a configuração daquelas situações defraudadoras.

A meu ver, não procede tal argumentação. De fato, não tem amparo no Direito presumir-se a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, tanto mais que o § 4º do art. 150 do CTN fala em *comprovação* daquelas ocorrências conspurcadoras do direito.

Ademais, é de ter-se em conta que a falta de recolhimento, na época própria, dos tributos sujeitos a lançamento por homologação (contribuições previdenciárias, IPI, ICM, IR na fonte) *nem sempre resulta de dolo, fraude ou simulação*, podendo resultar de *erro*.

Com efeito, em tal situação, são as seguintes as atitudes que pode assumir o sujeito passivo dentro do quinquênio:(16)

a) efetuar o pagamento do tributo tal como devido e na medida do seu débito;

b) efetuá-lo com insuficiência;

c) não efetuá-lo.

Neste último caso, o não pagamento pode decorrer:

a) da verificação de crédito maior do que o débito apurado efetivamente no período fiscal;

b) de erro na apreciação da situação fáctica pelo sujeito passivo;

c) de dolo, fraude ou simulação.

Recorde-se que para a caracterização do crime de apropriação indébita é necessário que o seu agente tenha praticado atividade dolosa, não bastando que tenha incidido em simples erro.(17)

NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

(1) *Da Prescrição e Decadência*, Saraiva, 1939, p. 123.

(2) *Critério Científico para Distinguir a Prescrição da Decadência*, Prof. Agnelo Amorim Filho, "Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Ceará", Vol. XIV, 1960, p. 307.

(3) *Instituições de Direito Processual Civil*, 1º vol., *Giuseppe Chiovenda*, 3ª ed., Saraiva, São Paulo, p. 15.

(4) Prof. Agnelo Amorim Filho, *opus cit.*, p. 324.

(5) Ibid., p. 327.

(6) Ibid., p. 313; cumpre observar que, ao referir-se aos direitos potestativos, o citado autor não menciona o direito de lançar.

(7) *Manual de Direito Administrativo*, Forense, 1ª edição brasileira, tomo I, p. 197.

(8) *A decadência no Direito Tributário Brasileiro*, Ruy Barbosa Nogueira, Resenha Tributária, São Paulo, 1982, p. 11.

(9) *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, vol. IV, pp. 479/480, Forense, 1981.

(10) *Op. cit.*, p. 477.

(11) *Op. cit.*, p. 478.

(12) *Op. cit.*, pp. 478/79

(13) *Op. cit.*, p. 24.

(14) *Op. cit.*, p. 17.

(15) Ver, dentre outros casos, AC 52.906-SP, AC 62.738-SP, AC 63.729-MG.

(16) Souto Maior Borges, *op. cit.*, p. 476.

(17) Heleno Cláudio Fragoso, *Lições de Direito Penal*, vol. 2, p. 331, José Bushatsky, Editor, 2ª ed., 1962.





Processo Tributário



PROCESSO TRIBUTÁRIO REFERENTE ÀS ÁREAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PROCESSUAL CIVIL

PROF. ARRUDA ALVIM

— Os princípios fundamentais do processo judicial tributário. Processo judicial tributário — ações do fisco contra o contribuinte e do contribuinte contra o fisco, analisadas em função do novo Código de Processo Civil.

PARTE PRIMEIRA: OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

O tema relativo aos princípios fundamentais do processo judicial tributário, conquanto seja importante, tem sido muito pouco especificamente considerado, entre nós. Incumbe-nos, desde logo, distinguir entre o procedimento administrativo e o processo judicial tributário. Aquele é despido de maiores garantias e padece de defeito sério, comprometedor da obtenção de uma Justiça "justa" qual seja, o de que a Administração é, a um tempo, parte-interessada e juiz. Já no processo judicial tributário estamos em face de um Poder Judiciário, livre e independente, e a decisão é proferida como epílogo de um contraditório justo e amplo.

O contribuinte hodiernamente tem duas grandes garantias contra o poder tributante: uma, **de ordem material**, pois o contribuinte paga os tributos votados num Parlamento livre, oriundo do regime democrático, normalmente, através de eleições livres e idôneas; outra, **de ordem formal**, consistente na fiscalização, pelo Poder Judiciário, através do processo judicial tributário, com o objetivo de se verificar que a Administração Pública agiu ou está agindo em conformidade com a lei na cobrança dos tributos.

Se abstrairmos do presente, e voltarmos nossos olhos para a História, veremos que a tributação foi um dos mais duros instrumentos de que se serviram os monarcas e reis, no exercício ilimitado da soberania, sobre os súbitos. As grandes lutas do passado, paulatinamente, foram limitando o poder real, até aboli-lo, chegando-se à República e logrando-se viver num estado de direito, onde prevalece também sobre os governantes o império da lei, inclusive, no direito tributário, o que é especificamente previsto na Lei Magna (Constituição Federal, art. 153, § 29).

— Aula Magna proferida no IV Curso de Especialização em Direito Processual Civil, de coordenação do citado professor e de responsabilidade do Setor de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão da PUCSP.

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 04 (2ª Fase), jul./dez. 1976, p. 79-94.

A História Ocidental pode ser encarada como uma sucessiva limitação da soberania, na ordem interna. Entretanto, nem por isto, se deixará de reconhecer a supremacia do interesse público sobre o do particular. Se todos são iguais perante a lei, isto não ocorre com o Poder Público que, representativo da soma dos interesses individuais, se vê sempre com uma série de privilégios, que deve usar, menos com sentido de opressão, mas para a consecução do bem comum. Tais privilégios são sensíveis no processo tributário, pois a cobrança de tributo se faz executivamente, com privilégios de prazos etc.

Os Estados ocidentais, contemporâneos, são marcados pela rígida observância às leis ("estado de direito") e fiscalização dessa observância pelo Poder Judiciário. Na medida em que se tem por **axioma** que o interesse público supera o particular, para se lograr a obtenção do bem comum, segue-se que, para isto, é preciso tributar e cobrar e, assim, temos que a atividade pública há, sempre, de inexoravelmente, ser desempenhada, como ensina o Professor Celso Antonio Bandeira de Mello. Daí é que, verificado um fato gerador, o tributo há de ser objeto de lançamento e precisa ser cobrado, tudo de forma vinculada (atos administrativos vinculados). E, tal instituição do tributo (realização formal), no caso concreto, é unilateralmente feita pelo Fisco, à luz e em função dos privilégios que informam e integram juridicamente a atividade estatal. De outra parte, os atos administrativos — e dentre estes o lançamento tributário — são informados pela presunção de veracidade e legitimidade (atributos dos atos administrativos) e, justamente por isto, é que o Poder Público já começa o processo **executando**, sem ter precisado antes de outro processo (o de conhecimento) onde tenha sido proferida uma sentença a favor do Poder Público. Assim o Poder Público, unilateralmente constitui a obrigação e a cobra por via executiva (antigamente Decreto lei 960/38; atualmente, Código de Processo Civil, art. 585, VI).

O privilégio do Poder Público é tanto maior que, na cobrança do crédito tributário a obrigação é constituída unilateralmente, só pelo Fisco-credor, quando, na normalidade, ou seja, nos demais casos de títulos executivos, o devedor sempre está aprioristicamente ligado ao mesmo, com sua assinatura (expressão formal de sua concordância).

Pelo novo sistema processual brasileiro, a disciplina da cobrança do crédito tributário é encontrada no próprio Código de Processo Civil, através do processo de execução, dado que essa lei definiu a certidão de dívida ativa como título executivo extrajudicial. No sistema anterior, existia, como sabemos, um diploma especialmente destinado a tal cobrança, que era o Decreto-lei nº 960/38, atualmente revogado.

Todas as garantias de que hoje dispomos, para limitar o exercício do Poder Tributário, expressão da própria soberania, são o produto de lutas do passado, representativas de uma das mais relevantes fases da História Ocidental, que repercutem contemporaneamente.

Se de um lado o interesse público tem notável relevância, não chega e nem pode chegar, por definição e por natureza, um estado de direito, ao ponto de lesar direitos subjetivos, dos particulares. **Predominância de interesse público não é lesão de direitos.** Se é verdade que a nossa civilização ocidental anseia por uma maior concretização dos ideais de Justiça, na ordem social, com os olhos voltados para o futuro, de outra parte, todavia, não se pode esquecer do passado, cujas lutas resultaram nos princípios cristalizados no presente, conquistas essa que se constituem, hoje, patrimônio comum e inalienável de nossa civilização. E, ainda, acentuemos que tais conquistas podem ser tidas como princípios verdadeiros incorporados à nossa História e à nossa cultura. A contenção do poder tributante e sua eficiente fiscalização, devem servir de exemplo, aos homens do presente, para, inspirados no significado ético de tal evolução, realizarem, noutros campos, uma ordem social mais justa, tentando concretizar o mais vital dos mandamentos da filosofia social contemporânea, qual seja, o de que em futuro, se obtenha a igualdade econômica dos homens, que é o indispensável complemento do princípio da igualdade jurídica, isto é, a igualdade de todos perante a lei.

PARTE SEGUNDA: PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO — AÇÕES DO FISCO CONTRA O CONTRIBUINTE E DO CONTRIBUINTE CONTRA O FISCO, ANALISADAS EM FUNÇÃO DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

1. Conceito de processo judicial tributário — Legalidade da tributação — Papel do Poder Judiciário.

O nosso tema de hoje, em sua segunda parte, diz respeito ao "Processo Judicial Tributário — as ações do fisco contra o contribuinte e do contribuinte contra o fisco." Entretanto, antes propriamente de abordarmos o problema em nível de lei ordinária, examinando-o em face dos diplomas vigentes, gostaríamos de delinear alguns aspectos que nos parecem fundamentais e que, na realidade, informam todo o Processo Judicial Tributário. Gostaríamos de lhes falar dos princípios, que vivificam o sentido e a função desempenhada pelos institutos jurídicos em nosso sistema jurídico, como também nos sistemas jurídicos comparados, por aquilo que se convencionou chamar de Processo Judicial Tributário, evidentemente inconfundível com o processo administrativo tributário. Este tem vida dentro de cada poder público, tendo em vista relação jurídica entre administrador e administrado. Trata-se este de um processo administrativo, onde o poder público tributante, a um tempo, se coloca como interessado e como juiz de seu próprio interesse e do interesse particular, como já notamos.

O processo, de que trataremos, é o processo judicial tributário, que se fere perante os tribunais do Poder Judiciário, resguardados de todas as garantias da magistratura. Gostaríamos de, abstraindo de nossa realidade aqui presente e, através de uma perspectiva cultural, voltarmos os olhos para a História, porque somente através desta comparação poderemos perceber a grandiosidade dos princípios que são albergados no Processo Judicial Tributário. De certa maneira, podemos dizer que neste campo o Processo Tributário é particularmente fértil à perspectiva histórica e às conquistas históricas, que alimentam o nosso presente. No campo do processo judicial tributário, na realidade, os princípios que se encontram hoje consagrados, tanto naquilo que diz respeito à própria tributação material, quanto na parte processual, foram o produto de grandes lutas, profundamente sangrentas que se travaram na Europa, especialmente, das quais saíram vitoriosos os cidadãos contra o Poder Público. Essas vitórias dos cidadãos consagraram-se integralmente com a instauração da Idade Contemporânea, na Revolução Francesa, através da cristalização desses princípios, que passaram a constar de todas as Cartas e de todas as Constituições.

De forma que, para que possamos perceber o papel do chamado Processo Judicial Tributário, teremos que retroagir no tempo e fazermos necessariamente uma comparação contrastante entre aquilo que hoje se apresenta como óbvio, quotidiano e quase que prosaico, e, a situação existente no passado. Se estudarmos toda a realidade política européia, constataremos que o chamado poder tributário era talvez a mais agressiva expressão da soberania, no plano interno. A tributação foi realmente um grande, senão o mais poderoso instrumento de dominação política que existiu na Europa. E nós mesmos no Brasil tivemos exemplo disso, exemplo que, aliás, motivou a Inconfidência Mineira, que foi a **Derrama**, ocorrida em Minas Gerais. De maneira que a grande realidade histórica que se coloca, digamos, no mosaico de agressões e injustiças que motivaram os movimentos liberais e a própria instauração do Liberalismo com o estado de direito, encontra nesta problemática tributária um de seus aspectos importantes, senão talvez o mais importante.

Todos nós sabemos que, historicamente, os tributos não eram absolutamente precedidos de leis limitativas, sendo lançados e cobrados à medida das necessidades e em função de atividades discricionárias, para não dizer efetivamente arbitrárias do poder real. Foi simultaneamente com a queda do Poder real e com o surgimento, no plano político, da classe burguesa, que se conseguiu, a pouco e pouco, impor limitações de ordem constitucional ao poder tributante. Essas limitações, inclusive, operaram e implicaram até mesmo na substituição da classe dos detentores do poder político com a queda da realeza e a instauração do regime

republicano. Podemos, ainda, asseverar que a processualização do Direito Tributário, isto é, a só cobrança de tributos através de tribunais, com todas as garantias que hoje revestem o Poder Judiciário, em todos os Estados de Direito, coloca-se ao lado da chamada conquista da processualização criminal. A punição penal, antigamente, era absolutamente franqueada aos detentores do poder, que prendiam e puniam como desejavam, da mesma forma que era o poder tributário utilizado com discriminação e arbitrariedade, como verdadeiro instrumento de permanente pressão política. Entretanto, com a Revolução Francesa, instaurou-se uma ordem completamente nova, que, até hoje, nos países ocidentais, conhecemos com o nome de estado de direito, e que guarda, ainda, muitas das marcas definidoras do liminar de seu aparecimento.

No estado de direito recolocam-se e reorganizam-se as relações entre os indivíduos e o Estado, dado que toda ciência jurídica, na realidade, tem, ao longo de toda a história, sido calcada no tipo de relacionamento — principalmente o Direito Público — que existe entre os indivíduos e o Estado. É através da identificação destas coordenadas, da incidência da ação do Estado sobre os indivíduos e das defesas que esses podem opor, visando à preservação destas coordenadas previamente traçadas, que podemos identificar o regime de direito que regulamenta a vida de um dado Estado.

A grande regra, hoje, recolhida em todos os ordenamentos jurídicos positivos, inclusive nos ordenamentos jurídicos orientais, é o princípio da igualdade de todos perante a lei. A igualdade de todos perante a lei é mais do que um princípio: coloca-se como o primeiro dos axiomas de toda elaboração de uma ordem jurídica, a partir do qual se deduzem todos os demais princípios, que se colocam, na realidade, como subprincípios da igualdade de todos perante a lei. É evidente, entretanto, que a realidade Estado e indivíduos não poderia ficar circunscrita a este princípio da igualdade de todos perante a lei. Por outras palavras, não seria possível, na realidade, que o Estado fosse considerado e valorizado no contexto jurídico só como um cidadão o é. E isto também se coloca como um axioma que convive ao lado do princípio da igualdade de todos perante a lei, que é uma regra que vale plenamente para o relacionamento de indivíduo a indivíduo, no campo do direito privado. Na realidade, todos sabemos, através de vários enunciados, que o Estado aglutina a soma dos interesses individuais, realiza, hoje o bem comum. Portanto, é evidente, que o desempenho da função estatal não poderia ser minimizada, pretendendo-se dar ao Estado um instrumental mínimo, apequenado, que adequadamente cabe ao cidadão para defender seus interesses particulares, mas é insuficiente para a ação jurídica do Estado. Assim, coloca-se esta outra realidade, de que mesmo no estado de direito o instrumental jurídico-material de que dispõe o Estado é mais agressivo do que aquele de que dispõem os particulares. Hoje, por exemplo, temos na parte material os decretos-leis e na processual os privilégios de que dispõe o Estado para a realização dos seus fins, entre os quais se insere a cobrança tributária. Disto decorre a necessidade de compatibilizar a maior grandeza do Estado dentro das regras jurídicas alojando-a adequadamente. Penso que poderíamos dizer que, na realidade, do ponto-de-vista jurídico-material, a problemática tributária se fere com base na regra inserta no rol dos direitos e garantias individuais. Assim, verificamos a grandeza da defesa deferida aos contribuintes, consubstanciada no § 29, do art. 153, da nossa Constituição, onde se prescreve, rigidamente, o chamado princípio da legalidade tributária. Em rigor, talvez, melhor seria dizer **constitucionalidade** tributária, porque não é possível cobrar tributo algum que não esteja constitucionalmente previsto. E, por outro lado, o tributo deverá ser instituído com obediência rigorosa ao sistema jurídico; portanto, o tributo deve ser constitucionalmente previsto e realizado, concretizado com obediência ao sistema jurídico. Aliás, o Prof. Aliomar Baleeiro diz que a regra da legalidade ou da constitucionalidade tributária não é senão um **desdobramento específico** e, em certa medida, desnecessário, da regra do § 2º, do art. 153 (§ 2º do art. 141 da Constituição de 1946) que prescreve:

> **"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude da lei".**

Entretanto, explica esse eminente mestre, Aliomar Baleeiro, em seu livro "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar" que esta especificação, este desdobramento da regra, decorre da profunda preocupação do legislador constituinte de defender específica, clara, nítida e indiscutivelmente, o administrado, contra a ação do Poder Público. De um lado, portanto, temos que o Poder Público, conquanto seja detentor de um interesse superior, encontra-se, a partir do esquema constitucional brasileiro, rigorosamente limitado pela legalidade da tributação. Entretanto, de outro lado, é evidente que deveria haver uma fiscalização efetiva e eficiente sobre o **modus operandi** do Estado na cobrança dos tributos que cria. **Essa fiscalização em nosso sistema jurídico foi totalmente deferida ao Poder Judiciário.** Desta forma, conquanto o interesse do Estado seja superior aos dos particulares, somente poderá ele cobrar seus tributos através do Poder Judiciário. De maneira que, como verificamos, tanto a instituição, quanto a cobrança dos tributos recolhe seus pressupostos e seu mecanismo, como ainda sua mais remota origem, no célebre princípio da tripartição dos poderes. Tripartição dos poderes ou, talvez com mais precisão, tripartição do exercício dos poderes que, em última análise, não é senão a cristalização da mais importante mecânica ou técnica de limitação do poder estatal, em favor da liberdade dos indivíduos.

Por essas razões foi que nos reportamos a esses aspectos históricos. Na realidade é só nos desvincularmos do presente, colocando-nos em uma perspectiva histórica, visualizando outra época, para podermos, então, constatar e aferir o grande valor social, em prol da liberdade, que se contém em todo o regramento, quer da cobrança, quer da própria instituição da tributação.

2. A cobrança da dívida ativa

Justamente, em função desta predominância do interesse público sobre o dos particulares de um modo geral, confere-se aos atos administrativos um atributo excepcionalmente agressivo, mesmo no Estado de Direito. É a chamada executoriedade dos atos administrativos. Por outras palavras, a Administração é colocada acima dos indivíduos, porque, na realidade, ao perseguir a consecução do bem comum, há que se lhe reconhecer uma posição de eminência no Estado. A Administração tem como atributo a possibilidade de que seus atos sejam executórios. Assim, regra geral, os atos da administração operam efeitos na ordem jurídica, independentemente de qualquer permissão do Judiciário. Por exemplo, o fechamento de uma casa que esteja vendendo produtos estragados, a cassação de uma licença etc., são atos executórios da administração pública, que os pratica e, ao depois, o interessado poderá pleitear, junto ao Poder Judiciário, a declaração da ilegalidade do ato, salvo o uso oportuno de mandado de segurança (preventivo ou não) — **(antídoto à executoriedade dos atos administrativos)**.

Cumpre examinar, já que se falou que a cobrança tributária encontra-se hoje processualizada, como se manifesta esta executoriedade do ato administrativo no campo do processo tributário. A conclusão, a que se há de chegar, é de que, no campo do Direito Tributário, não existe, propriamente, executoriedade do ato administrativo, justamente em função da regra aceita pelo nosso sistema e recolhida pelo Código de Processo Civil, que inseriu a certidão de dívida ativa como um dos títulos executivos extrajudiciais (art. 585, nº VI). O que poderíamos dizer é que, desde que se verifique um fato gerador e, à luz da operação de lançamento, que é um ato administrativo, confere-se ao crédito do Poder Público **executividade**, mas, para produção de efeitos, há, necessariamente, de solicitar a intervenção do Poder Judiciário. Em outros tempos não foi assim. Mesmo na transição do regime real, l'Ancien Régime, que foi derrubado pela Revolução Francesa, havia possibilidade de ingresso no patrimônio do particular sem a intervenção do Judiciário. Hoje, entretanto, isto está rigorosamente vedado ao Poder Público. Desta forma, no nosso sistema jurídico que, mais ou menos, está sintonizado com as conquistas do direito comparado, encontramos o meio-termo. O Poder Público fabrica unilateralmente o título, que é a certidão de dívida ativa, devidamente inscrita etc., obedientemente às prescrições jurídico-materiais, que se encontram, hoje, definidas no art. 202, do Código Tributário Nacional e, em seguida, solicita a produção de efeitos jurídicos junto ao Poder Judiciário.

3. A executividade na cobrança do crédito tributário.

Cumpre agora, examinar que efeitos jurídicos solicita a Administração, quando pretende cobrar sua dívida ativa. Como sabemos a grande regra, no processo civil, é que as medidas executivas, isto é, as medidas de realização do direito são sempre antecedidas de um processo denominado de conhecimento, onde o juiz, tendo em vista particulares que se digladiam, e, que se colocam em uma posição de igualdade, afere, à luz das alegações, de lado a lado, e, das provas, o direito. Aferindo-se o direito e, em o fazendo positivamente, em favor do credor, dota-se este de um título executivo, o que habilita o agora credor ("exeqüente") a se alçar a um segundo tempo, que é o processo de execução, em cujo bojo vão se realizar os atos materiais preordenados à satisfação do direito que já foi anteriormente declarado.

Pergunta-se: o Poder Público, como ente tributário credor, precisa dessa fase de conhecimento para chegar à execução? Absolutamente, não. Na realidade, em função de sua posição de eminência, o Poder Público, quando cobra um crédito tributário, prescinde da fase de conhecimento. Além de prescindir da fase de conhecimento, ele mesmo "fabrica", unilateralmente, seu título executivo. Se examinarmos o elenco de títulos executivos, encartados no art. 584 e, em especial, no art. 585, do Código de Processo Civil, verificaremos que os títulos executivos, regra geral, originam-se de um ato anterior de aderência do devedor à cartula ("título executivo"). O grande problema, apenas para exemplificar, que se fere hoje, é o da execução de duplicata não aceita. Excepcionalmente, se aceitava, antes da vigência desde Código, em função de uma lei tida como revogada, sua execução. Hoje não mais se admite; e, o principal fundamento, em realidade, é o de que, o sujeito passivo daquele suposto crédito não aderiu previamente àquela duplicata (duplicata não aceita). Já o título executivo do Poder Público especializa-se deste elenco, **como se constituindo em um título especial, dotado de unilateralidade.** O Poder Público apura o crédito, realiza o lançamento, formando totalmente o seu título num procedimento autônomo. É evidente que, tendo em vista regras de direito, a nosso ver salutares, geralmente as legislações dão aos interessados o direito de defesa nos procedimentos administrativos. Outorgam ao interessado o direito de defesa na fase de elaboração e de criação deste título, porque, é evidente, apesar da eminência de que desfruta o Poder Público contemporaneamente, a marca nuclear de seu agir é, também, a de estrita obediência ao princípio da legalidade. O Poder Público age dotado de instrumentos mais agressivos; porém, absolutamente, não significa isto que possa ele agir arbitrariamente, ao arrepio da lei. A regra primeira, que juridicamente informa toda a atividade do Poder Público, hoje, é a do princípio da legalidade. Logo, não interessa ao Poder Público, e não responde às finalidades de consecução de seus atos, não ter a colaboração do interessado na fabricação do título. O sujeito passivo poderá, já no procedimento administrativo, evidenciar a eiva de ilegalidade que contamina a pretensa imposição tributária. Então, ouve-se o interessado na fase administrativa e, muitas vezes, acolhem-se os seus argumentos, verificando o próprio Poder Público que incidiu em erro. Se isto ocorrer, é evidente, não deverá ser feito o lançamento e, se por acaso, já tiver sido feito, deverá ser anulado na própria órbita administrativa. Mas, é evidente que, na esfera administrativa, tendo sido ensejada possibilidade ao interessado, se este sem razão se mostra, ou se tiver ficado silente, o Poder Público, unilateralmente, fabrica o seu título. É esta, na realidade, a grande cristalização do perfil que tem a preeminência do interesse público, especificamente no campo da consecução do título executivo extrajudicial e respectiva cobrança.

Vamos passar agora, a uma exegese atinente à cobrança executiva. Seremos obrigados, por uma circunstância toda especial, a extravasar um pouco a abordagem específica da cobrança da dívida ativa e nos referirmos, em alguns pontos, ao processo de execução em geral.

4. A cobrança executiva no Código de Processo Civil e a atual posição do Poder Público.

Se fôssemos examinar detidamente, numa perpectiva histórica, o panorama jurídico anterior a este Código, desde 1891, com o Decreto 848, para terminar, por este Código, verificaríamos que o título executivo, unilateralmente fabricado pelo Poder Público, recebeu do legislador quase sempre um instrumento processual específico. Portanto, a cobrança da dívida ativa não se fazia anteriormente, pelo Código de Processo, mas sim por um diploma especialmente preordenado a esta cobrança. Este legislador inseria o crédito do Poder Público, ou seja, a certidão da dívida ativa da Fazenda Pública, no inciso VI, do art. 585, do Código de Processo Civil. Se assim o fez é porque entendeu que os privilégios, que existem para todos os credores e não só para o Poder Público, são suficientes para dar vazão àquele interesse público de preeminência.

Hoje, o Poder Público, na qualidade de poder tributante, credor, ingressando no processo está qualificado tal como qualquer particular que tenha um título dos descritos no artigo 585. Não há, portanto, no processo de execução, privilégios processuais específicos para o Poder Público, como os havia na sistemática do Decreto-lei 960/38. Na realidade se nos afigura que os únicos privilégios que existem no sistema em geral é aquele dos prazos e o relativo ao duplo grau de jurisdição. Portanto, exceto quanto aos prazos, o Poder Público está em uma posição igual à do particular, que seja credor por título executivo. Não é, entretanto, um privilégio do Poder Público enquanto credor ("exeqüente"), mas como demandante, em geral.

A inserção da certidão de dívida ativa, como título executivo, na sistemática do Código de Processo Civil, tem uma grande implicação que é a revogação de toda a parte processual do Decreto-lei 960, de 1938, que servia à cobrança da dívida ativa dos Poderes Públicos.

5. A disciplina jurídico-material do crédito tributário

Uma segunda ordem de indagações é se a parte jurídico-material do Decreto-lei 960 de 1938, ou seja, a parte descritiva daquilo que poderia ser objeto da constituição da dívida, encontra-se revogada. Em nosso modo de ver, essa parte já se encontrava basicamente revogada pelo Código Tributário Nacional, que é a Lei 5.172, de 1966. Se nos dermos ao trabalho de comparar os artigos 2º e 3º, do Decreto-lei 960/38 com o artigo 202, do Código Tributário Nacional, constataremos praticamente identidade entre esses dispositivos. De maneira que, em rigor, o Código Tributário Nacional, regrando a mesma matéria que era disciplinada pelos artigos 2º e 3º do Decreto-lei 960, já há oito anos substituiu a parte jurídico-material do Decreto-lei 960, de 1938.

Importa, agora, examinar o mecanismo e a estrutura que presidem a cobrança executiva, tal como disciplinada no Livro II, do Código de Processo Civil.

6. Estrutura do processo de execução

Comparativamente com o Decreto-lei 960, e mais ainda, com os títulos executivos do artigo 298, do Código de Processo Civil de 1939, tínhamos: no **iter** procedimental necessário para a realização de todos os atos, até a satisfação do credor, dois requisitos fundamentais: **a)** o credor deveria estar munido de um título executivo; **b)** era imprescindível uma sentença de mérito **sobre o título, que o julgasse bom e,** por via de conseqüência, procedente a ação executiva, isso habilitava o credor a posseguir no **iter** procedimental executivo e a solicitar a prática de todos os atcs necessários à satisfação de seu direito, quais sejam arrematação, adjudicação etc. Ora, a atual lei — é importante que tenhamos isto presente — difere, em seu sistema, tanto do Decreto-lei nº 960/38 quanto do Código de 1939, porque não exige, mas, pelo contrário, ao sistema repugna absolutamente, que haja uma sentença a ser proferida sobre o título. De maneira que, na realidade,

tem isso uma implicação muito relevante, até o mesmo do ponto-de-vista jurídico-material. Ao título, anteriormente, **agregava-se a sentença,** que a ele somava ou emprestava uma eficácia executiva, que não tinha plena; a sentença hoje proferida, tem ou pode ter apenas um caráter negativo em relação ao título. Na sistemática atual temos: **a)** ou os embargos do devedor são julgados procedentes e, **ipso facto,** descontitui-se o título; ou, então, **b)** se julgados improcedentes, há de se prosseguir na execução.

7. Caráter da execução fundada em título extra-judicial

Se lermos o art. 587, constataremos que a execução é definitiva, quando fundada em sentença — que deu pela procedência da ação — e já transitada em julgado, quanto, então, já se apurou o direito subjetivo no processo de conhecimento, ou em título extrajudicial. De maneira que verificamos que a sentença transitada em julgado e o título extrajudicial foram parificados em sua eficácia. Logo, em princípio, o título executivo defere, àquele que é o seu beneficiário um verdadeiro direito subjetivo também de índole processual. É evidente, portanto, que aumentou a própria eficácia jurídico-material do título, o que se projeta no campo do processo, em função da contextura da lei processual. Conseqüentemente, a grande implicação prática disto é que os embargos do devedor, os antigos embargos do executado, aumentaram, excepcionalmente, de importância. Por outras palavras, se o devedor, por acaso, perder o prazo para interposição dos embargos, estará praticamente liquidado.

8. Os embargos do devedor e a execução definitiva

Conquanto a lei defina como definitiva a execução fundada em título originado de lançamento, ou seja, de crédito tributário, surgem, evidentemente, alguns problemas, que têm de ser considerados. A primeira maneira de paralisar o fluxo procedimental da execução, apesar dela continuar definida como sendo definitiva, é através do uso de embargos do devedor, que vêm regulados nos artigos 741 (embargos do devedor contra título judicial) e 745 (contra títulos extrajudiciais). Ou seja, o fato do sistema definir a execução como definitiva não significa que o procedimento dos atos processuais executivos **não possa ser paralisado.** E em ocorrendo isto, o procedimento se endereça à apreciação dos embargos do devedor.

9. O conteúdo dos embargos do devedor

Pergunta-se: qual a matéria suscetível de ser alegada nestes embargos?

A lei é clara: pode alegar-se além das matérias do artigo 741, que — embora mais amplo — coincide com o artigo 1010 do Código de 1939, extravasa, porém, o do art. 745, porque toda e qualquer matéria que fosse lícito alegar no processo de conhecimento, pode ser deduzida no bojo dos embargos a que alude o art. 745. Numa defesa tributária, pode-se alegar, em rigor, tudo. Instaura-se, mercê da utilização dos embargos do devedor, e no bojo destes embargos, um processo de conhecimento pleno.

10. A suspensividade dos embargos do art. 745

A primeira dúvida que poderá surgir, a nosso ver facilmente solucionável, é indagar se esses embargos têm efeito suspensivo ou não, dado que o legislador foi expresso relativamente à eficácia suspensiva dos embargos opostos com base no artigo 741 e permaneceu silente com relação aos embargos opostos com base no art. 745. Quer nos parecer que, desde que se alegue, pelo menos, qualquer uma das matérias do art. 741 **e uma delas será sempre alegada,** qual seja a **inexigibilidade do título,** os embargos deverão suspender a execução, que continua sendo definitiva, mas é paralisada no seu **iter** procedimental. Opostos os embargos, pode-

rá haver ou não instrução; se não houver, a lei tem uma providência similar àquela do art. 330, nº I, que é o julgamento antecipado da lide, a qual ocorrerá se não houver necessidade de instrução, seja porque a prova é documental ou porque a questão discutível é unicamente de direito; assim, em tais casos, não há que se designar audiência de instrução e julgamento, devendo o juiz proferir sentença, desde logo, acolhendo ou rejeitando, no todo ou em parte, os embargos do devedor.

11. Os embargos do devedor do art. 745 e a ação declaratória incidental

Poderá haver ação declaratória incidental no bojo dos embargos do devedor, a que se refere o art. 745?

Em nosso modo de ver, pode. Suponhamos que um indivíduo é cobrado pelo Poder Público relativamente a uma relação jurídica de ICM, que o Poder Público entenda existir, e haver lançamentos, com periodicidade, entre ele e este contribuinte. Além de refutar aquele determinado título poderá o devedor solicitar a declaratória incidental negativa, da inexistência de crédito tributário do Poder Público em relação a ele. Se julgada procedente esta declaratória ele torna-se beneficiário de tal efeito da sentença, revestido da coisa julgada, aí formada.

Por outro lado, é também possível a declaratória incidental proposta pelo Poder Público. Se o Poder Público ganhar a declaratória incidental positiva, cuja sentença seja no sentido, de que é credor, certamente, em processos ulteriores, poderá usar da coisa julgada, já formada. Isto, evidentemente, facilitará a própria atividade jurisdicional, pois, conquanto, o Poder Público venha, ulteriormente, necessitar da via executiva (execução por quantia certa, calcada em título extrajudicial), já não haverá possibilidade de rediscussão a respeito da mesma relação jurídica

Ou seja, não se poderá discutir se há ou não a obrigação tributária, porque o que é colocado como sujeito passivo, não o é por decisão anterior, ou inversamente, o é, nas mesmas condições. Vale dizer o que já foi discutido, terá sido decidido com a autoridade, de coisa julgada.

12. Aspectos especiais

Alguns aspectos ainda poderão ser considerados neste novo Código, em que, ao nosso ver, o legislador foi mais claro, conquanto estas regras já houvessem sido construídas no regime anterior pela doutrina, que as havia deduzido do sistema de 1939.

A primeira regra que chama a atenção e, é bastante relevante, principalmente para o Poder Público, é a de que a propositura da execução, deferida pelo juiz tal como vemos no artigo 617, interrompe a prescrição. O Código passado não tinha este preceito.

Uma outra regra de importância é a que encontramos no art. 669, § 1º. Se houver penhora sobre bem imóvel, a intimação deve ser feita também à mulher do devedor, diversamente do que ocorria como o art. 7º do Decreto-lei nº 960/38. A razão de se exigir a intimação da mulher do devedor, de um modo geral, visa a proteção dos bens do casal, uma vez que existe a possibilidade de o marido estar conluiado, com quem se aparente seu credor, e, assim forjar dívidas fantasmas, que, cobradas, acabem esvaziando o patrimônio do casal. Nos dias de hoje, a proteção exclusiva aos bens imóveis é uma demonstração de atraso de nosso legislador, porque, na realidade, sabemos que atualmente existem grandes fortunas mobiliárias. É esta, portanto, uma perspectiva ou remanescência quase que feudal do nosso Código. No entanto, atendendo à premissa consagrada em nosso Código Civil, de que o bem imóvel, é o representativo do que de mais importante possa haver num patrimônio, projeta-se essa realidade no plano do processo e exige-se esta providência. No caso do Poder Público é impensável que algum contribuinte pudesse conluiar-se com o ente tributário credor para esvaziar seu patrimônio: é quase ridícula a idéia. Mas esta aberração, com referência ao

Poder Público decorre da circunstância da certidão de dívida ativa, do Poder Público, estar encartada em um sistema processual, que não é especialmente feito para cobrança tributária, mas genericamente, para quaisquer créditos. O regime jurídico feito para os particulares obriga, portanto, o Poder Público, que dele há de se servir, a se submeter às exigências que, no caso presente, não tem cabimento sob uma perspectiva lógico-racional. Sem embargo disto, na realidade, a intimação da mulher, nestas hipóteses, coloca-se como **conditio sine qua non** dos processos de cobrança que, por ventura, sejam movidos pelo Poder Público.

O artigo 520, inciso V, prescreve que: a apelação interposta do julgamento dos embargos do devedor é recebida só no efeito devolutivo; portanto, não tem efeito suspensivo.

13. Regime jurídico da execução fiscal (indagação)

Agora, a questão que se coloca é saber qual o regime jurídico desta execuçao.

Ela é uma execução provisória, circunscrita aos limites do art. 588, ou, diversamente, não se aplica o artigo 588, execução definitiva, tal como define o art. 587? Este é o dilema. Para complicá-lo, perguntar-se-ia se ela é uma execução definitiva e, portanto, não sujeita às limitações do art. 588, o que ocorrerá se for provido o recurso da apelação? Afigura-se-nos que é execução definitiva, sem os **limites** do art. 588, mas, em sendo provido recurso, que implique na procedência dos embargos do devedor, o credor há de responder em face do devedor.

14. A penhora como direito processual de preferência

Outro problema que gostaríamos também de lembrar é que este Código, retomando uma velhíssima orientação do Direito luso-brasileiro, atribuiu à penhora o direito de preferência, à semelhança do que ocorre no Direito alemão e no Direito austríaco. No regime passado, aquele que fizesse a penhora em primeiro lugar, não tinha nenhuma vantagem. A única implicação era a de que a anterioridade da penhora influía na competência, pois verificando-se duplicidade de penhoras, ocorreria a prevenção no juízo onde tivesse sido realizada a primeira. No sistema atual, aquele que penhora em primeiro lugar tem aquilo que tenho denominado de **direito processual de preferência**, oriundo da penhora (artigo 612). Por que dizemos **direito processual de preferência?** A penhora, segundo os artigos 612 e seguintes, confere ao credor que agiu diligentemente, em primeiro lugar, uma preferência, mas ao lado dessa preferência que nasce, que se cria no processo com o fato da anterioridade cronológica da penhora, convive no sistema jurídico outra espécie de preferência, que são chamadas **preferências materiais**, a partir das relativas ao direito real, mas que são também preferências, como é, especificamente, o caso do crédito público, que é um dos mais privilegiados, e que, em ordem de grandeza, somente cede ao direito e ao crédito trabalhista (art. 186, do Código Tributário Nacional).

Então, a questão que se coloca é saber como convivem a preferência material e a preferência processual; em que circunstâncias uma há de preponderar sobre a outra. Evidentemente, este problema vai surgir na vida prática.

A preferência pela penhora no nosso sistema, em rigor — coloquemos liminarmente esta premissa — só encontra guarida e aplicabilidade dentro do processo movido contra devedor solvente, isto é, aquele devedor que tenha um ativo capaz de suportar o seu próprio passivo, de fazer-lhe frente. No momento em que isto se inverte, no momento em que ele não pode pagar suas dívidas, não se lhe aplica a preferência pela penhora.

Verificamos no Livro II, que regulamenta o processo de execução, duas partes nitidamente distintas: a primeira parte regula o processo de execução contra o devedor solvente; a segundo parte regula o processo de execução movido contra devedor insolvente.

15. A execução contra devedor insolvente

Vejamos quais são os aspectos dignos de exame no processo de execução contra devedor insolvente.

Em primeiro lugar, ela pode ser requerida pelo próprio devedor. O Poder Público, como aliás, qualquer outro credor, pode requerê-la? Evidentemente que sim, desde que, além de seu crédito agregue, como motivo do pedido, a afirmação da existência do estado de insolvência do devedor, que pode ser declarado, por sentença, em tudo e por tudo similar à sentença declaratória de falência.

Qual é o juízo competente para o pedido de insolvência formulado pelo Poder Público?

Vamos supor a hipótese de o Poder Público ser federal. Teria o foro privilegiado nas Capitais dos Estados, de conformidade com o que prescreve o art. 125, da Constituição? Se não tiver foro privilegiado, e o credor for a Fazenda estadual ou municipal, cogitar-se-ia, não de um foro privilegiado, mas apenas de um juízo privativo, que existe na Capital do Estado de São Paulo e, de um modo geral, nas Capitais dos Estados. Este Código na sua parte de competência excepciona, deste privilégio do Poder Público, o problema da insolvência. Por outras palavras, o Poder Público pode requerer a insolvência em outro juízo, que não aquele privilegiado.

Se examinarmos o art. 125, nº I, da Constituição, verificaremos que a chamada competência territorial absoluta (foro territorial privilegiado, dado ao Poder Público federal) abre uma exceção para as causas de falência. Também no Código as causas atinentes à insolvência refogem do privilégio de competência do Poder Público. Na realidade, o legislador processual civil fez esta exceção acompanhando a grande regra que informa o nosso Direito, que é a da universalidade do juízo da falência. Se o legislador no artigo 125, nº I, da Constituição, foi sensível à universalidade do Juízo falimentar, tal como consta no art. 7º da Lei Falimentar, e assim, respeitou a universalidade do juízo da falência, assegurou, por outro lado, o privilégio do Poder Público. O fato de a demanda não ser na Justiça Federal não inibe que o juiz civil lhe dê e lhe reconheça a preferência. Também foi o legislador do processo civil, na parte da competência, sensível a esta realidade. Como a insolvência é, basicamente, parificável à falência, podemos dizer que existe, também, aqui, verdadeiro **juízo universal da insolvência**, a respeito do qual o legislador do processo civil foi também expresso (art. 99. parágrafo único, nº I).

Se houver a decretação de insolvência, haverá um administrador desta massa à semelhança do síndico; este administrador deve representar esta massa, agindo como parte de ofício. Aliás, anote-se que o legislador no art. 12 alude ao síndico, como representante da massa falida, mas se esqueceu da figura por ele mesmo criada.

Finalmente, foi estabelecido que, depois de terminado o processo de insolvência, por sentença transitada em julgado, na forma do art. 777, se inicia o prazo de extinção civil das obrigações que, no nosso modo de ver, é decadencial.

Indaga-se se esse prazo atinge o Poder Público. Em nosso modo de ver, atinge, porque afetará a todo e qualquer credor; dizemos mais: atinge mesmo aquele que seja menor e incapaz, porque é um prazo de índole decadencial. Em rigor, é um prêmio — bem ou mal, é problema de política legislativa — que se dá àquele que já está desgraçado pela insolvência requerida, e que, depois de entregar todo o seu patrimônio aos credores, fica ainda durante cinco anos responsável, e se dentro desse período adquirir algum bem, será o mesmo entregue a seus credores, por causa da subsistência dos créditos. Mas, em passando esses cinco anos, este devedor está liberado, tal como ocorre, na falência, com as obrigações comerciais, cujo prazo de extinção, aliás, é menor. De outra parte, este prazo decadencial, de cinco anos, depois do término do processo de insolvência para extinção das obrigaçoes, servirá como estímulo a que muitos devedores peçam a auto-

insolvência. Esse estímulo terá sido o "leit motiv", de índole política, que animou o legislador a instituir o referido prazo. Então, num dado momento, o devedor entrega todo o patrimônio; mas é evidente que, para que isto ocorra, o que praticamente nunca ocorreu, no regime passado, que tinha no art. 929, o concurso universal de credores, é necessário que o sistema dê uma compensação a este devedor. E, a compensação, é a possibilidade dele, entregando o seu patrimônio, desde que passados cinco anos, encontrar-se plenamente liberado de seus credores, dado que suas obrigações civis encontram-se definitivamente extintas.

16. As ações do contribuinte contra o Fisco

Vamos examinar agora, deixando de lado o processo de execução, os problemas que parecem mais relevantes, das ações do contribuinte contra o fisco e procurar traçar as peculiaridades que, eventualmente, sugerem este novo Código de Processo Civil que, evidentemente, tem implicações no sistema jurídico em geral.

a) A ação anulatória de débito fiscal

A primeira ação que vamos considerar, e que foi especificamente disciplinada, e, ao nosso ver bem, pelo Código, é a chamada **ação anulatória de débito fiscal**, que vem regulamentada no art. 585, § 1º. E aí se prescreve que, promovida pelo contribuinte a ação anulatória de débito fiscal contra o Poder Público — ação esta que encontra seu pressuposto de proponibilidade na preexistência de um lançamento e tem, portanto, por objetivo, em sendo julgada procedente, desconstituí-lo — não está o Fisco inibido de promover a execução fiscal. Esta regra repete também o grande princípio que procuramos, no preâmbulo destas considerações, lembrar, qual seja, o de que, porque superiormente valorado pelo legislador, o interesse público não pode ser inibido, em sua realização, por medidas dos particulares.

Se o Poder Público tem uma posição de eminência, e se o sistema jurídico deu-lhe um instrumental, ao nível do direito material, que concreta e praticamente realiza esta posição de eminência, é evidente que toda e qualquer providência do particular, que fosse sempre ordenada a frustrar a eficácia desta posição dotada de um instrumental mais agressivo, não poderia, evidentemente, produzir frutos. Esta a grande regra, e isto é bem nitidamente entendido no direito comparado, e tal princípio se aplica até e também aos particulares quando se demandem. É que toda ação mais agressiva não pode ser inibida por uma ação menos agressiva. Se se tem uma ação condenatória para mover contra o devedor, que inadimpliu sua obrigação; não é o fato de ele mover uma ação declaratória negativa da relação obrigacional, que nos impede de mover condenatória. Porque mesmo se considerando o assunto empiricamente, é evidente que, se o devedor mover uma ação declaratória, que vai demorar dois ou três anos, mesmo que, seja julgada improcedente, enquanto isso não ocorrer, o credor não tem título executivo algum, porque não tem sentença condenatória. E nem mesmo a improcedência da declaratória lhe dará o título. Tem o credor de mover ação condenatória para só dali há mais três anos cobrar. É evidente que seria uma maneira prática de procrastinar, levando ao dobro a demora, que é quase lícita a nosso Poder Judiciário, que vive sempre brutalmente assoberbado de serviços. Então, a grande regra que preside este problema é esta: a ação mais agressiva não pode ser inibida pela ação menos agressiva, mesmo que as lides, do ponto de vista material (direito material) sejam idênticas. E quando mais não fosse do ponto-de-vista filosófico, seria uma **contradictio**, pois dá-se um instrumento maior e, mercê de um instrumento menor, o maior não funcionar. Todavia, é evidente que o legislador referiu-se à ação anulatória de débito fiscal desprovida de depósito (art. 585, § 1º).

b) A ação anulatória de débito fiscal e o depósito

Mas, e se a ação anulatória de débito fiscal for acompanhada do depósito do **quantum** devido?

Aquele devedor que pretende anular um lançamento e não quer sofrer o reflexo comercial, bancário, no crédito, na importação, etc., que decorreria de estar sendo executado, antecipa-se, há de mover sua ação acompanhada do depósito do **quantum** que seria devido, **segundo o entendimento do Poder Público.**

Há, na esfera federal, duas leis referentes a esse problema, que são: a lei 2.642, de 1955 e o Decreto-lei 147, de 1967, que é o atual Estatuto da Procuradoria da Fazenda Nacional, o qual, no seu antigo 20, § 3º dispõe que toda vez que for promovida uma ação anulatória desprovida de depósito, o Procurador da Fazenda Nacional deve inscrever a dívida e remeter à Procuradoria da República e ao Judiciário.

Portanto, fica óbvio que, sem depósito, a ação anulatória já não produzia por lei federal litispendência para o executivo. A mesma regra indubitavelmente encontra-se repetida agora para todos os poderes, ou seja, para os Estados-federados e municípios, pois o Código de Processo Civil é lei nacional. No caso da esfera federal, parece-nos que o Poder Público, se for feito o depósito, não pode propor a execução. Isto porque o depósito é feito na repartição pública, isto é, junto e no órgão credor, e, uma vez julgada improcedente a ação anulatoria, o depósito converte-se em renda. Nesta hipótese, realmente o Poder Público está totalmente resguardado e satisfeito, de forma que não tem sentido algum mover o executivo fiscal. A única restrição que nos parece deva ser feita é a de que o depósito deve cobrir **totalmente** o que pretende o Poder Público. Temos até um trabalho publicado sobre este assunto, na "Revista de Direito Público", volume 16, onde procuramos analisar os fundamentos de tal assertiva. E, de um modo geral, o "Judiciário da Justiça Federal" só aceita o depósito nestas condições, ou seja, abrangendo a totalidade da pretensão fazendária.

Agora, poderá haver em outras esferas dos Poderes Públicos, que não estejam instrumentados, administrativamente, para receber depósitos, como será a posição de vários Estados-membros que têm a sua legislação própria. Então, pergunta-se: como podem comportar-se esses entes, também credores, em face do problema?

Em nosso modo de ver, se o depósito for feito, em sendo movida execução por quantia certa **deverá** ser penhorado e, então, o Poder Público encontrar-se-á garantido, sendo unidos o executivo fiscal e ação anulatória, por conexao. Se a ação anulatória for procedente está prejudicando a execução por quantia certa, fundada em crédito tributário; se improcedente, a execução por quantia certa prosseguirá, independentemente de sentença, como é em face do novo sistema.

Há quem sustente que, mesmo ajuizada antes a ação anulatória de débito fiscal (rito comum ordinário, suponha-se), a execução por quantia certa, ulteriormente proposta não seria conexa à ação anulatória, dado que tal conexidade **que envolve unidade procedimental**, implicaria em imprimir um rito mais lento ao processo de execução, que se subordinaria ao da ação anulatória. Todavia, a conexão é imperativa, pois decorre de lei (art. 103), e a providência de ordenar conexão se insere no poder oficioso do juiz. Há, ainda, a relevante motivação de que as decisões, podem ser colidentes, uma na ação anulatória e outra no bojo do processo de execução (fenômeno da litispendência) e, ainda, há o argumento da economia processual, dado que se fará num só processo, unitariamente, o que se realizaria em dois.

c) A ação declaratória

Uma outra ação que pode ser movida é a ação declaratória **positiva (para pagar menos) ou negativa (para nada pagar).** Esta última tem por fim a declaração da não existência de tributo, por aquele que se entende isento, por exemplo por força de uma lei ou aquele que se julgue isento ou mesmo imune, por estar

albergado pela proteção do artigo 19, III, c, da Constituição, regulamentado pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, tais sejam as entidades de ensino ou filantrópicas, que tenham contabilidade, não tenham lucratividade e possam, devidamente, comprovar isto.

A distinção, que se há de fazer entre ação anulatória e declaratória, é que a anulatória pressupõe um lançamento, que se pretende desconstituir ou anular; a declaratória, não o pressupõe. Através desta pretende-se declarar uma relação jurídica como inexistente, pura e simplesmente.

É evidente que, pelo mesmo raciocínio já feito, a ação declaratória não inibe, de forma alguma, a execução fundada em débito fiscal, que, se proposta, deverá ser conexa ante o perigo de decisões colidentes: mas, pelo mesmo raciocínio feito quanto à anulatória, desprovida de depósito, absolutamente, não há que se cogitar da hipótese da ação declaratória inibir a propositura da execução de débito fiscal.

Vale, aqui, o argumento de que o maior compreende o menor, ou seja, se a ação anulatória (mais complexa que a ação declaratória, mas contendo o **elemento** declarativídade), não inibe o Fisco, segue-se que outrotanto ocorre com a ação declaratória.

d) O mandado de segurança

Um outro remédio comumente utilizado contra o Poder Público é o **mandado de segurança**, que, evidentemente, **é o mais eficiente, desde que presentes os pressupostos do direito líquido e certo.**

O mandado de segurança pode ser definido como um instrumento preordenado a obter uma medida liminar, normalmente, e sentença final favorável e que recolhe a sua especificidade em tal tipo liminar de proteção jurídica, porque realmente é o que o caracteriza; por outro lado, como requisito para o seu uso, a prova há de ser toda documental. O direito líquido e certo, temos que defini-lo, como sendo aquele direito suscetível de apreciação pelo Poder Judiciário, desde logo, e que seja provado todo ele, liminarmente e, por prova documental. Nestes aspectos residem as principais especificidades do mandado de segurança.

Prescreve o Código Tributário Nacional no seu art. 151, nº IV, regulando, aliás, aquilo que já era de jurisprudência anterior ao C.T.N., que a concessão de medida liminar suspende exigibilidade do crédito tributário. Obtendo-se a liminar em mandado de segurança, o crédito tributário não pode ser cobrado. Por outras palavras, a liminar tem a eficácia jurídica, **provisória**, de paralisar a executividade da certidão de dívida ativa (o processo de execução respectivo).

Surge, agora, um problema: no regime comum do mandado de segurança, a Lei 4.348, de 1964, limitou a durabilidade (eficácia) da medida liminar a noventa dias, eventualmente prorrogáveis por mais 30. Estamos diante de uma verdadeira aberração jurídica, quando mais não se pudesse dizer da verdadeira institucionalização da denegação de justiça, ao nível da lei ordinária, atrofiando o conteúdo e a dimensão constitucionais do mandado de segurança, porque, na realidade, o motivo legal para cair a medida liminar é inaceitável, pois devemos ter presente que uma medida liminar significa que o Judiciário reconheceu que alguem tem direito líquido e certo, e, a **contrário sensu**, reconheceu que a Administração não se pautou em sua conduta pelo princípio da legalidade, que a Administração praticou uma ilegalidade e feriu direito líquido e certo, a qual, de certa maneira pode ser considerado o mais óbvio dos direitos.

Mas, prescreve a lei, **que se o juiz não puder dar sentença**, caducará a medida liminar. Em nosso modo de ver, esta lei, neste passo, é inconstitucional, porque segundo a grande regra, na hermenêutica constitucional, os institutos têm na Constituição um conteúdo próprio e mínimo. Então, se o legislador constitucional deu o mandado de segurança, nele está ínsita uma especificidade, que é a pronta e eficaz defesa. Se uma lei ordinária torna inócua a providência constitucional, esta lei é inconstitucional. Mas não vamos ficar discutindo o problema da constitucionalidade. Vamos deixá-lo de lado, embora ele, em si mesmo exista. No traba-

lho que acabamos de referir (**Revista de Direito Público**, vol. 16), a nossa saída foi outra: se sobre uma lei pesa a gravíssima suspeita de sua inconstitucionalidade, devemos minimizar, interpretando a sua abrangência. Evita-se de afirmar uma inconstitucionalidade sem conteúdo. É uma solução prática. Então, propugnamos pela seguinte solução: como o art. 151, do Código Tributário Nacional não tem restrição alguma, e, assim, no campo do Processo Judicial Tributário, especificamente, em se tratando, do mandado de segurança, não há que se entender suscetível de ocorrer a caducidade da medida. Uma vez dada a liminar, ela há de prevalecer sempre. É claro que existe uma argumentação contrária: se o regime jurídico da medida liminar não é previsto no próprio Código Tributário Nacional, deve ser ele o da legislação comum, e, se esta estabelece que caduca em 90 dias a medida, é porque caduca. E outro ângulo da questão, ainda leva à seguinte dicotomia: ou a lei é inconstitucional e, portanto, que seja declarada, ou é constitucional e tem que valer inclusive para o processo tributário. Entretanto, pessoalmente, preferimos ficar com a primeira solução. Esta lei é impertimente para regular a durabilidade da medida regulamentada pelo art. 151, nº IV, do Código Tributário Nacional.

e) A ação de consignação em pagamento

Ainda outra ação que foi prevista no Código Tributário Nacional, porque antes nunca se admitiu, é a **ação de consignação em pagamento** contra o Poder Público. Só depois da vigência do Código Tributário é que se admitiu esta ação de consignação. Geralmente, esta ação tem lugar quando o indivíduo entende-se devedor, mas de uma determinada quantia, menor do que aquela que pretende o Poder Público; ou, ainda, quando se entende devedor, mas se julga dispensado de obrigações acessórias que o Poder Público pretende impor-lhe. Diante desses casos, ele consigna judicialmente o que entende devido.

O Código Tributário Nacional não regulamentou o procedimento da ação de consignação em pagamento. Entendemos, evidentemente, que se aplica o procedimento do Código de Processo Civil (artigos 890 a 900).

Esta também é a opinião de Aliomar Baleeiro em seu **Direito Tributário Brasileiro** que, entretanto, não a justifica. Em nosso modo de ver, a justificação é clara. A Lei de Introdução ao Código Civil prevê para todo o sistema, que, toda vez que nele houver lacunosidade, há de se utilizar a analogia, que haverá de subsidiar o intérprete para suprir a lacuna.

Que coisa mais análoga a um procedimento de ação de consignação tributária, que seja a respeito lacunosa, que não o próprio procedimento padrão da ação de consignação em pagamento do Código?

É evidente, pois, que se há de usar o procedimento da ação de consignação em pagamento. A especificidade disto reside em que se dá para contestação, diversamente da regra geral do art. 297, só o prazo de 10 (dez) dias, tendo o Poder Público a seu turno, evidentemente, o prazo de 40 (quarenta) dias, dado que o art. 188, do Código de Processo Civil lhe dá o prazo em quádruplo para contestar.

f) A ação de repetição do indébito

Outra ação instituída pelo Código Tributário Nacional, no art. 168, é a chamada **ação de repetição do indébito** que se extingue no prazo de 5 (cinco) anos. Solicita-se a devolução do que foi indevidamente pago e que o Poder Público se nega restituir. Então, tem-se o prazo de cinco anos para recuperar aquele pagamento tido como indevido. Com relação a esta última ação não se colocam, evidentemente, quaisquer problemas de litispendência, dado que o pressuposto dela é que determinada importância já se encontra nos cofres do Poder Público. É uma ação condenatória, que, sendo julgada procedente implicará na ulterior execução pela via do ofício requisitório.

Se tiver havido, entretanto, administrativamente, pedido de restituição e, se não for atendido (art. 169 do C.T.N.), para a anulação de tal decisão administrativa denegatória, o prazo será de 2 (dois) anos.

g) Os principais problemas de prazos

Finalmente, algumas rapidíssimas considerações sobre o problema dos prazos.

O prazo para o Poder Público responder, se lhe for movida uma ação pelo procedimento ordinário, é quádruplo; portanto, terá 60 (sessenta) dias, dado que o prazo comum para a resposta, tal como se encontra definido no art. 297, é de 15 dias.

Pergunta-se: qual é o prazo de resposta para o Poder Público no quase malfadado procedimento sumaríssimo, de difícil aplicação, segundo o consenso unânime?

Segundo a opinião do eminente mestre, José Carlos Barbosa Moreira, em um trabalho que será publicado na **Revista de Processo** (vol. 1º), sob nossa direção, a ser editada em São Paulo, pela Revista dos Tribunais, o prazo é de quarenta dias, dado que, na disciplina do procedimento sumaríssimo, determina-se exista um interregno mínimo de 10 dias entre o recebimento da inicial e a audiência, à qual deve comparecer o réu. E, o raciocínio é o seguinte: se o prazo é de dez dias, para tal interregno, para o Poder Público há de ser de quarenta dias, dado que este tem prazo quádruplo para contestar. Esta opinião recebe o grande aval do Prof. Caimon de Passos, nos seus comentários ao Código de Processo Civil (ed. Livrarie Forense, vol. III). Informa-nos, ainda, o Prof. Barbosa Moreira, que esta praxe está sendo seguida no Estado da Guanabara.

Temos uma pequena dúvida, todavia. E isto pelo seguinte: o texto de lei é que o prazo de designação de audiência não pode ser inferior a dez dias, mas pode ser superior. Parece-nos que talvez a opinião mais correta seja refutar realmente a solução dos quarenta dias. O que a lei dá ao Poder Público é prazo quádruplo para contestar. E esse prazo é de sessenta dias; o que está escrito na disciplina do procedimento sumaríssimo é que a designação da audiência não pode ser para prazo inferior a dez dias, e daí não há de se inferir que o prazo para contestar há de ser de 40 (quarenta) dias.

Um outro assunto que se coloca, e que o Professor José Carlos Barbosa Moreira resolve muito bem em seu trabalho (v. esta **Revista de Processo**, vol. 1), é o de que se o art. 188 estabelece que o Poder Público tem prazo em quádruplo para contestar e isto faz surgir um problema: o nosso Código regulamentou a problemática do prazo de defesa, não em função da peça **contestação**, mas em função de um nome (instituto) mais genérico, que é a **resposta do réu**. O réu tem 15 dias para dar sua resposta, o que é mais amplo que contestar.

Então, pergunta-se: quando o art. 188 estabelece prazo em quádruplo para contestar, refere-se só à contestação? Não abrange eventualmente as exceções e a reconvenção?

Parece-nos que a solução correta há de ser a de se entender que, no art. 188, está escrito **resposta** e não **contestação**.

E, quando mais não fosse, no art. 299 lemos que a reconvenção há de ser apresentada simultaneamente com a contestação, embora em peças autônomas. Como seria possível apresentar uma reconvenção juntamente com a contestação se o prazo da reconvenção fosse de quinze dias e o da contestação, de sessenta? E mais ainda, a própria lei, ao regulamentar a reconvenção, exige que haja uma conexão entre ela e a matéria de defesa. Como pode haver uma conexão, se a reconvenção virá antes? Então, parece evidente que o legislador usou inadequadamente do termo contestação no artigo 188 do Código de Processo Civil.

Para impugnar a reconvenção, que era o termo inadequadamente usado no Código de 1939, hoje temos a expressão **contestar**; ao nosso ver, outrossim, cabe também prazo em quádruplo para o Poder Público. Se for oferecida reconvenção ao Poder Público em ação que mova contra o particular, o prazo para contestar a reconvenção será em quádruplo.

Estas são as principais observações que me ocorreram a respeito desses problemas mais importantes sobre o Processo Judicial Tributário.





Crimes contra a ordem tributária


DIREITO
ROMANO

DA LABILIDADE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS: ASPECTOS DO RECENTE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO ALEMÃO E SEU CONDICIONAMENTO AO DIREITO MATERIAL FISCAL — NOTAS COMPARATIVAS

Des. ALCINO PINTO FALCÃO

1. *Da labilidade, uma das especialidades do direito tributário* — Um dos pontos bem acentuados pelos doutores do direito fiscal é a labilidade das suas normas, sujeitas a freqüentes modificações (1); as próprias normas constitucionais, entre nós como alhures, apesar de deverem ser promulgadas para permanecer durante razoável período — já que sua constante alteração será, de certo modo, a negação do constitucionalismo (2) — quando dizem respeito a tema tributário não resistem às tentações das reformas constitucionais, como faz pouco ocorreu quanto à Lei Fundamental de Bona (Bonn) (3). Compreensível que, alterado o texto constitucional, novidades quanto ao direito tributário haveriam de vir à luz na Alemanha; e foi isso o que ocorreu, aliás até antecipando-se à promulgação do texto constitucional revisto, em especial o chamado direito penal tributário (4). Este, aliás, passando a viger

(1) Cf., Dr. ERIK BIRGELEN, *Die Beeinträchtigung der bandelsrechtlichen Gestaltungsfreiheit durch das Steuerrecht*, Zurique, 1970, pág. 86: *Da das Fiskalrecht bekantermassen häufigen Änderungen unterworfen ist* ("pois que, notoriamente, o direito fiscal está sujeito a freqüentes modificações"), referindo-se ao direito *leglislado*, isto é, ao direito positivo tributário. Um *aliud* em relação aos princípios, que também são contingentes (*wandelbar*), isto é, os particulares, contrastando com a permanência presumida dos princípios fundamentais comuns (cf., H. W. KRUSE, *Steuerrecht*, vol. I, 2.ª edição de 1969, págs. 52/53). As leis tributárias não são *apenas* lábeis: a tendência é cada vez se tornarem mais transitórias (*Die Steuergesetze sind labil und werden zunehmend labiler*), adverte o sobrejuiz Dr. WILHELM HARTZ, do Tribunal Federal de Munique, na sua contribuição à coletânea de *Estudos em Honra de Spitaler* (*Verlag Dr. Otto Schmidt*, Colônia, 1965, pág. 98).

(2) Cf., WERNER KÄGI, *Die Verfassung als rechitliche Grundordnung des Staates*, 1945, págs. 51 e 77: *Mit dem Begriff der Verfassung verbundet sich die Vorstellung der Stabilität.*

(3) Sobre essa recente reforma constitucional alemã, reporto-me ao meu artigo vindo a lume na *Revista de Direito* (ógão do M.P.-G.B.), vol. 16 (1972) e, também, na *Revista de Direito Público* (São Paulo), vol. 20.

(4) Sobre esse recente direito penal tributário, o presente artigo abeberou-se, particularmente, no livro dos fiscalistas BUSCHMANN e LUTHMANN, *Das*

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 18 (1ª Fase), maio/dez. 1973, p. 34-48.

antes do novo Código Penal Alemão, em especial sua nova Parte Geral, que somente deve entrar em vigor em primeiro de outubro de 1973 (5).

Como já tive ocasião de frisar no artigo mencionado na nota três, eu parece-me dever merecer a atenção do jurista brasileiro essa nova contribuição tedesca ao direito fiscal, sabido que na Alemanha é que esse novo ramo do direito tem atingido as melhores culminâncias da técnica (6) e conhecido o mimetismo do nosso legislador, aliás justificado pela excelência da fonte inspiradora.

Na epígrafe do presente artigo usei do adjetivo *recente*, propositadamente ao invés de empregar o qualificativo *novo;* é que muito do que é recente não será, propriamente, novo, no tema a versar no artigo, mas há, sem dúvida, a realçar — em especial no que tange ao chamado direito penal tributário — pontos que são efetivamente merecedores desse apelativo. Recente, pois, a significar a evolução havida com a entrada em vigor da Lei Fundamental de Bona (Bonn), pois que as leis fiscais a ela anteriores — em especial a famosa *Reichsabgabeordnung* — não obstante a permanência do respectivo texto, passaram por vezes a receber conteúdo diferente, segundo a jurisprudência do Tribunal Constitucional (7). A pretensão deste artigo é modesta: aflorar alguns pontos da evolução sofrida pelo direito tributário tedesco, quer sob o aspecto da nova legislação, quer sob o prisma da evolução de conceitos, como fruto de elaboração jurisprudencial e doutrinária. E de certa forma fazendo uma, senão confrontação, pelo menos referência, no que for pertinente, ao vigente direito brasileiro.

2. *A jurisprudência, como acelerador da reforma do direito penal tributário* (8). Essa antecipação da reforma do direito penal tributário alemão,

---

neue Steuerstrafrech, 1969; ALFRED SUDAU, *Steuerstrafrecht und Steuerordnungswidrigkeite*, 1970; TH. GÖSSWEINER, *Wesen und Probleme der Bilanzdelikte* e o excelente capítulo final do livro de HEINZ PAULICK, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, 1971.

(5) Cf., MEZGER-BLEI, *Strafrecht*, vol. I (14.ª edição, de 1970), pág. 15.

(6) Cf., RUI BARBOSA NOGUEIRA, *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*, 2.ª edição, pág. 92 (com fulcro na lição do norte-americano ROBERT MURRAY HAIG); GERALDO ATALIBA, *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, 1968, pág. 77.

(7) Cf., BRUNO SCHMIDT-BLEIBTREU e FRANZ KLEIN, *Steuerrecht unter Verfassungskontrolle*, 1966, pág. 173: *durch das Inkrafttreten des Grundgesetzes insofern einnen anderen inhalt erhalten.*

(8) A denominação direito penal *tributário* por vezes é substituída por *fiscal* e, até mesmo, por *financeiro*, na nomenclatura de autores alemães e italianos — adverte RODRIGUEZ DEVESA (ver, *Enciclopedia Seix*, tomo V, págs. 282/283) — o qual, esclarecendo compor-se do conjunto de normas que estabelecem as infrações da legislação fiscal, sob cominação de uma pena, como conseqüência jurídica — com boa razão considera mais exato e compreensivo o qualificativo tributário. Entre nós, o que me parece posição extremada e irrecebível, há os que, como o jovem professor SÉRGIO DO REGO MACEDO (ver, *Rev. de Informação Legislativa*, órgão do Senado Federal, n.º 27, pág. 168) dizem não haver espaço para falar-se em "direito penal financeiro ou econômico ou fiscal". Não admira que assim conclua, já que vai mais longe, negando (em 1970!) a própria autonomia do direito fiscal, do qual *cientificamente* ainda não se pode falar! A ser isso verdade, o nosso legislador seria um desatinado, ao impor ao aplicador das leis

que passou a viger antes de ultimada a relativa ao Código Penal, deve-se ao Tribunal Constitucional — advertem os especialistas (SUDAU, pág. 15; BUSCHMANN e LUTHMANN, pág. 3) — o qual em acórdão de 6 de junho de 1967 declarou incompatíveis com a Lei Fundamental de 1949 certos dispositivos, materiais e formais, da legislação fiscal a ela anteriores e que davam competência a certas autoridades fiscais para aplicar penas (e não simples sanções administrativas) aos infratores das leis fiscais. Estabeleceu-se, com isso, um vazio legislativo (*eine Gesetzeslücke entstanden war*), em campo em que o legislador não podia cruzar os braços — talvez por não acreditar muito na moral fiscal dos contribuintes alemães, porque não fora isso não haveria razão para a trigança com que foram aprovadas a lei de 10 de agosto de 1967 (relativa à parte processual) e a de 12 de agosto de 1968 (referente aos preceitos materiais), estabelecendo um novo direito processual e penal tributários (9), ambas, porém, devendo entrar em vigor simultaneamente, a primeiro de outubro de 1968.

Impõe-se, para melhor compreensão do alcance da reforma, uma referência ao direito anterior e à sua gênese. Até 1919, quando entrou em vigor a já aludida *Reichsabgabeordnung* (10), ou seja, o Código Tributário Alemão — as sanções penais por violação de deveres fiscais encontravam-se dispersas em várias leis tributárias; com o Código Tributário, passaram a integrar a sua terceira parte, mas só uma lei modificadora, de 4 de julho de 1939, é que, de modo integral, incluiu o direito penal aduaneiro (dada a dificuldade oriunda dos seus particularismos em relação aos demais tributos) na citada AO. Com o advento da Lei Fundamental de Bona, alguns que se vieram a tornar multidão, começaram a punir por uma reforma, por acharem isso ser imperativo face à consagração do Estado de Direito e ao fortalecimento do princípio da separação qualitativa de Poderes, a que tanta ênfase deu a Lei Fundamental; seria incompatível com o novo sistema constitucional alguém sofrer pena sem ser aplicada pelo juiz e a AO dava atribuições exorbitantes às autoridades fiscais, pois estas, em certos casos, não só teriam atribuições processuais penais, como poderiam aplicar

---

fiscais (na ausência de disposição expressa) reportar-se aos "princípios gerais de direito tributário" (Lei n.º 5.172/1966, art. 108, n.º II) antes de socorrer-se dos "princípios gerais de direito público" (citado artigo, inciso III).

(9) Na verdade, há anos havia projetos a respeito, mas que, pelo conflito de interesses e departições de opiniões, não se convertiam em lei. Essa pressa e esse temor do fisco alemão talvez sirva de "consolo" para nós brasileiros, que, durante os trabalhos preparatórios, havíamos — não se sabe porque a preferência — sido *honrados* com a referência de que no Brasil bastaria que apenas 70% dos impostos fossem declarados para que pudesse haver uma diminuição da carga tributária de 50%! (*Wenn man zum Beispier hört, dass in Brasilien die Steuer un 50 v.H. ermässigt werden könnte, wenn nur 70% aller Einkommen deklariert wurden*) — *apud* Koch, "Steuer-Kongress-Report", 1968, pág. 239, nota 36. A citação é de BUSCHMANN e LUTHMANN (pág. 5).

(10) Conhecida e citada pelas siglas AO ou RAO. Os dispositivos de direito material (e formal) penal tributário de tão famoso corpo de leis, antes da reforma de 1968 podem ser consultados nos exaustivos DALCKE, FUHRMANN e SCHÄFER, *Strafrecht und Strafverfahren*, 36.ª edição, págs. 877/922 (§§ 391 a 477).

penas (e não meras multas administrativas), chegando o § 458 a dar torça de coisa julgada às respectivas decisões, como se fossem sentenças (...*wirken wie ein rechtskräftiges Urteil*). Daí, os reformistas propugnarem: *a*) a separação do ilícito criminal do simplesmente administrativo fiscal, passando os delitos leves a serem infrações disciplinares; *b*) abolição da competência processual e penal, que a AO adjudicava às autoridades fiscais.

Essa argumentação, como já acentuei, acabou por obter bom êxito no Tribunal Constitucional, impondo ao legislador modificar o direito vigente, para ajustá-lo às diretrizes consignadas no aresto constitucional.

3. *O novo direito penal tributário e o novo código penal* — Estando em curso a reforma do próprio Código Penal Alemão, a ocasião seria propícia para nele incluir-se o elenco dos crimes relativos a violações graves das normas fiscais. Preponderou, porém, a tradição germânica: esses crimes, se não mais apreciados pela autoridade fiscal, nem por isso passaram a integrar o Código Penal (caminho diverso do seguido pelo legislador do nosso novo Código Penal), que por isso, em relação a essa legislação penal especializada continuará apenas a valer como *legislação subsidiária* (novo § 391, alínea 2). Mas, houve um grande progresso no ponto, advertem BUSCHMANN e LUTHMANN (pág. 6), já que pelo antigo § 392, alínea 1, seriam delitos fiscais violações apenadas de deveres, previstos pelas leis fiscais no interesse da tributação (*im interesse der Besteuerung auferlegten*), o que dava margem a dúvidas sobre a autoria principal, de quem, pelo direito penal material não seria o próprio obrigado ao encargo fiscal violado, por dever valer-se dos préstimos de terceiro (*v.g.*, despachante aduaneiro) ou ser-lhe permitido socorrer-se de um mandatário, conselheiro fiscal, etc. O novo parágrafo não mais repousa naquela cláusula, nem na violação de deveres, mas sim na ação punível contra as leis fiscais (*Zuwiderhandlung gegen Steuergesetze*), o que esvaziou de muito a controvérsia, mas não a excluiu de todo, já que a referência "contra as leis fiscais" implica em não tornar, de modo absoluto, irrelevante para o direito penal tributário, futuramente, o conceito de violação de deveres, já que as leis fiscais, por seu lado, contém normas impositivas de deveres (*Pflichtnormen*). E não perdeu interesse o ponto, também, já que o crime de sonegação fiscal, numa das suas modalidades freqüentes (será o caso do inciso I do artigo 1.º da nossa lei 4.729/1965) ficará condicionado à violação do dever de informar à autoridade fiscal (*Offenbarungspflicht*). Um ponto, de alto relevo, ficou certo com a reforma: o princípio *nulla poena sine culpa* vigora no novo direito penal tributário alemão (cf., SUDAU, pág. 25). (11).

Mas a alteração da letra do parágrafo tem a virtude, também, de incrementar os limites do direito penal tributário alemão; pelo texto antigo,

(11) Como se sabe, em matéria penal tributária, tem havido leis que contrariando os princípios do direito penal hodierno, ainda contemplam casos de responsabilidade penal por fato de terceiro e responsabilidade sem culpa. Mas a tendência é repudiar esse rigor. Com a sua grande autoridade, o Prof. HELENO CLÁUDIO FRAGOSO, em seu erudito estudo "O novo direito penal tributário e econômico" (*Rev. Bras. de Criminologia e Direito Penal*, vol. 12) preleciona (página 75): "O Direito Penal Fiscal orienta-se hoje nesse sentido".

advertem os comentadores DALCKE e outros citados na nota dez retro, não caberiam no questionado parágrafo 392 violações de deveres previstos em leis fiscais (salvo o caso de contrabando ou descaminho, ressalvados expressamente na alínea 2 do parágrafo), mas que não o fossem no interesse da tributação e sim no da saúde pública, por exemplo; com o texto reformado, já não será assim, dando-se maior extensão ao direito penal tributário e uma mais enérgica proteção a certos deveres previstos nas diversas leis fiscais e que o legislador não haja considerado apenas merecerem a sanção administrativa fiscal.

Momento parece ser de observar que a preferência legislativa alemã, no sentido de manter o direito penal tributário afastado do corpo do Código Penal, poderá enfrentar objeções, tanto mais que, embora isso ocorra, continuará ele a ser uma parte do direito penal (*Das Steuerstrafrecht ist ein Teil des allgemeinen Strafrechts*, dizem seus especialistas). O nosso legislador do novo Código Penal Brasileiro optou por solução oposta, incorporando ao Código Penal tudo aquilo que constituiria o nosso direito penal tributário, que, a não ser quanto aos crimes de contrabando e descaminho, se encontra diluído em diversas leis fiscais e assim ficará até à entrada em vigor do novo Diploma Penal brasileiro. Esta decisão terá seus méritos, mas apresenta dois inconvenientes. O primeiro: face à instabilidade das normas fiscais, dificilmente não virá a surgir uma legislação penal extravagante, fora do novo Código Penal, surpreendendo aqueles que confiem em que toda a matéria esteja codificada. E o outro, queiram ou não os ciosos doutores do direito penal comum (12), é que, por força da especialidade dos chamados crimes fiscais, o direito penal a ele referente não poderá ter um conteúdo tão independente (como entre nós, nas pegadas de NELSON HUNGRIA, em geral se sustenta) do direito tributário material (cuja labilidade é sabida

---

(12) Entre nós, campeão dessa posição extremada, o saudoso NELSON HUNGRIA (cf., *Comentários ao Código Penal*, 1958, vol. IX, págs. 434/435) e a verdadeira legião dos seus seguidores.

No entanto, parece-me continuar válida a lição de LOUIS TROTABAS, *Précis de science et législation financières*, 9.ª edição, n.º 368, pág. 307: "C'est quand le juge applique lui-même certaines sanctions qu'il peut y avoir pénalité ou délit fiscal. Toutes les théories du droit pénal ne sont pas NÉCESSAIREMENT valables pour les pénalités fiscales" (o grifo é do publicista francês).

E, com a devida vênia, eu, parece-me, incabível o rigor da afirmativa do pranteado criminalista brasileiro. Com sabedoria, REINHART MAURACH, *Strafrecht* (2.ª edição, de 1958), vol. I, pág. 24 — adverte não poder o direito penal pretender punir aquilo que, no caso concreto, outro ramo do direito concede e asism é permitido (*nicht rechtswidrig ist eine an sich tatbestandsmässige Handlung, die im Einzelfalle von einem beliebigen des Rechts gebilligt, also erlaubt ist*).

Em certos pontos, o direito penal tributário tem sido *pioneiro*, como no caso do reconhecimento do erro de direito — com preceitos particulares no direito penal tributário tudesco desde 1934, como anotam SCHÖNKE e SCHRÖDER, *Kommentar*, 9.ª edição, pág. 350 (sobre isso o que se dirá no item 4 adiante). Entre nós, por exagerado conservantismo que às vezes impede ver a realidade da vida, tal erro de direito, pela opinião dominante, continua sendo posto de lado (ver o que já disse em meu livro *Parte Geral do Código Civil*, Rio, 1959, pág. 211, nota 225). O § 17 do novo Código Penal tedesco, de 1973, expressamente contempla o *Verbotsirrtum* (cf., MEZGER-BLEI, volume citado, pág. 212).

e proclamada), a termos de afirmar-se que não há espaço para falar-se em norma de lei penal em branco, isto é, cujo conteúdo haja de ser encontrado *aliunde* e que quaisquer critérios assumidos pela lei fiscal serão alheios à lei penal e ao juízo criminal (autor citado, volume referido, pág. 434).

Poderá o direito penal ordinário, *v.g.*, ter limites diferentes do civil quanto à idade e será lícito sustentar ter conceitos próprios nos crimes contra a propriedade, nem sempre ajustáveis aos do direito civil e, assim, em relação a outros crimes comuns; mas, no que tocar aos crimes fiscais, não deverá ser assim: ter-se-á que abeberar nos conceitos e no que prever a instável legislação fiscal, que, de uma hora para outra — sem atender às repercussões no direito penal comum — poderá considerar que aquilo que não era, p. ex., considerado contrabando passa a ser (como fez o legislador, ao revogar o § 3.º da Lei 2.145), sem esclarecer se a sanção volta a ser apenas a administrativa-fiscal ou se cairá a hipótese no âmbito da lei penal. Em outras palavras, em relação aos crimes do direito penal tributário o direito criminal será condicionado pelo que dispuserem — a ser verdadeira a lição dos alemães — as normas materiais do direito fiscal. As incriminações do catálogo do direito penal tributário são normas penais em branco (*Blankettnormen ausgestaltet sind*, na pertinente observação de SUDAU); senão todas, pelo menos a maioria, pois apenas umas poucas (*v.g.*, hipóteses de certos contrabandos — proibições de importar por motivo de saúde pública e não por razões fiscais e o caso de favorecimento, que não carecem de ser preenchidos pelas normas substantivas do direito fiscal) não o serão. É a lição dos citados BUSCHMANN e LUTHMANN (pág. 9), que advertem que regras administrativas na verdade não vinculam os tribunais, mas nos processos relativos ao direito penal tributário, em certas circunstâncias, devem ser consideradas como regras de interpretação (*Für die Steuergerichte können sie unter Umständen als Auslegungsregeln von Bedeutung sein*), com reflexos sobre o prisma subjetivo, por outro lado.

Nessa ordem de considerações poder-se-á acrescentar que o mesmo particularismo se depara, quando o delito fiscal se realizar através de balanço, falso ou dissimulado. Se quanto ao balanço *comercial* as normas do direito comercial codificado e as particulares do direito das sociedades por ações têm função integradora dos preceitos penais — como realça o referido TH. GÖSSWEINER (págs. 60/61) ao ensinar: *Sie gelten daher als integrierende Bestandteile der Strafvorschriften* e que, no restante, o mesmo papel farão os princípios fundamentais relativos à escrita regular — com mais razão há de admitir-se que os preceitos materiais do direito fiscal façam esse papel, quando em jogo o balanço fiscal (13).

(13) O nosso Decreto-lei n.º 486/1969 dispõe sobre escrituração e livros mercantis, admitindo novas formas de escrituração, impostas pelo progresso da técnica e complexidade dos negócios das grandes empresas e seus consórcios. Em torno do emprego dessas novas técnicas surge uma problemática penal em hipóteses interessantíssimas, mas que não poderão ser apreciadas neste artigo, para o qual só o balanço *fiscal* tem interesse.

Como se sabe, este conceitualmente não se confunde com o *comercial*, embora este seja de interesse para o exame do fisco (cf., BAUMBACH-HUECK, *Aktiengesetz*, 13.ª edição, de 1968, pág. 478; TH. GÖSSWEINER, *op. cit.*, pág. 133, nota 104;

ERYMÁ CARNEIRO, *O balanço fiscal no direito e na contabilidade*, Rio, 1950, págs. 16/17). Será "instrumento auxiliar", na previsão do § 4.º do art. 56 da Lei 4.502/1964; a rigor, *seu fundamento*.

No balanço comercial, face ao princípio da previsão, o aumento discricionário do valor dos bens poderá ter finalidade fraudulenta, a refletir-se na esfera penal; já a baixa avaliação é que, por lesiva ao fiscal, assim poderá ser considerada sob o aspecto fiscal. Em várias hipóteses a diferença de critérios, que devem presidir a cada um dos aspectos, salta à vista, com conseqüências e repercussões no direito penal inclusive, que terá que decidir da intenção fraudulenta, mas tendo que levar em conta se se trata de expediente tendente a cobrir mera fraude comercial ou fiscal.

Exemplo claro nos dá a chamada *alienação fiduciária em garantia*, corpo exótico ao nosso direito até pouco tempo e de origem alemã, onde existe por construção jurisprudencial (até hoje os alemães não conseguiram regular o instituto, dada a sua complexidade, em lei). Mas o instituto, para atender a interesses de instituições financeiras, foi adotado entre nós pela chamada Lei do Mercado de Capitais (art. 66 da Lei 4.728/1965) e parece que para ficar, o que sou levado a reconhecer, não obstante a minha conhecida antipatia pela naturalização que o nosso legislador outorgou ao instituto (sobre isso, o que já disse em artigo públicado na *Revista Forense*, vol. 230 e na *Revista de Direito* do M.P.-G.B., vol. 10). Digo que para permanecer porque o meu ilustre colega Des. EBERT CHAMOUN, que em boa hora fora encarregado pelo Governo de elaborar o Livro referente ao Direito das Coisas, na sua Justificação tomara posição definida contra o instituto; no entanto (ao menos por gentileza *inter pares*) o emérito Supervisor das Comissões, em sua erudita e ampla Exposição de Motivos, sem algo dizer porquê fora rejeitada a opinião aludida, incluiu o instituto, embora com vestes mais simples, à moda da província, como "propriedade fiduciária" (arts. 1.548 a 1.555 do Anteprojeto enviado ao Congresso). Neste artigo o que cabe, porém, é mais uma vez realçar que o instituto se presta, entre outras práticas abusivas, à fraude fiscal, como se vê do exemplo formulado por SUDAU (*op. cit.*, pág. 46): através da constituição de uma alienação fiduciária em garantia, um indivíduo, mancomunado com seu credor pignoratício, obtém dele a liberação do vínculo real, para dificultar a penhora que o fisco (não sujeito aos efeitos da garantia real) procurava fazer e, aliena, fiduciariamente, os objetos ao credor amigo, dificultando a execução fiscal.

E o que impende mais ainda, nesta parte do presente artigo, é dar relevo ao que se deve observar no que toca aos dois balanços, no caso de alienação fiduciária em garantia. Isto tem importância para o direito penal tributário, mas, outrossim, para fins de tributação apenas, como ocorrerá no caso das chamadas "provisões para devedores duvidosos" toleradas, mas que, de acordo com o previsto em lei, o n.º 82 da Instrução Normativa n.º 2, de 12/IX/1969 (D.O. de 8/X/1969), não poderá cobrir os créditos provenientes de vendas com reserva de domínio, de operações com garantia real e os referentes a devedores falidos e concordatários.

Sendo a alienação fiduciária em garantia criação dos alemães, estes é que devem saber do que se trata. Assim, apesar de respeitáveis opiniões entre nós sustentadas para excluir da proibição as operações através de alienação fiduciária em garantia (p.ex., na *Rev. de Direito Público*, vol. 15, págs. 366 e segs.), sob a alegação de não serem *ius in re aliena*, pelo direito privado, parece-me não ser de receber tal argumento. Não será um dos *iura in re aliena* justamente por tratar-se de um *plus*, isto é, da própria propriedade, como, faz pouco, acentuou um especialista, NORBERT REICH, *Die Sicherungsübereignung*, 1970, pág. 109: *Der Sicherungsnehmer ist zivilrechtlich* EIGENTÜMER, *nicht bloßer Pfandgläubiger* (o grifo é dele). Não pretendo aqui fazer um rol de citações alemãs, o que seria uma vã tentativa, sabido que, no tema, a literatura jurídica tedesca pode constituir verdadeiras montanhas de páginas. Mas não devo furtar-me à cita da lição de mais um ou outro doutor alemão, que — como já disse,

4. *Outros particularismos e pontos em comum* — Apesar de a Parte Geral do Código Penal alemão — como o nosso — prever o *estado de necessidade* como causa excludente da criminalidade — e, justamente por figurar na Parte Geral, dever a justificativa ser pertinente à generalidade dos crimes da Parte Especial — no caso das infrações penais, de que acabo de fazer aceno, dificilmente se poderia conceber e muito menos admitir tal alegação. Esse particularismo mais se acentua frente aos crimes relativos ao balanço, em especial o fiscal (TH. GOSSWEINER, pág. 62: *Ein Notstand für Bilanzfälschungen kann gleichfalls niemals ernstlich schuldausschliessend in Erwägung gezogen werden*).

Quanto ao *erro* (causa de isenção de pena), no direito alemão o direito penal tributário, como já gravei na nota dozena retro, antecipou-se ao ordinário, passando a contemplar o chamado erro de direito. Assim, o novo

---

é que têm autoridade para falar no assunto. Se o legislador brasileiro com certa precipitação acolheu o instituto exótico, quer o fisco, quer os contribuintes, devem abeberar-se e curvar-se perante seus particularismos. Como diz doutor da mais alta suposição, qual KARL LARENZ, *Lehrbuch des Schuldrechts*, vol. II, 9.ª edição, 1968, pág. 89 — "o instituto outorga ao credor, praticamente, faculdades de credor pignoratício" (*das ihm praktisch pfandrechtsartige Befugnisse gewährt*) e — esclarece em outro volume do seu reputado tratado de direito civil (*Allgemeiner Teil des Deutschen bürgerlichen Rechts*, vindo a lume em 1967, pág. 580) o instituto surgiu, na essência, como substituto da hipoteca mobiliária (*als Ersatz für die... Mobiliarhypothek*). Os mais recentes tratadistas alemães do Direito das Coisas, como FRITZ BAUR (*Lehrbuch des Sachenrechts*, 6.ª edição, 1970, pág. 414) advertem que o instituto foi admitido pela jurisprudência e doutrina como uma extensão do *numerus clausus* do catálogo civil dos direitos reais e através dele (pág. 544) *formalmente* o credor se torna proprietário da coisa dada em garantia, mas, sob o ângulo *econômico*, é apenas credor pignoratício (*nur Pfandgläubiger*).

Não se ignora que esse prisma econômico condicione a interpretação fiscal do balanço do devedor, no qual os bens dados em garantia (através da alienação fiduciária, não obstante, civilmente, serem da propriedade do credor) devem ser ativados, como preleciona o conselheiro EDMUND MEYER, em seu *Das Steuerrecht in Frage und Antwort* (3.ª edição, 1969), n.º 369: *Der SICHERUNGSGEBER hat, obwohl er nicht mehr Eigentümer im bürgerlich-rechtlichen Sinn ist, steuerlich die übereignete ware* ZU SEINEM BETRIEBSVERMÖGEN ZU RECHNEN *und in seiner Bilanz auszuweisen* (os grifos são dele). Isto reforça, ainda mais, o que acima se sustentou. Já para o balanço comercial, se o credor ativasse como próprias tais coisas, estaria fugindo à realidade econômica e poderia isso, por evidente elevação do ativo, vir a ser considerado como fraude contra os credores e os acionistas (cf., GÖSSWEINER, págs. 147, 163 e 200), preconizando colocá-las na posição cabível para os créditos com garantia real (*Auf vorkommende Sicherungsübereignungen ist Bedacht zu nehmen*).

A diferença entre as posições corretas para fins comerciais e fiscais, em geral, é gravosa para o contribuinte. Mas nem sempre, como se vê de antigo caso, registrado por TITO REZENDE (*Imposto de lucros extraordinários*, Rio, 1946, pág. 49), justamente para confirmar "essa distinção entre o balanço comercial e o balanço fiscal": Apresentado pelo contribuinte um balanço comercial, pelo qual havia tributo a recolher — foi ele impugnado por abranger apenas onze meses; impugnado pelo fisco, em revisão, por não deverem ser computadas para fins fiscais tais ou tais verbas, saiu favorecido o contribuinte, que ficou isento. Isso que sucede quanto ao aspecto puramente patrimonial, pode ocorrer no que tange à eventual responsabilidade criminal, sujeito o balanço a exame de fraude comercial ou de fraude fiscal.

direito nada inovou a respeito, mantido o efeito dirimente de tal erro, pois isso é imposto pela *Komplizierheit des Steuerrechts* (BUSCHMANN e LUTHMANN, pág. 78); os autores, porém, observam que os casos mais freqüentes são os de mero erro de fato escusável.

Não é aqui lugar para discutir da bondade das teorias antagônicas, subjetivas, objetivas, "Eindrucks theorie", com diversas matizes, que levam a conseqüências diversas no que toca à figura da *tentativa* e que tão grandes departições de opiniões têm ensejado entre os penalistas, em especial os alemães, a termos de a nova Parte Geral do Código Penal alemão, a entrar em vigor em fins de 1973 (ver nota cinco retro) ter renunciado a tomar uma posição definida a respeito, como se vê do Relatório, pág. 11, que a precede: *von einer solchen Bestimmung abzusehen* (*apud*, MEZGER-BLEI, *op. cit.*, págs. 253/254).

Para fins do presente artigo o que importa relevar é que os especialistas do direito penal tributário tudesco continuam a afirmar que a teoria subjetiva — que não exclue a responsabilidade penal pela inidoneidade dos meios (*untauglicher Versuch*) é que se mostra adequada para esse ramo do direito penal. Mas esse rigor fica mitigado se se levar em conta que eles distinguem o chamado *crime putativo*, que fica fora da sanção penal (*strafloses Wahndelikt*). Nem sempre, porém, será fácil dizer quando se trata disto ou daquilo, como se vê dos precedentes jurisprudenciais tidos como padrões e que se encontram catalogados em DALCKE (*op. cit.*, ao § 397 da primitiva AO, pág. 883). Assim, em decisão de 1931, já o Tribunal do Reich decidia tratar-se do último, quando o agente supõe erroneamente que uma determinada situação de fato incide no tributo e tenta sonegar a suposta finta. Mas o famoso Pretório, em outro caso (E. 60, 68), optou pela tentativa punível, quando o agente, por erro, supõe existir uma situação de fato, que, se ocorrente, implicaria no dever fiscal e tenta iludí-lo; foi mais além, em outra decisão de princípio (E. 57, 316), considerando ser possível a tentativa punível, mesmo quando no seu momento o fato gerador do imposto ainda estaria em formação. Esse rigor da jurisprudência pretérita não foi repudiado pela posterior à reforma, tanto assim que SUDAU (pág. 32), com propriedade, observa que — dados os particularismos do direito fiscal material — muitas vezes é difícil distinguir os atos preparatórios dos já próprios da tentativa, acrescentando ser inclinação da nova jurisprudência antecipar a tentativa para abranger aquilo que seria tão só pertinente aos primeiros (*zumal die neuere Rechtsprechung dazu neigt, den Anfang der Ausführung vorzuverlegem*). A respeito da punibilidade de atos que seriam meramente preparatórios o mesmo autor (págs. 29/30) dá um exemplo interessante, envolvendo um caso de co-autoria — que independe da participação de todos os co-autores nos atos finais de execução — qual o seguinte: numa sociedade de capital aberto (OHG), os sócios A e B, com conhecimento recíproco, fazem escriturar despesas individuais, como sendo da sociedade. Na qualidade de gerente, o sócio A — com conhecimento de B, mas sem que este colabore — apresenta uma falsa declaração à estação fiscal; ambos serão co-autores, posto que a co-participação do segundo se haja restringido a veros atos preparatórios. Já na hipótese só aparentemente assemelhada de que B, com desconheci-

mento de A, haja feito os lançamentos incorretos e este último haja, em conseqüência, prestado uma declaração falsa, autor será B, uma vez que A terá agido por erro escusável.

Alguns crimes fiscais, por sua vez, dada a sua especialidade, apresentam certa dificuldade para distinguir quando se tratará de tentativa ou de crime continuado. Será o caso da sonegação fiscal, como se vê da lição de HEINZ PAULICK (*op. cit*, n.º 1127), arrimado inclusive em jurisprudência recente, quando observa que, ocorrendo uma indevida redução do imposto através de ilegítima omissão do contribuinte (p.ex., pela não apresentação de uma declaração, etc), independentemente de uma secundária vontade de enganar, se considerará esse procedimento como correspondente à tipicidade legal da sonegação fiscal, se demonstrado que a omissão teve por finalidade colocar o Fisco em dificuldade para acertar da existência, *quantum* ou exigibilidade do imposto. Nesse sentido, acórdão padrão bávaro, de 1964. Mas aqui caberá fazer uma distinção. Se, não obstante a omissão aludida houver lançamento, o crime será tido como consumado, se se apurar que o lançamento, mercê da omissão, foi feito em quantia *inferior* àquela que seria devida. Ter-se-á tentativa, porém, se o imposto vier a ser arbitrado e se o contribuinte comprovar que o foi em quantia superior àquela que, pela situação concreta, seria devida. É que aqui, perante o lançamento exagerado, se terá malogrado o resultado pretendido pelo infrator (*weil der erstrebte Erfolg durch die Veranlagung vereitelt worden ist*).

Aqui, todavia, merece ser posta em realce uma sutileza relativa à modalidade do imposto sonegado, a demonstrar mais uma vez aquilo que acima já se relevou, isto é, a dependência que, pela própria natureza das coisas, o direito fiscal material impõe ao direito penal tributário: não será o mesmo o momento, em que se ficará na fase da tentativa, para todos os impostos.

Uma distinção anciã, que remonta a OTTO MAYER (14), já dizia que todos os impostos se dividem, segundo a forma de percepção, em duas categorias: *a*) os que o Fisco recolhe através de uma declaração obrigatória expressa do contribuinte e conseqüente despacho administrativo, que determina o caso individual; *b*) os que são recolhidos diretamente, sem tal declaração, por força da lei (p.ex., fintas pagas por guia, como de imposto de selo, de consumo, etc).

Essa *summa divisio* tem implicações na distinção entre crime consumado e tentado, segundo se lê em BUSCHMANN e LUTHMANN (págs. 21, 22 e 72). Os segundos (*Fälligkeitsteuern*), por jurisprudência constante, têm o momento consumativo na ocasião em que o contribuinte apresenta a guia intencionalmente incorreta à estação fiscal. Já quanto aos *sub a* — isto é, os *Veranlagungssteuern* — deles se distinguem: a consumação da ação criminosa fica dependente de ser levado a erro o exator; caso contrário, se doloso o procedimento do devedor, apenas poderá falar-se em crime tentado.

---

(14) Cf., *Derecho Administrativo Alemán*, tradução argentina (Buenos Aires, 1950), tomo II, pág. 208. Ao propósito. a lição recente de H. W. KRUSE, *Steuerrecht*, 2.ª edição (1969),vol. I, págs. 183/184.

Num ponto, porém, a reforma veio a corrigir a demasia da segunda alínea do § 397 da antiga AO, que previa pena igual à cominada para o crime consumado. Já agora, como previsto no § 44 do Código Penal alemão, a tentativa merece pena menor do que a prevista para o crime consumado.

Ainda, a respeito da tentativa, devem dizer-se neste artigo algumas poucas palavras mais, tendo em vista a possibilidade de *resipiscência*, admitida no § 46 do Código Penal alemão (que, no a entrar em vigor em 1973, passará a ser § 24, com alterações, que não cabe apreciar neste trabalho). Segundo a lição dos comentaristas da AO (ver DALCKE, *op. cit.*, ao § 410 da AO, na redação da lei de 7 de dezembro de 1951), o § 410 da AO prevendo que — antes da consumação do crime fiscal, o ato voluntário do contribuinte (corrigindo ou dando os elementos necessários para a correta imposição fiscal) o isentasse de pena — implicou em ficar substituído o § 46 do Código Penal pelo preceito especial do § 410 (*ist durch* § 410 *ersetzt*). No entanto, admitia-se que a primeira parte do § 46 pudesse cobrir a tentativa em certas hipóteses, o que favoreceria o contribuinte infrator, que, com a prestação do devido, se isentaria de sanção penal, sem ter que denunciar-se à autoridade fiscal. Nesse sentido aponta a lição de dois acórdãos. Com a reforma do direito penal tributário alemão não houve qualquer modificação no ponto, segundo a jurisprudência, que os tantas vezes já citados BUSCHMANN e LUTHMANN dizem ser pacífica (*op. cit.*, pág. 95).

Propósito do presente capítulo deste artigo era demonstrar a existência de particularismos no chamado direito penal tributário. Os que se apontaram parecem ser suficientes para o fim colimado, inicialmente, em termos de síntese, imposta pelas dimensões do artigo.

5. *Sanatória dos principais crimes fiscais* — Entre nós, como se sabe, as infrações penais, relativas àquilo que se pode dizer ser material pertencente ao chamado direito penal tributário (ver nota oito retro), serão as mais expressivas as que constituem o crime de contrabando e descaminho (apenado no artigo 334 e seus parágrafos do ainda vigente Código Penal Brasileiro de 1940 e que será objeto do art. 375 e seus parágrafos do novo Código, que, a ser definitivo o previsto na última lei de adiamento — Lei n.º 5.857, de 7 de dezembro de 1972 — deverá entrar em vigor a primeiro de janeiro de 1974) e de sonegação fiscal, que, como direito novo para nós, foi definido na Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, a que os críticos com razão apontam vários defeitos (p.ex., o professor HELENO CLÁUDIO FRAGOSO, no seu aprofundado estudo, referido na nota onzena retro) e que passará a ser objeto do singelo artigo 376 do novo Código (*fraude contra o fisco*, segundo a marginal) e isso com propósito corretivo, pois foi obra da Comissão Revisora, que houve por bem de substituir o que previa, na esteira da suso aludida Lei 4.729, o anteprojeto da responsabilidade do sempre lembrado NELSON HUNGRIA (15).

---

(15) Com a sua indiscutível autoridade de reputado mestre do direito penal e de membro proeminente da citada Comissão Revisora, assim se pronuncia o Dr. FRAGOSO (pág. 70): "A ampla fórmula elaborada pela Comissão abrange todas as hipóteses previstas nos incisos do art. 1.º da Lei n.º 4.729, salvo o for-

Não obstante a modesta divergência consignada na nota infra, não vejo como negar ao novo artigo 376 méritos sobre o casuísmo do artigo primeiro da Lei n.º 4.729/1965). Mas o artigo 2.º de tal lei recita: "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, a ação fiscal própria". Esse dispositivo, porém, não é *solus peregrinus* na dispersa legislação brasileira, que contempla os delitos penalmente perseguíveis; assim, a Lei 4.357, de 16 de julho de 1964 (uma das muitas que vem alterando a legislação fiscal, a demonstrar a *labilidade* já inicialmente sublinhada neste artigo!), no artigo onze e suas alíneas, definiu como apropriação indébita (art. 168 do Código Penal em vigor) o não recolhimento, dentro

---

necimento e a emissão de documentos graciosos, que se inclue no inciso IV. Estes, porém, são puníveis, mais severamente, como falsidade documental. A superioridade da fórmula legislativa da Comissão reside também no fato de abranger situações não previstas na enumeração casuística da lei, como, por exemplo, o fato de organizar o contribuinte a sua própria insolvência".

Eis o texto do novo art. 376: "Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar qualquer outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, a pagamento de imposto ou taxa, se o montante do tributo sonegado ou a sonegar é superior ao salário-mínimo". A *pena* será: detenção, até um ano, ou o pagamento de vinte a cinqüenta dias-multa, sem prejuízo da multa fiscal. Com a devida consideração, que sempre tributei ao consagrado professor, eu, parece-me que — nada dizendo a respeito a erudita Exposição de Motivos, que antecede o novo Código Penal — sou levado a crer o que se trata de uma explicação *a posteriori*, nos moldes daquela que se fez para o primitivo art. 180 do atual Código, que previa para a receptação uma pena muito mais rigorosa do que para o furto simples — tendo na época, sem ninguém convencer, o ilustre co-autor daquele Diploma Penal, Dr. NELSON HUNGRIA, procurado defender o rigor (que veio a ser corrigido anos após pela Lei n.º 2.505/1955), com a alegação de ter sido erro da Imprensa Nacional...

Não me parece que tenha o legislador do artigo 376 sido bem inspirado no ponto, prevendo para a situação focalizada (delito meio, a ser absorvido pelo principal quando — o que não será raro — o próprio contribuinte relapso seja o autor da falsificação do documento) uma pena *de reclusão* (arts. 331 e 332 do novo Código Penal), *alta* — quando, para o crime principal, fica prevista uma de *detenção* e *das menores*, no sistema do Código. Isso sem deixar de observar que há que distinguir, se o oferecimento do documento gracioso foi anterior à consumação da almejada sonegação fiscal (caso em que haverá que se lembrar a figura da cumplicidade, que, no direito penal tributário se aplicará, como lembram BUSCHMANN e LUTHMANN, *op. cit.*, pág. 41 — a aquele... *der die eigentliche Tatbestandshandlung ausfübrt, nur als Gehilf qualifiziert zu werden, sofern er eben die Tat nicht als eigene, sondern als fremde will)* ou se o documento gracioso foi dado — fato muito comum em direito fiscal — para cobrir uma fraude já consumada, em que se tratará de vero favorecimento fiscal.

Quanto à referência a "organizar o contribuinte a sua própria insolvência" creio que será força de expressão, pois — se não houver eventualidade de prejuízo para o fisco ou intenção de sonegar tributos — não haverá crime fiscal, mas sim de outra natureza. Creio que se tratará da hipótese de dificultação fraudulenta da execução fiscal, a que me referí na nota 13, reportando-me ao exemplo da alienção fiduciária em garantia. Sem dúvida, o direito italiano conhece a chamada "falência fiscal", mas não o nosso; aliás, instituto difícil de definir, segundo A. D. GIANNINI *(Istituzioni di diritto tributario*, 5.ª edição, pág. 272, nota 10 — *L'istituto del fallimento c. d. fiscale non è facilmente definibile)*.

de certo prazo, dos tributos retidos ou recebidos por certos exatores privados do fisco (uma espécie dos rendeiros — rendeiros das bravas, rendeiro do verde e quejandos cobradores particulares a serviço do Fisco, dos tempos medievais). E, no § primeiro do questionado artigo foi mais além, prevendo: "O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal".

Essa última lei trouxe ainda um outro problema, de qualificação para fins penais, pois que em seu artigo 37 permitiu à União e Autarquias Federais delegar ao Banco do Brasil S.A., Banco do Nordeste do Brasil S.A. e Banco de Crédito da Amazônia S.A. a arrecadação de impostos, adicionais, taxas e contribuições — o que o posterior artigo 17 da Lei 4.503/64 veio a estender à rede bancária em geral (estabelecimentos bancários oficiais e privados) e, na falta destes ou de Exatoria Federal no local, às agências dos Correios e Telégrafos.

Não é aqui lugar para examinar a problemática jurídica, que poderá surgir (desvio dos impostos recebidos, insolvência da entidade financeira, etc.), face à admissão desses novos cobradores da União, mas sim dar realce a que o novo Código Penal não contempla nenhuma espécie de água lustral para os crimes fiscais, que corresponda àqueles dispositivos acima transcritos e que o projeto HUNGRIA mantinha, mas que a Comissão Revisora rejeitou. E o fez, esclarece seu douto membro, o professor HELENO CLÁUDIO FRAGOSO (estudo na revista citada, págs. 71/72), porquê: "A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido antes do início da ação fiscal é medida que somente tem cabimento em infrações leves, não punidas com pena privativa da liberdade. É *imoral* que, em se tratando de crime e de fraude dolosamente praticada, o arrependimento após a consumação tenha o efeito de extinguir a punibilidade. Essa disposição compromete a eficácia intimidativa da lei e servirá para aumentar o preço da corrupção administrativa praticada pela fiscalização. A comissão revisora do projeto HUNGRIA, como é óbvio, eliminou esse dispositivo". (16)

---

(16) O professor tem toda razão quando (pág. 67) preleciona: "Estamos convencidos de que a incriminação da fraude fiscal constitui, num país como o nosso, importante elemento de uma séria política tributária. Esse tipo de ilícito, entre nós, não ofende o *mínimo ético* e o cidadão não tem consciência de que o cumprimento da obrigação tributária constitui um dever cívico, cuja transgressão ofende gravemente à economia pública, e, pois, interesses fundamentais da comunidade".

Mas somos latinos e, por isso, não admira que não tenhamos ainda alcançado o nível moral que, com boa razão patriótica, o ilustre professor deseja ver, através do direito penal, implantado no país.

O mal não é apenas deparado no Brasil; o egrégio HENRY LAUFENBURGER, em seu livro *Revenu, Capital et Impôt*, 3.ª edição, págs. 293/294 — observa, também: *En France, l'opinion publique ne paraît nullement choquée des faits de fraude fiscale. Toutefois, la parfaite honnêteté fiscale est une vertu exceptionnelle qui n'existe peut-être que chez les Anglais.*

Os espanhóis AMORÓS RICA e H. RODRIGUEZ *(Contribución general sobre la renta*, págs. 309/310): ... *de todos los fraudes, los delitos fiscales son los únicos que no producen alarma social...*

Não obstante o rigor dessa explicação, pessoalmente não me parece que o projeto HUNGRIA devesse ser censurado no ponto e que o egrégio penalista tivesse ficado insensível a um possível incremento da corrupção administrativa praticada pela fiscalização, que, a existir, tanto ocorrerá com o dispositivo, como sem ele, como parece óbvio. Homem experimentado como era, o autor do projeto deve ter ponderado e se inclinado pela manutenção do princípio da extinção da punibilidade pelo pagamento, dado o interesse fiscal predominante em receber o devido. O novo Código, em outros crimes (p.ex., art. 179 e art. 348, § 4.º), admite que a reparação do dano antes da sentença — apesar de previstas penas privativas da liberdade — possa servir como causa extintiva da punibilidade e isso por motivos práticos, que não serão diferentes para o crime de sonegação fiscal. Não se pode negar que a sociedade, de modo mediato ao menos, seja ultrajada pela prática da sonegação fiscal, mas o legislador, quando prevê a sanção penal, tem em vista, de modo direto, a proteção de um determinado bem jurídico, isto é, da pretensão do Estado em receber de modo integral todas as espécies de impostos (SUDAU, *op. cit.*, pág. 40: *Das... geschützte Rechtsgut ist der Anspruch des Staates auf den vollen Ertrag aus jeder einzelnen Steuerart*).

A *oblação* (17) no caso atende ao direito fiscal e dificilmente será mantido o rigor pretendido pelo novo Código Penal. A labilidade da legislação fiscal se encarregará de servir de veículo à restauração do princípio, sem se preocupar com os *motivos éticos* apontados como justificadores da sua supressão. O legislador fiscal não é muito propenso a respeitar aquilo que se poderia chamar de sentimento ético "pequeno burguês"; com a mesma facilidade com que (sem preocupar-se com uma possível alegação de imoralidade — indiferente inclusive a casos de torpeza bilateral, tão significativos para os doutores do direito penal!) — tributa os "rendimentos das barregãs", às quais não hesitará em ameaçar com o crime de sonegação fiscal — não terá qualquer escrúpulo em considerar o ressarcimento pleno do Fisco como água lustral, no caso que se focalizou. Os argumentos do Fisco são conhecidos, aliás (18); um deles será seu interesse na autodenunciação (*Selbstanzeige*) do contribuinte refratário, que se malogrará, não se lhe ofereça, como incentivo, a possibilidade de livrar-se da repressão penal.

O direito fiscal tudesco, antes da reforma do capítulo relativo às sanções penais, já contemplava, mediante certos requisitos, os efeitos extintivos da

(17) O termo *oblação* deve-se a VINCENZO MANZINI, *Diritto Penale*, edição de 1950, vol. III, págs. 572 e seguintes, o qual, energicamente, afirma ter sido ele (pág. 579, nota 2) quem, pela primeira vez, enunciou o conceito.

(18) Os franceses não falam em oblação, mas sim em faculdade de transação do Fisco, que não poderá dispensar o pagamento do imposto devido, mas sim as sanções. Os argumentos, a favor do que chamam de *transaction règlement amiable*, são, segundo LOUIS FORMERY, *Les impôts en France* (Presses Universitaires de France, 1946), vol. II, pág. 423 — *Ce droit a paru indispensable, en raison de: — l'importance, parfois énorme, des pénalités inscrites dans la loi, avec une simple intention d'effet préventif; — la nécessité de tenir compte des récidives, de l'intention, de la bonne foi, des ressources du contrevenant, etc; — l'intérêt pour l'État de toucher rapidement, sans procès, ce que le délinquant accepte de payer. — On le justifie d'ailleurs en rappelant que les pénalités sont autant une réparation qu'une sanction.*

ação penal através da autodenunciação e pagamento, dentro de certo prazo, do devido (principal sonegado, coimas, juros da mora, etc). A reforma, de que venho tratando, manteve o instituto para o caso de sonegação fiscal (excluindo as hipóteses aduaneiras), sem atender às objeções morais, mas sim ao interesse preponderante do Erário. Preponderaram razões de direito público (*rechtsstaatlichen Erwägungen*), dizem BUSCHMANN e LUTHMANN (*op. cit.*, págs. 90/91), acrescentando que se tornaram dominantes, outrossim, considerações de política fiscal, já que o Fisco, em primeiro plano, estará interessado na percepção afinal do que lhe for devido (19). Daí, o instituto ser completado e regulado no § 395 e suas alíneas da RAO, no texto contemplado pelo novo direito penal tributário alemão.

Em torno desse instituto, na sua atuação, surgem certos problemas, havendo uma interessante casuística, que não cabe nos limites deste artigo analisar, já que o meu propósito, modesto e inicialmente demarcado, foi o de dar os traços marcantes do *novo* direito penal tributário alemão, cuja orientação o legislador do artigo 376 do nosso novo *Código* não quis ou soube aproveitar, não obstante a excelência da fonte — uma vez que ninguém ousa discutir o bom senso e alta técnica do direito fiscal alemão.

Resta aguardar, face à labilidade das normas fiscais, se o novo artigo 376 chegará a viger, uma vez que, pessoalmente, não acredito que, face ao preponderante interesse fiscal dos dias que correm, tenha condições de viabilidade. E cabe ficar na expectativa, a ver se os doutores do direito fiscal, sempre tão zelosos no resguardo dos particularismos desse ramo do direito público, irão conformar-se com a argumentação moral, que se diz ter informado o legislador penal do art. 376 ou se punirão pela prevalência de motivos de interesse fiscal, como fizeram, de recente e vitoriosamente, seus colegas alemães e como é de doutrina e lei assentes entre os franceses, como se demonstrou acima. — Janeiro de 1973.

(19) Os reputados especialistas de direito penal tributário, HANS EHLERS e HEINZ LOHMEYER, na quarta edição (edição de luxo, de 1969), inteiramente refundida, de seu tratado *Steuerstraf-und Steuerordnungs widrigkeitenrecht*, página 41, dizem tratar-se de faculdade *imfinanzpolitischen Interesse wünschenswert*. E que serve para restaurar a paz fiscal *(den Steuerfrieden wiederzugewinnen)*.



Direito Financeiro



Considerações jurídicas sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal e algumas questões atinentes ao Ministério Público

CARLOS ROBERTO LIMA PAGANELLA,
HERIBERTO ROOS MACIEL
TÊMIS LIMBERGER (*)

1. Introdução - **2.** Aspectos gerais da LRF- **2.1.** Natureza jurídica das normas contidas na LRF– **2.2.** LRF no tempo - **3.** Da inconstitucionalidade formal **4.** Das inconstitucionalidades materiais – **4.1.** Da fixação de percentuais, em face da Constituição - **4.2.** Da redução de gastos com pessoal - Da separação de Poderes e a autonomia administrativa funcional e financeira do MP – **4.3.** Dos contratos de terceirização - **4.4.** Óbice à aplicação integral da LC 101/00, face às garantias individuais dos membros do MP - **4.5.** Definição dos limites de despesa total com pessoal - uma proposta de interpretação dos arts. 18 e 19, § 1º, VI , da Lei – **4.6.** Da imposição de limites legais aos gastos com inativos e pensionistas– **4.6.1.** Os benefícios de Seguridade Social – **4.6.2.** Os gastos com inativos e pensionistas- **5.** Da questão das elegibilidades – **6.** Os princípios da proporcionalidade e razoabilidade e a aplicação da lei - **7.** Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

Recentemente foi promulgada a Lei de Responsabilidade Fiscal, que consiste na Lei Complementar n.º 101, de 4/5/2000. A nova legislação louvou-se em experiências de implementação de política de metas inflacionárias em países que adotam a forma parlamentar de governo (tais como: Nova Zelândia, Canadá, Grã-Bretanha e Alemanha) onde os Ministros são politicamente responsáveis perante o Legislativo. Nesta importação direta de modelo, o legislador desconsiderou as especificidades do Estado brasileiro que é o sistema presidencialista.

O intuito da lei, a toda evidência, é buscar um equilíbrio nas contas públicas. Comete, não obstante, algumas impropriedades do ponto de vista legal, que serão examinadas.

Uma das primeiras questões a serem analisadas é a natureza jurídica da referida lei, a fim de situá-la no contexto legal.

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 13 (3ª Fase), jan./jun. 2001, p. 55-91.

2. Aspectos Gerais da Lei de Responsabilidade Fiscal

2.1. Natureza Jurídica das Normas Contidas na LRF

Trata-se de lei que estabelece princípios fundamentais e normas gerais de finanças públicas voltadas para a responsabilidade e controle na gestão fiscal – regime de gestão fiscal responsável -, integrando um conjunto de medidas do Programa de Estabilidade Fiscal – PEF, apresentado à sociedade brasileira em outubro de 1998, tendo como objetivo a drástica e veloz redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao PIB, contando com o apoio do FMI, contemplando medidas de curto prazo e de natureza estrutural.

O âmbito material específico da lei em estudo é o Direito Financeiro, composto pelo conjunto de normas e princípios que regem a arrecadação, a gestão patrimonial e os dispêndios efetuados pelo Estado no desenvolvimento das atividades que lhe são inerentes, segundo Fábio Fanucchi. [1]

Como se verifica facilmente, não cuidou o constituinte de sistematizar o conteúdo da matéria financeira. Não obstante, a leitura abrangente do Capítulo II, do Título IV, da Constituição permite inferir que o direito financeiro compreende as disposições normativas versando sobre plano plurianual (art. 165, item I e § 9°, item I), diretrizes orçamentárias (art. 165, item II e § 9°, item I), orçamento anual (art. 165, item III e § 9°, item I), gestão financeira e patrimonial (arts. 164, § 3° e 165, § 9°, item II), instituição e gestão de fundos (*idem*), dívida pública (arts. 163, itens II e IV e 164, § 1°), concessão de garantias (art. 163, item III), fiscalização das atividades financeiras e planejamento em relação àquelas que integram o setor público (art. 163, itens V e VII), moeda (art. 164, *caput* e § 2°; 21, VII e 22, VI), câmbio (art. 163, item VI), juros (art. 164, § 2° e 192, § 3°) e, de um modo geral, tudo o que consta do art. 192 (sistema financeiro nacional) e repercute, direta ou indiretamente, sobre as finanças públicas.

Embora concentre a matéria de finanças públicas no Capítulo II do Título VI (arts. 163 a 169), a Constituição em vigor também a regula em outras normas dispersas pelo seu texto, por exemplo, arts. 21, 23 e 30, pertinentes à discriminação da despesa pública; arts. 21, VII, 22, VI e 48, IV, emissão de moeda e medidas necessárias à sua estabilidade; arts. 70 a 75, fiscalização orçamentária; art. 99, sobre o orçamento do Poder Judiciário *etc.*

De observar, ademais, que nossa Carta Magna estabelece competência concorrente para legislar sobre direito financeiro a mais de um ente federado, art.

---

[1] *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Resenha Tributária, 1980, vol. I, p. 5.
Para Geraldo Ataliba, o conjunto sistemático e orgânico de normas recebeu, em razão da natureza do seu objeto, a designação de direito financeiro, conceituando-o como: "*o conjunto de princípios e normas jurídicas que regem a atividade financeira do poder público*", dividindo, por comodidade científica, à semelhança da classificação supra, o direito financeiro, nos capítulos de: direito tributário, direito orçamentário, contabilidade pública, entradas e receitas não coativas; fiscalização e controle financeiro e crédito público (**In** *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*, Ed. RT, 1969, pp. 33-4).

24, inciso I, de tal sorte que, no âmbito do mesmo campo material, reserva-se ao ente central (União) parcela de competência para estabelecer diretrizes, bases ou fundamentos que conferirão, nacionalmente, sentido uniforme à matéria, sem excluir da partilha de competência os entes parciais, no que toca aos interesses e peculiaridades de sua autonomia local .

Por fim, embora a LRF contenha diversos dispositivos sobre matéria orçamentária, aguarda-se a edição de lei complementar nacional, prevista no art. 165, § 9º, I e II, da Constituição da República, fixando normas gerais, definindo prazos e procedimentos para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Continua em vigor, portanto, até a promulgação da lei complementar referida, a Lei n.º 4.320/64, que foi recepcionada pela Constituição de 1988, com força e eficácia de lei complementar, no que for compatível, consoante adverte IVES GANDRA MARTINS. [2] E, também, agora, no que não conflitar com a LRF (LC 101/00).

2.2. LRF No Tempo

É verdade que o princípio da anualidade [3] não tem mais *status* constitucional preciso, determinado, mas liga-se aos demais princípios orçamentários, vale dizer, aos da unidade, universalidade, eqüidade entre as regiões e exclusividade.

> *À medida que temos o princípio do planejamento ou da programação adotado na CF, art. 165, através de três instrumentos de planejamento orçamentário: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária, chega-se à conclusão de que a lei orçamentária anual deve respeitar as diretrizes orçamentárias e ambas devem guardar harmonia com o orçamento plurianual (CF, arts. 165, § 7.º, 166, § 4.º, 167, § 1.º). E os três instrumentos devem estar afinados com o planejamento global - econômico e social (CF, 165, § 4.º).*

O plano plurianual representa os programas e metas de governo, de longo prazo, vale dizer, o planejamento conjuntural para a promoção do desenvolvimento econômico, equilíbrio regional e estabilidade econômica. E a lei de diretrizes orçamentárias constitui-se em orientação ou sinalização, embora não criando direitos subjetivos para terceiros, nem tampouco tem eficácia fora da relação entre os Poderes do Estado, não vinculando o Congresso Nacional quanto à elaboração da lei orçamentária; o mesmo não se pode extrair da lei orçamentária.

---

[2] *Comentários à Constituição do Brasil*, vol. 6, t. II, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 247.

[3] Como anota RICARDO LOBO TORRES (in *O orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 202), embora se tenha estremado do princípio da anualidade tributária, a anualidade orçamentária ainda cumpre papel fundamental ao Estado Democrático de Direito, consagrada nas mais importantes Constituições, ainda que, por vezes, combinado com a plurianualidade.

A Lei Orçamentária – lei de meios – CF, 165, § 5.º – compreende o orçamento fiscal, o de investimentos das empresas estatais e o da seguridade social. Informam e conformam o orçamento fiscal as normas complementares – L 4.320/64, a LDO e, agora, a LC 101.

O orçamento cumpre três funções primordiais: função política, econômica e reguladora. Quando a Lei Complementar 101 estabelece prazos imediatos de adequação da despesa com pessoal aos percentuais idealizados, exercita apenas a função reguladora, fazendo tábula rasa da função política, que é revelada pela necessidade de planejamento, compartilhada com a participação do Congresso na elaboração do orçamento, através da prévia orientação e as metas traçadas na lei de diretrizes orçamentárias e a opção quanto ao montante de gastos públicos e mesmo ao tamanho do Estado.

Ignora, pois, que há um exercício orçamentário em curso, que fora objeto de interferência e relacionamento entre os Poderes do Estado na peça orçamentária aprovada no ano anterior.

A adaptação imediata das despesas com pessoal dentro do próprio exercício financeiro atual, especialmente das metas quadrimestrais de despesas de pessoal (arts. 22, *caput*, seu parágrafo único, e 23), significam clara e inequívoca interferência na execução orçamentária aprovada nas Casas Legislativas no ano pretérito.

Não se agride apenas a autonomia da lei de diretrizes orçamentárias, mas a própria idéia de execução orçamentária autônoma, quando se pretende aplicar imediatamente as metas de adequação impostas pela União, via lei complementar, aos Estados e Municípios.

É preciso ter presente, de outra banda, que a Lei Federal n.º 4.320/64 não foi revogada, continuando a viger, naquilo que não confronta com a novel lei complementar. A LC 101 não dispôs sobre a fixação do exercício financeiro, de modo que o comando a que se reporta o art. 165, § 9º, inc. I, da CF ainda é o que dispõe o art. 34 da Lei Federal n.º 4.320/64, vale dizer, que o exercício financeiro coincide com o ano civil. E o art. 35 dispõe que pertence ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas (inc. II).

Quer dizer, a lei em vigor adota, além do regime de caixa (art. 35, inc. I), o regime de *exercício ou competência* para as despesas legalmente empenhadas, pagas e não pagas, que se constituem, assim, no total das despesas realizadas durante a execução do orçamento no respectivo exercício financeiro. Claro que isso pressupõe, como anotam J. Teixeira Machado Junior e Heraldo da Costa Reis [4], a prévia autorização no orçamento ou em créditos adicionais, ou mesmo mediante remanejamentos autorizados em lei específica e respeito ao processo licitatório ou dispensa de tal.

No entanto, a aplicação imediata da Lei Complementar 101, com as metas restritivas à execução orçamentária do presente exercício representa interfe-

[4] *A Lei 4.320 Comentada*. 22ª. ed., Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Administração Municipal, pp. 69-70.

rência da União que desborda das restrições alinhavadas no art. 167 da CF, afasta-se da competência concorrente para editar normas gerais e desrespeita o campo de autonomia dos entes federados, que tiveram seus orçamentos aprovados e os estão a executar em obediência ao princípio da anualidade.

Conviria assinalar com RICARDO LOBO TORRES que os princípios da irretroatividade, da anterioridade e da anualidade são princípios vinculados à idéia de segurança jurídica, lembrando que *"De nada adiantaria a Constituição proclamar que a República Federativa do Brasil é justa e segura, posto que tais valores só se concretizam pelos princípios, subprincípios e normas que se afirmar na prática constitucional"* e que *"Os princípios representam o primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se vinculam"*. [5]

Ao depois, ao admitir-se a aplicação imediata, no curso do orçamento, de metas restritivas, que estavam, originariamente, de acordo com o previsto à execução orçamentária, significa tolher a peça orçamentária aprovada no ano anterior, desbordando do limite ao poder interventivo do Estado Democrático de Direito.

Como discorre EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM [6], a anualidade representa expressiva manifestação do postulado da segurança jurídica, constituindo-se em um limite ao poder interventivo do Estado. Representa uma restrição aos Estados-membros da federação, ao Ministério Público e aos Poderes Legislativo e Judiciário, comprometendo o interesse público. A adaptação em período menor que um ano seria insuficiente para a realização dos objetivos públicos já previamente aprovados com a lei de meios.

Deste modo, conclui-se que os limites estabelecidos no art. 22, e seu parágrafo único, e 23, ambos da LC 101, só passam a viger a partir do próximo exercício, ou seja o ano de 2001.

3. DA INCONSTITUCIONALIDAE FORMAL

O conteúdo da LRF é da iniciativa do Presidente da República e, por esta circunstância, tem início na Câmara dos Deputados, conforme art. 64, *caput*, da CF.

É princípio basilar do Federalismo o bicameralismo, que consiste em que o projeto que iniciar em uma das Casas do Congresso Nacional tem de ser revisto pela outra. Nos casos em que for emendado o projeto de lei, tem de voltar à outra Casa, para reapreciação, já que sofreu alterações. Esta regra basilar do procedimento legislativo está prevista n'o parágrafo único do art. 65, da CF e tem de ser cumprida.

O projeto de LRF teve modificações importantes no Senado Federal que não regressaram à Câmara de Deputados. Assim, foi suprimida a competência da

---

[5] *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 4ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1997, pp. 78-9.
[6] Ver: *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994, p. 21.

Câmara de revisar as emendas estatuídas pelo Senado.

Foram alterados os arts. 3º, 5º, 20 e 63, da LRF, em conseqüência das Emendas nº 1, da Comissão de Constituição e Justiça e Emendas nºs 2, 3 e 4, da Comissão de Assuntos Econômicos, todos do Senado Federal.

O Senado retirou do *caput* do art. 20, da LRF, a referência, segundo o qual a repartição dos limites globais dessa despesa obedeceriam ao disposto nos seus incisos: "caso não seja fixada na Lei de Diretrizes Orçamentárias", passando a dispor seu enunciado em parágrafo específico.

Pela redação dada ao dispositivo no *caput* do art. 20, da LRF, a prevalência era de que os percentuais estabelecidos somente se aplicariam em caso de não serem estabelecidos pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A Emenda aprovada no Senado inverteu o sentido da proposição, fazendo com que a prioridade fosse dada aos percentuais fixados na LRF e não na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A redação original desse artigo da Câmara dos Deputados tornava impossível o veto presidencial apenas à parte em que se referia à Lei de Diretrizes Orçamentárias. A mudança efetuada pelo Senado destacou e colocou no § 6º a referência à Lei de Diretrizes Orçamentárias. Em assim o fazendo, alterou todo o sentido político da norma que fora aprovada pela Câmara. O Presidente da República vetou expressamente este parágrafo. A emenda proposta pelo Senado foi um artifício que permitiu ao Presidente desfigurar o sentido original do dispositivo legal.

Desta forma, o devido procedimento legislativo previsto na Constituição foi maculado, devendo os dispositivos invocados anteriormente na LRF serem inquinados de inconstitucionalidade por vício formal.

4. Das Inconstitucionalidades Materiais

4.1. Da fixação de Percentuais em Face da Constituição

O art. 20, II, "d", fixa um percentual de 2% para o Ministério Público dos Estados.

Entende-se que tal é inconstitucional porque viola o Princípio da República Federativa do Brasil, previsto nos artigos 1º e 18, da CF. Os entes da Federação Brasileira [7] são: a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

O Estado Federal divide-se em províncias (ou Estados) politicamente autônomas, possuindo duas fontes paralelas de direito público: uma em âmbito nacional e outra provincial (estadual). Por isso, denominado o Estado Fede-

[7] Os entes do constitucionalismo clássico, desde o modelo norte-americano, são: a União, os Estados-membros e o Distrito Federal.

ral, um Estado formado pela união de vários Estados, é um Estado de Estados. Tem-se duas esferas de governo distintas, uma federal e outra estadual.

Daí se extrai que os Estados membros são dotados de autonomia, enquanto a União é dotada de soberania. [8]

A autonomia dos Estados manifesta-se através de governos próprios e competências exclusivas.

Está dentre a autonomia a capacidade de auto-organização dos Estados, dentre elas a fixação de seus gastos, desde que observado o limite global de 60%, estabelecido no art. 19 da referida lei, que é fundamentado no art. 169, da CF.

Desta maneira, somente a Constituição está autorizada a fixar porcentuais (tal como o fez na verba de educação, prevista no art. 212, *caput*, CF) não podendo o regramento infra-constitucional fazê-lo.

Neste diapasão, houve discriminação exaustiva no âmbito federal, abocanhando espaço dos Estados-membros. E, ainda, a revogação completa da autonomia financeira dos Poderes. Tal como posto na lei, as finanças serão reguladas pelos agentes administrativos do Banco Central.

A divisão de competências é a chave da estrutura do poder federal. A competência é a grande questão do federalismo, é um problema típico do Estado Federal.

O art. 24, I, da CF preceitua que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar **concorrentemente** sobre direito financeiro.

A competência concorrente é entendida como a edição de normas gerais e normas específicas para os Estados. A União não pode restringir a autonomia dos Estados ou a independência dos Poderes.

Dentre os Princípios Fundamentais estruturantes do Direito Constitucional pátrio, estão a República Federativa do Brasil (arts. 1º e 18, da CF) e a Separação dos Poderes (art. 2º, da CF).

Devido a sua importância, foram erigidos em cláusulas pétreas, como forma de protegê-los da revisão constitucional. A forma federativa a separação de poderes, art. 60, § 4º, I e III, da CF.

Não pode, destarte, a União disciplinar amiúde os gastos dos Estados-membros, somente podendo estabelecer um patamar máximo de gastos para todas as entidades da federação, como forma de assegurar o equilíbrio federativo. Ao

---

[8] Soberania é conceito que acompanhava a figura do soberano. Identifica-se, no direito romano, com a "*suprema potestas*" ou, posteriormente, com o "*imperium*". O conceito clássico e a colocação como um dos elementos constitutivos do Estado é fornecido por Georg Jellinek, *Teoría General del Estado*, Albatros, 1970. Para o autor, a soberania é a capacidade de autodeterminação do Estado, por direito próprio e exclusivo. Tal se manifesta nas relações de direito interno e internacional. Atualmente, o conceito de soberania está enfraquecido com a denominada globalização, que mudou radicalmente a relação entre os Estados e a economia mundial, impondo-se a denominada soberania de mercado.

determinar alíquotas pré-estabelecidas, invadiu a competência dos Estados-membros e a sua capacidade de se auto-organizar.

Um Estado pode ter gastos diferenciados em virtude de necessidades diferentes. Por exemplo, despesa maior ou menor em segurança pública, em virtude de problemas sociais ou gastos em determinados setores, como maneira de fomentar algumas áreas da economia que se pretende desenvolver.

Desta forma, não é permitido à União imiscuir-se na administração dos Estados-membros e na sua necessidade de gastos diferenciados.

O § 5º do art. 20 permite a possibilidade de negociação, por ocasião da lei de diretrizes orçamentárias.

Impõe-se uma interpretação em conformidade com a Constituição, a fim de corroborar o sentido de autonomia dos Estados-membros na fixação dos percentuais de gastos diferenciados, em razão de suas peculiaridades.

Embora a *mens legislatoris* não vincule os intérpretes e aplicadores do direito, vale recordar as razões do veto do § 6º do art. 20 [9], como forma de reforçar a necessidade de interpretação em conformidade com a Constituição, prevista no art. 28, parágrafo único, da Lei nº 9.868/99.

A interpretação do art.20, § 5º, da LRF, em conformidade com a Constituição deve ser buscada para que seja declarada a possibilidade de negociação por ocasião da Lei das Diretrizes Orçamentárias, visando assegurar a autonomia dos entes da Federação.

Assim, deve-se deixar aos Estados-membros a possibilidade de negociar livremente os percentuais, já que estes conhecem as suas próprias necessidades. Na ausência de um patamar razoável de acordo em sua fixação, permanecem os índices estatuídos pela lei.

4. 2. Da Redução de Gastos com pessoal – Da Separação de Poderes e Autonomia Administrativa, Funcional e Financeira do Ministério Público

O desiderato da LRF é o de limitar o endividamento do setor público, porém avança, ilegitimamente, sobre a esfera de discricionariedade legislativa re-

[9] "Art. 20, § 6º – Somente será aplicada a repartição dos limites estabelecidos no *caput*, caso a lei de diretrizes orçamentárias não disponha de forma diferente."
Razões do veto: "A possibilidade de que os limites de despesas de pessoal dos Poderes e órgãos possam ser alterados na lei de diretrizes orçamentárias poderá resultar em demandas ou incentivo, especialmente no âmbito dos Estados e Municípios, para que os gastos com pessoal e encargos sociais de determinado Poder ou órgão sejam ampliados em detrimento de outros, visto que o limite global do ente da Federação é fixado na Lei complementar.
Desse modo, afigura-se prejudicado o objetivo da lei complementar em estabelecer limites efetivos de gastos de pessoal aos três Poderes.
Na linha desse entendimento, o dispositivo contraria o interesse público, motivo pelo qual sugere-se a oposição de veto." Presidência da República, Subchefia para Assuntos Jurídicos, Mensagem nº 627, de 4/5/2000.

servada aos entes federados, Poderes e Órgãos instituídos, como é o caso do Ministério Público. Deveria limitar-se à definição, conceituação, delimitação e explicitação das categorias jurídicas e institutos próprios do direito financeiro e constantes, explícita ou implicitamente, da Constituição Federal, não, porém, cair no campo de normatização específica da reserva de iniciativa legal, no âmbito da competência legislativa específica dos entes federados, especialmente no que diz com a autonomia administrativa do Ministério Público.

Tal ocorre com relação ao art. 9º, § 3º [10] e art. 22, parágrafo único, incisos II e IV [11], da Lei, que prevêem a redução de gastos e despesas com pessoal.

Ora, resta evidente que, ao ser estabelecido pela norma geral de responsabilidade fiscal a proibição de criação ou provimento de cargos de Promotor de Justiça (art. 22, parágrafo único, II e IV, LRF), ou mesmo a aplicação da sanção de limitação de repasses duodecimais garantidos pelo art. 168, da CF (art. 9º, § 3º, LRF), na hipótese de descumprimento dos cronogramas de execução orçamentária ou das metas de desembolso previstas pelo Poder Central, indisputavelmente, houve injunção indevida no sistema de garantias reservado, constitucionalmente, à Instituição para cumprir sua função de defesa da coletividade, acrescente-se, independentemente de, em realidade, constatar-se ou não o desajuste nos percentuais de endividamento preestabelecidos.

Significa, em outras palavras, o domínio do Poder Executivo (da União, dos Estados e do Município) sobre os demais Poderes e o Ministério Público. Clara a usurpação de atribuições em evidente distorção, desmandos ou desarmonia, acrescendo-se ao Executivo as prerrogativas de limitação dos duodécimos e de vedação à criação ou provimento de cargos no Ministério Público e Poder Judiciário, em detrimento da regularidade no cumprimento das funções constitucionais a estes reservadas.

---

[10] 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 nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.
§ 1º. (...)
§ 2º. (...)
§ 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.

[11] Art. 22. A verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 será realizada ao final de cada quadrimestre.
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:
I – (...)
II – criação de cargo, emprego ou função;
III – (...)
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 – (...)

Isso porque existe a repartição de competências para o desencadeamento do processo legislativo, corolário da independência harmônica dos poderes. Logo, assegurou-se a iniciativa de encaminhar projeto de lei que trate sobre a matéria de criação, provimento, admissão ou nomeação de cargos de Promotores de Justiça e seus servidores somente à Instituição do Ministério Público. O art. 22, parágrafo único, IV, prevê que, em caso de ultrapassar a despesa, não poderá haver a contratação de pessoal.

Este dispositivo de lei é inconstitucional , posto que viola a autonomia funcional e administrativa do Ministério Público (art. 127, § 2º) e a independência do Poder Judiciário (art. 93, I).

A contratação de pessoal deve ser determinada por cada organismo ou Poder, de acordo com suas necessidades de serviço. Seus membros são dotados de garantias constitucionais, que são a vitaliciedade, a inamovibilidade e a irredutibilidade de vencimentos, tal como previstas no art. 95, da CF.

Este dispositivo afronta diretamente a vitaliciedade e a irredutibilidade de vencimentos de seus membros. As garantias constitucionais são um atributo do cargo para o correto desempenho das funções e não simplesmente vantagens pessoais. Desta forma, não pode uma lei complementar suprimir garantias constitucionais.

Por problemas orçamentários, não pode ser estabelecido o corte de despesa através da redução de pessoal ou impedimento de contratação.

Ambas as garantias estariam violadas. A vitaliciedade, uma vez que, após ultrapassado o período do estágio probatório, os membros da magistratura e Ministério Público somente podem perder o cargo em virtude do trânsito em julgado de decisão definitiva e a irredutibilidade de vencimentos, porquanto a lei assegura que não haja perda patrimonial dos membros do Poder Judiciário e agentes ministeriais.

Assim, não pode a União disciplinar esta matéria, pois tal acarreta duas espécies de vícios.

Por primeiro, uma das expressões do Federalismo é a capacidade de auto-organização dos Estados e está a invadir a autonomia dos estados-membros. A divisão de competência, conforme já foi dito, é um dos núcleos básicos do Estado Federal. Trata-se do poder atribuído pela Constituição e a forma como o mesmo será repartido entre os entes federativos. Nesta matéria, direito financeiro é sob a modalidade concorrente. À União cabe a disciplina geral e aos Estados-membros a particular. A' toda evidência não está a União autorizada a legislar nesta seara, posto que cabe aos entes federativos. E, mais, nem os próprios Estados-membros estariam, visto que existem garantias constitucionais.

Por segundo, está ferindo a Separação dos Poderes. A harmonia e a independência dos Poderes é princípio basilar do Estado Democrático de Direito. É da evolução do constitucionalismo que o Estado como um todo e seus Poderes

se submetam à lei. Assim, não podem o Executivo e/ou o Legislativo suprimir garantias constitucionais do Poder Judiciário e da Instituição Ministerial, conforme a seguir se explicitará.

Vale consignar, nessa parte, excerto do julgamento proferido na ADIn Nº 126-RO [12], cujo aresto foi publicado na *RTJ* 138/363 e que adiante retornaremos ao comentário.

Por conseguinte, as competências legislativas, expressadas na Carta Magna, possuem a significação de um poder-dever, ou seja, na medida em que o ordenamento jurídico atribui a possibilidade de iniciativa de leis, tem-se como regra imperiosa o dever de respeitar as competências respectivas dos demais Poderes e da Instituição do Ministério Público.

Destarte, o princípio da harmonia entre os Poderes tem total relevância dentro da organização democrática do Estado de Direito e significa o respeito absoluto às regras de convivência, tendo como corolário a prevalência das respectivas autonomias administrativas.

Seria absurdo defender entendimento em contrário, de que a Lei Complementar 101/2000 pudesse vincular, direta ou indiretamente, o regime jurídico a ser aplicado aos servidores integrantes dos demais Poderes ou do Ministério Público, posto que ninguém aceitaria, por exemplo, que o Judiciário remetesse um projeto de lei proibindo qualquer contratação de agentes administrativos necessários ao desempenho da função pública do Poder Executivo, ou que o Ministério Público tivesse iniciativa legislativa de projeto de lei prevendo a proibição de diplomação de deputados federais, estaduais ou senadores, sempre que o percentual de despesas com pessoal pré-fixado tivesse sido excedido.

A Lei Fundamental prevê, no art. 2º, como um dos princípios basilares intangíveis, a independência e harmonia entre os poderes. Erigiu o princípio re-

---

[12] "Por outro lado, no Capítulo IV, do mesmo Titulo IV, mais precisamente no já transcrito artigo 127, § 2º, que é norma especial pertinente ao Ministério Público, é conferida a este último a iniciativa, junto ao Poder Legislativo, da proposta de criação e extinção de seus cargos e serviços auxiliares.
E tal competência tem razão de ser, em face da autonomia funcional, administrativa e financeira de que goza o Ministério Público, o que já foi amplamente demonstrado, objetivando possa o órgão "gerir com mais liberdade seus negócios".
Ainda que não esteja expresso no texto da Carta Magna ora citado, é certo que cabe à Instituição propor a fixação dos respectivos vencimentos, como corolário lógico do poder de propor a criação de cargos.
É óbvio que não se cria cargo sem a fixação do vencimento correspondente, pois o exercício de um cargo pressupõe e exige a percepção do vencimento.
Hely Lopes Meirelles, no seu *Direito Administrativo Brasileiro*, já anteriormente citado, ensina que: "A percepção de vencimentos pelo exercício de cargo é a regra da Administração brasileira, que desconhece cargo sem retribuição pecuniária. Pode haver função gratuita, como são as honoríficas e as de suplência, mas cargo gratuito é inadmissível na nossa organização administrativa. Diante deste princípio, resulta que todo aquele que for investido em cargo e o exercer como titular ou substituto tem direito ao vencimento respectivo" (p.396).
Portanto, se ao Ministério Público compete propor a criação de seus cargos, cabe-lhe, igualmente, a proposição dos vencimentos correspondentes a esses cargos."

publicano à cláusula pétrea (art. 60, § 4º, III – separação dos poderes); logo, todas as demais leis infra-constitucionais, à sua vez, hão de subordinar-se aos princípios fixados pela carta política, da qual o órgão que as elabora tira o poder de fazê-lo.

No que diz respeito com o Ministério Público, instituição tida por essencial à Justiça, restou assegurada a autonomia administrativa, funcional e financeira, cuja conseqüência constitucional é o poder de praticar atos próprios de gestão; praticar atos e decidir sobre a situação funcional do pessoal da carreira e dos serviços auxiliares, organizados em quadros próprios; propor ao Congresso (ou Assembléia Legislativa) a criação e extinção de seus cargos e serviços auxiliares, bem como a fixação dos vencimentos de seus membros e servidores; prover os cargos iniciais da carreira e dos serviços auxiliares, bem como nos casos de promoção, remoção e demais formas de provimento derivado, em consonância com o estatuído no art. 127, da CF. [13]

Referidas autonomias [14] foram reiteradas pela Lei nº 8.625/93, haja vista que, sem ditas prerrogativas, ficaria a Instituição à mercê do Poder Executivo,

---

[13] Art. 127. O Ministério Público é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.
§ 1º. São princípios institucionais do Ministério Público a unidade, a indivisibilidade e a independência funcional.
§ 2º. Ao Ministério Público é assegurada autonomia funcional e administrativa, podendo, observado o disposto no art. 169, propor ao Poder Legislativo a criação e extinção de seus cargos e serviços auxiliares, provendo-os por concurso público de provas e de provas e títulos; a lei disporá sobre sua organização e funcionamento.
§ 3º. O Ministério Público elaborará sua proposta orçamentária dentro dos limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias.

[14] A propósito, Hugo Nigro Mazzilli, em sua obra *O Ministério Público na Constituição de 1988*, p. 60, transcreve excerto de parecer de autoria de Hely Lopes Meirelles, publicado na revista *Justitia*, 123/185-6, esclarecendo que: "*Autonomia administrativa é a faculdade de gestão dos negócios da entidade ou do órgão, segundo as normas legais que o regem, editadas pela entidade estatal competente. Não se confunde com autonomia política, que é a prerrogativa de editar suas próprias normas e aplicá-las na sua organização e nas suas atividades, segundo os preceitos constitucionais e as leis superiores que instituem a entidade e delimitam a sua atuação. Por isso mesmo, a autonomia política só é concedida às entidades estatais – União, Estados-Membros e Municípios – ao passo que a autonomia administrativa pode ser atribuída a qualquer órgão ou entidade, que, em razão de seus objetivos, deva gerir com mais liberdade os seus negócios, ficando apenas vinculado (não subordinado) ao Poder que o instituiu.*
Autonomia financeira é a capacidade de elaboração da proposta orçamentária e de gestão e aplicação dos recursos destinados a prover as atividades e serviços do órgão titular da dotação. Essa autonomia pressupõe a existência de dotações que possam ser livremente administradas, aplicadas e remanejadas pela ***unidade orçamentária*** *a que foram destinadas. Tal autonomia é inerente aos órgãos funcionalmente independentes, como são o Ministério Público e os Tribunais de Contas, os quais não poderiam realizar plenamente suas funções se ficassem na dependência financeira de outro órgão controlador de suas dotações orçamentárias*". (grifamos)
(...)
Afinal, como ensinou Francisco Campos, "*toda vez que um serviço, por conveniência pública, é erigido em instituição autônoma, com capacidade própria de decisão, ou com a capacidade de decidir mediante*

com prejuízo de sua independência, como parece ser a *mens* dos dispositivos retro-apontados, sem adentrar-se, por ora, na discussão do mérito acerca dos percentuais orçamentários a serem obedecidos, fixados na Lei de Responsabilidade Fiscal, assunto a ser enfrentado em outro tópico.

ALEXANDRE DE MORAES [15] ressalta, também, a necessidade do respeito às garantias institucionais do Ministério Público, sob pena de suprimir-se garantia fundamental da própria sociedade.

Nessa mesma linha, reconheceu o STF que a Constituição garante implicitamente ao Ministério Público a autonomia financeira como complemento necessário da autonomia e da independência funcional, apesar de referir-se, expressamente, apenas às funcional e administrativa (ADIn 126-4, RO, STF, Pleno, *D.J.* 05.06.1992, p. 8.427, Rel. Min. **Octávio Gallotti**, *Lex* 169/48): *"Por ser decorrência da competência assegurada nos artigos 127, parágrafo 3º e 168 da Constituição Federal, não é com esta incompatível o art. 98 (**caput**) da Carta de Rondônia, que tornou explícita a autonomia financeira do Ministério Público. Por se conter na iniciativa para a criação de cargos, não é inconstitucional o inciso I do mesmo art. 98, que tornou explícita a competência do Ministério Público para propor a fixação de seus vencimentos."*

CELSO RIBEIRO BASTOS [16], dentre outros, refere-se à autonomia orçamentária, reforçando o entendimento de que está assegurado ao Ministério Público a autonomia financeira, quando analisa o § 3º do art. 127 da CF.

---

*juízos ou critérios da sua própria escolha, **excluída** a obrigação de observar ordens, instruções, injunções ou avisos de autoridades estranhas ao quadro institucional (Justitia, 123:155).E, sem autonomia financeira, sequer haveria efetiva autonomia institucional..."* (grifamos).

[15] "... As garantias institucionais do Ministério Público são garantias fundamentais da Sociedade e do regime democrático, impossíveis, portanto, de serem alteradas pelo constituinte derivado. A lição magistral do Ministro **Celso de Mello**, do excelso Supremo Tribunal Federal (*RTJ* 147/161), demonstra claramente essa assertiva: "Com a reconstrução da ordem constitucional, emergiu o Ministério Público sob o signo da legitimidade democrática. Ampliaram-se-lhe as atribuições; dilatou-se-lhe a competência; reformularam-se-lhe os meios necessários à consecução de sua destinação constitucional; atendeu-se, finalmente, a antiga reivindicação da própria sociedade civil. Posto que o Ministério Público não constitui órgão ancilar do Governo, instituiu o legislador constituinte um sistema de garantias destinado a proteger o membro da Instituição e a própria Instituição, cuja atuação autônoma configura a confiança de respeito aos direitos, individuais e coletivos, e a certeza de submissão dos Poderes à lei."

[16] **In** *Comentários à Constituição do Brasil*, vol. 4, tomo 4, Saraiva, 1997, p. 29):"A Constituição Federal, no sentido estrito das suas palavras, só assegura as autonomias administrativa e funcional. Destarte, no exame muito aligeirado da questão, poder-se-ia concluir estar essa instituição privada da autonomia orçamentária. Isso, na verdade, acaba não correspondendo, à perfeição, às prerrogativas de que desfruta o Ministério Público em matéria de elaboração, gestão e controle orçamentários. No entretanto, por força do presente parágrafo, fica o Ministério Público investido de uma prerrogativa própria aos Poderes da República, qual seja, a de elaborar a sua própria proposta orçamentária. Não há dúvida sobre ser esta uma faculdade que reforça substancialmente as prerrogativas do parágrafo anterior: a funcional e a administrativa. Não necessita, pois, o Ministério Público vir junto ao Executivo para encaixar as verbas destinadas à instituição no orçamento público correspondente. Bastará ele mesmo elaborar essa proposta. É óbvio que não é ele quem a aprova, mas o Poder Legislativo. De qualquer sorte, tem ele o condão de estabelecer essa ponte direta com o órgão das leis."

Ainda sob a ótica do Direito Financeiro, em consonância com o princípio implícito que se está a discorrer (autonomia financeira), uma das normas mais importantes ao Ministério Público consta do art. 168 da Constituição Federal, segundo o qual fica o Poder Executivo obrigado a, até o dia 20 de cada mês, entregar os recursos correspondentes à integral dotação orçamentária do Ministério Público, compreendidos os créditos suplementares e especiais, não se podendo admitir, portanto, quaisquer limitações ou reduções pelo Poder Executivo (art. 9º, § 3º, LRF).

É bem de ver que se o art. 127, § 3º, da Constituição Federal, estabeleceu que à Instituição compete a elaboração de sua proposta orçamentária, recebendo os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, gerindo e aplicando tais recursos, é porque, forçosamente, deve-se reconhecer, também, sua autonomia financeira, senão ficaria destituída de qualquer significado a garantia insculpida na Carta Magna, cujos benefícios reverterão, obrigatoriamente, na defesa dos interesses da sociedade. Esse o entendimento dos Ministros **Octávio Gallotti** e **Ilmar Galvão**, dentre outros, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 126-RO, antes mencionada, aresto publicado na *RTJ* 138/364-9.

O Excelso Pretório, atento às garantias que decorrem da natureza permanente da Instituição e da essencialidade de suas funções (art. 127, CF), mormente à garantia econômico-financeira que a instrumentaliza para o pleno funcionamento e ao efetivo exercício de seus misteres, a qual é deferida pelo art. 168, CF, também no MS 21.450 [17], decidiu de acordo com o aqui sustentado.

No mesmo sentido Hugo Nigro Mazzilli (em *Regime Jurídico do Ministério Público*, Saraiva, 1993, p. 78), reafirma o entendimento de que o Ministério Público está assegurado por uma série de prerrogativas que lhe garante independência perante outros Órgãos de Estado; logo, a nenhum poder poderá estar subordinado: "Ora, dotação orçamentária todas as unidades de despesas têm. O Ministério Público, entretanto, mais do que isso, por força da atual Constituição, elaborará sua proposta orçamentária dentro dos limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias (CR, arts. 127, § 3º, e 84, XXIII; Lei nº 8.625/93, art. 4º, § 1º), recebendo, em duodécimos, os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, inclusive créditos suplementares e especiais (CR, art. 168; Lei nº 8.625/93, art. 4º, § 1º). Esta última garantia é complemento necessário da autonomia e da independência funcional (...)".

[17] "O comando emergente do preceito inscrito no art. 168 da Constituição que impõe ao Poder Executivo o dever de entregar ao Legislativo, ao Judiciário e ao Ministério Público, até o dia 20 de cada mês, os recursos correspondentes às dotações orçamentárias que lhes são devidos, traduz uma irrecusável garantia instrumental destinada a dar concreção efetiva ao princípio constitucional da autonomia financeira de que gozam aqueles órgãos do Estado.
Destinatários da tutela constitucional em questão são o Poder Judiciário, o Poder Legislativo e o Ministério Público, em cujo benefício foi instituído, pela Carta Política, um direito subjetivo, oponível ao Poder Executivo, destinado a assegurar-lhes – pelo pontual repasse de recursos orçamentários a eles afetados – a normal execução das suas atividades e o regular desempenho dos serviços" (STF, Rel. o Min. **Octávio Gallotti**, *RDA* 189/307).
A mesma Corte Suprema, exercendo o papel de guardião do sentido e alcance da Constituição da República, em decisão constante de *RT* 728/116, assentou: "A norma inscrita no art. 168 da Constituição reveste-se de caráter tutelar, concebida que foi para impedir o Executivo de causar, em desfavor do Judiciário, do Legislativo e do Ministério Público, um estado de subordinação financeira que comprometesse, pela gestão arbitrária do orçamento - ou, até mesmo pela recusa de liberar os recursos nele consignados -, a própria independência político-jurídica daquelas instituições" (Min. **Celso Mello, in** AOR nº 69-DF).

Constitui-se, destarte, o direito constitucional ao repasse dos recursos duodecimais em "*direito público subjetivo*" do Ministério Público, como órgão sem personalidade jurídica, mas legitimado a defendê-los, pois dotado de personalidade judiciária e capacidade processual para opor-se ao Poder Executivo, buscando a garantia da integralidade de suas prerrogativas político-administrativas. Por essa razão, soa disforme e contrária à ordem jurídica constitucional qualquer tipo de regra que limite ou reduza o sistema de garantias deferido ao Ministério Público, como as hipóteses aventadas de vedação de provimento de cargos ou limitação de repasses orçamentários previstos nos dispositivos da LRF acima referidos.

Não pode haver, portanto, qualquer preponderância do Poder Executivo em face dos demais órgãos de Estado [18], mas tão-somente a divisão funcional com vista a facilitar o controle da execução orçamentária, porquanto o Governo não é o titular absoluto dos recursos financeiros existentes, impondo-se-lhe o alcance de verbas suficientes para que os demais órgãos estatais independentes possam cumprir suas funções institucionais, inclusive nas hipóteses de dotação orçamentária insuficiente.

Conseqüentemente, extrai-se a conclusão inarredável de que as despesas de pessoal com os membros do Ministério Público não podem se sujeitar ao cronograma de adaptação previsto no art. 70 (50% do excesso nos primeiros 12 meses e o restante nos 12 meses subseqüentes à entrada em vigor da Lei), ou a redução de percentual excedente pelas medidas preconizadas no art. 23, da LRF, caso estejam acima dos limites fixados no art. 20, II, "d", simplesmente porque dita Lei Complementar, de iniciativa do Poder Executivo, pretende subjugar toda a organização administrativa do Estado, violando autonomias de outros Órgãos e Poderes independentes da República, previstas na própria Carta Maior, sob pretexto de um Programa de Estabilidade Fiscal por ele (Poder Executivo) proposto. Devem prevalecer, nessas condições, as regras constitucionais que disciplinam o regime jurídico especial da carreira do Ministério Público (e outros Poderes) e o princípio intangível da separação dos Poderes, cuja tripartição consiste no fundamento do princípio republicano, ante a ameaça de

---

[18] Como acentua José Joaquim Gomes Canotilho, "a posição dos órgãos constitucionais de soberania é sempre uma posição 'equi-ordenada'. A Constituição considera-os a todos como órgãos constitucionais de soberania e, por isso, as relações intercorrentes entre órgãos que exercem funções de soberania são 'relações de paridade' e não relações de 'substituição' ou de 'subordinação'" (em *Direito Constitucional*, Almedina, 1995, p. 697).
Para Mazzilli (*Regime Jurídico do Ministério Público*, p. 98), sempre haverá de ser respeitada, pelo Poder Executivo, a proposta de orçamento encaminhada pelo Ministério Público, porque prevista "... nesta Constituição", de acordo com o disposto no art. 127, § 3º. Falece ao Poder Executivo, por outro lado, a possibilidade de reduzir a proposta do Ministério Público, tarefa que somente caberia ao Poder Legislativo, constando na nota 114, do livro supracitado, o seguinte: "Para impedir a redução de sua má proposta orçamentária pelo Poder Executivo, em dezembro de 1.993 o Ministério Público da União ajuizou mandado de segurança junto ao STF em defesa das garantias institucionais, tendo obtido liminar expedida pelo Min. **Carlos Velloso**."

contrariedade divisada pela imediata aplicação da LC 101/00, de forma uniforme a todos os agentes públicos.

Derradeiramente, é inconcusso que os membros do Ministério Público e a própria Instituição não estão inseridos na estrutura orgânica do Poder Executivo. Assim sendo, qualquer ato que importe em redução da independência dos Poderes estará em franca violação ao basilar princípio fundamental acima mencionado, como ocorre na hipótese em apreço, identificando-se, portanto, indícios de inconstitucionalidade por desrespeito ao princípio constitucional da separação dos poderes e da reserva de iniciativa para elaboração de ato normativo.

4.3. Dos Contratos de Terceirização

O art. 18, § 1º, da LRF afirma que: " *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".*

Ora, os órgãos públicos firmam contratos com empresas para execução de obras, serviços, compras e alienações, mediante, em regra, procedimento licitatório, como dispõe o inc. XXI do art. 37 da Constituição Federal. O Estado entabula contratos de administração pública [19] com essas empresas prestadoras de serviço ou de obras, com os parâmetros da Lei Federal n.º 8.666/93 e suas alterações posteriores. São contratos firmados objetivando resultados – a execução do serviço ou da obra, desimportando ao Estado os encargos com pessoal, que a prestadora assuma para cumprir o contrato.

A assunção da mão-de-obra e, portanto, dos encargos trabalhistas, é da empresa prestadora de serviços, e não do Estado. Não pode, pois, enquadrar-se como "*Outras Despesas de Pessoal*".

A terceirização de mão-de-obra prevista no dispositivo em comento – *sob o rótulo de substituição de servidores e empregados públicos* - é uma burla acintosa às regras de recrutamento de pessoal ao Serviço Público, dispostas no art. 37 da Constituição Federal.

Assim, diante de tarefas permanentes, a regra é a criação de cargos de provimento efetivo e recrutamento através de concurso público de provas, ou de provas e títulos, como dispõe o inc. II do art. 37 da Carta Federal. E para atribuições de direção, chefia e assessoramento, o preenchimento é reservado a cargos em comissão, de livre nomeação e exoneração, na forma dos incs. II e V do art. 37 da Constituição Federal. Qualquer dessas formas de provimento enquadra-se nas despesas com pessoal, sem qualquer discussão.

---

[19] Ou contratos públicos ou de direito público, na expressão de Toshio Mukai, à medida em que, mesmo quando a Administração esteja autorizada a firmar contratos de direito privado, há a determinação da aplicação de disposições típicas de Direito Administrativo e Financeiro à proteção estatal (**In** *O novo Estatuto Jurídico das Licitações e Contratos Públicos*. 2ª. ed., São Paulo: RT, 1993, pp. 53-6).

Mesmo as hipóteses de contratação emergencial de pessoal, dita por tempo determinado, dizem respeito à necessidade temporária de excepcional interesse público, como dispõe o art. 37, IX [20], da CF e disciplina a Lei Federal n.º 8.745/93. Mesmo na última e excepcional forma de admissão ao Serviço Público, contratam-se pessoas diretamente, e não por terceirização de mão-de-obra.

Em linha de conta, a admissão de pessoal, via contratação terceirizada de mão-de-obra, dita na lei complementar em estampa como "substituição de servidores e empregados públicos" caracterizaria verdadeiro ato de improbidade administrativa, pois atenta contra os princípios da administração pública [21], como dispõe o art. 11, *caput*, e seu inc. V, da Lei Federal n.º 8.429/92.

Assim, é inaceitável e inconstitucional (violação ao art. 37, incs. II, V e IX, da CF) que, via lei complementar, que tem por objeto a gestão fiscal responsável, abram-se as portas à gestão pública irresponsável e inescrupulosa, permitindo ao administrador público terceirizar mão-de-obra relacionada ao trabalho público. [22]

4.4. Óbice à Aplicação Integral da Lei Complementar 101/00, Face às Garantias Individuais dos Membros do Ministério Público

Importante observar, em relação à fixação de limites para despesas com pessoal do Ministério Público, que mais de 90% das despesas da Instituição são absorvidas com pessoal (ativo e inativo). O conceito ou definição da expressão legal – despesas com pessoal – merece aguçada reflexão, para correta aplicação da LRF. A existência do Ministério Público dá-se em função de seus órgãos de execução, os Promotores e Procuradores de Justiça (ou da República, do Trabalho *etc.*) – o elemento humano (pessoal) personifica a própria atividade-fim determinada pela lei. Representa, então, menor repercussão no montante das despesas orçamentárias, os gastos com o quadro de servidores da instituição e as

---

[20] E mesmo assim, essa modalidade desserve ao atendimento de atividades permanentes; no Rio Grande do Sul, o Tribunal de Justiça já julgou inconstitucional lei municipal frente à Carta Estadual, que, no inc. IV do art. 19, reproduz o comando da CF, sob o argumento de que é inadmissível a contratação temporária de servidores públicos sob regime especial para atender a atividades permanentes do Município (TJRS - ADIn 70000646679 – Tribunal Pleno – rel. Des. **Araken de Assis** – v.u. – j. em 15.05.2000).

[21] Nesse sentido, ver: Pazzaglini Filho, Marino; Rosa, Márcio Fernando Elias e Fazzio Júnior, Waldo. *Improbidade Administrativa*. 2ª. ed., São Paulo: Atlas, 1997, pp. 119-25. No mesmo sentido: Osório, Fábio Medina. *Improbidade Administrativa*. 2ª. ed., Porto Alegre, Síntese, 1998, p. 216.

[22] Nesse sentido, há que estar atento à lição do Pretório Excelso, vazada na seguinte ementa: "*Ação direta de inconstitucionalidade. Ensino público estadual. Servidores públicos contratados. Imposição de vínculo jurídico com a administração pública. Medida cautelar deferida. O reconhecimento de relações jurídicas do Estado com agentes que prestam serviços administrativos e de manutenção e conservação nos estabelecimentos de ensino público, inclusive em círculos de pais e mestres, sem a prévia observância da exigência constitucional do concurso público, representa o elemento causal dos comprovados prejuízos ao Erário estadual. Essa particular circunstância caracteriza situação configuradora do periculum in mora e recomenda, por isso mesmo – associada a relevância jurídica do tema – o deferimento do provimento cautelar postulado.*" (STF – ADIn 181/RS – Tribunal Pleno – rel. Min. **Celso de Mello** – v.u. – j. em 14/2/1990 – *DJU* de 20/4/90, p. 3048).

despesas de capital (construção de obras e serviços de manutenção, aquisição de equipamentos *etc*).

Uma leitura possível do conteúdo normativo das regras referentes a pessoal é a de que a remuneração dos agentes do Ministério Público não deve compor o cálculo do percentual-limite (2%) imposto pela LC 101/00. É que, no caso dos demais entes federativos, por força da emenda reformista 19/98, art. 169, § 4º, CF, quando não for possível o cumprimento das metas estabelecidas pela Lei Complementar, mesmo reduzindo-se em 20% as despesas com CC e FG e exonerando-se servidores não-estáveis, será possível a demissão de servidores estáveis, autorizando-se, destarte, a perda do cargo como medida para redução de despesas com pessoal (a mesma medida prevista nos arts. 22, 23 e 70, LRF) . No caso do Ministério Público, isso não seria possível, já que, no regime jurídico especial da carreira, seus membros detêm a garantia constitucional da vitaliciedade (art. 128, § 5º, "a", CF), somente podendo perder o cargo por competente ação cível para essa finalidade (art. 38, § 1º, LONMP), ao revés dos demais servidores públicos (verdadeiros destinatários da nova "Lei de Responsabilidade Fiscal") destituídos dessa prerrogativa na função pública.

Vale registrar que não houve nenhuma alteração da natureza jurídica das funções exercidas pelos membros do Ministério Público ou de sua carreira pelos atos reformistas da Carta de 1988, com o que conclui-se que seu regime retribuitório também não poderá ser validamente alterado, muito menos sujeitar-se à adaptação ou limitações orçamentárias para atender às prescrições da LC 101/00, no que toca à satisfação das despesas com pessoal dessa ordem (agentes públicos especiais). Ao revés, a aludida LC 101/00 é que está subordinada hierarquicamente às disposições da Carta Maior que regulam as carreiras constitucionais, a elas não podendo contrapor-se.

Preocupa o previsto no art. 9º, § 3º e 23, §§ 3º e 4º da LC 101/00 – a limitação de valores financeiros ou suspensão dos repasses de recursos correntes ou de capital ou de qualquer assistência financeira , caso não observado o cronograma de adaptação aos limites para despesas com pessoal. Se não será possível a exoneração de Promotores e Procuradores de Justiça, para adaptação à Lei Complementar, estará a remuneração dos agentes do Ministério Público ameaçada, face à impossibilidade de pagamento, decorrente da retenção das dotações orçamentárias ministeriais?

A resposta é, peremptoriamente, negativa. Como dito antes, não se aplicam as regras que tratam da redução das despesas globais com pessoal inativo e com órgãos de execução do Ministério Público (ativos), porquanto as leis devem respeitar os direitos adquiridos, as vantagens individuais, ainda que ligadas ao exercício de funções públicas (art. 5º, XXXVI, CR). Os direitos adquiridos dizem respeito aos direitos e garantias individuais dos membros do Ministério Público. O art. 60, § 4º, IV (os direitos e garantias individuais) [23] restaria

[23] Adverte Hugo Nigro Mazzilli (in "A Reforma Constitucional e as Garantias da Magistratura", Jornal Síntese, fev/98) que "... é obrigatório ao legislador infraconstitucional (e como

contrariado se aplicada, em sua literalidade, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, ante a ameaça de corte nas remunerações. Não somente a Instituição estaria atingida, mas, de forma contundente, as pessoas individuais e os direitos dos membros que a integram.

Em resumo, não há, segundo a ordem constitucional vigente, possibilidade de redução das despesas globais com pessoal do Ministério Público, se tais medidas tiverem de passar pela redução da remuneração de seus membros ou exoneração de qualquer agente, sob pena de contrariedade ao especial sistema de garantias constitucionais que asseguram a essas carreiras prerrogativas destacadas em relação às demais carreiras do Estado. Consta, também, no artigo citado, que: "...a questão diz respeito não apenas a direitos individuais de membros do Poder Judiciário, dos Tribunais de Contas e do Ministério Público, mas também a garantias constitucionais das próprias instituições".

Isso assume a maior importância, como visto, quando se considera que, em nosso sistema jurídico, até mesmo as garantias individuais foram erigidas em cláusulas pétreas pela Lei Fundamental em vigor (art. 60, § 4º, da CF).

Sabemos que, dentre as cláusulas pétreas, inscrevem-se direitos e garantias individuais e, entre estas, estão as garantias dos magistrados e membros do Ministério Público, expressamente consideradas com tais pela própria Constituição vigente (arts. 93, VI, e 129, § 4º, da CF). As garantias da Magistratura inserem-se no campo das limitações materiais à atuação do poder constituinte derivado, sendo, por essa razão, intangíveis."

Enfim, levando-se à risca, com uma interpretação gramatical, semântica ou filológica, o texto da Lei Complementar nº 101, de 04.05.2000, em relação ao Ministério Público (o Ministério Público é a Instituição legitimada pelo Texto Maior a defender o Estado Democrático de Direito e a Ordem Constitucional Positiva) – e também em relação ao Poder Judiciário – é indisputável a conclusão de que haverá ofensa a direitos e liberdades de primeira geração, os quais devem ser protegidos com prestações negativas do Estado, ou seja, abstenções do Estado para resguardo de direitos e garantias fundamentais, incluindo-se, dentre elas, o direito adquirido à remuneração na forma prevista pela Carta Federal. Como foi integralmente mantido o regime jurídico do Ministério Público pela Reforma Administrativa (EC 19/98), a remuneração integral é inerente ao cargo e ao patrimônio pessoal dos agentes do Ministério Público, não podendo haver retroação pela lei nova, subordinada e inferior à Carta Fundamental subordinante, para supressão daquelas garantias. Não é possível se vislumbrar conflito, dada a harmonia axiomática interna do sistema constitucional.

---

tal se insere o poder constituinte derivado) que respeite o direito adquirido, consagrado hoje na própria Constituição Federal (art. 5º, XXXVI) em seu cerne fixo (art. 60, § 4º, IV). Por isso impõe-se a irretroatividade da norma editada pelo poder constituinte derivado, como anotou o constitucionalista Manoel Gonçalves Ferreira Filho, no estudo acima citado (*RT* 745/18 e 22)".

Visto todo o exposto, igualmente se coloca a questão envolvendo a autonomia administrativa do Ministério Público, qual seja, da possibilidade de realização de concurso público para suprimento de cargos de Promotores de Justiça, frente ao que dispõe o art. 22, parágrafo único, II e III, da Lei Complementar nº 101/00. Põe-se a indagação, frente à proibição de novas admissões ou contratações de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e pelas entidades da administração direta ou indireta, mantidas, no todo ou em parte, pelo Poder Público, sempre que as despesas estiverem acima dos limites fixados.

Ora, se a cada natureza jurídica de agentes públicos corresponde um determinado regime jurídico retribuitivo e se o Ministério Público submete-se a regime constitucional diferenciado, não tendo havido nenhuma modificação relevante relacionada ao exercício de suas funções, suas prerrogativas, poderes, forma de investidura, por evidente que o provimento inicial dos cargos vagos existentes na carreira ministerial poderá ocorrer lançando-se mão do concurso público, incorrendo-se em inconstitucionalidade caso o dispositivo seja interpretado de forma uniforme, sem distinguir a natureza dos destinatários da norma.

Pelos mesmos fundamentos retro-aludidos, no sentido da preservação das garantias constitucionais da própria instituição, consagrados, por expresso, nos arts. 93 a 95 e 128-9, da Lei Maior, não poderia a Lei Complementar nº 101/00, apesar de Lei Nacional, condicionar o exercício da autonomia administrativa do Ministério Público (art. 127, § 2º, CF), limitando a possibilidade de provimento inicial dos cargos de Promotor de Justiça, a serem escolhidos por concurso público. A garantia constitucional de autonomia administrativa e funcional da Instituição integra especial sistema de garantias constitucionais que asseguram a essa carreira prerrogativa destacada em relação às demais carreiras do Estado, como visto antes, sendo que as garantias do Ministério Público se inserem no campo das limitações materiais à atuação do poder constituinte derivado e, portanto, também do legislador infraconstitucional (mesmo em se tratando de matéria superior, regulada por lei complementar) e, em conseqüência, intangíveis.

Em conclusão, a melhor exegese sobre o sentido e alcance da nova Lei Complementar nº 101/00, de 04 de maio de 2000, que disciplina limites com pessoal, é uma interpretação em consonância com os arts. 2º e 60, § 4º da Constituição Federal, que diz serem os Poderes "independentes e harmônicos entre si". O limite de 60% da receita corrente líquida estadual não pode ser utilizado por um só dos Poderes, deixando os outros dois em dificuldade. Se tal ocorrer, significa a negação da autonomia dos Poderes (e do Ministério Público), transformando-os em dependentes um do outro, ou, mais claramente, tornando os demais Poderes dependentes do Poder Executivo, de quem partiu a iniciativa da Lei Complementar, impondo sanções e obrigações aos demais Poderes (e ao Ministério Público). A Lei Complementar deverá ser interpretada e aplicada de modo que cada Poder, tendo um limite próprio para tal despesa, possa ter sua máquina administrativa eficiente e operosa, de forma que, na soma dos três

Poderes, o limite respeite ao que for fixado. Essa a única forma de ser mantida no ordenamento jurídico, sem vulneração aos princípios fixados pela Carta Política.

O limite de Despesas Totais com Pessoal fixado, de 60% (sessenta por cento) da Receita Corrente Líquida Estadual, deve resultar da soma dos três Poderes, respeitadas as garantias especiais previstas na própria norma fundamental.

4.5. Definição dos Limites da Despesa Total com Pessoal – Uma Proposta de Interpretação dos Arts. 18 e 19, § 1°., VI, da Lei

Na definição dos limites da despesa total com pessoal, o art. 18 determinou que, para os efeitos da LC 101/2000, deve-se entender como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, além de outros definidos no dispositivo.

O art. 19 determinou que, para os fins do art. 169, CF, a despesa total com pessoal deveria atender a percentuais em cada esfera da Federação, preestabelecendo que não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida discriminada da seguinte forma: para a União, 50%; Estados, 60% e Municípios, 60%.

A seguir, no § 1º, estabelece que, na verificação do atendimento dos limites definidos no art. 19, não serão computadas as despesas: **VI** – com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes de: **a)** arrecadação de contribuições dos segurados; **b)** compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da CF; **c)** das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo veiculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

Aparentemente, seriam antagônicos os dois dispositivos (art. 18 e 19, § 1º, VI), pois, neste último, assenta-se que não serão computadas as despesas com inativos para verificação dos limites da despesa com pessoal (art. 169, CF) e naquele, referida despesa deve compor o somatório para a União, Estados e Municípios.

A primeira questão que se põe é se o somatório dos gastos com inativos e pensionistas integraria a despesa total com pessoal dos Órgãos, como Ministério Publico, Poder Judiciário e TC, por exemplo, para os efeitos da Lei Complementar 101/00 (art. 18, mesmo considerando-se inconstitucionais os limites definidos, centralizadamente, admitindo-se que os Estados possam negociar outros percentuais em substituição aos fixados pelo art. 20, respeitando-se a autonomia auto-organizacional de cada ordem jurídica parcial da federação).

Para justificar a aparente antinomia entre os dispositivos, poder-se-ia compreender a norma complementar, numa leitura preliminar, no sentido de que o art. 19, § 1º, VI, refere-se aos casos em que foram adotados regimes próprios previdenciários em cada Órgão (ou ente federado), cercado de autonomia e independência, como é o caso do MP ou PJ, *v.g.*, e desde que adotados

Fundos Previdenciários criados pelo ente público respectivo, cuja regulamentação já se encontra em exame no Congresso Nacional. Aliás, a letra "c" do inciso VI do § 1º do art. 19, da LRF exclui dos limites máximos da lei, as despesas com inativos quando elas são suportadas por fundo vinculado a tal finalidade (aposentadoria). As receitas para o fundo de aposentadoria também não integram o cômputo da receita corrente líquida, base de cálculo dos percentuais limitadores do art. 20, LRF. A receita de contribuição dos servidores para o custeio de seu sistema de previdência e assistência social devem ser deduzidas da receita corrente líquida (art. 2º, IV, "c").

Embora o art. 19, § 1º, VI ressalve os inativos, permanece a indagação se os pensionistas integrariam o cômputo da despesa total com pessoal e qual a compensação a ser dada ao Ministério Público, por exemplo, para suportar essas despesas para as quais, historicamente, nunca lhe foi dada destinação orçamentária, pois sempre suportadas pelo caixa do Tesouro, Poder Executivo.

Com a EC 20/98, ocorreu uma grande modificação no regime previdenciário dos servidores, sendo introduzidos princípios novos no *caput* do art. 40, estabelecendo-se que o regime previdenciário dos servidores será de caráter contributivo, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, rompendo-se com o sistema até então vigente (Constituições e Leis ordinárias), segundo os quais as despesas de aposentadoria de servidores públicos corriam por conta do Tesouro do Estado (Nacional).

Regulamentando o novo regime previdenciário, a Lei nº 9717, de 27.11.98, dispõe sobre normas gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, Estados-membros, Distrito Federal, e Municípios, dos militares dos Estados-membros e Distrito-Federal, preestabelecendo que os regimes próprios serão baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial (art. 1º). No inciso IV, prevê a necessidade de *cobertura de um número mínimo de segurados, de modo que os regimes possam garantir diretamente a totalidade dos riscos cobertos no plano de benefícios, preservando o equilíbrio atuarial sem necessidade de resseguro*. Além disso, fica facultada à União, Estados-membros, Distrito Federal, e Municípios, a constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos, com finalidade previdenciária (só poderão ser extintos por lei, também), criando-se uma conta de fundo distinta da conta do tesouro da unidade federativa e com aporte de capital inicial em valor a ser definido conforme diretrizes gerais (incisos II e III).

Outra nota característica é o art. 8º, que submete os dirigentes de órgão ou da entidade gestora do regime próprio de previdência social dos entes estatais, em caso de não atendimento ao disposto na Lei nº 9717/98, ao regime repressivo da Lei 6435, de 15.07.77.

Destarte, pode-se concluir que o Ministério Público, por força do que dispõem os arts. 127, §§ 2º e 5º, da CF e arts. 3º, *caput*, e incisos II, III e VIII, 10, VII; 55 e 56 e respectivos parágrafos únicos e 57, da Lei 8.625, de 12.02.93, pode criar

regime de previdência dos membros e servidores do MP. Da mesma forma, nos termos dos arts. 93, V e VI, da CF e LOMAN, os membros do Poder Judiciário e do Tribunal de Contas, art. 73, § 3º, da CF, os quais, no que diz respeito aos vencimentos e proventos, possuem a garantia da iniciativa legal para dispor sobre a matéria.

Essa introdução visa explicitar que, se forem criados regimes próprios de previdência social pelos Órgãos supra-referidos, a exceção aberta pelo § 1º , inciso IV, do art. 19, excluindo os inativos do cômputo das despesas totais com pessoal, para fins da LC 101/00, a estes regimes de agentes públicos se refere; caso contrário, os inativos e pensionistas integrarão o cômputo geral das despesas totais com pessoal (art. 18).

Mas essa determinação, pelo menos em relação aos pensionistas, já que para estes não existe qualquer ressalva legal para exclusão da despesa com pessoal, viola frontalmente os novos princípios do regime previdenciário instituídos pela EC 20, explicitando o caráter contributivo e a necessidade de equilíbrio financeiro e atuarial, separando-se a política de pessoal e a previdenciária.

Pode, portanto, o Sistema de Seguridade Social, no qual se inclui o subsistema constitucional da previdência social, ser classificado como espécie de princípio, setorial ou específico, cujas normas não poderão ser contrariadas, sob pena de declaração de inconstitucionalidade e conseqüente banimento do ordenamento jurídico. [24] Embora o legislador constitucional, no art. 40, *caput*, e 201, não tenha fornecido o conceito de equilíbrio atuarial e financeiro, prestigiou a técnica privatística da previdência complementar (L. 6.435/77), esboçando os primeiros passos para a existência de uma correspectividade real entre as contribuições e benefícios, expurgando, portanto, o denominado regime de repartição ou de caixa, desconforto do sistema até hoje experimentado, que permite aos aposentados e pensionistas obtenção de benefícios maiores com contribuições menores. Foi abandonada, pois, a modalidade de repartição orçamentária e implantados, genericamente, alguns critérios atuariais e financeiros, numa transição para o regime de capitalização, assim definidos por Vitor Rolf Laubé. [25]

---

[24] A propósito do tema, veja-se Márcia Garcia, *Cadernos de DCCP*, vol.26/113 e *RDP* 92/42).

[25] "Tradicionalmente, dois são os tipos de custeio encontrados no sistema de previdência social: o regime de custeio direto e o regime de capitalização.
O chamado regime de custeio direto consiste na aplicação direta das contribuições e demais receitas auferidas no pagamento dos benefícios de aposentadorias e pensões dos segurados e seus dependentes, respectivamente.
À sua vez, no regime de capitalização, o total de contribuições e receitas obtidas são empregadas em aplicações, de sorte a gerarem rendimentos destinados ao pagamento dos benefícios previdenciários e, em havendo saldo, será este novamente direcionado a aplicações rentáveis, propiciando novos rendimentos e um crescimento de patrimônio para fazer frente a compromissos futuros.
No primeiro regime, que também é conhecido por regime de caixa ou de repartição simples, todas as receitas e contribuições convergem imediatamente para o pagamento dos benefícios previdenciários já devidos, inexistindo margem para o crescimento da massa patrimonial do respectivo órgão previdenciário..." in "A Previdência no Âmbito Municipal", *Cadernos de DCCP*, v. 20/95.

O grande problema surge para equacionar-se a questão da mutação de regimes financeiros, de repartição para o de capitalização, pois necessita-se, sempre, para passar-se de um para o outro, de dotação inicial de reservas que suportem as contribuições passadas que não foram capitalizadas pelo sistema anterior (repartição, custeio ou regime de caixa). E para estimar-se a dotação inicial dessa transição, é necessário efetuar-se o levantamento do passivo atuarial, ou seja, a expressão monetária dos compromissos assumidos até o instante da avaliação atuarial.

De outra banda, o § 12 do art. 40, CF, estabeleceu que o *regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo observará, no que couber, os requisitos e critérios fixados para o regime geral da previdência social*, o qual, combinado com o art. 201, que consignou que a previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de *caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial*.

Com relação à interpretação dos arts. 18, *caput* e 19, § 1º, VI, pode-se sustentar que: **1)** É possível que o MP crie seu regime próprio de previdência, caso em que seus inativos e pensionistas estariam excluídos do cômputo das despesas totais com pessoal, para efeitos da LRF, art. 19; **2)** Caso não seja criado o regime próprio dos servidores do MP (o mesmo vale para PJ e TC), estarão os seus membros e servidores, obrigatoriamente, filiados ao regime próprio dos servidores públicos e, conseqüentemente, as disposições de que se incluem no somatório das despesas com pessoal as despesas previdenciárias com seus aposentados e pensionistas ao Órgão se aplicarão, art. 18, reduzindo-se, com isso, os montantes a serem dispendidos com a manutenção do pessoal; **3)** Em se aplicando aqueles limites, são eles inconstitucionais, porque ferem os princípios do regime contributivo e do equilíbrio financeiro e atuarial das contas previdenciárias. Quer dizer, como se efetuou uma transição do regime de custeio, repartição, para o regime de capitalização, deveria ser apurado, antes, o levantamento do passivo atuarial correspondente às contribuições dos pensionistas e inativos, ao longo da vida, e resgatado esse suporte financeiro para repasse ao Órgão ou Poder que deverá substituir o Tesouro no pagamento dessas despesas. O limite de 2% (ou outro a ser estipulado em cada esfera federativa, na negociação da lei orçamentária) destinado ao MP, deve ser calculado levando-se em conta esse montante (atualização do passivo atuarial), senão seria inviabilizar a Instituição. Importante anotar que, nos termos do art. 2º, IV, da LRF, será deduzido da receita corrente líquida da União, Estados-membros e Município, a contribuição dos servidores públicos para custeio do seu sistema de previdência e receita da compensação financeira, prevista no art. 201, § 9º, da CF; se as contribuições e rendas da compensação entre regimes público e privado não entram no cômputo da receita corrente líquida (e tal seria fundamental para aumentar-se a massa patrimonial sobre a qual deveria incidir a alíquota orçamentária dos Órgãos), não pode simplesmente haver imposição aos entes e órgãos de que façam compor, no seu somatório de despesas com pessoal, os encargos com inativos e pensionistas; **4)** Outro equívoco que se apon-

rência da União que desborda das restrições alinhavadas no art. 167 da CF, afasta-se da competência concorrente para editar normas gerais e desrespeita o campo de autonomia dos entes federados, que tiveram seus orçamentos aprovados e os estão a executar em obediência ao princípio da anualidade.

Conviria assinalar com RICARDO LOBO TORRES que os princípios da irretroatividade, da anterioridade e da anualidade são princípios vinculados à idéia de segurança jurídica, lembrando que "*De nada adiantaria a Constituição proclamar que a República Federativa do Brasil é justa e segura, posto que tais valores só se concretizam pelos princípios, subprincípios e normas que se afirmar na prática constitucional*" e que "*Os princípios representam o primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se vinculam*". [5]

Ao depois, ao admitir-se a aplicação imediata, no curso do orçamento, de metas restritivas, que estavam, originariamente, de acordo com o previsto à execução orçamentária, significa tolher a peça orçamentária aprovada no ano anterior, desbordando do limite ao poder interventivo do Estado Democrático de Direito.

Como discorre EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM [6], a anualidade representa expressiva manifestação do postulado da segurança jurídica, constituindo-se em um limite ao poder interventivo do Estado. Representa uma restrição aos Estados-membros da federação, ao Ministério Público e aos Poderes Legislativo e Judiciário, comprometendo o interesse público. A adaptação em período menor que um ano seria insuficiente para a realização dos objetivos públicos já previamente aprovados com a lei de meios.

Deste modo, conclui-se que os limites estabelecidos no art. 22, e seu parágrafo único, e 23, ambos da LC 101, só passam a viger a partir do próximo exercício, ou seja o ano de 2001.

3. DA INCONSTITUCIONALIDAE FORMAL

O conteúdo da LRF é da iniciativa do Presidente da República e, por esta circunstância, tem início na Câmara dos Deputados, conforme art. 64, *caput*, da CF.

É princípio basilar do Federalismo o bicameralismo, que consiste em que o projeto que iniciar em uma das Casas do Congresso Nacional tem de ser revisto pela outra. Nos casos em que for emendado o projeto de lei, tem de voltar à outra Casa, para reapreciação, já que sofreu alterações. Esta regra basilar do procedimento legislativo está prevista no parágrafo único do art. 65, da CF e tem de ser cumprida.

O projeto de LRF teve modificações importantes no Senado Federal que não regressaram à Câmara de Deputados. Assim, foi suprimida a competência da

---

[5] *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 4ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1997, pp. 78-9.
[6] Ver: *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994, p. 21.

ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição".

Desde logo, observa-se o paradoxo assumido pelo legislador complementar: ao mesmo tempo em que busca prudência e contenção nos gastos públicos, editando regras gerais e diretrizes básicas nesse sentido, propõe, no texto do art. 17, como mecanismo de solução às majorações com despesas de pessoal, somente a elevação da carga tributária, através do aumento de alíquotas ou ampliação da base de cálculo. Não cogita, porém, de outras alternativas, como o combate à sonegação; o fomento da atividade econômico-produtiva com a elevação de arrecadação; cobrança da dívida ativa; aumento de produtividade, medidas de redução do desemprego, enfim, preocupou-se com a redução de despesas sob a ótica exclusiva do Poder Executivo, já que os demais Órgãos e Poderes não possuem, em princípio, metas fiscais a serem atingidas, nem manipulam a possibilidade de instituir, exclusivamente, para si, tributo ou contribuição suscetível de ser majorada.

Retornando ao art. 24, verifica-se que o legislador complementar reproduziu a disciplina que o constituinte originário fixou com relação à fonte de custeio dos benefícios ou serviços da seguridade social, os quais não poderão ser criados, majorados ou estendidos sem a correspondente fonte de custeio total (art. 195, § 5º, CF). Todavia, na parte final do art. 24, *caput*, condicionou, ilegitimamente, qualquer aumento de benefício ou serviço da seguridade social aos requisitos do art. 17.

Com isso, deixou de observar os princípios rígidos de adaptabilidade e de submissão obrigatória pelo legislador federal, referentemente ao delineamento do Sistema Previdenciário, pois impôs condições outras, não previstas pela Carta Magna, relativamente ao pagamento de benefícios ou serviços daquele Sistema.

Calham à hipótese vertente as observações de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, no sentido de que a vontade constitucional deve ser integralmente composta com a superveniência de uma normação posterior que venha delimitar a Constituição na sua exata extensão [26]:

> "A lei complementar em questão - tanto quanto as leis complementares que tratam de outras matérias – subordina-se à Constituição e a seus grandes postulados. Deste modo, em sua edição devem imperar os padrões que disciplinam a feitura de normas jurídicas infraconstitucionais, em geral. Ela será válida na medida em que observar, na forma e conteúdo, os princípios e as indicações emergentes da Carta Fundamental da Nação.

[26] *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 12ª edição, 1999, Malheiros, p. 552.

> (...)
> Assim, proclamamos, desde agora, que tal lei complementar só pode explicitar o que está implícito na Constituição. Não pode inovar, mas, apenas, declarar. Para além destas angustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que não lhe pertencem e, deste modo, desagregando princípios constitucionais que deve acatar ..."

A Constituição não conferiu ao legislador complementar um "cheque em branco", como lembra CARRAZZA, para, por meio da edição deste ato normativo, de forma injurídica, ilegítima e, portanto, inconstitucional, estabelecer, por exemplo, que para o reajuste de pensão, ou para asseguramento do direito à integralidade do valor dos proventos dos servidores inativos, relativamente às vantagens percebidas pelos servidores da ativa, se condicione o encaminhamento de projeto de lei prevendo aumento de alíquota de impostos para custeio do citado benefício. É exatamente isso que preconiza o art. 24, na parte final, quando prescreve, restringindo direitos, o atendimento das exigências do art. 17.

Sem dúvida, houve restrição aos direitos dos aposentados (inativos) ou pensionistas beneficiários da Previdência Social, regulamentando-se a Carta Magna de forma desarmônica aos princípios nela contidos, consoante observa a advogada MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES: [27]

> "O certo, todavia, é que qualquer lei que complete o texto constitucional há de limitar-se a desenvolver os princípios contidos no texto. Não podendo, portanto, distorcer o sentido do preceito complementado."

Então, ilegítima se mostra a norma geral sobre responsabilidade fiscal, nesse dispositivo, pois, sob a justificativa da prudência na gestão dos gastos públicos, terminou por atropelar cânones fundamentais do Sistema Constitucional de Seguridade Social, reclamando, por conseqüência, controle jurisdicional abstrato de constitucionalidade, valendo anotar-se, a propósito das regras ilegítimas, artigo de doutrina de DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, a respeito: [28]

> "A juridicidade é hoje tida como critério qualificador universal do direito, compreendendo a legalidade, submissão do agir à lei, e a legitimidade, submissão do agir à finalidade da Lei. A atração que o

[27] "Lei Complementar", artigo publicado na *RT* 668/61-2.
[28] "Competência concorrente limitada. O problema da conceituação de normas gerais", *Revista de Informação Legislativa*, vol. 100/150.

> direito exerceu sobre o untuoso conceito de legitimidade trouxe-o do universo do político para o universo do jurídico, transformando-o, pouco a pouco, num conceito tecnicamente tão precioso como a validade, a eficácia e outros, a ponto de poder suportar uma teoria de controle judiciário (assim, um controle de juridicidade, *lato sensu*)"

Concluindo, o legislador complementar inovou, desbordando das diretrizes ou base nacional generalizante a que deveriam cingir-se, com relação ao art. 24, *caput* da LRF, as normas gerais sobre finanças públicas, deixando de observar o modelo jurídico do Sistema de Seguridade Social plasmado da Carta da República, cujos princípios eram de adaptabilidade e obediência obrigatórios; a conseqüência que se impõe é a declaração de inconstitucionalidade dessa parte final do dispositivo.

4.6.2 Os Gastos com Inativos e Pensionistas

Infere-se a mesma conclusão do item anterior com relação ao art. 59, § 1º, inciso IV, da LRF, segundo o qual os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando os gastos com inativos e pensionistas se encontrarem acima do limite definido em lei.

Também o art. 21, inciso II, da LRF, que estabelece a nulidade dos atos que provoquem o aumento de despesa com pessoal inativo em desatendimento ao limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo.

Ambos os dispositivos permitem o entendimento de que a Lei de Responsabilidade Fiscal, que regulamenta e serve para dar aplicabilidade direta, integral e imediata, dentre outros, ao art. 169, da CF, autoriza a possibilidade de que lei ordinária venha estabelecer outros limites de comprometimento, relativamente às despesas com servidores inativos e pensionistas.

Assim, por exemplo, os direitos subjetivos dos aposentados e pensionistas, assegurados pelo art. 40, §§ 3º, 7º e 8º, CF, de perceberem os proventos de aposentadoria calculados com base na remuneração do servidor no cargo efetivo em que se deu a aposentadoria, correspondendo à totalidade da remuneração, ou de perceberem o benefício de pensão por morte igual ao valor dos proventos do servidor falecido ou ao valor dos proventos a que teria direito o servidor em atividade na data de seu falecimento; ainda, que esses proventos e pensões, respeitado o teto geral nacional previsto no art. 37, XI, CF, pendente de fixação, serão revistos na mesma proporção e na mesma data, sempre que modificada a remuneração dos servidores em atividade, poderiam ser nulificados se lei ordinária estabelecesse limites de comprometimento restringindo essas despesas.

A redação da LRF dá margem à possibilidade de existência de subregramento limitador daquelas despesas, na medida em que já se entendeu que totalidade (da remuneração) não é sinônimo de integralidade, pois o art. 40, §

5º, da Magna Carta, anteriormente à Emenda Constitucional nº 20/98, ao falar em totalidade, referia-se, em verdade, à soma das parcelas de modo a levar em conta todas as parcelas que compõem o vencimento ou provento para base de cálculo da pensão. [29]

Entretanto, a partir da promulgação da Emenda Constitucional nº 20, a pensão passou a ser igual ao valor dos proventos do servidor falecido ou dos proventos a que teria ele direito na atividade na data em que faleceu, observado o § 3º do citado art. 40. Assim, não há como negar-se o direito aos pensionistas e inativos, mas esse entendimento somente veio se pacificar após inúmeros pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal, terminando por transformar-se, por emenda, em redação constitucional.

Ora, a redação dos dispositivos regulamentadores sinaliza para o possível advento de legislação ordinária contendo determinação de limites para despesas com inativos, competência normativa que nem mesmo a Lei de Responsabilidade Fiscal, sucessora das revogadas Lei Complementar nº 96/99 e Lei Complementar nº 82/95, detinha. Os comandos normativos dos dois dispositivos da LRF em comento extravasaram o alcance da norma constitucional do art. 169, que permite à União estabelecer, por lei complementar, limites para gastos com pessoal, aplicável aos Estados e demais entes federativos.

Ora, a expressão contida no art. 169, *caput*, da CF, segundo o qual: "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", diz respeito à despesa globalizada única, tanto de ativos, como inativos.

Os limites globais para cada esfera de governo já foram estabelecidos pela Lei Complementar 101/2000 (art. 19 – 50% da receita corrente líquida para a despesa de pessoal da União e 60% para os demais entes federativos), englobando valores dispendidos com ativos, inativos, pensionistas, salário família, encargos *etc.* Em conseqüência, objurga-se a interpretação autorizada pelos arts. 59, § 1º, inciso IV e 21, inciso II, que conduziria à possibilidade de que lei ordinária tratasse distintamente as despesas apenas com inativos, estabelecendo-lhes limites mais rigorosos e diferentes, em nome da contenção de gastos. Se tal fosse possível, certamente, seriam atingidas situações consolidadas e protegidas pelo Direito, especialmente os princípios também maiores do ato jurídico perfeito (inativação), direitos adquiridos (percepção de proventos em paridade com servidores da ativa) e a irredutibilidade do valor dos benefícios e a preservação de seu valor real (arts. 5º, XXXVI, 37, XV, 194, IV e 40, § 4º e 201, §§ 3º, 4º e 5º, todos da Carta Federal).

O ato de aposentadoria dos inativos (também a pensão aos pensionistas) caracteriza-se como ato jurídico perfeito, com ela nascendo o direito que inquestionável e indisputavelmente se qualifica como adquirido (LICC, art. 6º,

---

[29] *Boletim de Direito Administrativo* – MAR/2000, pp. 235/236 .

I e II) [30], criando-se o benefício à luz das normas jurídicas que incidiram sobre a situação de fato geradora da obrigação da Seguridade Social do Estado e, a partir de então, prevalecendo a irredutibilidade dos benefícios, por imposição normativa da Lei Maior, dirigida aos poderes públicos (arts. 201, §§ 3º, 4º e 5º e 202, da CF).

As garantias constitucionais asseguram a preservação do valor real permanente dos benefícios, como forma de coibir o uso de práticas tendentes a subverter o valor nominal dos proventos mantidos pela Previdência. E a possibilidade de legislação ordinária limitando tais despesas poderia importar, sem dúvida, na redução dos valores dos benefícios, inconstitucionalmente.

Por derradeiro, corroborando o que se sustenta acima, pela incompatibilidade dos artigos citados com a ordem jurídica constitucional, assinale-se que a LRF, no ponto ora examinado, é exauriente, prescindindo da existência de outra espécie normativa concomitante, pois não é continuável, nem fundamenta a validade de outros atos normativos, adotando-se a classificação de SOUTO MAIOR BORGES. [31] Deve ser aplicada desde logo porque não há um prosseguimento de sua normatividade por via de lei ordinária; por essa razão, a possibilidade de superveniência de normas permitidas pelos dispositivos os inquinam de inválidos.

Sendo assim, outra solução não resta senão a retirada dos atos normados do mundo jurídico por afrontarem e se incompatibilizarem com a ordem constitucional positiva vigente.

5. DA QUESTÃO DAS ELEGIBILIDADES

O art. 21, parágrafo único, da Lei Complementar n.º 101/2000 veda a expedição de atos, pelos titulares do respectivo Poder ou órgão arrolados no art. 20, que resultem em aumento [32] de despesa com pessoal nos cento e oitenta (180) dias anteriores ao final do mandato. A redação do dispositivo revela antes uma norma típica do processo eleitoral, voltada à inibição do abuso de função que propriamente de controle da gestão orçamentária, à medida que não se liga à execução orçamentária. Independerá da observância ao limite percentual de despesa total com pessoal em cotejo com a receita corrente líquida.

---

[30] *RTJ* 65/830 e 149/170.

[31] Segundo SOUTO MAIOR BORGES, citado por ANTONIO FERREIRA RIZZINI, classificam-se as leis complementares, em relação às espécies normativas que a partir delas pudessem ser editadas, de forma bipartite. Os tipos de LC Exauriente prescindem da existência de quaisquer outras normas para serem aplicadas, estando aptos a serem aplicados. O tipo de LC Continuável permite a existência de outras espécies normativas concomitantemente, havendo um prosseguimento de sua normatividade por via de lei ordinária. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, vol. 13/142.

[32] É preciso ter presente que o aumento de despesa com pessoal não se restringe a nomeações, mas alcançaria a prática de outras despesas que dependessem da discricionariedade do administrador, tendo em conta que as decorrentes de determinação legal ou contrato estariam salvaguardadas, a exemplo do que dispõe o art. 22, parágrafo único, I, da LC 101/00.

Ora, o dispositivo em comento acaba por desbordar do objetivo de promover a gestão [33] fiscal e orçamentária, ingressando no campo afeto à matéria eleitoral. É a lei eleitoral que regula o processo eleitoral [34], tendo por protagonistas as agremiações políticas e os próprios candidatos. Não resta dúvida que o dispositivo acaba por adentrar no campo de regulamentação dos direitos políticos, especificamente sobre a normalidade e legitimidade das eleições contra o abuso de exercício da função, em atenção ao art. 14, § 9º, da CF.

Por outro lado, o dispositivo em comento é inconstitucional com relação ao Ministério Público, Poder Judiciário e Tribunal de Contas, pois a limitação ao abuso de função que possa contaminar o processo eleitoral é guardada aos disputantes de mandatos eletivos típicos pelo sufrágio universal. Tanto assim, que o § 9º do art. 14 da CF circunscreve a regra contra o abuso de função, cargo ou emprego ao âmbito da **administração direta e indireta** [35], leia-se, ao **Poder Executivo**. Não é por outra razão que a lei eleitoral atual – Lei Federal n.º 9.504, de 30 de setembro de 1997, quando veda aos agentes públicos, servidores ou não, em campanha eleitoral, a nomeação ou contratação de servidores públicos, na circunscrição do pleito, nos três meses que o antecedem e até a posse dos eleitos, sob pena de nulidade de pleno direito, ressalva [36] a nomeação para cargos do Poder Judiciário, do Ministério Público e dos Tribunais ou Conselhos de Contas.

O dispositivo da lei complementar em comento é absolutamente desarrazoado, quando direcionado a Instituições informadas por cargos ou carreiras constitucionais fora do âmbito do Poder Executivo e para as quais o processo de escolha e sucessão dos titulares do respectivo mandato é infenso ao sistema de inelegibilidades e a representatividade típicos do processo eleitoral via sufrágio universal. Os mandatos de Chefias do Poder Judiciário, do Ministério Público e do Tribunal de Contas são atípicos, adquiridos por voto restrito de categorias e na conformidade do respectivo regime jurídico, e acerca dos quais não se pode falar em quebra do Princípio Igualitário Eleitoral ou mesmo em pleito eleitoral propriamente dito.

É preciso ter presente que aumento de despesa com pessoal não se restringe a nomeações, mas alcançaria a prática de outras despesas que dependessem da discricionariedade do administrador, tendo em conta que as decorrentes de determinação legal ou contrato estariam salvaguardadas, a exemplo do que dispõe o art. 22, parágrafo único, inc. I, da LC 101.

---

[33] Afinal, seu propósito circunscreve-se às matérias do Capítulo II do Título VI da CF.
[34] Claro que a própria definição, significado e o conteúdo que a expressão processo eleitoral encerra cabe ao STF interpretar, como já assinalado na ADIn 353-DF, quando estava em apreciação a constitucionalidade de dispositivo da LC 64/90 em face do art. 16 da CF.
[35] Conforme Decreto-lei n.º 200/67 e alterações posteriores.
[36] Ver art. 73, inc.V, b.

6. Os Princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade e a Aplicação da Lei

Não obstante os princípios da proporcionalidade e razoabilidade estejam sendo empregados na hermenêutica constitucional brasileira de modo precípuo para invocar a proteção aos direitos fundamentais, de ver-se que são princípios elásticos [37] e também incidentes sobre normas que digam respeito ao campo institucional e estrutural do Estado.

Pelo princípio da proporcionalidade, estabelece-se uma confrontação e um controle na relação entre meio e fim, com o objetivo de coibir os excessos. Caracteriza-se, pois, violação ao princípio da proporcionalidade quando os meios destinados a realizar um fim não são por si mesmos apropriados ou quando há manifesta desproporcionalidade entre meios e fim.

O princípio da proporcionalidade é fundamental no Estado Democrático de Direito. Ainda que não exista como norma geral de direito escrito e esteja presente de forma esparsa no texto constitucional brasileiro, ele é inferido de outros princípios afins, como do princípio da igualdade, da igualdade-proporcionalidade, característica do estágio de Estado de Direito que se almeja realizar, como destaca Paulo Bonavides. [38] Ou, como afirma Gilmar Ferreira Mendes [39], representa a conversão do princípio da reserva legal para o princípio da reserva legal proporcional, reportando-se ao exame não só da legitimidade dos meios empregados e dos fins almejados pelo legislador, como também pela adequação desses meios à consecução dos fins perseguidos e à necessidade de sua utilização. Faz-se, pois, um juízo de proporcionalidade, de razoabilidade [40] da medida.

E se o Supremo Tribunal Federal empregou os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade inicialmente na proteção do direito de propriedade [41], passou a estendê-los para a proteção de partidos políticos e de pessoas jurídicas.

Com essa dimensão mais alargada de cotejar a norma infraconstitucional e analisar a sua razoabilidade [42] interna e perante a Constituição, dois dispositi-

---

[37] Como acentua Paulo Bonavides (in *Curso de Direito Constitucional*. 8ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 365), embora o princípio da proporcionalidade tenha tido aplicação inicial no direito administrativo, seu conceito encontra-se em plena e espetacular evolução.

[38] *Op. cit.*, p. 395.

[39] Ver *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*. 2ª. ed., São Paulo: Celso Bastos e Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999, p. 72.

[40] Defendendo uma relação de fungibilidade e estreita ligação entre os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, com uma aplicação mais larga desses princípios no controle de constitucionalidade, sem olvidar da devida cautela, alinham-se os magistérios de Luís Roberto Barroso (In *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 3ª. ed., São Paulo: Saraiva, 1999, pp. 209-34); e, também, VELOSO, Zeno. *Controle Jurisdicional de Constitucionalidade*. 2ª. ed., Belo Horizonte, Del Rey, 2000, pp. 189-90.

[41] Nesse sentido, ver Mendes, Gilmar Ferreira, *op. cit.*, pp. 72-87.

[42] Sobre a razoabilidade interna e externa, ver Barroso, Luís Roberto, *op. cit.*, pp. 217-8.

vos da Lei de Responsabilidade Fiscal, sem adentrar em outros que possam ser questionados, destacam-se pelo tratamento desigual, desproporcional, constituindo-se em comandos que quebram com a razoabilidade da medida almejada.

Pela redação do art. 23 da Lei Complementar n.º 101, de 04.05.2000, o órgão ou Poder que estiver cumprindo com os limites de despesa total de pessoal, que porventura venha a extrapolá-los **terá que eliminar o percentual excedente nos dois quadrimestres seguintes**. A incongruência interna é facilmente perceptível, pois se o gestor já estiver descumprindo com os percentuais-limites na data de entrada em vigor da Lei Complementar, **terá dois anos para promover o ajuste** (art. 70 da lei complementar). Aqui, a incongruência, o tratamento desproporcional e inadequado ocorre na própria lei.

No que tange ao aumento de despesas com pessoal - vedado nos 180 dias anteriores ao término do mandato (LC n.º 101, de 04.05.2000, art. 21, parágrafo único) - além da inconstitucionalidade já apontada anteriormente, a fixação de um mesmo prazo para exercentes de mandatos típicos (4 anos), eleitos pela via do sufrágio universal, em comparação àqueles com mandatos atípicos, com eleição restrita, como as Chefias do Poder Judiciário, Tribunal de Contas e Ministério Público (geralmente mandatos de 2 anos), representa evidente desproporcionalidade.

Tratamento desigual esse que rompe com o equilíbrio, com a harmonia entre os Poderes (CF, art. 2.º), inibe a prática de atos de nomeação de membros e servidores de Poder e Órgãos estranhos ao processo eleitoral típico e sem a interferência político-partidária [43]. E mais, de Instituições indispensáveis à consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (CF, art. 3.º).

Não há como construir-se uma sociedade livre, justa e solidária, com redução de desigualdades, sem a fiscalização das ações e políticas do Estado-administração, pelos Tribunais de Contas (CF, art. 70 e segs.), sem a atuação do Ministério Público, instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado e da própria prestação jurisdicional pelo Estado-juiz, com essa restrição que afeta de forma pungente as autonomias funcionais e administrativas em debate (CF, arts. 99, *caput*, e 127, § 2º). Aliás, a limitação às despesas com pessoal com relação ao Ministério Público e Poder Judiciário é instrumentalizada pela projeção da proposta conjunta e democrática construída pelos Poderes de Estado na lei de diretrizes orçamentárias (CF, arts. 96, inc. I, alínea "e", 99, § 1º e 129, § 3º), e não forjada por uma restrição sem qualquer fator ligado ao controle da despesa com pessoal e dirigida a mandatários detentores de cargos eletivos partidários, os chamados mandatos típicos. E se fosse para falar em princípio igualitário eleitoral, estaria exigindo de um Chefe de Instituição não-eleito por sufrágio universal e com mandato reduzido o mesmo tratamento dispensado a

[43] Ver CF, arts. 73, 75, 96, inc. I, alínea "a" e 128, §§ 1º e 3º.

um governante eleito pelo sufrágio universal e com mandato, no mínimo, em dobrado.

Nessas duas hipóteses destacadas, o STF poderia aplicar os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, se e vez provocado no controle concentrado de constitucionalidade para dar adequação, razoabilidade interna e externa às normas, quer na primeira hipótese estendendo prazo bienal de adequação da despesa aos órgãos e Poderes que estivessem cumprindo com os percentuais na entrada em vigor da lei complementar, operando interpretação conforme à Constituição [44], escolhendo a interpretação proporcional, razoável e adequada, enquanto que na segunda hipótese, declarando a inconstitucionalidade sem redução de texto [45] com relação ao Poder Judiciário, Ministério Público e Cortes de Contas, afirmando-se-lhes não aplicável a vedação contida no art. 21, parágrafo único, da lei complementar.

7. Conclusão

A recente lei de responsabilidade busca corrigir alguns problemas de gestão fiscal. O fim buscado pela lei, o equilíbrio das contas públicas, a toda evidência, é positivo. A legislação, porém, apresenta alguns artigos que violam a Constituição Federal.

O objeto principal da lei é o direito financeiro.

O Princípio da Anualidade não tem mais *status* constitucional, porém conecta-se aos demais Princípios Orçamentários: unidade, eqüidade entre as regiões e exclusividade. Os limites estabelecidos no art. 22, e seu parágrafo único, e art. 23, da LRF, somente passam a vigorar a partir do próximo exercício financeiro, ou seja, o ano de 2001.

O conteúdo da LRF é da iniciativa do Presidente da República e, por isso, tem início na Câmara dos Deputados, conforme art.64, *caput*, da CF. O bicameralismo é princípio basilar do Federalismo. O Senado alterou os arts. 3º, 5º, 20 e 63, da LRF e estas modificações não foram apreciadas pela Câmara. A emenda aprovada no Senado, com relação ao art.20, *caput*, inverteu o sentido da proposição, fazendo com que a prioridade fosse dada aos percentuais fixados na LRF e não na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Por isso, o devido procedimento legislativo previsto na Constituição foi maculado, devendo os dispositivos invocados anteriormente na LRF serem inquinados de inconstitucionalidade por vício formal.

O art. 20, II, "d", fixa um percentual de 2% para o Ministério Público dos Estados, bem como percentuais para os demais poderes e instituições. Somente a disposição genérica de 60% dos gastos está autorizada para os estados-mem-

---

[44] Sobre interpretação conforme a Constituição, ver Mendes, Gilmar Ferreira. *Jurisdição Constitucional*. 3ª. ed., São Paulo, Saraiva, 1999, pp. 282-88; Veloso, Zeno, *op. cit.*, pp. 169-175.

[45] Sobre a declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto, ver: Mendes, Gilmar Ferreira, *Jurisdição Constitucional*, pp. 276-8; Veloso, Zeno, *op. cit.*, pp. 165-7.

bros, como forma de assegurar o equilíbrio federativo. A particularização dos índices viola o Princípio Federativo, que se constitui em cláusula pétrea pelo sistema legal (art. 60, § 4º, I). A autonomia dos Estados-membros não restou respeitada. E, ainda, há de ser considerado que a competência em matéria de direito financeiro é concorrente. Desta maneira, a legislação editada se imiscuiu de forma não autorizada nas necessidades de gastos diferenciados dos Estados.

Deve-se deixar aos Estados-membros a possibilidade de negociar livremente os percentuais, já que estes conhecem as suas próprias necessidades. Na ausência de um acordo em sua fixação, permanecem os índices estatuídos pela lei.

A proibição de criação de cargos e contratação de pessoal prevista no art. 22, parágrafo único, II e IV, da Lei, também fere os preceitos constitucionais de autonomia funcional e administrativa do ministério Público (art. 127, § 2º). Há de ser considerado que os gastos com pessoal são preponderantes no orçamento da Instituição Ministerial. A existência dessa ocorre em função de seus órgãos de execução, o elemento humano – pessoal, que personifica a atividade fim preceituada pela lei. Este preceito afronta a vitaliciedade e a irredutibilidade de vencimentos, previstos no art. 95, da CF.

A terceirização de mão-de-obra prevista no art. 18,§1º, da LRF , *sob o rótulo de substituição de servidores e empregados públicos*, é uma burla ao art. 37, da CF.

O limite de despesas totais com pessoal fixado em 60% da receita corrente líquida estadual deve resultar da soma dos Três Poderes, respeitadas as garantias especiais previstas na própria lei fundamental.

Com relação à interpretação dos arts. 18, *caput* e 19, § 1º, VI, pode-se sustentar que: **1)** É possível que o MP crie seu regime próprio de previdência, caso em que seus inativos e pensionistas estariam excluídos do cômputo das despesas totais com pessoal, para efeitos da LRF, art. 19; **2)** Caso não seja criado o regime próprio dos servidores do MP (o mesmo vale para TJ e TC), estarão os seus membros e servidores, obrigatoriamente, filiados ao regime próprio dos servidores públicos e, conseqüentemente, as disposições de que se incluem no somatório das despesas com pessoal as despesas previdenciárias com seus aposentados e pensionistas ao Órgão se aplicarão, art. 18, reduzindo-se, com isso, os montantes a serem dispendidos com a manutenção do pessoal; **3)** Em se aplicando aqueles limites, são eles inconstitucionais, porque ferem os princípios do regime contributivo e do equilíbrio financeiro e atuarial das contas previdenciárias. Quer dizer, como se efetuou uma transição do regime de custeio, repartição, para o regime de capitalização, deveria ser apurado, antes, o levantamento do passivo atuarial correspondente às contribuições dos pensionistas e inativos, ao longo da vida e resgatado esse suporte financeiro para repasse ao Órgão ou Poder que deverá substituir o Tesouro no pagamento dessas despesas. O limite de 2% (ou outro a ser estipulado em cada esfera federativa, na negociação da lei orçamentária) destinado ao MP deve ser calculado levando-se em conta esse montante (atualização do passivo atuarial), senão se-

ria inviabilizar a Instituição. Importante anotar que, nos termos do art. 2º, IV, da LRF, será deduzido da receita corrente líquida da União, Estados-membros e Municípios, a contribuição dos servidores públicos para custeio do seu sistema de previdência e receita da compensação financeira prevista no art. 201, § 9º, da CF; se as contribuições e rendas da compensação entre regimes público e privado não entram no cômputo da receita corrente líquida (e tal seria fundamental para aumentar-se a massa patrimonial sobre a qual deveria incidir a alíquota orçamentária dos Órgãos), não pode simplesmente haver imposição aos entes e órgãos de que façam compor, no seu somatório de despesas com pessoal, os encargos com inativos e pensionistas; 4) Outro equívoco que se aponta é incluir na política de pessoal matéria previdenciária que, pela EC 20/98, dela foi retirada, criando-se contas próprias para cada servidor, capitalização, fundo, patrimônio independente, proibição de aplicação de recursos previdenciários em pessoal *etc*, tudo a demonstrar que não podem ser incluídas nos limites com pessoal as despesas com inativos.

Sustenta-se, portanto, partindo-se da premissa de que o MP, por exemplo, não vá criar seu regime próprio de previdência, mas seus membros participarão do regime próprio geral dos servidores públicos, a inconstitucionalidade do art. 18, porque fere o princípio do regime previdenciário de caráter contributivo com preservação do equilíbrio financeiro e atuarial (art. 40, *caput*, CF), porquanto, se não for realizado o levantamento do passivo atuarial correspondente às contribuições dos inativos e pensionistas ao Tesouro do Estado ao longo dos anos de contribuição, não se pode admitir que simplesmente seja lançado esse ônus a inviabilizar a própria existência e funções constitucionais dos Órgãos de existência permanente.

O legislador complementar inovou, desbordando das diretrizes ou base nacional generalizante a que deveriam cingir-se com relação ao art. 24, *caput*, da LRF. O citado dispositivo estatui as normas gerais sobre finanças públicas, deixando de observar o modelo jurídico do Sistema de Seguridade Social plasmado da CF. Os princípios estabelecidos são de adaptabilidade e obediência obrigatórios.

Os arts. 59, § 1º, IV e 21, II, da LRF que limitam os gastos com inativos e pensionistas desbordam do art. 169, da CF e os direitos subjetivos previstos no art. 40, §§ 3º, 7º e 8º, da CF.

O art. 21, parágrafo único, da Lei veda a despesa com pessoal nos 180 dias anteriores ao final do mandato. O dispositivo revela uma norma típica do processo eleitoral. Desta forma, é inconstitucional com relação ao Ministério Público, pois o art. 14, § 9º circunscreve a norma ao âmbito da administração direta ou indireta, qual seja, o Poder Executivo. Os mandatos de chefias da Instituição Ministerial são adquiridos pelo voto restrito das categorias, em consonância com o respectivo regime jurídico.

Para a interpretação e aplicação da lei, deve-se considerar os Princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade.

Registre-se, ainda, que quase todos os temas acima abordados foram objeto de questionamento por ação direta de inconstitucionalidade junto ao Supremo Tribunal Federal pelos legitimados ativos a saber: ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS MEMBROS DO MINISTÉRIO PÚBLICO – CONAMP (2261-0); Partido Comunista do Brasil – PC do B, Partido dos Trabalhadores – PT e Partido Socialista Brasileiro – PSB (2238-5); Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – ATRICON (2256-3); Mesa da Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais (2241-5) e Governador do Estado de Minas Gerais (2250-4), tendo os feitos sido reunidos para julgamento conjunto, figurando como relator o Min. **Ilmar Galvão**, sem notícia do deferimento dos pedidos liminares de sustação de vigência postulados.

Em conclusão final, repisa-se que o intuito moralizador da lei é salutar. Não obstante, deve-se atentar para alguns vícios de inconstitucionalidade nos quais incorre.

(*) Carlos Roberto Lima Paganella, Heriberto Roos Maciel e Têmis Limberger são Promotores de Justiça no Estado do Rio Grande do Sul.



A responsabilidade fiscal por despesas com pessoal (*)

José dos Santos Carvalho Filho (**)

Sumário: 1) Introdução; 2) Destinatários diretos; 3) Pressupostos das despesas públicas; 4) As despesas com pessoal; 5) Limites de despesas com pessoal; 6) Receita corrente líquida; 7) Despesas não computadas; 8) Limites internos; 9) Período de ajustamento; 10) Repasse de recursos; 11) Controle de despesas; 12) Nulidade de atos; 13) Vedações; 14) Despesas excedentes dos limites e prazos de adequação; 15) Redução de cargos, funções e pessoal; 16) Providências restritivas; 17) Sanções; 18) Conclusão.

1. Introdução

O art. 163 da Constituição Federal, que dá início ao Capítulo II, do Título VI, regulador das finanças públicas, estabeleceu que lei complementar deveria ser editada para dispor sobre finanças públicas - esta a matéria básica - e sobre outros assuntos específicos que, indiscutivelmente, guardam correlação com o tema de finanças. Estão nesse caso os temas sobre dívida pública externa e interna, concessão de garantias por entidades públicas, emissão e resgate de títulos da dívida pública, fiscalização de instituições financeiras, operações de câmbio realizadas por órgãos públicos e adequação das funções das instituições oficiais de crédito da União.

Por outro lado, o art. 165, § 9º, da CF, também prevê lei complementar para dispor sobre o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual. Por fim, o art. 169 estabelece que lei complementar disciplinaria a matéria pertinente a despesas com pessoal ativo e inativo das entidades federativas.

Regulamentando os dispositivos, foi editada a Lei Complementar nº 101, de 04.05.2000, que revogou a Lei Complementar nº 96, de 31.05.99, conforme consta no art. 75 daquele diploma.

(*) Fevereiro/2001.

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 14 (3ª Fase), jul./dez. 2001, p. 81-107.

A nova lei dispõe realmente sobre vários aspectos das finanças públicas, dizendo sua ementa que o diploma *"estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências"*, e seu art. 1º faz referência, de fato, ao Capítulo II do Título VI da Constituição, no qual se apresenta o quadro básico regulador da matéria.

Dispõe a LC 101 sobre planejamento, incluindo-se, aí, regras sobre a lei orçamentária e a lei de diretrizes orçamentárias e, ainda, sobre receita e despesa pública, transferências de recursos, dívida e endividamento, gestão patrimonial e transparência, controle e fiscalização na atividade geral relativa ao sistema de execução e controle das finanças públicas.

O foco destes comentários, porém, cingir-se-á à despesa pública na parte em que a lei alinha as normas sobre *despesas com pessoal* (Capítulo IV, Seção II, Subseções I e II).

Trata-se de matéria extremamente delicada e relevante para o setor público, porque tenta pôr fim aos descalabros que alguns administradores inescrupulosos cometeram nos cofres públicos e, por conseguinte, resguardar o erário público para o fim de ser devidamente utilizado em objetivos verdadeiramente sociais, atendendo aos diversos vetores do interesse público geral, e não para fins pessoais, com ofensa inaceitável aos princípios da moralidade, da impessoalidade, da legalidade, da razoabilidade e, enfim, a qualquer princípio norteador da função administrativa.

Na verdade, se houvesse consciência pública, política e administrativa, de certos administradores, sequer haveria necessidade de quadro regulador tão detalhado. Bastaria a consciência : os princípios morais antecederiam os princípios jurídicos.

2. Destinatários Diretos

A lei tem caráter geral e se destina a toda a Administração Pública, direta e indireta. No que concerne à administração direta, são destinatários os entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – materializados por todos os órgãos básicos que lhes compõem a estrutura. Assim, devem obediência à LC 101 os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, os Tribunais de Contas e o Ministério Público.

Quanto aos Tribunais de Contas, a lei os incluiu a todos, fazendo menção ao Tribunal de Contas da União, aos Tribunais de Contas dos Estados e, onde houver, aos Tribunais de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município (art. 1º, § 3º, III).

Fora da administração direta, foram referidos fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes.

Os *fundos*, como se sabe, não são dotados de personalidade jurídica e constituem conglomerados jurídicos e financeiros que recebem valores caracterizados como dinheiro público. Mas a crescente instituição desses

conglomerados, que têm a seu cargo, freqüentemente, recursos de elevado vulto e visam ao atendimento de relevantes finalidades públicas, provocou sua inserção ao lado de pessoas jurídicas vinculadas à Administração. Idêntica situação encontra-se no art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 8.666/93 – o Estatuto de Contratos e Licitações – no qual a regra empregou a expressão *fundos especiais*. Parece-nos melhor o emprego apenas do termo "*fundos*", porque inexiste parâmetro para identificar se um fundo é especial ou não. O certo é que, embora despersonalizados, sujeitam-se às regras traçadas na lei, já que ressaltam, na sua atividade, inúmeras funções atinentes às finanças públicas.

Todas as fundações governamentais submetem-se ao regime financeiro da lei. Como esta se limitou a referir-se às *fundações* (art. 1º, § 3º, I, "b"), é de considerar-se que se incluem as fundações governamentais de direito público e as de direito privado. A lei distinguiu, como se verá, empresas dependentes e empresas controladas, mas empregou a expressão *empresas estatais*, locução na qual não se pode considerar, tecnicamente, as fundações. Parece-nos, todavia, que se a fundação governamental é de direito privado e não recebe subvenção pública deve receber a incidência de outro tipo de normas, pois que a atividade financeira não será a mesma executada por fundações de direito público, de natureza autárquica.

A lei incluiu como destinatárias as *empresas estatais dependentes*, definindo-as como aquelas entidades controladas que recebem da pessoa controladora recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital (art. 2º, III). Em palavras diversas, a incidência normativa abrange as empresas que não têm capacidade de auto-subsistência, necessitando de recursos do ente a que estejam vinculadas para fazer frente a gastos com pessoal ou com as rubricas gerais de custeio ou de capital. No caso de despesas de capital, porém, não são consideradas dependentes empresas aquelas cujos recursos, oriundos do ente controlador, se destinem ao aumento de participação acionária.

No atual sistema da administração indireta, além das autarquias e das fundações governamentais, já mencionadas, só estão incluídas as sociedades de economia mista e as empresas públicas. Resulta daquela norma, portanto, que se empresa pública ou sociedade de economia mista for auto-suficiente – o que decerto só ocorrerá quando executar atividade de natureza econômica empresarial – não estará ela submetida ao regramento da lei de responsabilidade fiscal. Embora também esteja sob controle do ente federativo ou de outra pessoa administrativa, os elementos relativos à gestão dos recursos sofrerão controle de natureza diversa, inclusive com atenção às regras de seu estatuto ou contrato social.

Os requisitos para a qualificação de empresa estatal dependente são *alternativos*: basta que a subvenção se dirija a um dos setores causadores de dispêndio para se admitir a qualificação. Assim, se o ente controlador aloca recursos, por exemplo, apenas para pagamento de pessoal, já se afigurará como dependente para os fins da lei. O mesmo se dará em relação ao custeio em geral: ainda que a empresa seja auto-suficiente quanto ao pagamento de seu pessoal,

mas precise de subsídio para outras rubricas de custeio em geral, será qualificada como *empresa estatal dependente*. Contudo, recursos vertidos para aumento de participação acionária do ente controlador não caracterizam dependência, isso, é óbvio, se outros recursos não forem alocados para fins diversos.

3. Pressupostos das Despesas Públicas

As despesas públicas podem ser *legítimas* ou *ilegítimas*. Seja para deflagar ação governamental, seja para expandi-la ou aperfeiçoá-la, a despesa, para configurar-se legítima, deve atender a três pressupostos: 1º) a fixação do impacto orçamentário-financeiro; 2º) a adequação à lei orçamentária; e 3º) a compatibilidade com projetos de longa duração.

No que tange ao primeiro, é necessário que a autoridade responsável proceda à estimativa do *impacto da despesa*, considerando as rubricas orçamentárias respectivas, tanto em relação ao exercício em que vai ser efetuada a despesa (que não precisa ser o exercício vigente), como aos dois exercícios subseqüentes (art. 16, I). Indispensável para alcançar o objetivo legal será o emprego, pela autoridade competente, de método administrativo de planejamento e projeção da execução orçamentária, eis que a estimativa do impacto não se limita ao exercício financeiro da despesa em si, o que seria menos complexo, mas sim a dois exercícios seguintes. E, aqui, deverá o órgão atuar com extrema cautela, tendo em vista que, em certas situações, o impacto no orçamento presente pode ser menor do que nos exercícios futuros. Por isso, exige a lei a fixação das premissas da estimativa e a metodologia de cálculo adotada pelo agente estatal (art. 16, § 2º).

A *adequação orçamentária* importa a correlação de congruência entre a despesa e o orçamento. A despesa deverá ser objeto de dotação específica, porque prevista para ela, e suficiente, para o fim de comportá-la. Poderá, ainda, estar inserida em crédito genérico, mas, neste caso, a despesa deve ser considerada em face de outras da mesma espécie, realizadas ou a realizar, previstas no programa de ação governamental, não podendo ultrapassar os limites fixados para o exercício (art. 16, § 1º, I).

Finalmente, quanto à *compatibilidade com projetos de longa duração*, dispõe a LC 101 que a despesa deve ser compatível com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos no plano plurianual e na lei de diretrizes orçamentárias. Alguns administradores, para alcançar objetivos pessoais, efetuam despesas públicas com total desprezo pelos projetos de longa duração, como os que constam de planos plurianuais e leis de diretrizes orçamentárias. Em se tratando de projetos definidos em instrumento legal, deve o administrador levá-los em conta para criar ou aumentar outras despesas.

Tanto na hipótese de adequação da despesa à lei orçamentária, como na de compatibilidade com os instrumentos que formalizam projetos de longa duração, o administrador, com a função de ordenador de despesa, deverá emitir declaração

formal com tal demonstração (art. 16, II). Não o fazendo, ou emitindo declaração em desconformidade com a exigência legal, será o agente responsabilizado funcionalmente e, conforme a hipótese, também civil e criminalmente. Trata-se, como se vê, de *ato vinculado*, cujos elementos de composição já se encontram previamente delineados na lei.

As exigências acima, entretanto, não se aplicam à *despesa considerada irrelevante*, como autoriza o art. 16, § 3° da lei. Como esta repassa à lei de diretrizes orçamentárias a definição do que se considera como despesa irrelevante, deve anotar-se que, somente quando for editado este último diploma, é que se tornará eficaz a norma da LC 101. Seu revestimento momentâneo, assim, é de norma vigente, mas ainda ineficaz.

4. As Despesas de Pessoal

A despesa com pessoal pode caracterizar-se como *parcial* ou *total*. Para ser apurada a despesa total, considera-se a ocorrida em determinado mês com a efetivada nos onze meses imediatamente anteriores. O parâmetro, pois, da despesa total é o período de doze meses (art. 18, § 2°). Em conseqüência, será parcial a despesa que abranger determinado mês ou periodicidade inferior a um ano, como, por exemplo, o montante de despesas relativo ao período de seis meses.

Os gastos de pessoal direcionam-se a três categorias de beneficiários: **1°)** os agentes em atividade; **2°)** os inativos; e **3°)** os pensionistas. Os primeiros são os que estão no regular exercício de suas funções e que, por isso mesmo, mobilizam toda a máquina de atividades públicas. Para tal configuração, não importa a função que exerçam nem o Poder a que pertençam. Administradores, magistrados e parlamentares, em sua totalidade, estão incluídos entre os agentes ativos, desde que, logicamente, estejam executando a competência de poder que lhes é destinada.

A expressão *agentes em atividade* tem sentido amplo, de maior extensão do que *servidores públicos*, uma das categorias daquele gênero, e guarda maior propriedade quando se refere aos agentes que se vinculam ao Estado por uma relação permanente de trabalho, seja qual for o seu regime jurídico. Os parlamentares e outros agentes, como os Chefes de Executivo, Ministros e Secretários de Estado, não são propriamente servidores, mas agentes políticos, normalmente eleitos para mandato certo, e a quem incumbe a direção das estratégias a serem adotadas pelo Estado. São os verdadeiros donos do poder.

Os inativos são os agentes que, tendo preenchido os requisitos estabelecidos na respectiva legislação, deixam de exercer suas funções e passam a perceber na inatividade forma de remuneração denominada de *proventos*. Além deles, geram despesas com pessoal os pensionistas, ou seja, os familiares de agente público falecido que, também por força de lei, passam a fazer jus a remuneração de caráter social nominada de *pensão*.

Veja-se, portanto, que não é pequeno o universo de pessoas que acarretam despesas de pessoal para o Estado.

Apesar da extensão desse universo, a lei consignou que os valores de contratos de terceirização de mão-de-obra, firmados para substituição de servidores públicos, devem ser contabilizados como "*Outras Despesas de Pessoal*" (art. 18,§ 1º). Aqui valem dois pequenos comentários. O primeiro é o de que a LC 101 admitiu expressamente a terceirização de mão-de-obra, matéria que tem provocado grande polêmica quanto à sua legitimidade jurídica. Não obstante, e este é o segundo comentário, não será qualquer terceirização que deverá ser tida como lícita, mas somente aquela que se destinar à substituição de cargos e empregos permanentes na Administração. Acrescente-se, ainda, que se faz necessário que a substituição obedeça a critérios administrativos definidos em prévio planejamento e, o que é mais importante, visando à redução da despesa pública ou à maior eficiência dos serviços administrativos. Assim, não só será ilegítima a terceirização que, sem razão plausível, elevar as despesas, como também não o será aquela que tiver o propósito de substituir apenas por substituir, isto é, sem qualquer projeto administrativo para tal fim.

Seja como for, é curioso que tais despesas sejam consideradas como de pessoal. Na verdade, a terceirização implica contrato de prestação de serviços firmado entre o locatário da atividade, que no caso é o Poder Público, e o locador, no caso a empresa de intermediação de mão-de-obra. Ora, tal ajuste se qualifica como contrato administrativo, regulado pela Lei nº 8.666/93, sob a natureza de contrato de serviço, de modo que o pagamento efetuado pelo locatário da atividade é direcionado à empresa prestadora do serviço, e não aos empregados desta. Estes são remunerados normalmente através de salário pago diretamente por seu empregador, com regular observância da legislação trabalhista. Não há, pois, despesa *com pessoal*, mas sim com a contratação de empresa para fim de ser prestado determinado serviço. Bem diferente é o gasto do Estado com aqueles agentes que, a ele vinculados, dele percebem diretamente a sua remuneração.

Todas as parcelas retributivas integram o conceito de despesa total com pessoal. Vencimentos e vantagens pecuniárias, proventos e pensões são incluídos no conceito de despesa total com pessoal (art. 18). Outros aspectos mencionados na lei são meramente complementares. Por exemplo, a lei alude aos subsídios, que nada mais são do que a terminologia adotada para a remuneração de certos agentes públicos. Segundo o art. 39, § 4º, da Const. Federal, com a redação da E.C. 19/98 , percebem subsídios o membro de Poder, o detentor de mandato eletivo, os Ministros de Estado e os Secretários Estaduais e Municipais. Membros de Poder, para o fim remuneratório constitucional, são os parlamentares, os Chefes do Executivo, os magistrados, os membros do Ministério Público (art. 128, § 5º, I, "c", CF), os integrantes da Defensoria Pública e da Advocacia Pública (art. 135, CF), e os servidores das carreiras policiais (art. 144, § 9º, CF).

Além das retribuições básicas – vencimentos, subsídios, proventos de aposentadoria e de reformas (de militares) e pensões – integram o montante de despesas com pessoal as parcelas adicionais, constitutivas de vantagens

pecuniárias. Estão nesse grupo os adicionais, as gratificações, as horas extras, os abonos, os auxílios e qualquer outro tipo de vantagem pessoal.

Por último, consideram-se despesas com pessoal as relativas a encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente federativo às entidades de previdência (art. 18). Nesta hipótese, conquanto tais despesas não correspondam efetivamente às efetuadas com pagamento retributivo por atividade ou inatividade, o certo é que decorrem delas, constituindo, de fato, acréscimo cujo adimplemento é obrigatório e devido por força de lei. Assim, poder-se-á dizer que na rubrica de despesas com pessoal encontram-se pagamentos *diretos* aos beneficiários e *indiretos*, quando feito a terceiros em decorrência desses pagamentos diretos.

5. Limites de Despesas com Pessoal

A regra básica pertinente aos limites com despesas de pessoal está registrada no art. 169 da CF: *"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"*. O mandamento constitucional, como se observa, tinha sua aplicabilidade condicionada à edição de diploma infraconstitucional, no caso lei complementar, de modo que a L.C. 101, sucedendo a L.C. 96, continua a permitir exeqüibilidade à regra constitucional.

A L.C. 101 fixou limites variados para os entes federativos, aplicáveis à despesa total com pessoal, em cada período de apuração. Assim, para a União, foi fixado, como limite, o percentual de 50 % (cinqüenta por cento) e para Estados e Municípios, de 60% (sessenta por cento) (art. 19). Note-se que, dentro do conceito de Estados, situa-se o Distrito Federal, entidade diversa mas equiparada àqueles; nesse sentido, o art. 1°, § 3°, II, da lei.

Escusado lembrar que os percentuais são aplicáveis para cada unidade federativa tomada isoladamente, de onde se infere ser inviável qualquer tipo de pacto cooperativo pelo qual se permita, por via oblíqua, a inobservância dos percentuais-limite.

6. Receita Corrente Líquida

A base de cálculo sobre a qual devem incidir os percentuais é a receita *corrente líquida*. E qual o significado de receita corrente líquida? Segundo os dizeres da lei, é aquela que resulta do somatório das receitas tributárias, de contribuições patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas que se caracterizem como correntes (art. 2°, IV). Adotando critério de natureza econômica, a Lei n° 4.320, de 17.3.64, classifica as receitas públicas em *receitas correntes* e *receitas de capital*, sendo as primeiras constituídas das parcelas acima, que, como vimos, foram expressamente referidas na própria lei, e estas últimas compostas de operações de crédito, alienação de bens, amortização

de empréstimos, transferências de capital (Luiz Emygdio da Rosa Junior, *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário, Ed. Renovar*, 12ª. ed., 1998, pp. 61/62).

Temos, desse modo, que se o Estado, por exemplo, recebeu valores relativos a empréstimos concedidos a terceiros ou arrecadou importâncias decorrentes da venda de bens públicos, essas parcelas não se incluirão como receitas correntes, sendo inviável, então, que sirvam para elevar a base de cálculo e, por via de conseqüência, o limite para despesas com pessoal.

A receita corrente líquida deve ser apurada numa periodicidade de doze meses, considerando-se a soma das auferidas no mês de referência com aquelas obtidas nos onze meses anteriores. Havendo eventuais duplicidades, não deverão elas ser computadas no montante (art. 2º, § 3º).

Do total das receitas correntes, todavia, devem considerar-se *deduções*, como assinala a lei. Assim, serão deduzidas algumas despesas específicas, na forma do especificado no art. 2º, IV, da lei. Significa que o montante correspondente à base de cálculo será reduzido, e é sobre o montante reduzido que incidirá o respectivo percentual. Com isso, o valor-limite para as despesas com pessoal também será mais baixo.

No caso específico da União, há três parcelas que não podem ser consideradas no montante das receitas correntes líquidas:

1ª) a relativa aos valores transferidos por ela a Estados e Municípios, por determinação constitucional ou legal ; é o caso, por exemplo, dos arts. 157, I, CF (repasse aos Estados e Distrito Federal de parte do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza) e 158, II, CF (repasse aos Municípios de parte do imposto sobre a propriedade territorial rural) ;

2ª) a oriunda da contribuição para financiar a seguridade social, paga pelo empregador e incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título à pessoa física, mesmo sem vínculo empregatício (art. 195, I, "a", CF) e também a paga pelos trabalhadores e demais segurados da previdência social, que, todavia, não incide sobre aposentadorias e pensões concedidas pelo regime geral da previdência social, de que trata o art. 201 da CF (art. 195, II, CF);

3ª) a proveniente de arrecadação para o Programa de Integração Social (PIS), criado pela Lei Complementar nº 7, de 07.09.70, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), criado pela Lei Complementar nº 8, de 3.12.70.

Como se pode observar, todas essas parcelas formam considerável vulto de recursos, mas deverão ser deduzidos do montante geral de receitas para que se tenha o real montante das receitas correntes líquidas.

No caso dos Estados, também há dedução. Do montante das despesas

correntes devem ser subtraídas as parcelas que, por força de mandamento constitucional, devem ser repassadas aos Municípios (art. 2°, IV, "b"). Com efeito, cabe ao Estado transferir aos Municípios metade do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e 25% do total arrecadado da contribuição do ICMS (art. 158, III e IV, CF). Esses valores, como é óbvio, não ingressam na receita do Estado em *caráter permanente*, mas, ao contrário, sua entrada se reveste de *caráter provisório*, eis que, após serem creditados, são contabilizados a débito da conta do Estado em virtude da transferência ao Município. Em conseqüência, só são computados na receita corrente do Estado recursos correspondentes a 50% do IPVA e 75% do ICMS.

A última dedução prevista na lei alcança a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A dedução refere-se aos recursos oriundos da contribuição dos servidores para o custeio de seu sistema de previdência e assistência social e aos que forem auferidos a título de compensação financeira no caso em que houver aposentadoria com tempo de contribuição do serviço público e na atividade privada, hipótese em que, nos termos do art. 201, § 9°, da CF, deverá haver contagem recíproca de tempo de contribuição. A razão de tais deduções, previstas no art. 2°, IV, "c", da L.C. 101, consiste na efetiva destinação de tais recursos. São eles alocados para o fim específico de assegurar aos servidores os benefícios da seguridade social, e, por isso mesmo, não constituem propriamente receita estatal para o fim de chegar-se à receita corrente líquida.

Mas não só de deduções tratou a lei, visando à configuração do montante equivalente à receita corrente líquida. Devem ser computados nesta os valores pagos e recebidos por Estados e Distrito Federal em relação ao ICMS. O quadro regulador desse tributo está previsto na Lei Complementar n° 87, de 13.09.96, referido, aliás, no art. 2°, § 1° da L.C. 101. Também se incluem na receita corrente líquida os recursos atinentes ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, previsto no art. 60, § 1°, do ADCT da Constituição (parágrafo acrescentado pela E.C. 14/96).

7. Despesas Não Computadas

Dispõe o art. 19, § 1°, da L.C. 101, que, para atendimento dos limites estabelecidos para gastos com pessoal, não serão computadas algumas despesas ali relacionadas. Com efeito, tais gastos, conquanto de alguma forma sejam pertinentes ao dispêndio com pessoal, não se destinam especificamente a pagamento como *retribuição regular permanente* ao agente público pelo exercício de atividade a ele cometida. Em conseqüência, referidas despesas ficam fora do montante que serve de base de cálculo dos percentuais-limite.

Indenizações – Em primeiro lugar, não se computa o gasto com indenização por demissão de servidores ou empregados (art. 19, § 1°, I). Aqui há algumas observações que merecem realce. Os empregados também são

servidores; apenas não são estatutários. A lei, portanto, cometeu impropriedade: onde foi mencionado "*servidores*", leia-se "*servidores estatutários*". A não ser assim, ter-se-ia que considerar que os empregados trabalhistas não são servidores públicos *lato sensu*, o que não corresponde à verdade em nenhum sistema de organização funcional.

Por outro lado, a *demissão* do servidor não acarreta qualquer indenização a ser paga pelo Poder Público, e isso porque seu pressuposto é a falta funcional grave do servidor. Sendo assim, nenhuma indenização é assegurada ao infrator. A hipótese prevista no art. 169, § 4º, da CF (parágrafo acrescentado pela E.C. 19/98), que dá ensejo a indenização, não se enquadra tecnicamente como demissão, mas sim como *exoneração por excesso de quadro*, cujo pressuposto não é infração funcional, mas simplesmente o excesso de servidores no quadro, como já tivemos a oportunidade de salientar (*vide* nosso *Manual de Direito Administrativo*, Ed. Lumen Juris, 7ª. ed., 2001, p. 498). A demissão que rende ensejo à indenização só é admissível em relação aos servidores trabalhistas, e ainda assim somente nas hipóteses previstas na lei trabalhista.

Essa despesa – logo se pode observar – não tem caráter remuneratório, mas sim indenizatório, e por esse motivo não está computada no montante destinado a despesas regulares com pessoal.

DEMISSÃO INCENTIVADA – A hipótese, que está prevista no art. 19, § 1º, II, refere-se a *incentivos à demissão voluntária*.

Quando o Poder Público, para reduzir seu quadro funcional, deseja estimular a saída de servidores, o que faz é incentivar a *exoneração voluntária*, naturalmente consubstanciada pela *exoneração a pedido*, e não a demissão. É teratológico falar-se em "*demissão incentivada*", a não ser que o Estado pretendesse estimular o cometimento de infrações pelos servidores.

A verdade é que, como ninguém pode obrigar o servidor a se exonerar do serviço público, e freqüentemente já está ele garantido pela estabilidade, o incentivo é no sentido de que o servidor saia do serviço público, logicamente mediante a concessão de algumas vantagens pecuniárias. Uma delas pode ser o pagamento de indenização de um vencimento por ano de efetivo exercício. Cada ente federativo terá autonomia para instituir o seu sistema. Mas o incentivo será à exoneração voluntária, e não à demissão.

Novamente se pode constatar a razão por que esse tipo de dispêndio está fora do limite de gastos com pessoal: tais valores são indenizatórios e compensatórios, e não retratam a retribuição estipendial regular.

CONVOCAÇÃO EXTRAORDINÁRIA DO CONGRESSO – O Congresso Nacional se reúne ordinária e extraordinariamente. As reuniões ordinárias ocorrem de 15 de fevereiro a 30 de junho e de 1º de agosto a 15 de dezembro, conforme dita o art. 57 da CF. Fora desses períodos, as reuniões são extraordinárias e, por esse motivo, exigem convocação específica aos parlamentares.

Há duas formas de deflagrar a convocação extraordinária: uma, privativamente, pelo Presidente do Senado Federal, visando ao atendimento de

situações políticas anômalas ou especiais, como é o caso de intervenção federal, estado de sítio e estado de defesa (art. 57, § 6º, I, CF); outra, concorrentemente, pelo Presidente da República, pelos Presidentes da Câmara e do Senado, ou ainda quando a maioria dos membros de ambas as Casas o requerer, tendo por objetivo apreciar questão de urgência ou de interesse público relevante (art. 57, § 6º, II, CF).

É a esta última hipótese que se refere o art. 19, § 1º, III, da L.C. 101. Como é sabido, o comparecimento dos parlamentares às sessões extraordinárias é oneroso para o erário público. O valor que cada um percebe, qualificado pela Constituição como *parcela indenizatória*, corresponde à *efetiva* remuneração pelo exercício do múnus público fora do período regular. Trata-se de verdadeira remuneração por trabalho extra. Segundo o art. 57, § 7º, da CF, esse pagamento só não pode exceder ao valor normal do subsídio mensal. Mas, seja como for, a lei excluiu os recursos alocados para tais pagamentos do montante representativo do limite legal para as despesas com pessoal. Por conseguinte, essa forma de remuneração não compromete o montante para pagar os servidores em geral.

Decisões Judiciais – Em virtude dos inúmeros litígios funcionais que envolvem as unidades políticas da federação, são freqüentemente decididas ações judiciais nas quais são elas condenadas ao pagamento de vantagens pecuniárias devidas e não pagas, diferenças de vencimentos e salários, valores relativos à promoções e progressões funcionais não pagos à época apropriada *etc.*

Apesar da relativa freqüência, é incontestável que tais pagamentos são *ocasionais*, porque não há previsão exata do momento em que ocorre o dever de pagar, e *pontuais*, porque alcançam apenas aqueles que integraram o processo judicial. Desse modo, não são computados no montante destinado às despesas normais com pessoal (art. 19, § 1º, IV).

Não obstante, afigura-se necessário conjugar esse dispositivo com o art. 19, § 2º, que consigna que, observado aquele dispositivo (art. 19, § 1º, IV), as despesas com pessoal decorrentes de sentenças judiciais devem ser incluídas *"no limite do respectivo Poder ou órgão"*, limites esses previstos no art. 20, e que vamos considerar adiante. Quer dizer: tais despesas não são incluídas no limite genérico, retratado pelo montante-limite *da pessoa federativa* (50% para a União e 60% para Estados e Municípios), mas se inserem dentro dos *limites específicos*, que são os atribuídos a cada Poder ou órgão independente com orçamento próprio. Não há, pois, punibilidade para a pessoa federativa num todo, mas apenas para o órgão ou Poder cuja atividade administrativa rendeu ensejo às despesas determinadas pela decisão judicial.

Para exemplificar: se alguns servidores do Judiciário de um Estado vencem demanda judicial em que pleiteiam certa gratificação, negada pelo departamento de pessoal, o total dessas despesas não se inclui no montante-limite do Estado, ou seja, no montante que resulta da incidência de 60%, mas deverá ser contabilizado dentro do limite de 6% fixado para as despesas de pessoal do Judiciário Estadual. Diante dessa contabilização, o Judiciário responsável pelo pagamento determinado na sentença terá menor quantidade de recursos para

outras despesas com pessoal. É a forma de evitar que erros administrativos cometidos por Poder ou órgão acabem respingando em outro Poder ou órgão, ou na própria pessoa federativa a que pertencem.

COMPETÊNCIA ANTERIOR – Na linha desse mesmo dispositivo, não são computados, para o atendimento dos limites legais de despesas, os gastos efetuados fora do período normal de apuração a que se refere o art. 18, § 2º, ou seja, fora do período de doze meses, incluindo-se o mês de referência.

Aqui, a exclusão obedece a fator contábil e financeiro. Se o período de verificação é fixado em doze meses, não podem mesmo ser consideradas despesas efetuadas com pessoal anteriormente a esse período. Portanto, na verificação de atendimento dos limites legais, são excluídos gastos antigos.

DISTRITO FEDERAL, AMAPÁ E RONDÔNIA – O art. 19, § 2º, V, da L.C. 101, reza que não são computadas as despesas com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União.

Primeiramente, o dispositivo não informa se a exclusão das parcelas deve processar-se nos montantes-limite da União ou das pessoas federativas ali mencionadas – o Distrito Federal e os Estados do Amapá e Roraima. Para a correta interpretação, é necessário recorrer ao art. 2º, § 2º da lei, segundo o qual as parcelas não são computadas na receita corrente líquida do D. F., do Amapá e de Roraima. Com efeito, se tais recursos provêm de terceira unidade federativa – no caso, a União Federal – não são gerados pelas entidades beneficiárias do repasse, de forma que estas não podem inserir referidos valores na receita que servirá de base à incidência do percentual-limite.

Os repasses federais têm previsão no art. 21, XIII e XIV da Constituição e no art. 31 da E.C. 19/98. Pelo art. 21, XIII, cabe à União organizar e manter o Poder Judiciário, o Ministério Público e a Defensoria Pública do Distrito Federal e Territórios. No inciso XIV, do mesmo art. 21, está prevista a competência federal para organizar e manter a polícia civil, a polícia militar e o corpo de bombeiros militar do Distrito Federal. Logicamente, quando a Constituição alude a organizar e *manter* tais categorias, a interpretação cabível é a de que as despesas de pessoal ficam a cargo da União, e não do Distrito Federal. Registre-se, contudo, que a assistência financeira prestada pela União ao Distrito Federal para a execução de serviços públicos, embora prevista no art. 21, XIV, *in fine*, da CF, não é financiada na rubrica de despesas de pessoal, eis que a finalidade desse gasto tem contorno totalmente diverso.

A E.C. 19, a seu turno, previu, no art. 31, que a União Federal continuaria responsável pelas despesas com várias categorias de pessoal que, antes de Amapá e Roraima serem transformados de Territórios em Estados, prestavam serviços regularmente à administração federal ou municipal. Significa dizer, então, que todos esses servidores, que, na verdade, constituem a imensa maioria, são remunerados por verbas federais, de modo que esses gastos não podem mesmo ser computados na receita corrente líquida dos novos Estados.

Observe-se, por fim, que, como comentamos anteriormente, tais recursos

também não podem estar incluídos na receita corrente líquida da União para efeito de fixação do percentual-limite. Trata-se de valores destinados a pagamento com servidores de outras entidades federativas e, por isso mesmo, não seria justo e razoável considerá-los despesas com o pessoal federal. Nesse sentido, repita-se, dispõe o art. 2°, inc. IV, da L.C. 101.

Despesas com Inativos – No que se refere aos inativos, é preciso fazer, desde logo, a seguinte observação : os gastos com o pagamento de proventos da aposentadoria, reformas e pensões se situam no montante correspondente à despesa total com pessoal. Nesse sentido dispõe, expressamente, o art. 18 da lei.

Contudo, o art. 19, § 1°, VI, da L.C. 101, determina que não sejam computadas, como receitas sujeitas aos percentuais-limite, as despesas com inativos, mesmo que por meio de fundo específico, oriundas por determinados tipos de recursos.

Assim, estão fora do cômputo as despesas custeadas por recursos resultantes da arrecadação de contribuições dos segurados. Estão fora, também, os gastos com inativos decorrentes da compensação financeira prevista no art. 201, § 9°, da C.F., referente, como vimos, à contagem de tempo recíproco no serviço público e na iniciativa privada para fins de aposentadoria. Finalmente, não se computam as despesas decorrentes de recursos arrecadados por fundo vinculado ao pagamento de inativos, incluindo-se o produto da alienação de bens, direitos e ativos, e também o superávit financeiro.

E por que não se computam tais despesas? A razão obedece ao sistema adotado pela lei para o controle de gastos com pessoal. Esses valores não pertencem originariamente à pessoa federativa. Como têm origem externa e sua destinação é diretamente voltada para o pagamento de inativos, não chegam a constituir-se como receitas correntes, em seu sentido geral, para o fim de permitir a efetivação de gastos. Portanto, quando a entidade pública for definir o montante da receita corrente sujeita aos percentuais da lei, não deverá incluir os referidos recursos, vale dizer, não os computará no montante que vai servir de base de cálculo para a fixação do limite de despesas.

8. Limites Internos

Além dos percentuais fixados no art. 19, referentes a cada uma das pessoas da federação em separado, a L.C. 101 estabeleceu, ainda, *limites internos*, considerados aqueles percentuais distribuídos entre os Poderes e os órgãos dotados de autonomia financeira e orçamentária.

Quando a lei alude a *Poderes* e *órgãos*, está considerando os Poderes estruturais de cada pessoa federativa e os órgãos dotados de autonomia financeira e orçamentária. Tecnicamente, os Poderes se qualificam como órgãos dos entes federativos. Se assim é, ter-se-á que interpretar a norma de forma a distinguir os Poderes em si mesmos dos órgãos superiores da estrutura política. Por isso é que, ao lado dos Poderes, a lei incluiu o Ministério Público (art. 20, § 2°, I). Os

Tribunais de Contas também possuem certa autonomia, mesmo situados no Poder Legislativo. A lei fez referência a eles, mas sempre como órgãos incluídos nesse Poder (art. 20, § 2º, II, "a", "b", "c" e "d").

Não houve unanimidade quanto à constitucionalidade das normas que estabeleceram limites internos para Estados e Municípios. A objeção consistia em que essa matéria deveria ser tratada pela legislação da respectiva pessoa federativa como decorrência da autonomia que lhes confere a Carta constitucional, sendo, assim, inconstitucional que lei federal dispusesse sobre o assunto, em flagrante invasão da esfera dos entes federativos. A discussão constitui objeto de ação direta de inconstitucionalidade promovida perante o S.T.F. (ADIN nº 2.238-DF), mas a Egrégia Corte, apreciando o requerimento de medida cautelar suspensiva dos aludidos dispositivos, indeferiu a medida por apertada maioria, considerando, portanto, a um primeiro momento (mas, na prática, com definitividade, como tem ocorrido na esmagadora maioria dos casos) que inexiste a alegada inconstitucionalidade e que os limites internos representam normas gerais de finanças públicas, cuja competência é realmente da União, a ser exercida por meio de lei complementar (art. 169, CF).

Para a União Federal, os limites internos são representados pelos seguintes percentuais, definidos no art. 20, I, da L.C. 101: **a)** 2,5 % para o Poder Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União; **b)** 6% para o Poder Judiciário; **c)** 0,6% para o Ministério Público da União; **d)** 40,9 % para o Poder Executivo. Esse total monta ao percentual-limite da União, ou seja, 50 % da receita corrente líquida.

Do percentual do Executivo, porém, 3 % devem destinar-se a fazer face às despesas com a manutenção do Judiciário, do Ministério Público, da Defensoria Pública, da polícia civil e militar e do corpo de bombeiros do Distrito Federal (art. 21, XIII e XIV, CF) , bem como com o pessoal dos Estados do Amapá e de Roraima, na forma estabelecida no art. 31, da E.C. 19/98, como vimos anteriormente. A repartição dos recursos deve ser proporcional à média das despesas efetuadas com tais finalidades nos três exercícios financeiros anteriores à publicação da L.C. 101 (art. 20, I, "c").

Para os Estados, foram fixados os seguintes limites: a) 3 % para o Legislativo, incluindo-se o Tribunal de Contas do Estado; b) 6% para o Judiciário; c) 49 % para o Executivo; d) 2 % para o Ministério Público do Estado. Se o Estado tiver Tribunal de Contas dos Municípios, haverá uma diferença de 0,4 % a maior para o Legislativo e de 0,4% a menor para o Executivo. Ou seja: o Executivo terá como limite o percentual de 48,6% e o Legislativo de 3,4%, incluindo-se neste todas as despesas de pessoal com os Tribunais de Contas (art. 20, § 4º).

E, para os Municípios, eis os limites internos: **a)** 6% para o Legislativo, incluindo-se o Tribunal de Contas do Município, quando houver; **b)** 54% para o Executivo (art. 20, III).

Além da repartição *básica*, há ainda uma distribuição *complementar*, que é aquela efetuada entre os órgãos de cada Poder. É o caso, por exemplo, do Tribunal

de Contas em relação ao Legislativo, ou dos Tribunais Federais em relação ao Judiciário. Os limites deverão ser repartidos entre esses órgãos, tomando-se em consideração a média das despesas com pessoal, em percentual da receita corrente líquida, ocorridas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores à publicação da lei complementar em foco. É a regra do art. 20, § 1º da lei. Diante disso, é inegável que os órgãos internos de cada Poder, dotados de quinhão orçamentário, fazem jus a que seja observada aquela proporcionalidade, evitando-se, assim, uma diminuição orçamentária para gastos com pessoal em relação a exercícios financeiros anteriores. O cálculo, como é óbvio, estará a cargo dos técnicos administrativos na área de pessoal, finanças, orçamento e contabilidade dos respectivos órgãos.

9. Período de Ajustamento

É evidente que os desacertos acumulados por tantas décadas não podem permitir que as pessoas federativas se ajustem de imediato às novas regras. Cumpre admitir período de transição durante o qual aquelas entidades e seus Poderes e órgãos possam adaptar-se aos parâmetros agora estabelecidos.

Assim, se o ente político, ou ainda o Poder ou órgão estiver em descompasso com os percentuais-limite externos (das pessoas federativas) e internos (Poderes e órgãos), tendo tido no exercício financeiro anterior à publicação da L.C. 101 despesas com pessoal acima dos limites, o necessário enquadramento terá que dar-se em até dois exercícios, período em que devem ser eliminados os excessos. É o que dispõe o art. 70 da L.C. 101.

A redução pode ser gradual, permitindo-se o mínimo de 50% em cada ano. Mas, de qualquer modo, a compatibilização não poderá ultrapassar aos dois exercícios seguintes. Poderá até sê-lo no exercício seguinte, mas vedado será inobservar o período máximo de adaptação.

Para conseguir o ajustamento à lei vigente, deverão ser adotadas várias medidas, previstas no art. 22, como a vedação de outorga de aumento de remuneração, vantagens pecuniárias e outras que veremos a seguir. A ofensa ao prazo de adequação importa na aplicação de providências severas contra o ente ou o órgão ofensor, como, por exemplo, o impedimento para receber transferências voluntárias ou para a contratação de operações de crédito, conforme consignado no art. 23.

10. Repasse de Recursos

De acordo com o art. 168, da Const. Federal, cabe ao Poder Executivo repassar ao Legislativo, Judiciário e Ministério Público, até o dia vinte de cada mês, os recursos correspondentes às dotações orçamentárias (no caso, em duodécimos), nelas incluídas os créditos suplementares e especiais, tudo na forma de lei complementar regulamentadora da matéria.

A L.C. 101, para compatibilizar-se com as regras limitadoras de despesas com pessoal, estabeleceu que o repasse dos recursos financeiros destinados a tais gastos se cingirá ao total que resultar da aplicação dos percentuais fixados para os Poderes e Ministério Público, ou aqueles que forem estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias (art. 20, § 5º). Em relação a esta última alternativa, convém lembrar que não há impedimento para que a entidade federativa estabeleça *percentuais inferiores* aos fixados na L.C. 101. Vedado, contudo, será a fixação em percentual mais elevado, porque, nesse caso, estaria ocorrendo ofensa à lei por via oblíqua.

Neste ponto, cabe uma indagação: se a lei condiciona a entrega de recursos para despesas com pessoal à observância dos limites fixados para cada órgão ou Poder, qual a providência a ser adotada pelo órgão repassador, no caso o Executivo ?

A resposta se situaria no art. 9º e seu § 3º, da L.C. 101: se o Judiciário, o Legislativo e o Ministério Público não promoverem, em 30 dias, limites de empenho e movimentação financeira, quando, ao final de um bimestre, se verificar que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário, o Poder Executivo estaria autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios firmados pela lei de diretrizes orçamentárias.

Aliás, nada mais razoável: se o Poder ou órgão não observa os limites, é porque viola a lei reguladora. E se esta é violada, a providência natural seria a de não repassar os recursos que excedessem os limites legais. Trata-se de verdadeiro truísmo: basta obedecer à lei.

Ocorre que o S.T.F., em ação direta de inconstitucionalidade, deferiu liminar para suspender o art. 9º, § 3º, da L.C. 101, sob a alegação de que a providência restritiva do Executivo ofenderia o princípio da independência dos Poderes. É de se lamentar a decisão, que, de resto, coonesta todos os descalabros praticados por alguns administradores incompetentes ou imorais.

11. Controle das Despesas

De nada adiantaria a criação de regras limitativas para os gastos com pessoal se não fossem previstos mecanismos especiais de controle desses gastos. Controle das despesas com pessoal, desse modo, *é o conjunto de ações, providências restritivas e vedações estabelecidos na lei de finanças públicas que visam a impedir a vulneração das normas limitativas dos gastos públicos com pessoal ativo e inativo.*

Essa modalidade de controle pode apresentar-se sob modalidade *interna* e *externa*. Significa que a fiscalização das despesas e de seus limites tanto pode (*rectius*: **deve**) ser oriunda dos próprios órgãos internos dos Poderes e dos órgãos superiores, como também de instituições constitucionalmente destinadas ao exercício do controle financeiro, orçamentário e contábil dos entes públicos: é nesse lugar que se encontram os Tribunais de Contas, cuja atribuição está fixada

no art. 71 da Lei Maior.

Podem distinguir-se, sob exame sistemático, três aspectos básicos de controle das despesas com pessoal: **1º)** nulidade de atos; **2º)** vedações; **3º)** providências restritivas.

Examinemos esses aspectos.

12. Nulidade de Atos

Se houver atendimento aos limites impostos na lei, nenhum vício de legalidade há de inquinar os atos que ocasionem aumento de despesa com pessoal. Afinal, é de se reconhecer que, para a melhor organização funcional, é preciso, às vezes, elevar esses gastos.

Mas, no caso de violação dos limites legais, consigna a lei que *"é nulo de pleno direito"* o ato pelo qual se pretenda aumentar as despesas com pessoal. Nesse sentido está posto o art. 21. Dizendo *"nulo de pleno direito"*, o legislador quis transmitir o sentido de que o ato – que, registre-se, tem a natureza de *ato administrativo* – não pode, em princípio, ser objeto de convalidação ou aperfeiçoamento, já que o vício que o contamina tem a natureza de insanável. A despeito dos termos peremptórios da lei, a tendência moderna repudia a imprescritibilidade de atos, considerando que o princípio da segurança das relações jurídicas deve sobrepor-se ao do interesse público na invalidação de atos, quando transcorra período longo sem que a providência anulatória se tenha consumado. Não obstante, a idéia central do aludido dispositivo é, de fato, a de não permitir a sobrevivência do ato ofensivo às normas limitativas da lei.

Há seis situações que, se presentes, acarretam a nulidade do ato que eleve gastos com pessoal:

1ª) a ausência de estimativa de impacto orçamentário-financeiro e da declaração de adequação orçamentária e financeira firmada pelo ordenador de despesas, previstas no art. 16, I e II, quando houver geração de despesa;

2ª) a falta de idêntica estimativa e da comprovação de que não haverá comprometimento para as metas de resultados fiscais, quando se tratar de despesa obrigatória de caráter continuado, definida como aquela a ser executada por período superior a dois exercícios (art. 17, § 1º e 2º);

3ª) a vinculação ou equiparação de qualquer espécie remuneratória para efeito da remuneração do pessoal do serviço público, proibidas pelo art. 37, XIII, da CF;

4ª) a inexistência de dotação orçamentária para fazer face às despesas e de autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, exigências contempladas no art. 169, § 1º, I e II, da CF;

5ª) a inobservância do limite legal de recursos previstos para despesas com o pessoal inativo (art. 21, II, L.C. 101)

6ª) a concessão de aumento de gasto com pessoal nos 180 dias anteriores ao final do mandato do titular do Poder ou do órgão (art. 21, parág. único). Se, por

exemplo, o mandato do Governador vai findar em 31 de dezembro de determinado ano, qualquer despesa com pessoal só pode ser efetuada até 30 de junho desse mesmo ano, pena de ser invalidado o ato que autorizou o gasto fora do prazo permitido. O mesmo se dá com o Prefeito e com o Presidente da República. A despeito da referência da lei a "*mandato*", entendemos que a regra se aplica também aos Presidentes de Tribunais Judiciários e Casas Legislativas, ainda que estes exerçam mandato indireto (*rectius*: investidura a termo), isto é, outorgado *interna corporis*, o que não ocorre com aqueles primeiros, titulares de mandato popular direto.

A despeito da inegável importância de tais situações, todas ensejadoras da nulidade do ato que aumenta despesa com pessoal, merece ser sublinhada esta última. Com efeito, um dos grandes males de nosso sistema de pessoal, infelizmente adotado com freqüência por administradores desonestos, tem sido o de elevar vencimentos e vantagens ou de recrutar servidores, normalmente com flagrante ofensa aos princípios da moralidade administrativa e da impessoalidade, ao final do mandato. Tais agentes "*aproveitam*" o finalzinho do exercício de seus mandatos para beneficiar terceiros à custa do erário público e com grande prejuízo para o novo administrador. A sucessão dessas calamitosas formas de terminar o mandato sempre causaram condenável tumulto na atividade administrativa, isso sem contar com a notória extensão de endividamento com a qual vão sendo "*presenteadas*" as sucessivas administrações.

Se a lei for **realmente** cumprida, por-se-á cobro a tais abusos. Mas, repita-se: *se a lei for realmente respeitada*, o que, convenhamos, vai exigir de todos o "*ver para crer*". Pelo menos, o histórico dos controles públicos recomenda essa prudência...

13. Vedações

O controle da observância dos limites legais internos e externos de despesas com pessoal é realizado ao final de cada quadrimestre, como reza o art. 22 da lei. Observe-se que a lei não disse que o controle será exercido *apenas* nos três quadrimestres do ano; disse que a verificação será realizada ao final de *cada* quadrimestre, o que é coisa diversa. Neste sentido, a interpretação deve ser a de que *em cada um dos meses do ano* deverá efetivar-se a averiguação do respeito aos limites legais, sendo que em cada um deles se levará em conta o próprio mês da averiguação e os três meses anteriores, constitutivos do respectivo quadrimestre.

Dispõe o parágrafo único do art. 22 que "*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...*" e nesse ponto a lei relaciona uma série de vedações. Antes de examiná-las, entretanto, vale observar que, pelo texto legal, não basta que o Poder ou órgão tenha observado o limite legal para sujeitar-se às proibições. É necessário que suas despesas *não ultrapassem a 95% do limite*, o que significa dizer que o legislador considerou que esse percentual, tão próximo ao limite, retrata situação de alerta e perigo. Como exemplo, se o Legislativo tem o limite de 100 para gastos com pessoal, a previsão de gastos num total de

97 já é suficiente para ensejar as vedações legais.

Vejamos as vedações.

Remunerações e Vantagens – Fora do limite legal, é vedado elevar a remuneração ou conceder vantagem pecuniária. A lei refere-se a "*aumento, reajuste ou adequação de remuneração*" a qualquer título (art. 22, parág. único, I). É notória a impropriedade: se há reajuste ou adequação, haverá aumento, sem dúvida, visto que os vencimentos são irredutíveis (art. 37, XV, CF). Em relação a vantagens pecuniárias, devem considerar-se principalmente adicionais e gratificações, freqüentemente distribuídos como elevação simulada de remuneração.

Há, porém, duas ressalvas. Uma delas diz respeito a decisões judiciais ou determinações legais ou contratuais. No primeiro caso, o Judiciário reconheceu o direito ao aumento ou à vantagem, não cabendo à Administração senão cumprir a decisão. Quanto às determinações, se já estão inscritas em lei ou contrato, não há mesmo como deixar de atendê-las. É o caso, por exemplo, em que o estatuto funcional já prevê a vantagem em virtude da ocorrência de determinado fato gerador (*v.g.*: triênios), ou em que a previsão se dê em face de contrato de trabalho.

A outra consiste no direito à revisão geral de vencimentos prevista no art. 37, X, da Const. Federal. Aqui se trata realmente de realinhamento de vencimentos, e não propriamente de aumento, porque o pressuposto é a perda do poder aquisitivo dos ganhos, contrariamente ao que acontece com o aumento, em que o reajuste se dá em razão da especificidade da função exercida. Portanto, nada impede que, mesmo nos 180 dias anteriores ao fim do mandato, possam ser revistos, de forma geral, vencimentos e proventos, na forma do que dispõe a Constituição.

Criação de Cargos, Empregos e Funções – A razão desta proibição é óbvia. Se não está sendo observado o limite legal com despesas de pessoal, como admitir-se que sejam criados outros instrumentos que acarretam novas despesas, como é o caso de cargos, empregos e funções?

Note-se que a criação de cargos, como regra, depende de lei (art. 48, X, CF). Sendo assim, *a vedação atinge a própria edição da lei*, de modo que o desrespeito a tal proibição há de ensejar a pecha de inconstitucionalidade da lei instituidora dos cargos. No Legislativo, os cargos são criados por ato interno da Casa (normalmente resolução), como dispõem os arts. 51, IV e 52, XIII, da CF. Em conseqüência, a vedação atingirá esse tipo de ato, se objetivar a criação de cargos.

Os empregos e as funções também são criados por lei, como dita o já referido art. 48, X, da CF. Conclui-se, por fim, que se a lei for editada, apesar da vedação, será ela inconstitucional e nulos todos os atos que dela se originarem, como os atos de provimento, no caso de cargos, e os contratos de trabalho, no caso de empregos públicos. Aliás, os atos concretos de ingresso são tratados em inciso diverso (IV).

Poderá haver objeções quanto à questão da inconstitucionalidade desses diplomas genéricos, porque sua afronta direta seria à L.C. 101. Ocorre que esta lei tem sua legitimidade apoiada no art. 169, da CF, o qual, por sua vez, delega a fixação do limite de despesas com pessoal à lei complementar. Ora, se a lei ordinária de criação de cargo ou emprego se encontra dissonante da lei complementar, estará fatalmente eivada de vício de inconstitucionalidade. O que nos parece correto, porém, é considerar tal inconstitucionalidade como *material*, e não *formal*, vez que é o próprio conteúdo normativo o objeto da vedação para a lei ordinária, e não o elemento formal ou procedimental. Na verdade, a lei ordinária estaria dispondo sobre a matéria em momento no qual há vedação instituída por lei complementar. Suas regras, assim, invadiriam a esfera constitucionalmente proibida pela lei complementar, com o que passariam a exibir a contaminação de inconstitucionalidade material.

Alteração em Carreira – Outra vedação consiste na alteração de estrutura de carreira da qual possa resultar elevação de despesa (art. 22, parág. ún., III).

Não há muito o que justificar nessa hipótese. Se as despesas com pessoal estão acima dos limites fixados na lei, não teria sentido planejar e implementar mudança em carreira funcional que pudesse acarretar mais despesas na rubrica de pessoal. Trata-se, por conseguinte, de medida proibitiva de natureza cautelar, em ordem a evitar-se que o excesso de gastos se eleve ainda mais.

Atos Concretos de Ingresso – Além da vedação da criação de cargos, empregos e funções, que se consuma por lei ou, excepcionalmente, por ato interno do Legislativo, como vimos, a L.C. 101 vedou também a prática de atos concretos de ingresso no serviço público, como os de provimento, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título (art. 22, parág. único, IV).

Parece conveniente fazer uma distinção a respeito desses atos. Primeiramente, ambos têm natureza diversa. Os atos de criação de cargos e empregos, ou seja, leis e resoluções do Legislativo, ostentam caráter genérico e abstrato, ao passo que o provimento, admissão ou contratação retratam atos concretos de ingresso do serviço público. Portanto, a edição de lei ou ato genérico de criação de cargos e empregos implica situação de inconstitucionalidade, enquanto os atos concretos devem ser analisados sob a ótica da ilegalidade, já que violadores diretos da L.C. 101.

Em suma: não pode haver recrutamento, genérico ou concreto, de pessoal, se as despesas com pessoal excedem a 95 % do limite atribuído ao Poder ou órgão, ou mesmo à pessoa federativa.

A única permissão possível de ingresso de pessoal se funda na hipótese de os atos de provimento, admissão ou contratação se destinarem à reposição das vagas deixadas por servidores aposentados ou falecidos nas áreas de saúde, educação e segurança. As exigências são *cumulativas*. Quer dizer : se há vagas em setores de engenharia, psicologia ou jurídico, em virtude de aposentadorias

e falecimentos, vedado será o recrutamento. A permissão se cinge à hipótese, por exemplo, de falta de médicos, de professores ou de policiais.

Diga-se, todavia, que a permissividade *terá que se limitar* às vagas oriundas da inatividade ou morte de servidores. Não poderá, assim, a Administração admitir ou contratar cem servidores se as vagas existentes por aquelas razões são apenas trinta. A exceção da lei levou em conta a qualidade vital desses setores de serviços, porque dúvida não há de que a reposição, mesmo com tal justificativa, sempre implica aumento de despesa, sabido que a remuneração será devida ao novo servidor e ao servidor aposentado ou à sua família, no caso de falecimento.

Horas Extras – Horas extras são aquelas em que o servidor exerce suas funções além da jornada normal que a lei ou o contrato estabeleceu. Nos termos do art. 7º, XVI, da C.F., a remuneração do serviço extraordinário deve ser superior, no mínimo, a 50% do valor atribuído ao serviço comum. O mandamento, que indica um dos direitos sociais consignados em sede constitucional, estende-se aos servidores públicos *ex vi* do art. 39, § 3º, da C.F.

Dois são os pontos marcantes no que se refere às horas extras. O primeiro é que só devem ser admitidas em situações de notória emergência, não sendo legítimo o regime em situação de regularidade funcional, visando, por exemplo, somente à elevação indireta de vencimentos e salários. Estudos de saúde e higiene do trabalho desaconselham o serviço fora da jornada normal: ninguém desconhece que a atividade profissional extraordinária provoca indiscutível estresse no trabalhador. E se este se submete a tal regime (e, às vezes, chega mesmo a solicitar), é porque ganha mal e quer melhorar um pouco seu rendimento. O outro ponto relaciona-se com a despesa: as horas extras ensejam o pagamento em valor superior à hora normal e, dessa maneira, acarretam aumento da despesa. Se os limites legais não estão sendo observados, e se o dispêndio já é excessivo, não se justifica pagar horas extras.

Admitem-se duas exceções. A primeira é aquela em que há previsão da lei de diretrizes orçamentárias. A outra consiste na convocação extraordinária do Congresso Nacional para caso de urgência ou interesse público relevante (art. 57, § 6º, II, CF). Neste último caso, é óbvio que se a própria Constituição permite o trabalho extra dos parlamentares, será razoável que sejam pagas horas extras aos servidores administrativos convocados para dar apoio funcional ao Congresso.

14. Despesas Excedentes dos Limites e Prazos de Adequação

O controle de despesas abrange duas situações diversas: **1ª)** a despesa total com pessoal ultrapassa a 95% do limite (e, portanto, não excede o limite); **2ª)** a despesa total com pessoal ultrapassa o próprio limite legal. Da primeira situação trata o art. 22, parág. único, já examinado: despesas acima de 95% acarretam as vedações vistas acima. Da segunda cuida o art. 23, que, em virtude da maior gravidade da situação relativa a gastos, estabelece outras providências além das

já citadas vedações. É esta última situação de desequilíbrio que será analisada agora.

O primeiro e imediato efeito da inobservância dos percentuais-limite estabelecidos na lei são – repita-se – as vedações previstas no art. 22, parág. único, ou seja, criação de cargos, atos de provimento e contratação de pessoal, concessão de aumentos e vantagens *etc.* Registre-se, aliás, que se tais vedações são impostas até mesmo quando o limite é observado, mas os gastos ultrapassam a 95 % do respectivo limite, *quid iuris* na hipótese de o próprio limite ser mesmo excedido. Logicamente, as vedações aqui terão muito maior fundamento que na situação anterior.

Ocorrendo a ultrapassagem do limite legal, há a obrigação de o Poder ou órgão eliminar o excesso nos dois quadrimestres seguintes, sendo que, no primeiro deles, deve ser eliminado, *no mínimo*, um terço. Suponha-se que, no mês de março, seja verificado que o percentual de despesas com pessoal no Judiciário Federal alcance 7,5 %, quando seu percentual-limite seria 6 % (art. 20, I, "b"). Seguindo a obrigação contida no art. 23, o percentual excedente de 1,5% terá que ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes (abril a julho, e agosto a novembro). No quadrimestre seguinte, porém, que vai de abril a julho, um terço do excesso, ou seja, 0,5%, terá que ser corrigido. Esse é o dever legal imposto ao órgão ou Poder com gastos excessivos.

Em virtude de situações ocasionais, pode suceder a *suspensão* ou a *duplicação* dos prazos referidos no dispositivo.

A *suspensão* dos prazos, prevista no art. 65, pode decorrer de situação de: 1º) *calamidade pública*; 2º) *anomalia institucional*. Naquela hipótese, o reconhecimento da situação há de ficar a cargo do Congresso Nacional, no caso da União, ou das Assembléias Legislativas, no caso de Estados e Municípios. Em conseqüência, a declaração de calamidade pública reconhecida pela Câmara Municipal não rende ensejo à suspensão do prazo, eis que não mencionadas no dispositivo. A suspensão deverá durar enquanto permanecer o estado de calamidade.

Quanto à anomalia institucional, a lei prevê, no art. 65, parág. único, que haverá suspensão do prazo nas hipóteses de estado de defesa (art. 136, CF) e estado de sítio (art. 137, CF). O dispositivo manda aplicar a tais situações o mesmo que incide sobre o estado de calamidade pública. O dispositivo, entretanto, deve ser interpretado *cum grano salis* no que diz respeito ao prazo. Na calamidade pública, o prazo fica suspenso enquanto perdura a situação. O mesmo pode ocorrer no estado de sítio, que não tem, *a priori*, prazo determinado para findar (art. 138, § 1º, CF). Mas a extensão é inaplicável ao estado de defesa, cuja duração há de limitar-se ao prazo de 30 dias, prorrogável uma só vez por igual período, o que significa que o prazo máximo de duração se dará com 60 dias (art. 136, § 2º, CF). Sendo assim, em se tratando de estado de defesa, a suspensão dos prazos quadrimestrais previstos no art. 23 da L.C. 101 só pode atingir o período de 60 dias.

Em relação à *duplicação* dos prazos, incide o art. 66 da L.C. 101. Haverá a duplicação dos prazos (ainda os previstos no art. 23) quando houver crescimento real baixo ou negativo do Produto Interno Bruto (PIB) nacional, regional ou estadual por período igual ou superior a quatro trimestres. Contudo, a ocorrência não impedirá a aplicação das vedações previstas no art. 22 da lei, que impedem o aumento de despesas com pessoal (criação de cargos, aumento de vencimentos e vantagens *etc*).

Por presunção *iuris et de iure*, considera-se crescimento baixo do PIB o que se revelar inferior a 1% (um por cento) nos quatro últimos trimestres (art. 66, § 1º). O órgão encarregado de apurar a taxa é a Fundação IBGE; se a entidade for substituída, caberá à entidade ou órgão substituto.

15. Redução de Cargos, Funções e Pessoal

Nem sempre será fácil eliminar o excesso de despesas com pessoal em dois quadrimestres. Alguns expedientes podem ser usados, como, por exemplo, a exoneração de servidores ocupantes de cargos em comissão ou exercentes de funções gratificadas. A verdade, porém, é a de que as coisas não se passam com essa simplicidade.

A L.C. 101, entretanto, aponta duas soluções para a redução das despesas que excedam o limite legal. Portanto, não podem ser adotadas nem quando as despesas ultrapassarem 95% do limite.

A primeira delas tem lastro no art. 169, § 3º, da C.F., referido, aliás, no art. 23 da L.C. 101. Por esse dispositivo, pode a Administração, para se adequar aos limites legais, reduzir em pelo menos 20% as despesas com cargos em comissão e funções de confiança. Não precisa haver necessariamente a extinção de tais cargos e funções. Poderia ser reduzido o vencimento-base a eles atribuído. Na verdade, bastaria até que seus titulares revertessem a seus cargos efetivos ou, não sendo servidores, saíssem do serviço público. A solução, assim, residiria na vacância de cargos em comissão e funções de confiança por força de exoneração ou destituição de função (não punitiva, logicamente). Como o desempenho de tais atividades provoca fatalmente despesa para o órgão, a redução permitiria a diminuição dos gastos.

Estranhamente, no entanto, o art. 23, § 1º, da L.C. 101, interpreta o dispositivo constitucional admitindo apenas as duas primeiras soluções: extinção dos cargos e funções, e redução da correspondente remuneração. Em nosso entender, o dispositivo constitucional não se presta a tal interpretação, já que alude a *"redução em pelo menos 20% (vinte por cento) das despesas com cargos em comissão e funções de confiança"*. Ora, despesas, na hipótese, podem também ser reduzidas pela vacância dos cargos e funções. Se a Constituição admite exoneração de servidores não estáveis (art. 169, § 3º, II) e até mesmo de estáveis (art. 169, § 4º), nenhuma heresia existirá com a exoneração de ocupantes dos referidos cargos e funções, o que seria menos gravoso que essas últimas hipóteses. A nosso ver, assim, o art. 23, §

1º, da L.C. 101, "*dixit minus quam voluit*", isto é, ficou mais restritivo do que o art. 169, § 3º, I, da CF – a norma-base constitucional da lei complementar.

Mas o mesmo art. 169, § 3º, da CF, admite ainda, no inciso II, outra providência: a exoneração dos servidores não estáveis. O servidor é não-estável, como regra, quando, nomeado em virtude de aprovação em concurso, ainda se encontra no estágio probatório, vale dizer, no período de três anos anterior à aquisição da estabilidade (art. 41, CF). Portanto, para exemplificar, se há excesso de despesas com pessoal e o excesso pode ser eliminado com a exoneração de 50 servidores não-estáveis, está a Administração autorizada a processá-la com base naquele mandamento constitucional e agora também no art. 23 da L.C. 101. Conforme farta corrente doutrinária e jurisprudencial, é obrigatória a instauração de processo administrativo em que se assegure o contraditório e a ampla defesa aos interessados. Também é não-estável o servidor admitido sem concurso público no período de 5 anos anteriores à Constituição, porque não estabilizado pelo art. 19, do ADCT da CF.

A Constituição se limita a apontar essas duas hipóteses no art. 169, § 3º. Não informa, contudo, se uma deve anteceder necessariamente a outra, ou se a segunda só pode ser implementada se insuficiente a primeira solução. Ou se ambas devem ser adotadas cumulativamente. Em nosso entender, caberá à Administração optar pela melhor solução, desde que o objetivo seja realmente o de eliminar o excesso de despesas com pessoal. Qualquer exigência a mais sobre tais soluções teria que ser expressamente consignada na norma constitucional. Mas não o foi, de modo que o intérprete não pode emprestar idéias diversas das que constituem o conteúdo da norma. Não obstante, pode exigir-se observância ao *princípio da proporcionalidade*, em ordem a que a solução seja a menos gravosa possível para os prejudicados e a mais adequada ao fim a que se destina. A nosso juízo, a solução consistente na redução de gastos com cargos em comissão e funções de confiança é menos onerosa do que a de exoneração de servidores não-estáveis e, por isso mesmo, deveria precedê-la. É possível, porém, que outra tenha que ser a solução, cabendo ao órgão ou ao Poder, nesse caso, apresentar justificativa sobre a opção por ela.

A segunda providência admitida na Constituição se situa no art. 169, § 4º, que dispõe: "*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*" (grifamos).

A solução, nessa hipótese, é bem mais drástica. Mas é expressamente mencionada no art. 23 da L.C. 101 no caso de o Poder ou órgão haver ultrapassado o limite legalmente fixado. Note-se, apenas, que, para evitar decisões arbitrárias ou pessoais, deve ser editado ato normativo com a demonstração detalhada do excesso e da conveniência administrativa em adotar tão severa solução. Cumprido esse requisito, lícita será a redução de despesas através da perda do cargo dos servidores estáveis. O instrumento será a *exoneração*, e não a demissão,

porque a vacância se dará por razões administrativas e não em virtude de infração funcional grave.

Sempre com o intuito de proporcionar a redução de despesas, a lei faculta a redução temporária da jornada de trabalho para o fim de provocar, como conseqüência, a adequação dos vencimentos à nova carga horária (art. 66, § 2º). Trata-se, ainda uma vez, de solução que pode trazer gravíssimos efeitos, já que ninguém desconhece as dificuldades por que passam os trabalhadores, que já contam como certo com seu vencimento ou salário, quando há a redução remuneratória. A jornada menor traduz pouco interesse para eles; o melhor seria manter a jornada e a remuneração anteriores.

16. Providências Restritivas

Se não for alcançada a redução no prazo de compatibilização fixado na lei, deverão ser aplicadas providências restritivas, verdadeiras sanções, enquanto durar a situação de indevido excesso de gastos com pessoal.

Em primeiro lugar, a entidade federativa não poderá receber transferências voluntárias (art. 23, § 3º, I). Nada afetará, por conseguinte, os repasses impostos por determinação legal ou constitucional. Mas quaisquer recursos de auxílio financeiro, necessários por força de alguma situação grave, não poderão ser repassados.

Depois, não terá a entidade direito à obtenção de garantia, direta ou indireta, de outro ente. Portanto, eventuais empréstimos não poderão comportar aval ou outra garantia a ser firmada por entidade diversa.

Por fim, será vedada a contratação de operações de crédito, ressalvando-se apenas aquelas voltadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que objetivem a redução das despesas com pessoal (art. 23, § 3º, III). Inviável, assim, a alocação de recursos provenientes de terceiros para serviços e obras públicas, melhoria de atividades administrativas *etc.* A ressalva da lei se justifica. Se existe dívida mobiliária já financiada, o refinanciamento elimina a sobrecarga oriunda daquela, não agravando, mas antes atenuando a situação da entidade. Para a redução das despesas com pessoal, a ressalva pretende exatamente ser compatível com todo o espírito da lei, qual seja, o de não permitir que os gastos ultrapassem os limites legais.

Preocupou-se o legislador, mais uma vez, em não permitir que os governantes legassem a seus sucessores uma longa cauda de dívidas e compromissos financeiros, impedindo-os de, ao menos por um tempo, implementar seus projetos de governo. O último ano de mandato é vital para a análise da saúde financeira da entidade federativa e de seus órgãos. Para inibir qualquer tipo de conduta menos escrupulosa, a lei determinou a *aplicação imediata das providências restritivas* quando a despesa total com pessoal ultrapassar o limite no *primeiro quadrimestre do último ano do mandato* dos titulares do Poder ou órgão. Assim, se o mandato termina em dezembro de certo ano, a aferição da compatibilidade ou não da

despesa com pessoal ocorrerá no quadrimestre constituído dos meses de janeiro a abril do mesmo ano. É o que registra o art. 23, § 4º, da lei.

Corroborando essa diretriz, veda-se ao titular do Poder ou órgão que, nos dois últimos quadrimestres de seu mandato, venha a contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida de forma integral no período restante. É vedado também que assuma compromisso financeiro que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte, salvo se tiver sido reservada disponibilidade de caixa suficiente para honrá-las. Esse dever, previsto no art. 42, na parte que cuida dos restos a pagar, tem inegável importância, muito embora traduza a mais simples das idéias : só se deve assumir dívida se há possibilidade de quitá-la.

17. Sanções

A L.C. 101 nada dispôs sobre sanções pessoais aos agentes responsáveis pelo descumprimento de suas normas. As vedações e as providências restritivas nela previstas atingem diretamente o ente federativo, o Poder ou o órgão. Em última análise, isso significa que pode haver um gravame para a pessoa ou o órgão num todo por causa da atuação de um ou de alguns agentes. O próprio interesse público representado pelos objetivos governamentais estaria comprometido.

Não obstante, há legislação específica para enquadrar os agentes responsáveis pela má gestão fiscal. A principal é a Lei nº 8.429, de 02.06.92, que regulamenta o art. 37, § 4º, da Const. Federal. Esse diploma visa a enfrentar os atos de improbidade administrativa em geral, os quais se revelam não apenas por enriquecimento ilícito, mas também por outras formas de comportamento que ponham em risco o patrimônio da pessoa federativa ou de seus Poderes e órgãos. A improbidade pode gerar o dever de ressarcimento do dano e outras sanções, como a suspensão dos direitos políticos, a perda de função pública e a indisponibilidade dos bens.

Além desse diploma, que doutrinariamente tem sido considerado como de natureza cível, destaca-se o Código Penal, que tem capítulo próprio para relacionar os crimes praticados por funcionário público contra a Administração em geral (arts. 312 a 327). Há tipos que guardam estreita pertinência com as ações que acarretam responsabilidade por má gestão financeira de recursos públicos. É o caso do crime de emprego irregular de verbas ou rendas públicas (art. 315) e o de prevaricação (art. 319). O grande problema é que, por se tratar de diploma antigo, de época em que a gestão financeira não era cercada dos cuidados atualmente existentes, as penas são verdadeiramente inócuas e não reprimem, efetivamente, as condutas perpetradas, se consideradas comparativamente com os danosos resultados que provocam.

Os estatutos funcionais também prevêem sanções administrativas para infrações pertinentes à gestão de recursos públicos, entre elas a suspensão e a demissão, as mais gravosas. É claro que nem todos os agentes públicos se sujeitam às regras estatutárias. Quando se trata de agentes políticos, como titulares de

mandato eletivo - Chefes de Executivo e Legislativo -, o enquadramento da conduta pode dar-se em nível constitucional, como é o caso dos crimes de responsabilidade, especialmente os que atentam contra a probidade na administração (art. 85, V, CF) ou contra a lei orçamentária (art. 85, VI, CF). As normas procedimentais, nesses casos, estão em grande parte da Lei nº 1.079, de 10.4.50, que, inclusive, apresenta o detalhamento de várias condutas relacionadas com a má gestão de recursos públicos.

18. Conclusão

A Lei Complementar 101 resultou da desesperada tentativa de eliminar um dos focos mais perniciosos da Administração Pública: o gasto desmedido e irresponsável com pessoal.

Sempre é bom notar que as despesas com pessoal devem limitar-se ao extremamente necessário para a implementação das políticas públicas, mas, em virtude de distorção acumulada por décadas e décadas, tais despesas chegaram a alcançar percentuais inacreditavelmente elevados, comprometendo, em alguns casos, quase todos os recursos arrecadados pelo ente-federativo ou por seus órgãos.

Evidentemente, isso não se coaduna com os princípios administrativos nem com os objetivos a que se deve destinar a Administração Pública. Trata-se de absurdos inconcebíveis e inaceitáveis em regime democrático e no plano da probidade que deve revestir a função pública.

Os mecanismos previstos na lei, não só no que toca às despesas com pessoal, que foi o nosso enfoque específico, mas em outras áreas das finanças públicas, como a orçamentária, a patrimonial, a contábil, procuram inibir as distorções utilizadas no trato do dinheiro público e buscam organizar os gastos sem que os interesses pessoais sejam colocados em plano superior aos interesses da coletividade.

Resta apenas uma coisa: que a lei seja cumprida, respeitada, tratada como algo importante para o país.

E que os administradores públicos sejam dotados de consciência cívica - a mesma que conduz ao axioma de que, em termos de Administração, é o interesse público que deve sempre prevalecer.

(**) José dos Santos Carvalho Filho é Procurador de Justiça do RJ (aposentado), Professor da Universidade Estácio de Sá (graduação e pós-graduação), Professor da EMERJ - Escola da Magistratura do R.J, Professor da FEMPERJ - Fundação Escola do Ministério Público do RJ, Professor da Faculdade de Direito de Campos (pós-graduação), Mestre em Direito do Estado pela UFRJ e Membro do IAB - Instituto dos Advogados Brasileiros.



Fundos públicos — uma análise atual e os riscos da PEC 187/2019

Public funds — a current analysis and the risks of PEC 187/2019

Maria Fernanda Dias Mergulhão*

Sumário

1. Noções preliminares. 2. A disciplina normativa. 3. Os fundos filantrópicos e as atividades sociais. 4. A falácia dos fundos públicos no Brasil. *5.* A PEC 187/19. Referências bibliográficas.

Resumo

Os fundos públicos são examinados na sua gênese e disciplina normativa, a partir do texto constitucional vigente. Não são elencados os diversos fundos públicos existentes ou os já extintos porque o escopo do presente trabalho é analisar as lacunas normativas e a destinação das receitas que justificam a existência do fundo. Os decretos de contingenciamento merecerão exame em cotejo com os fins colimados pelos fundos públicos. A inovação legislativa regulando a gestão de fundos públicos filantrópicos foi examinada, assim como o texto da proposta de emenda constitucional nº187/19, cujo escopo é a extinção de todos os fundos públicos para que toda receita seja concentrada em conta única do tesouro público da União, dos Estados/Distrito Federal ou dos Municípios.

Abstract

Public funds are examined in their genesis and normative discipline, based on the current constitutional text. The various existing public funds, or those already extinct, are not listed, because the scope of the present work is to analyze the regulatory gaps and the destination of the revenues that justify the existence of the fund. The contingency decrees will merit examination in comparison with the purposes collimated by public funds. The legislative innovation regulating the management of philanthropic public funds was examined, as well as the text of the proposed constitutional amendment n.187 / 19, whose

* Doutora e Mestre em Direito. Mestre em Sociologia Política. Promotora de Justiça do Ministério Público do Estado Rio de Janeiro.

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 77 (3ª Fase), jul./set. 2020, p. 195-207.

scope is the extinction of all public funds so that all revenue is concentrated in a single public treasury account of Union, States / Federal District or Municipalities.

Palavras-Chave: Fundos Públicos. Disciplina Normativa. Gestão de fundos públicos filantrópicos por lei. Receita dos fundos públicos e os decretos de contingenciamento. PEC 187/19.

Keywords: *Public Funds. Normative Discipline. Management of philanthropic public funds by law. Revenue from public funds and contingency decrees. PEC 187/19.*

1. Noções preliminares

A instituição de fundos pecuniários no Brasil remonta o seu período colonial, herança do "Velho Mundo", quando eram retidos valor em pecúnia na aquisição de produtos com vistas à realização de fim específico. Exemplo dessa forma de retenção de dinheiro para fim específico, historicamente, se dava no consumo de vinho importado para a construção de aqueduto.[1]

Prescinde de qualquer formação econômico-administrativa de que a reserva monetária, aqui intitulada "fundo", que se trata de boa medida a formação de fundos para a realização de qualquer atividade. Afinal, se não houver planejamento e organização nada se concretiza no mundo dos fatos.

Ousamos lançar desafio quanto ao conhecimento de que qualquer pessoa do povo, mesmo uma criança, será consciente da necessidade de realizar reserva monetária como medida salutar para a concretude de objetivos e atividades diversas.

A Academia e a experiência de outros países, em longa data, também não diferem ao acerto dessa assertiva, já que os fundos destacam uma reserva em dinheiro do "bolo econômico", centralizando-o, para a efetivação do que fora idealizado, do que fora planejado. Essa é a magnitude dos fundos: agir como mola precursora da Administração, público ou privada, para a realização específica de uma atividade idealizada.

Descentraliza-se, de certa forma, a atividade administrativa para que um fim público específico seja administrado suplementarmente (ou exclusivamente em

[1] O primeiro registro de um fundo no setor público brasileiro remonta ao Brasil colonial (Azevedo, 1979 *apud* Reis, 2004). Mesmo não prosperando, vale relatar a lógica subjacente. A proposta era instituir um imposto sobre o consumo do vinho importado (sobre a caneca consumida), que seria revertido ou vinculado a construção do Aqueduto da Carioca (cidade do Rio de Janeiro), em 1624, o que é um detalhe. *O valor arrecadado seria depositado em uma "arca especial", detentora de três fechaduras. As chaves, por sua vez, seriam distribuías a um conselho deliberativo, composto pela Câmara Legislativa, o governador da província e o reitor dos jesuítas.* Avançando, identifica-se o Fundo para o Resgate do Papel-Moeda em Circulação, criado pela Lei nº 58/1899 (Nunes, 2014), e o Fundo de Amortização dos Empréstimos Internos, criado pelo Decreto nº 4.382/1902 (Sanches, 2002). Os fundos com a gravação "especial" aparecem pela primeira vez no Código de Contabilidade Pública de 1922 (Stella e Arruda, 1996), que os definiu como sendo "o produto das fontes de renda a que, em virtude de preceitos de lei e de estipulações contratuais, houver sido determinada aplicação especial" (Stella e Arruda, 1996, p. 76), por BASSI, Camilo de Moraes. *In: Fundos Especiais e Políticas Públicas: uma discussão sobre a fragilização do mecanismo de financiamento.*

muitos casos) por um fundo público. Nada mais razoável para a consecução dos fins de uma boa gestão orçamentária.

Há fundos de natureza pública e privada, de investimento ou não, devendo, no entanto, serem discriminados quanto ao modelo e forma de gerenciamento. Quanto mais disciplinados, mais próximos do desiderato ser atingido. Transparência ampla só produzirá benefícios aos fins colimados pelos fundos.

Apesar da importância na Administração de qualquer setor produtivo, principalmente na Administração Pública, independentemente da forma de Governo ou Estado adotada, constata-se absoluto desrespeito na execução de diversos fundos em território brasileiro e a longa data.

2. A disciplina normativa

Os fundos públicos são regulados, de forma genérica, pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, a Lei nº 4.320, de 17 de março 1964, segundo a qual "A lei que instituiu 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" (artigo 71).[2]

A Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº101, de 04 de maio de 2000, se refere aos fundos nos artigos 8º e 9º - *verbis*:

> Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em 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. Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao 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 nominal* 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

[2] Lei de Diretrizes Orçamentárias — Lei nº 4320, de 17/03/64.
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. 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 contrôle, prestação e tomada de contas, sem de qualquer modo, elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente

> empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.
>
> §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 efetivadas.
>
> §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
>
> §4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, 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.

A Constituição da República em vigor atribui ao Poder Executivo iniciativas de âmbito administrativo, entre as quais a iniciativa de criar e gerir fundos públicos, segundo artigo 165, inciso III, parágrafo 9º, inciso II:

> Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: III - o 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. Parágrafo 9º - Cabe à lei complementar: II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como *condições para a instituição e funcionamento de fundos*.

A lei complementar, portanto, é a espécie normativa apta para instituir e disciplinar o funcionamento de um fundo público. A iniciativa deve ser do Poder Executivo, de acordo com a natureza do fundo a ser instituído: federal, estadual ou municipal.

Tratando-se de atividade essencialmente administrativa, nada mais coerente que referida Lei Complementar seja afeta ao Poder Executivo. Entretanto, a administração de um fundo público pode, e deve, ser atribuída aos demais Poderes da República — judiciário e legislativo — em consonância com a atividade fim instituída, já que a harmonia entre eles demanda a realização de atividades atípicas, tais quais o judiciário e legislativo na gestão de seus bens e quadro de pessoal (artigo 2º da Constituição da República).

3. Os fundos filantrópicos e as atividades sociais

As doações de empresas e pessoas físicas para setores do setor privado ou setores governamentais integram a cultura europeia e norte-americana, ali conhecidos sob a nomenclatura dos *endowment funds*. Décadas de experiências felizes adotando essa prática não só em situações de calamidade, mas, de forma perene, para determinados fins que propiciam maior desenvolvimento socioeconômico daquele organismo estatal. Em apertada análise, fomenta a redução de desigualdades sociais do seu povo.

No Brasil, pioneiramente, a Lei nº 13.800, de 04 de janeiro de 2019, fruto da medida provisória nº 851, de 10 de setembro de 2018, disciplinou os fundos privados que se vincularem a um objetivo social. Ali estão previstas formas de gerenciamento específico, como forma de zelar pela transparência e, sobretudo, perenidade da reserva patrimonial instituída no Fundo tendo em vista o seu fim público, segundo as exposições de motivos da referida medida provisória:

> A experiência internacional mostra que fundos patrimoniais representam fonte importante de receita para instituições públicas, em especial doações para universidades e entidades de conservação do patrimônio histórico são extremamente importantes em outros países. Destacam-se, nesse quesito, os Estados Unidos, onde as suas mais importantes universidades possuem fundos bilionários. A Universidade de Harvard, por exemplo, possui um fundo cujo patrimônio é estimado em US$ 37,6 bilhões. Outras universidades de primeira linha, como Stanford, Princeton e Yale, administram fundos com patrimônios estimados entre US$ 20 e 25 bilhões. Esses imensos patrimônios foram formados, em primeiro lugar, por meio de vultosas doações e, em segundo lugar, pelo retorno financeiro das aplicações, propiciado por boas administrações independentes. Ainda como exemplo, na área cultural, 69% das receitas do *Metropolitam Museum of Art* de Nova Iorque decorreram de seus Fundos Patrimoniais e doações, sendo 38% em doações e 31% em rendimentos desses Fundos. A medida em tela visa construir alternativas viáveis para a captação de recursos privados para as instituições públicas, sem retirar o papel do Poder Público, criando

> incentivos para a prática de doações por meio do estabelecimento de um marco regulatório específico que, sobretudo, garanta a boa gestão dos recursos doados. Também incentiva a captação de recursos privados para instituições privadas para prestação de serviços de interesse público. Importante ressaltar que a possibilidade de constituição de fundos patrimoniais abarca instituições ligadas à educação, à ciência, tecnologia, pesquisa e inovação, à cultura, à saúde, ao meio ambiente, à assistência social e ao desporto.

Quanto maior lisura na gestão orçamentária, mais segurança se implementará na continuidade da atividade pública, já que os fundos filantrópicos atuam fomentando políticas públicas do Estado, não raro, políticas de base, essencialmente públicas.

A lei em apreço teria tudo para implementar a magnitude de seu fim, mas o Executivo nacional perdeu a grande chance de dar esse legado ao país quando vetou incentivos fiscais para quem realizasse doações filantrópicas na contramão mundial do mínimo reconhecimento e incentivo àqueles que se dispõem a contribuir para o incremento de atividades sociais. Confira-se através dos vetos presidenciais constantes aos artigos 28, 29 e 30 da Lei nº 13.800, de 04 de janeiro de 2019.

4. A falácia dos fundos públicos no Brasil

De um modo geral, os operadores do Direito, e mesmo a sociedade civil, depositam confiança, como haveria de se esperar, na crença de que os valores lançados nos mais diversos fundos públicos a eles estivessem vinculados de forma tal que jamais seriam destinados a outros fins. *Não é isso o que acontece.*

Em verdade, todos os fundos públicos, em graus distintos, e pela escolha sazonal a cargo dos Chefes dos Executivos, sofrem o que se denomina "contingenciamento", isto é, são alvos dos "decretos de contingenciamento", cuja matriz está prevista na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei de Responsabilidade Fiscal.[3]

Contingenciamento de despesas, ao primeiro talante, leva-nos a percepção de que ajustes, reduções ou retardamento de despesas. Quaisquer despesas? Também ao primeiro talante seria possível concluir que as despesas primárias seriam as últimas a sofrer os ajustes ou "cortes" necessários no gerenciamento da máquina estatal. Despesas vinculadas a um fim específico — as de um fundo público —, estariam protegidas sob o manto da Lei Complementar instituidora. *Erradas conclusões.*

[3] Artigo 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal: "Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal 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."

Ainda sobre essa temática, importante o registro histórico desse expediente administrativo a cargo do Chefe do Executivo - *verbis:*

> A Reserva de Contingência originou-se do Decreto-Lei nº 200/67, em seu art. 91: Art. 91. Sob a denominação de Reserva de Contingência, o orçamento anual poderá conter dotação global não especificamente destinada a determinado órgão, unidade orçamentária, programa ou categoria econômica, cujos recursos serão utilizados para abertura de créditos adicionais. A Reserva foi modificada pelo Decreto-Lei nº 900/69: Art. 91. Sob a denominação de Reserva de contingência, o orçamento anual poderá conter dotação global não especificamente destinada a determinado programa ou unidade orçamentária, cujos recursos serão utilizados para abertura de créditos suplementares, quando se evidenciarem insuficientes, durante o exercício, as dotações orçamentárias constantes do orçamento anual. Posteriormente, pela Portaria Ministerial nº 09 – MINIPLAN, de 28 de janeiro de 1974, Estados e Municípios foram autorizados a, mediante lei própria, incluir nos seus respectivos orçamentos a Reserva de Contingência para aquela finalidade citada anteriormente. A Reserva passou por outra modificação, por meio do Decreto-Lei nº 1.763/80. O art. 5º da Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que o projeto de Lei do Orçamento Anual (LOA) conterá a Reserva de Contingência cuja forma de utilização e montante, calculados com base na Receita Corrente Líquida, serão estabelecidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias, e destinados, em princípio, ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais e imprevistos. A Reserva de Contingência servirá tanto para a abertura de créditos adicionais quanto para o atendimento dos riscos fiscais, passivos contingentes e imprevistos e deve ter destinação precisa e, por esse motivo, ser prescrita na legislação específica: Lei de Diretrizes Orçamentárias.[4]

A título de exemplificação, citemos o absurdo quanto aos fins destinados ao Fundo de Defesa de Direitos Difusos, o FDD, segundo a explanação pontual do Procurador da República Venzon:

> Estabelecidas as finalidades pelas quais foi instituído o FDD, veremos, no presente tópico, que o referido fundo federal não tem sido efetivo no cumprimento delas. Apesar da receita sempre crescente do FDD,

[4] CARNEIRO, Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 9ª edição. São Paulo: ed. Saraiva, 2020. p.201.

este não tem sido capaz de atender as demandas por recursos para execução de projetos para tutela de interesses difusos e coletivos. O maior problema, sem dúvida, é o contingenciamento, com fundamento no art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal 77 "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 nominal 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.", dos recursos do FDD para assegurar as metas de *superavit* primário do Governo Federal. Isso é reconhecido pelo órgão executivo do FDD, conforme se extrai, claramente, do seu Relatório de Gestão do Exercício de 2016 (Brasil, 2017b, p. 38): *O volume de projetos apresentados aumenta a cada ano*, devido, principalmente, à divulgação do FDD, e ao trabalho desenvolvido pelos convenentes. Porém, *o número de projetos apoiados está aquém do ideal, tomando-se por base a relação entre recursos aplicados e arrecadação do Fundo*. É bem verdade que os recursos não advêm diretamente da conta do FDD, e sim do orçamento do Ministério da Justiça e Segurança Pública, mas quanto maior a execução, melhores são as chances de nos próximos anos haver uma implementação nos recursos. Boletim Científico ESMPU, Brasília, a. 16 – n. 50, p. 125-146 – jul./dez. 2017 135. Porém, *o contingenciamento financeiro sistemático ano após ano vem reduzindo o número de projetos apoiados*. Situação preocupante vem ocorrendo na elaboração e na execução orçamentária, pois as Unidades que dispõem de receitas diretamente arrecadadas (fonte 150) e receitas vinculadas (fontes 118, 174, 175 etc.), vêm sendo compelidas gradativamente a formarem montantes superavitários em função da diferença entre a estimativa de arrecadação de receitas e o limite monetário efetivamente concedido para o financiamento das suas despesas anuais, repercutindo assim sobremaneira na formação da chamada Reserva de Contingência na própria Unidade Orçamentária. Esta situação é recorrente devido aos limites monetários para elaboração e execução do orçamento serem inferiores ao total estimado e arrecadado das receitas, gerando assim superávits anuais. *Quando é solicitada liberação de parte dos recursos da Reserva de Contingência prevista no orçamento do FDD, a Secretaria de Orçamento Federal – SOF/MPOG nega, justificando a inexistência de espaço fiscal para aumentar as despesas discricionárias*. [Grifo nosso].[5]

[5] VENZON, Fábio Nesi. *In: Fundo de Defesa de Direitos Difusos: descompasso com a garantia da tutela adequada e a defesa dos direitos coletivos*.

Nas ponderações realizadas, um retoque: não há sentido em impedir um contingenciamento, inclusive, em detrimento de fundos públicos diante da excepcionalidade da situação vivenciada, como a recente pandemia de coronavírus, rebeliões de presos com mortes, abastecimento de serviços essenciais, desastres da natureza, entre outros.

O que não pode ocorrer, no entanto, e que já virou uma "praxe administrativa" sem o beneplácito da Lei de Diretrizes Orçamentárias (artigos 71 *usque* 74), é o desvio de receitas dos fundos públicos para outros fins, ainda que também públicos, sem a premência de uma situação fortuita ou grave e, o pior, sem reposição dos valores transferidos para o fundo público respectivo.

Com dados elucidativos concretos do Fundo Público de Direitos Difusos, Venzon aponta:

> Vamos ilustrar melhor a gravidade do cenário de restrição orçamentária que vem passando o FDD, trazendo alguns dados dos anos de 2003 a 2016. Conforme consta no Relatório de Gestão do Exercício de 2015 do FDD, houve empenho de recursos na ordem de R$ 3.833.440,00 (Brasil, 2016, p. 13), alocados para onze projetos, e a arrecadação nesse mesmo ano foi de R$ 563.326.342,06, conforme tabela acessada no *site*[6] do Ministério da Justiça. E essa situação decorre do contingenciamento efetuado pela União em relação aos recursos do FDD, o que tem impedido o fundo de atender a demanda das organizações da sociedade civil e de órgãos públicos por recursos para executar projetos em prol da defesa de interesses difusos e coletivos. Nesse sentido, em 2013, de 507 propostas de trabalho/cartas-consulta para seleção de projetos, foram selecionados 45 projetos como prioritários, mas apenas treze foram efetivamente conveniados naquele ano. Em 2014, de 699 propostas de trabalho/cartas-consulta para seleção de projetos, houve seleção de 36 projetos como prioritários e somente 22 conveniados. Em 2015, de 526 propostas de trabalho/cartas-consulta para seleção de projetos, foram selecionados 29 projetos como prioritários, mas apenas onze efetivamente conveniados em 2015 (Brasil, 2016, p. 28). Em 2016, de 897 propostas de trabalho/cartas-consulta para seleção de projetos, sendo 470 da área meio ambiente, 364 da área outros (patrimônio histórico e outros direitos difusos) e 63 da área consumidor, 26 foram selecionados como prioritários, *mas apenas oito efetivamente conveniados* (Brasil, 2017, p. 38).

[6] Disponível no *site* do Ministério da Justiça: <http://www.justica.gov.br/seusdireitos/consumidor/direitos-difusos/Arrecadacao>. Acesso em: 12 maio 2017. Ou seja, *apenas 0,68% dos recursos arrecadados pelo FDD foram aplicados nas finalidades do fundo*. No ano de 2016, a situação foi ainda pior, pois, arrecadados R$ 775.034.487,759.

Colocando, lado a lado, a importância arrecadada:

Ano	Arrecadação (R$)*	N. de projetos apoiados
2003	3.656.386,00	36
2004	5.215.806,00	34
2005	4.223.215,85	31
2006	11.377.709,29	23
2007	29.966.549,71	42
2008	72.758.068,56	37
2009	49.716.227,52	29
2010	30.814.409,52	45
2011	41.462.227,35	30
2012	57.012.619,56	16
2013	120.288.753,13	13
2014	192.354.624,49	22
2015	563.326.342,06	11
2016	775.034.487,75	8[7]

Esse é o panorama dos fundos públicos de direitos difusos: repasse de receitas para um fundo regularmente criado, contingenciamentos sequenciais, projetos apresentados e recusas sucessivas; nada concretamente realizado. *Em síntese: nada no mundo fenomênico difere após a formação de um fundo, apesar da lei instituidora, apesar da arrecadação expressiva e receita disponível!*

[7] Os dados de arrecadação não foram extraídos da tabela inicial existente na página do FDD no *site* do Ministério da Justiça, que engloba a arrecadação desses anos, mas sim de tabelas específicas para cada ano, igualmente disponível em *link* na mesma página, informação que reputamos mais confiável, por VENZON, Fábio Nesi. *In Fundo de Defesa de Direitos Difusos: descompasso com a garantia da tutela adequada e a defesa dos direitos coletivos*, por VENZON, Fábio Nesi.

5. A PEC 187/19

Como se não bastassem tantos desajustes ao cumprimento da norma, encontra-se em pauta a Proposta de Emenda Constitucional nº 187, cujo objetivo é a *extinção de todos os fundos públicos*. A Comissão de Constituição e Justiça — CCC — já aprovou o texto originário, com a ressalva dos fundos públicos de matiz constitucional serem preservados e de os fundos públicos, realmente, significativos serem ratificados por lei complementar superveniente.

A PEC coroa a violação de competências materiais estabelecidas na Constituição da República ao estender os limites de seu texto aos demais entes federativos da República. Assim, Estados, Distrito Federal e Municípios, sem externarem qualquer intenção legislativa para tal, teriam seus respectivos fundos públicos também extintos. Salta aos olhos a CCC não ter apresentado a esperada irresignação para esse ponto de extremo relevo.

Ao contrário do que se implementou com os fundos de direito privado, filantrópicos, quanto a um sistema transparente de gestão (Lei nº 13.800/19), em linha oposta, o Poder Público, quanto aos fundos genuinamente públicos, aguarda sua extinção. As receitas dos diversos fundos continuarão a ser enviadas, se aprovada a PEC, diretamente para a conta do Tesouro Nacional, relativamente aos fundos públicos da União.

A sociedade civil e os operadores do direito são obrigados a assistir esse espetáculo de impropriedades passivos e inertes? Importante mencionar que, como tudo que seja proveniente do Poder Constituinte Derivado deve se adequar às imposições do núcleo intangível da Carta Maior, o artigo 60, parágrafo 4º e seus incisos. Nessa temática, sublinhe-se:

> Tema polêmico acerca desses limites refere-se à abrangência da expressão "direitos individuais". É que se questiona sobre a possibilidade de emenda constitucional reduzir direitos sociais e coletivos, uma vez que o art. 60, §4º, IV, só estaria a impedir a emenda tendente a abolir *direitos individuais*, não se incluindo, pois, nessa categoria, os direitos sociais. INGO WOLFGANG SARLET combate a interpretação literal e restritiva que se poderia realizar sobre esse dispositivo. Os argumentos que apresenta devem ser acatados: i) não se pode admitir, na Constituição brasileira, nenhuma primazia entre os direitos de defesa (liberdades clássicas) e os direitos sociais, pois em nenhum momento a Constituição alberga tal diferenciação; ii) muitos dos direitos sociais são equiparáveis, em sua estrutura e regime, aos direitos individuais, especialmente aos direitos do art. 7º; iii) a leitura literal restritiva teria de excluir do âmbito das cláusulas pétreas não apenas os direitos sociais, mas também os direitos de nacionalidade (direito básico para a realização dos demais direitos) e

> os direitos políticos (com exceção do voto), que não foram também referidos expressamente no art. 60, §4º; iv) os direitos sociais e coletivos acabam sendo, ao final, direitos também de interesse individual, embora de expressão coletiva; e v) é questionável que os poderes constituídos possam indicar quais dos direitos fundamentais são irredutíveis, e quais não.[8]

Os Princípios constitucionais são cláusulas pétreas, integram o núcleo duro e intocável da Constituição da República em vigor, na esteira do artigo 5º, parágrafo 2º: "Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos *princípios* por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. Portanto, nenhuma espécie normativa advinda do Poder Constituinte derivado, inclusive a PEC 187/19 pode violar Princípio Constitucional, a exemplo da flagrante violação ao Princípio da Moralidade Administrativa.

Não é moral administrativamente a Chefia do Executivo, em mandato representativo e temporário, desconstituir tudo o que se experimentou na gestão com fundos públicos ao longo de décadas. Se, *a contrario sensu*, dificuldades quanto a gestão de bens e serviços públicos já existiam com a presença dos fundos públicos, imagine-se quando forem completamente extintos?

Como alhures mencionado, é princípio basilar de Administração que quanto mais descentralizado, guardado o controle necessário para harmonizar e fiscalizar bens e serviços, o resultado final é mais satisfatório. A proposta da PEC vem na contramão de tudo o que já se testou e não pode encontrar amparo na pretensa moralidade administrativa. Fere o Princípio da Moralidade Administrativa desafiando os controles de constitucionalidade difuso - *incidenter tantum* ou concentrado, caso seja aprovada como espécie normativa, efetivamente.

Por fim, não menos imoral administrativamente é a conduta reiterada de Chefes do Poder Executivo utilizarem o expediente de gestão orçamentária denominado "decreto de contingenciamento" para impedir, ou postergar, a realização dos fins estabelecidos em diversos fundos públicos ao realizarem, não raro, o repasse das receitas ali contidas para outros setores da Administração Pública. Não nos referimos aqui, reafirme-se, em situações de excepcionalidade, a toda prova fortuitas, mas de rotina administrativa. O Princípio da Moralidade Administrativa aqui, também, é flagrantemente violado.

Referências bibliográficas

BASSI, Camilo de Moraes - artigo: *Fundos Especiais e Políticas Públicas: uma discussão sobre a fragilização do mecanismo de financiamento*.

[8] TAVARES, André Ramos. Curso de Direito Constitucional. 18ª edição. São Paulo: Editora: Saraiva Jur. p.156.

CARNEIRO, Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 9ª edição. São Paulo: ed. Saraiva, 2020.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 18ª edição. São Paulo: Editora: Saraiva Jur.

VENZON, Fábio Nesi - artigo: *Fundo de Defesa de Direitos Difusos: descompasso com a garantia da tutela adequada e a defesa dos direitos coletivos*.



A falta de interoperabilidade e o excesso de registros de CPF: quais os riscos orçamentários e os impactos na vida do cidadão que depende do Orçamento Público para ter os seus direitos atendidos?

Karine Tomaz Veiga*

Sumário

1. Introdução. 2. Fundamentação teórica. 2.1. Avaliação Orçamentária de Políticas Públicas. 2.2. Interoperabilidade de informações de interesse da sociedade. 2.3. Riscos Orçamentários. 2.4. O Programa de Atuação no Enfrentamento da Crise da Covid-19 do Tribunal de Contas da União. 3. A responsabilidade compartilhada dos resultados. 3.1. A necessidade de controle dos cadastros e de cruzamento dos dados – Acórdão n° 1.428/2020 (Processo TC n° 016.827/2020-1). 3.2. O controle dos cadastros e o cruzamento dos dados – Acórdão n° 2.351/2020 (Processo TC n° 016.834/2020-8). 4. Considerações finais. Referências.

Resumo

Um dos resultados provocados pelo Programa Coopera, promovido pelo Tribunal de Contas de União (TCU), neste momento de acompanhamento dos atos de combate aos efeitos da pandemia, provocou apreensão e insegurança no ordenamento jurídico, na tarde do último dia 02 de setembro[1]. Mediante relatoria do Ministro Bruno Dantas, a Auditoria realizada nos órgãos Instituto Nacional do Seguro Social, Ministério da Cidadania e Ministério da Economia evidenciou diferentes irregularidades consideradas graves pela Corte de Contas nacional, no Acórdão n° 2.351/2020, em razão da existência de mais documentos ativos de Cadastros de Pessoas Físicas (CPF) do que propriamente brasileiros. No total, afora outras anormalidades, aproximadamente 12,500 milhões de registros foram identificados além da população estimada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Dessa forma, o objetivo principal deste trabalho é apresentar uma visão geral dos resultados do Programa Coopera, interpretar a relevância destas consequências e dos possíveis impactos na implementação e avaliação das políticas públicas essenciais, bem como ressaltar os potenciais riscos orçamentários no planejamento dos gastos públicos.

* Mestre em Educação (UERJ), com MBA em Administração Pública e Gerência de Cidades (IBPEX). Graduada em Direito (Mackenzie Rio) e em Auditoria Fiscal e Tributária (UGF). Servidora do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, cedida pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ).

[1] Sessão Plenária do dia 02/09/2020 (minuto 03h08m), disponível em: https://youtu.be/v3M3HMtKHgw.

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 80 (3ª Fase), abr./jun. 2021, p. 105-136.

1. Introdução

Em um cenário de governos abertos ao compartilhamento de dados e informações, com grande incentivo à adoção de tecnologias e políticas de inovação, é de impressionar que ainda nos deparemos com a realidade apresentada pela Auditoria de Acompanhamento (TC 016.834/2020-8) realizada pelo TCU no Instituto Nacional do Seguro Social, no Ministério da Cidadania e no Ministério da Economia, votada na tarde do dia 02/09/2020, por meio do Acórdão n° 2.351/2020.

A referida auditoria faz parte do Programa de Atuação no Enfrentamento da Crise da Covid-19, denominado Coopera[2], iniciado em abril de 2020. Envolve a autorização de acompanhamentos em unidades jurisdicionadas responsáveis por 27 (vinte e sete) ações emergenciais, a fim de verificar os riscos envolvidos e, com isso, poder oferecer orientações mais tempestivas aos gestores, acerca de problemas potenciais que possam comprometer a efetividade das ações emergenciais, assumindo os riscos de auditoria presentes, diante do grave cenário de crise sanitária, fiscal e social, conforme segue:

> Seguindo as orientações do Plano Especial do TCU, os procedimentos do acompanhamento foram adaptados para causar o mínimo de interferência no funcionamento dos órgãos e entidades envolvidos na gestão da crise, de forma a não exigir demandas excessivas dos gestores que já se encontram sobrecarregados em face da atipicidade do cenário atual. É importante esclarecer que a situação de emergência cria limitações relevantes para a execução dos trabalhos segundo as normas de auditoria e, por isso, os riscos de auditoria são significativamente maiores do que aqueles observados em trabalhos que seguem o rito completo do processo de auditoria. Mesmo assim, diante da gravidade da crise e da urgência das medidas, esse risco é aceitável diante das circunstâncias, mas deve ser claramente informado aos destinatários do relatório (TC 016.827/2020-1).

Assim, tomando por princípio uma decisão pretérita advinda das fiscalizações do Programa Coopera, em sessão plenária do dia 24/06/2020, foi então proferido o Acórdão n° 1.638/2020, o qual trouxe o requerimento de maior aprofundamento nas bases de dados mantidas pela Receita Federal, por meio da aplicação de técnicas de auditoria que se valessem de todos os recursos de tecnologia da informação disponíveis, a fim de detalhar e aferir os indícios apurados, acerca da situação encontrada de mais registros de CPF ativos e regulares do que brasileiros.

[2] Para saber mais: https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-lanca-o-coopera-programa-especial-de-atuacao-no-enfrentamento-a-crise-da-covid-19.htm.

Dessa demanda, portanto, surgiu a avaliação assentada no Acórdão n° 2.351/2020, objeto deste estudo, em razão da seriedade das consequências dos seus resultados. Além de outros indícios de irregularidades graves descortinados pela equipe técnica, especialmente quanto à implementação dos atos de gestão tributária e aduaneiras, os achados de auditoria demonstraram cerca de 12,5 milhões de registros ativos no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) além da população brasileira estimada pelo IBGE, para o mesmo período (TC 016.841/2020-4).

Em síntese, a íntegra dos Acórdãos n° 1.428/2020 e n° 2.351/2020 serviu de base para as conclusões e apontamentos desta pesquisa. O processo TC 016.841/2020-4 (e seus acórdãos) trouxe relevantes orientações gerais:

Quadro 1 – Fiscalizações realizadas pelo TCU – Programa Coopera

Acórdão	Sumário	Data da Sessão	Processo	Assunto
Acórdão nº 1706/2020 Plenário	Relatório de acompanhamento. Dados relacionados às ações de combate à Covid-19 nas áreas de Assistência Social, Previdência Social e Gestão Tributária. *Primeira etapa*. Dados sobre o auxílio emergencial. Análise e cruzamento de dados. *Teste da efetividade de controles e providências implementadas pelos gestores, para verificar possíveis erros na concessão e pagamento dos benefícios.* Encaminhamento das informações das tipologias, da metodologia empregada e das listas com os indícios ao Ministério da Cidadania. Determinações. Disponibilização das informações dos resultados dos cruzamentos de dados no painel de "Acompanhamento das ações de preservação de emprego e renda" para toda a sociedade.	01/07/2020	016.834/2020-8	Acompanhamento das medidas de resposta à crise do Coronavírus para as áreas de Previdência Social, Assistência Social e Administração Tributária com análise de dados.

Acórdão	Sumário	Data da Sessão	Processo	Assunto
Acórdão nº 2351/2020 - Plenário	Relatório de acompanhamento. Dados relacionados às ações de combate à Covid-19 nas áreas de Assistência Social, Previdência Social e Gestão Tributária. *Segunda etapa. Análise da qualidade das informações do cadastro de pessoas físicas (CPF) da Secretaria da Receita Federal do Brasil*. Determinações. Recomendação. Continuidade do Acompanhamento.	02/09/2020	016.834/2020-8	Acompanhamento especial, por meio de cruzamento e análise de dados, das medidas de resposta à crise do Coronavírus para as áreas de Previdência Social, Assistência Social e Administração Tributária.
Acórdão nº 1195/2020 - Plenário	Acompanhamento da elaboração e implementação das medidas aduaneiras e tributárias adotadas pelo Governo Federal em resposta à crise do Coronavírus (Covid-19). *Mapeamento das ações já adotadas. Avaliação de alguns riscos*. Encaminhamento do relatório aos órgãos interessados para conhecimento e medidas cabíveis.	13/05/2020	016.841/2020-4	Acompanhamento com vistas a verificar a elaboração e implementação das medidas aduaneiras e tributárias adotadas pelo Governo Federal em resposta à crise do Coronavírus (Covid-19).
Acórdão nº 1638/2020 - Plenário	Acompanhamento da elaboração e implementação das medidas aduaneiras e tributárias adotadas pelo Governo Federal em resposta à crise do Coronavírus (Covid-19). *Segunda etapa referente ao mês de maio de 2020*. Mapeamento das ações já adotadas. Avaliação de alguns riscos. Encaminhamento do relatório aos órgãos interessados para conhecimento e medidas cabíveis.	24/06/2020	016.841/2020-4	Acompanhamento com vistas a verificar a elaboração e a implementação das medidas aduaneiras e tributárias adotadas pelo Governo Federal em resposta à crise do Coronavírus (Covid-19).

Acórdão	Sumário	Data da Sessão	Processo	Assunto
Acórdão nº 2193/2020 - Plenário	Acompanhamento da elaboração e implementação das medidas aduaneiras e tributárias pelo Governo Federal em resposta à crise do Coronavírus (Covid-19). *Terceira etapa referente aos meses de junho e julho.* Atualização da evolução das informações sobre arrecadação tributária federal e medidas adotadas. Avaliação de Riscos. Encaminhamento do relatório aos órgãos interessados para conhecimento e medidas cabíveis	19/08/2020	016.841/2020-4	Acompanhamento especial das medidas de resposta à crise do Coronavírus na arrecadação tributária e previdenciária federal.
Acórdão nº 1428/2020 - Plenário	Acompanhamento da implementação do auxílio emergencial criado pela Lei nº 16.982/2020 em resposta à crise do Coronavírus (Covid-19). Mapeamento e Avaliação de Riscos. Encaminhamento do Relatório aos órgãos interessados. Recomendações.	03/06/2020	016.827/2020-1	Acompanhamento com o objetivo de verificar a implementação do auxílio emergencial, criado pela Lei nº 13.982/2020, como sendo uma das medidas adotadas pelo Governo Federal em resposta à crise do Coronavírus (Covid-19).

Fonte: Pesquisa Integrada TCU (GRIFO NOSSO, 2020).

2. Fundamentação teórica

O tema abordado envolve a manutenção e a integridade das informações que são relevantes para a elaboração, execução e avaliação das políticas públicas, considerando a acuidade de se bem definir qualitativa e quantitativamente qual o público-alvo a ser atendido por cada uma das Ações Governamentais propostas na Lei do Orçamento, quando da identificação de um determinado problema social.

Além destes tópicos, envolve a conceituação de risco e dos seus efeitos potenciais, dentro da perspectiva de atuação do sistema de controle externo brasileiro e de toda a dinamicidade e complexidade do aparelho orçamentário e financeiro do

país. Relaciona-se, ainda, com as práticas de gestão pública que utilizam o CPF como referência para a sua regular aplicação.

Assim, dentro da abordagem adotada, busca-se uma visão sistêmica do problema posto, diante das evidências circunstanciadas pela referida auditoria, sem a intenção de esgotamento das questões porventura suscitadas.

2.1. Avaliação Orçamentária de Políticas Públicas

Dentro de uma perspectiva de mensuração dos graus de cumprimento das políticas públicas (eficácia e exequibilidade) (VEIGA, 2019, p.138), este estudo percebe o conceito de Avaliação Orçamentária das Políticas Públicas (AOPP), enquanto mensuração possível do resultado atingido para cada uma das Ações Governamentais, frente ao que fora planejado e dentro de uma concepção sistêmica de governança orçamentária, que envolve processos, formações e destinação de recursos públicos, tornando viável e exequível as práticas necessárias para o atingimento dos objetivos pretendidos e para a entrega dos produtos compromissados, dentro dos prazos definidos em cada uma das metas físicas e financeiras do Plano Plurianual.

Correlaciona-se com a possibilidade de eficácia e exequibilidade da política a dotação inicial proposta pelo próprio poder público para cada Programa de Governo e Ação Governamental, em razão do gasto público realizado, frente às movimentações, retiradas e contingenciamentos provocados no orçamento. Assim, de forma mais ordenada, a reflexão sobre a controlabilidade do ciclo de políticas públicas (formulação, implementação e avaliação das propostas de solução para os problemas sociais diagnosticados) permite compreender de que forma o orçamento se comporta, qual a causa de determinadas escolhas públicas e se há inter-relacionamento entre estruturas administrativas ou instâncias diferentes, em prol de objetivos comuns.

No entanto, para definir o elo entre cada uma das políticas públicas é imprescindível identificar: quem será beneficiado; qual o público-alvo em questão; onde ele se localiza; em que quantidade; com quais características; e de que forma poderão ser atendidos. Tais elementos são essenciais para o bom planejamento das políticas públicas.

Além disso, superestimar ou subestimar esse público faz com que o cálculo do orçamento planejado e executado seja alterado de forma direta e proporcional ao número de destinatários das políticas. Revestidas de multiplicidades de fatores, passam a ser percebidas dentro da lógica da continuidade e da projeção para o futuro, visando resultados sustentáveis, o alcance e a manutenção dos direitos prioritários ao longo dos anos (FREITAS, 2016; VALLE, 2016). Os interesses da sociedade não podem ser sobrepostos a políticas públicas que não demandem avaliações consequenciais e ações governamentais favoráveis à consecução dos seus objetivos.

Acerca do comportamento do orçamento e da identificação dos seus beneficiários, alude-se, portanto, à sustentabilidade orçamentária das políticas públicas, fomentada em meio a um desenvolvimento sistêmico e integrado, que se

não controlada, termina por comprometer a continuidade das suas ações e o próprio atendimento desses direitos no futuro, afetando, desse modo, o princípio da equidade intergeracional. Ou seja, o cidadão do futuro, em razão de atos "irresponsáveis" do presente, corre o risco de não ter atendido o seu direito a serviços públicos essenciais por falta de orçamento.

Sobre este aspecto, de acordo com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (2015), o orçamento público constitui o instrumento principal de controle interno, externo e social, sob os aspectos da legalidade e da legitimidade, sendo considerado "pedra angular" na construção de relações de confiança entre cidadãos e Estado.

> O orçamento é um documento político central do governo, mostrando como anual e plurianualmente os objetivos serão priorizados e alcançados. Juntamente com outros instrumentos de política governamental - como leis, regulamentos e ações conjuntas com outros atores da sociedade - *o orçamento visa transformar planos e aspirações em realidade*. Mais do que isso, o orçamento é um *contrato entre cidadãos e estado, mostrando como os recursos são arrecadados e alocados para a prestação de serviços públicos*. A experiência de recentes anos sublinhou como o bom orçamento é apoiado e, por sua vez, apoia os vários pilares da governança pública moderna: transparência, integridade, abertura, participação, responsabilidade e uma *abordagem estratégica para planejar* e alcançar os objetivos nacionais. O orçamento é, portanto, uma pedra angular na arquitetura da confiança entre os estados e seus cidadãos. (GRIFO NOSSO, OCDE, 2015, p.5)

Dessa forma, a elaboração de políticas públicas requer decisões pensadas, planejadas e avaliadas de forma *ex-ante* e *ex-post*[3], quanto aos possíveis impactos e fatores de aplicação necessários, para que, somente assim, mediante decisões baseadas em evidências, as formulações e implementações possam ser quantificadas, qualificadas e realizadas.

2.2. Interoperabilidade de informações de interesse da sociedade

Entende-se por Governo Aberto aquele que atende aos seguintes padrões estabelecidos pelo Documento de Referência acerca dos Padrões de Interoperabilidade de Governo Eletrônico (ePING) (2018, p.40):

[3] Sobre estes modelos de avaliação, o IPEA e a CGU elaboraram em 2018 os Guias Práticos de Avaliação *ex-ante* e *ex-post*, como referenciais metodológicos para auxiliar o processo de harmonização e coordenação das avaliações das políticas públicas. Possuem o foco no aprimoramento das políticas públicas e na prestação de contas à sociedade, a partir das diretrizes emanadas de instâncias estratégicas de controle.

> Padrão Aberto: I – possibilita a interoperabilidade entre diversos aplicativos e plataformas, internas e externas; II – permite aplicação sem quaisquer restrições ou pagamento de royalties; III – pode ser implementado plena e independentemente por múltiplos fornecedores de programas de computador, em múltiplas plataformas, sem quaisquer ônus relativos à propriedade intelectual para a necessária tecnologia.

Assim, sobre a necessidade de padronização de conceitos para a posterior integração de bases, o Vocabulário Controlado do Governo Eletrônico (VCGE) é utilizado para classificação, controle e indexação de informações (documentos, bases de dados, sites, mídias eletrônicas etc.) no governo federal. Projetado com o objetivo de promover uma interface de comunicação com o cidadão, por meio de ferramentas de gestão, permite que as informações sejam traduzidas e entendidas. É percebido, portanto, como um vocabulário poli-hierárquico, quando "um termo pode ter mais de um pai, mas não é multi-hierárquico, isto significa que não existem hierarquias paralelas" (VCGE, 2016, p.10).

Igualmente, o Documento de Referência ePING (2018, p.3) define o conceito de interoperabilidade:

> A interoperabilidade pode ser entendida como uma característica que se refere à capacidade de diversos sistemas e organizações trabalharem em conjunto (interoperar) de modo a garantir que pessoas, organizações e sistemas computacionais interajam para trocar informações de maneira eficaz e eficiente.

Desse modo, a arquitetura ePING é composta por um conjunto de premissas, políticas e especificações técnicas para a devida interoperabilidade de serviços dentro do ambiente eletrônico de governo. As áreas cobertas estão relacionadas à interconexão, segurança, meios de acesso, organização, intercâmbio de informações e integração. Sobre o conceito de integração, é importante distingui-la do que se compreende por interoperabilidade. O Guia de Interoperabilidade (2012, p.8) esclarece:

> Integração refere-se ao *processo de conectar dois ou mais sistemas gerando uma dependência tecnológica* entre os mesmos.
>
> Interoperabilidade refere-se ao *processo de comunicação de dois ou mais sistemas sem a geração de uma dependência* tecnológica entre os mesmos. (GRIFO NOSSO)

Logo, a integração serve para facilitar o acesso à informação e, consequentemente, para melhorar a comunicação, cooperação e coordenação de todas as informações, de modo sistêmico (VERNADAT, 1996). Enquanto isso, o nível de interoperabilidade demonstra a capacidade de um sistema se comunicar de forma independente e transparente com outro sistema, municiando-o de informações úteis (SILVA, 2004).

Para os órgãos do Poder Executivo federal, a adoção dos padrões e políticas contidos na ePING é obrigatória. A adoção pelos demais Poderes da União e demais entes federativos é facultativa, conforme a Portaria nº 92 de 24 de dezembro de 2014 que instituiu a arquitetura ePING (atualizada pela Portaria Nº 41, de 3 de setembro de 2019). As políticas utilizadas na construção da arquitetura se fundamentam nas especificações técnicas de cada segmento, além de orientar os órgãos em suas soluções de interoperabilidade (ePING, 2018, p.4) quanto a: i. adotar preferencialmente padrões abertos; ii. usar software público e/ou software livre; iii. fornecer transparência; iv. proporcionar segurança; e v. demandar por suporte de mercado.

Ademais, existem três formatos de interoperabilidade: a organizacional, a semântica e a técnica. A dimensão organizacional busca, em regra, a simplificação das interações administrativas, uma melhor promoção da colaboração entre as diferentes estruturas de governo, além da garantia à privacidade das informações do cidadão, em respeito às restrições de acesso e divulgação do que é particular.

A dimensão semântica contribui com o desenvolvimento e manutenção de vocabulários controlados, ontologias, taxonomias[4] e outros recursos de organização da informação, o que corrobora de forma direta para o cruzamento de dados de diferentes fontes de informações, condição essencial para a elaboração de políticas públicas. Favorece ainda o desenvolvimento e a adoção de um padrão de modelagem e de políticas de disseminação de dados.

A dimensão técnica, por fim, amplia os meios de acesso aos sistemas de informação e com as regras de escalabilidade, diminuindo restrições, independentemente do volume de dados e da quantidade de transações ou usuários. Sobre a adoção de ferramentas, o Modelo Global de Dados (MGD) exemplifica um sistema que adota conceitos de interoperabilidade.

> O Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MP, o Ministério da Fazenda – MF e o SERPRO são parceiros na experiência de expansão do Modelo Global de Dados, que já integra grande parte dos dados que suportam o macroprocesso de Planejamento,

[4] De acordo com o Documento de Referência da ePING – Versão 2018, ontologia é o estudo da existência ou do ser enquanto ser, ou seja, a maneira de compreender as identidades e grupos de identidades. Na ciência da computação, é um modelo de dados que representa um conjunto de conceitos sob um domínio e seus relacionamentos, ou, mais formalmente, especifica uma conceitualização dele. Taxonomia: é um vocabulário controlado de termos e frases, organizado e estruturado hierarquicamente, de acordo com relações naturais ou presumidas, objetivando facilitar aos usuários de sítios e portais da Internet a descoberta de informação através da navegação.

> Orçamento e Finanças (ciclo POF) e, recentemente a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - INFRAERO, como piloto para curso e sem intervenção humana externa, deu início à montagem do MGD de seu contexto. Frente às experiências, o Modelo Global de Dados está sendo incorporando à nova versão da Arquitetura e-PING, como plataforma para interoperabilidade do Governo (Site[5] do SERPRO, 14/09/2010).

Assim, o Modelo Global de Dados trouxe padrões de notação e modelo de governança, muito embora, desde 2010, fiscalizações evidenciem a não implementação do modelo ePING de interoperabilidade.

Dessa forma, a Escola Nacional de Administração Pública (2015, p.11) estabelece os principais benefícios da interoperabilidade para a gestão pública: i. melhor prestação de serviços ao cidadão (serviços eletrônicos interligados e disponíveis); ii. maior confiabilidade nas informações (manutenção dos dados intactos, mesmo quando há falhas em servidores); iii. melhor coordenação dos programas e serviços de governo (gestores munidos de informações de qualidade podem planejar melhor); iv. maior transparência das ações de governo (maior disponibilização de informações, de serviços e de prestações de contas); e v. racionalização dos investimentos em Tecnologia da Informação e Comunicação, por meio do compartilhamento, reuso e intercâmbio de recursos tecnológicos (organizar e gerir recursos de TIC gera economia para o governo).

2.3. Riscos Orçamentários

De modo geral, qualquer cidadão sensato busca o equilíbrio econômico e financeiro dos seus atos e o controle dos gastos em relação a quanto se ganha, de acordo com a sua capacidade de pagamento ou mesmo de assunção de dívida. Planejar, executar, controlar e avaliar são, portanto, conceitos basilares necessários para a consecução de metas predefinidas no rol de qualquer planejamento, para a redução dos riscos, perdas ou prejuízos desnecessários em toda gestão presumidamente responsável.

A verificação dos atos de gestão, à medida que forem pensados, elaborados e implementados, com vistas à condução das ações governamentais, deve identificar, preferencialmente, todos os riscos presentes, os problemas e/ou inconformidades relacionadas aos resultados desejados, alinhando as estratégias da política pública ao orçamento que há disponível. Mediante controle prévio e também *pari passu* (concomitante) das ações de governo e dos gastos públicos, busca-se avaliar e mitigar riscos, subsidiando a apreciação das Contas de Governo e amparando auditorias governamentais que ganham um espectro de essencialidade, justamente quando se pretende otimizar cada real gasto, no contexto de crise pandêmica e com sucessivas quedas na arrecadação das receitas públicas.

[5] Disponível em: https://serpro.gov.br/menu/noticias/noticias-antigas/modelo-global-de-dados-mgd-plataforma-da-e-ping-para-interoperabilidade-no-governo.

Sobre essas questões, o modelo de transparência focalizada da Organização dos Estados Americanos (2015) aponta para a importância das informações específicas que são fornecidas, a fim de atender necessidades de um público que também deve ser específico. Divulgada ou solicitada pelo governo e/ou cidadania, busca suprimir riscos, resolver problemas de interesse público ou promover reformas estruturais. Às vezes, o problema pode ser a má qualidade dos bens ou serviços e, em outros casos, pode ser a ausência de informações confiáveis para tomar decisões.

Peça importante para o modelo de controle compartilhado, o tema "governos abertos" e "interoperabilidade", em razão especial da disponibilização das bases de dados interligadas e integradas, permitem conceber diagnósticos e levantamentos mais robustos, legítimos e questionáveis, com potencialidade (ou não) de validação e justificativa, em respeito ao processo democrático de direito. A todos deve ser garantido o direito de saber, analisar, discutir e decidir sobre o que fazer, que política adotar, manter ou mesmo dispensar (situação possível quando já não há o problema social originário). Além do mais, "qual o custo de cada decisão política" tem sido pergunta recorrente, em meio ao cenário de escassez orçamentária e multiplicação de demandas sociais (algumas bastante urgentes que não admitem espera).

O risco orçamentário reside, portanto, na situação em que não há clareza quanto ao público-alvo envolvido em cada uma das políticas públicas. Assim, a partir do momento em que a margem de alocação de recursos fica aberta, em razão do número fictício de pessoas favorecidas, com ações governamentais não vinculadas ao atendimento de determinados serviços voltados ao número real de beneficiários, termina-se por superdimensionar o montante de orçamento indispensável para aquele fim; o que, necessariamente, impactará "a menor" outra estrutura que contemple outra política pública.

Por sua vez, para a OCDE (2014), a governança orçamentária se relaciona com todos os processos, leis, estruturas e instituições que garantem o funcionamento do sistema orçamentário e, por consequência, a finalidade dos gastos públicos oriundos deste. Bijos (2014, p. 43) evidencia o caráter multidimensional do orçamento público e aponta a necessariedade da sua regular execução para a implementação das políticas públicas, visto, inclusive, "como uma espécie de contrato entre o Estado e a sociedade".

Dessa forma, a fim de que seja possível promover a Avaliação Orçamentária das Políticas Públicas, todo o orçamento público deve ser dividido em resposta aos seguintes questionamentos (VEIGA, 2019, p.220):

> i. quem elaborou a política setorial, quem possui a dotação e quem executará a despesa (Órgãos, Unidades Orçamentarias e Unidades Gestoras, respectivamente, demonstram a classificação institucional);
>
> ii. em que área será realizada a despesa e, dentro desta área, como se subdividem (Função de Governo e Subfunção, respectivamente, evidenciam a classificação funcional);

iii. com qual objetivo será realizada a despesa; quais práticas serão necessárias para a consecução deste objetivo; cada prática possui qual finalidade; além de esclarecer, qual o produto destas práticas pretendem ser entregues; para quem (público-alvo); e em quanto tempo (para estes questionamentos, os Programas de Governo e suas Ações Governamentais, definidas dentro do prazo de quatro anos e com produtos mensuráveis e estabelecidos, esclarecem a classificação programática);

iv. qual a natureza do gasto público (se foi proposto para custeio ou investimento); quanto foi destinado para despesas com pessoal, juros, contratações, investimentos, inversões financeiras e pagamentos da dívida (a categoria econômica, o grupo da despesa, a modalidade de aplicação e o elemento do gasto confirmarão a classificação da natureza da despesa); e, por fim,

v. qual Fonte de Recursos custeará cada um desses Programas de Governos e Ações Governamentais, com todas as suas especificidades (evidenciada por meio da arrecadação de receitas públicas).

2.4. O Programa de Atuação no Enfrentamento da Crise da Covid-19 do Tribunal de Contas da União

O Programa foi concretizado a partir da autorização aprovada no dia 25/03/2020 (TC n° 016.602/2020-0), em resposta aos desafios causados pelas ações de combate à Covid-19 e impactos provocados nas Funções de Governo Assistência Social e Previdência Social, bem como na Gestão Tributária do país.

O objetivo do TCU foi o de apoiar o gestor público e a própria sociedade, contribuindo para a legitimidade dos atos de gestão direcionados ao combate da Covid-19, especialmente quanto às medidas inseridas na Lei n° 13.979/2020 (alterada pelas Medidas Provisórias 926, 927, 928 e 951/2020). Assim, a fim de aumentar a transparência sobre a destinação do dinheiro público alocado para o enfrentamento da crise, mantém ainda site que consolida todas as informações resultantes das fiscalizações, as ações praticadas, bem como os normativos e processos relacionados.

Do mesmo modo, o programa pretendeu identificar e aplicar, frente à grave crise pandêmica, ações de controle mais tempestivas, com acórdãos prolatados na sequência das fiscalizações, somadas à parceria entre os órgãos federais. Ao todo, conforme dados divulgados pelo TCU em junho deste ano, há dezoito unidades técnicas envolvidas no acompanhamento de diversos objetos de controle[6], entre eles:

[6] Informado na Reunião com a Comissão Mista no âmbito do Congresso Nacional destinada a acompanhar a situação fiscal e a execução orçamentária e financeira das medidas relacionadas à emergência de saúde pública de importância internacional relacionada ao Coronavírus (Covid-19).

i. Aquisições logísticas
ii. Outras aquisições
iii. Obras e serviços de engenharia
iv. Transferências de recursos
v. Auxílios e subvenções
vi. Renúncias de receita
vii. Linhas de crédito
viii. Transferência de renda a pessoas
ix. Medidas restritivas
x. Pesquisa, desenvolvimento e inovação
xi. Previdência complementar
xii. Avaliação de governança do Centro de Governo
xiii. Execução da política monetária e cambial
xiv. Prestação de serviços públicos essenciais
xv. Segurança do abastecimento de combustíveis
xvi. Governança e gestão de TI
xvii. Transformação digital

No total, o programa já representa 62 (sessenta e dois) processos, sendo eles: 1 (uma) consulta; 5 (cinco) denúncias; 27 (vinte e sete) representações; e 29 (vinte e nove) auditorias de acompanhamentos. Quanto à gestão fiscal e orçamentária, entre os principais resultados, evidenciou-se a deterioração do resultado primário, a elevação da dívida pública e a existência de riscos de descumprimento das regras fiscais, mediante ampliação de mecanismos de escape ao teto de gastos, realização de despesas não relacionadas à Covid-19 (no âmbito das regras do orçamento de guerra), expansão indevida de despesas e renúncias de receitas, além da desvinculação irregular, pelos entes subnacionais, dos recursos transferidos pela LC 173/2020.

De outro modo, os acompanhamentos também pontuaram o risco de impactos severos na elevação dos juros pagos para a emissão e rolagem da dívida; na redução drástica da reserva de liquidez para a gestão da dívida; no aumento de despesas com a honra de garantias em operações de crédito dos entes subnacionais; e na existência de um espaço insuficiente para a realização de despesas discricionárias em 2021.

Para os auxílios emergenciais, a abordagem adotada pelo TCU envolveu quatro vertentes: i. acompanhamento da Assistência Social; ii. acompanhamento dos dados; iii. representação para apurar ilegalidades; e iv. criação de um painel de medidas para acompanhamento dos níveis de emprego e renda.

Quanto ao acompanhamento da Assistência Social, relatórios mensais foram previstos (TC 016.827/2020-1), com a pretensão de cruzamento de dados (TC

016.834/2020-8). O item de representação para apurar ilegalidades prevê a atuação do TCU junto aos atos praticados envolvendo os Militares e a arrecadação da receita (TC 018.851/2020-7). Por fim, a criação do painel está fundamentada na necessidade de trazer uma melhor transparência dos dados, envolvendo as ações de preservação do emprego e da renda, em razão da oferta do auxílio emergencial criado pela Lei nº 13.982/2020.

3. A responsabilidade compartilhada dos resultados

A seguir, as decisões do TCU que fazem parte deste estudo são relatadas, acerca das consequências e possíveis impactos, de forma interdependente e inter-relacionada, quanto à necessidade de controle e validação do público-alvo das políticas públicas no país.

3.1. A necessidade de controle dos cadastros e de cruzamento dos dados – Acórdão n° 1.428/2020 (Processo TC n° 016.827/2020-1)

Com o propósito de acompanhar a implementação do auxílio emergencial, esta etapa do Programa Coopera adotou procedimentos adaptados para não interferência no funcionamento dos órgãos e entidades envolvidos na gestão da crise, a fim de esclarecer a natureza do auxílio emergencial, os requisitos para recebimento, o público-alvo, os limites de renda e dos beneficiários, o órgão responsável e as regras de operacionalização.

> Em síntese, este primeiro acompanhamento foi realizado baseado nos seguintes procedimentos: a) verificação de informações e dados divulgados nos sítios eletrônicos dos órgãos jurisdicionados; b) análise de informações estatísticas da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNAD Contínua); c) *consolidação de resultados de cruzamentos de dados nas bases de março do Cadastro Único de Programas Sociais (CadÚnico) e de trabalhos anteriores; e, d) análise da execução orçamentária do auxílio no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi).* O ofício de requisição enviado ao Ministério da Cidadania foi objeto de discussão e negociação de escopo e prazos com o jurisdicionado.
>
> Entre os trabalhos anteriores, constituem fonte de informação para este acompanhamento os relatórios das fiscalizações contínuas de benefícios assistenciais de anos anteriores, em especial o Acórdão 1.123/2020 TCU Plenário, de relatoria do Ministro Marcos Bemquerer, julgado no dia 6/5/2020. No relatório, consta um conjunto de avaliações e conclusões sobre a credibilidade dos registros do Cadastro Único. Para o próximo relatório, deverão constar resultados de cruzamentos de dados do auxílio emergencial para verificar

> indícios de erros de exclusão e de inclusão. Esses cruzamentos estão sendo realizados em acompanhamento paralelo, no âmbito do TC 016.834/2020-8.

Quanto à materialidade envolvida, no relatório de abril, mediante Acórdão n° 1.428/2020, observou-se o pagamento de R$ 35,780 bilhões de auxílio emergencial, alcançando o total de 59,3 milhões de cotas de R$ 600,00 para 50,2 milhões de pessoas, 42,6 milhões de famílias e 9,4 milhões de mães chefes de família. Sobre os tipos de cota, foram pagos, em abril, R$ 2,32 bilhões para 1.289.889 famílias monoparentais com dois membros beneficiados; R$ 9,74 bilhões para 8.116.740 famílias monoparentais com uma cota dupla de R$ 1.200,00; R$ 7,64 bilhões para 6.370.802 famílias com dois membros em requerimento único; e R$ 16,07 bilhões a 26.790.135 famílias em cotas únicas de R$ 600,00.

De outro modo, quanto ao tipo de cadastro, foram pagos R$ 15,18 bilhões a 19.221.208 pessoas do Programa Bolsa Família; R$ 7,64 bilhões para 10.805.666 pessoas inscritas no Cadastro Único que não são beneficiárias do Programa Bolsa Família; e R$ 13,38 bilhões a 20.201.383 pessoas cadastradas no aplicativo Caixa Econômica Federal Auxílio Emergencial.

Acerca dos montantes destacados neste primeiro mapeamento e avaliação de riscos, o TCU pontuou a existência de dois tipos de riscos: 1) riscos orçamentários na definição do público-alvo, do valor e da duração do auxílio emergencial; 2) riscos de exclusão indevida de pessoas que deveriam ser elegíveis e de inclusão indevida de pessoas que não atendem aos critérios da Lei. Ademais, a decisão destaca:

> 9.1.6. o formato de requerimento único por responsável familiar e de cotas adicionais do Programa Bolsa Família pode ser mais eficiente e seguro do que o formato do auxílio emergencial, pois reduz o risco de pagamentos indevidos, o fluxo de pessoas no processo de cadastramento e, por conseguinte, a necessidade de solução de dúvidas e de operações de pagamento, pois leva em consideração custos fixos e variáveis das famílias (TC 016.827/2020-1).

A Corte de Contas enfatizou, quanto ao tempo de duração do auxílio emergencial, frente à continuidade da crise sanitária no país, a importância do planejamento responsável e fidedigno que aponte uma solução de proteção social sustentável, sob a ótica orçamentária. Isso porque a despesa anual, somado o Auxílio Emergencial à Bolsa Família, pode chegar a R$ 379,5 bilhões.

Quanto aos riscos de inclusão e exclusão indevida de pessoas na base dos beneficiados, segundo os critérios da Lei nº 13.982/2020, o TCU identificou seis fatores de risco, o que justificou a emissão de recomendações para o aprimoramento

tecnológico e a utilização de cruzamentos de dados que permitam validar as informações fornecidas. Sobre os riscos, de forma clara, percebe-se a fragilidade dessas bases:

> 1) *baixa integração* dos cadastros públicos; 2) *desatualização* do Cadastro Único; 3) *dificuldade para identificação inequívoca* em cadastros públicos; 4) *limitações para verificação* de composição familiar; 5) *limitações para verificação* de vínculos de emprego e renda; e, 6) *limitações para cadastramento* de pessoas com menor acesso a serviços públicos (GRIFO NOSSO).

Conforme é percebido, a urgência pela integração e governança entre as bases públicas para a operacionalização de políticas e programas públicos faz parte de um dos temas perseguidos pela Corte de Contas nacional há algum tempo. Senão, vejamos. O Acórdão n° 1.123/2020, que tratou da Fiscalização Contínua de Benefícios, realizada anualmente desde 2015, trouxe recomendações relacionadas à melhoria de qualidade, compartilhamento e governança de diversas bases de dados, em especial àquelas que impactam a função de assistência:

> 9.6. recomendar ao Comitê Gestor do Sirc, representado pelo Ministérios da Economia e pelo Ministério da Mulher, Família e Direitos Humanos, e ao Instituto Nacional do Seguro Social (…), que:
>
> 9.6.1. Em conjunto com o Conselho Nacional de Justiça e com as Corregedorias de Justiça Estaduais, exijam dos cartórios e serventias tempestividade, *completude e qualidade dos dados de certidões informados ao Sistema Nacional de Informações de Registro Civil*, nos termos do art. 41, parágrafo único, da Lei 11.977/2009 c/c art. 32 da Lei 8.935/1994;
>
> 9.6.2. Em conjunto com a Receita Federal do Brasil, conduzam as ações técnicas necessárias para o cumprimento do *compartilhamento de dados do Cadastro Base do Cidadão*, previsto no Decreto 10.046/2019, a fim de que sejam *mitigados os problemas de qualidade de dados de CPF* das certidões do Sistema Nacional de Informações de Registro Civil;
>
> […]
>
> 9.8. recomendar ao *Ministério da Cidadania*, (…) que:
>
> 9.8.1. Em conjunto com o *Tribunal Superior Eleitoral*, com a *Receita Federal do Brasil* e com o *Comitê Central de Governança de Dados*, conduza as ações técnicas necessárias para *compartilhamento de*

> *informações de cadastros de cidadãos*, incluindo Título de Eleitor e motivo da situação do CPF, utilizando *sistemática que garanta a interoperabilidade entre as bases*, nos moldes do previsto na Lei 13.444/2017, que instituiu a Identificação Civil Nacional, e do Decreto 10.046/2019, que criou o Cadastro Base do Cidadão;
>
> [...]
>
> 9.9. recomendar, com fundamento no art. 250, inciso III, do Regimento Interno/TCU, ao *Comitê Central de Governança de Dados*, conforme previsto no art. 21 do Decreto 10.046/2019, à *Receita Federal do Brasil* e ao *Tribunal Superior Eleitoral* que envidem esforços para fornecimento dos motivos de suspensão do CPF, bem como do Título de Eleitor associado a um CPF (a exemplo de sua inclusão na solução blockchain de CPF da Receita Federal do Brasil), de forma a *promover a qualidade e interoperabilidade dos dados relativos aos cidadãos e otimizar a implementação de políticas públicas*, nos moldes do previsto na Lei 13.444/2017, *que instituiu a Identificação Civil Nacional*, e do Decreto 10.046/2019, que criou o Cadastro Base do Cidadão.

Assim, a definição segura do público-alvo envolvido em cada uma das práticas governamentais é fundamental para evitar pagamentos indevidos, corrobora o TCU. A magnitude da crise requer atenção com a identificação inequívoca dos beneficiados, pois além do risco de pagamentos indevidos, ainda há possibilidade de que a ocasião de auxílio se prolongue, demandando mais recursos, mesmo quando há queda na arrecadação geral. Ponderando, portanto, a dificuldade de integração e governança entre as bases de dados do governo, o que ocasiona impactos em diferentes esferas, o que se observa, portanto, é uma confusão desses cadastros e um comprometimento do orçamento global.

Diante de todas as circunstâncias, o TCU proferiu 8 (oito) recomendações no bojo do Acórdão nº 1.428/2020. Três são mais abrangentes e buscam melhorar a governança, a efetividade e a prestação de contas do auxílio emergencial e de eventuais medidas de proteção social que venham a sucedê-lo. Além disso, atribuem responsabilidade conjunta aos Ministérios da Economia e da Cidadania, diante do que se espera de capacidade de interação entre as políticas de emprego, renda e transferência de renda. O Ministério da Saúde também se conecta à instância de governança, em razão da vinculação entre a duração da pandemia, das medidas de isolamento social, da redução da atividade econômica e da forte demanda por proteção social.

As outras quatro recomendações foram orientadas para o aprimoramento dos controles dos cadastros e dos cruzamentos de dados, com o propósito de aumentar a responsabilidade das pessoas que são beneficiárias de proteção social, por meio

da atualização mensal de dados e da prestação de contas anual em uma espécie de declaração anual de renda social. Assim, propôs ao Ministério da Cidadania a ampliação das bases de dados utilizadas nos cruzamentos e a realização de novo processamento para a terceira parcela.

A última recomendação objetivou aumentar o envolvimento dos mais de oito mil Centros de Referência de Assistência Social (Cras) na busca ativa de pessoas com limitações relevantes para acessar serviços públicos, "em especial aquelas pessoas que não sabem ler e escrever e que não têm acesso à internet e a dispositivos eletrônicos". Em síntese, recomendou o TCU:

> 9.2. Recomendar à Casa Civil, com fundamento no art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU, que *avalie sistemática de governança para atribuir responsabilidade compartilhada* aos Ministérios da Economia, da Cidadania e da Saúde *para avaliação de cenários de demanda por proteção social, levando-se em conta o ritmo de retomada da atividade econômica e os protocolos sanitários* existentes;
>
> 9.3. Recomendar ao Ministério da Cidadania e ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU, que *publiquem relatório conjunto mensal da execução do auxílio emergencial*, com informações sobre o atendimento das exigências da Lei 13.982/2020, indicadores de execução física e financeira dos créditos extraordinários destinados ao pagamento do auxílio e avaliação da eficiência e efetividade das medidas de proteção a trabalhadores informais e pessoas em situação de vulnerabilidade social;
>
> 9.4. Recomendar à Casa Civil da Presidência da República, com fundamento no art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU, em conjunto com o Ministério da Cidadania e o Ministério da Economia, que:
>
> > 9.4.1. coordene as medidas de proteção social com as medidas de proteção trabalhista e de formalização do mercado de trabalho, *de modo a evitar duplicidade, lacuna ou contradição*;
> >
> > 9.4.2. coordene a instituição de mecanismo de prestação de contas anual de renda pelo beneficiário de programas sociais, no intuito de *aumentar o nível de responsabilidade social quanto ao atendimento da finalidade desses benefícios*; e
> >
> > 9.4.3. coordene o desenvolvimento de mecanismo simplificado de *atualização cadastral mensal pelos*

beneficiários de programas federais de transferência de renda, no intuito de *aferir tempestivamente alterações cadastrais importantes para a execução de programas e políticas públicas*, a exemplo de alterações de renda e de composição familiar.

9.5. Recomendar ao Ministério da Cidadania, com fundamento no art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU, que:

9.5.1. *inclua nos cruzamentos de dados as bases de folha de pagamento de servidores dos poderes Legislativo e Judiciário federal e de servidores estaduais e municipais*, no intuito de *verificar renda e composição familiar*, com base no § 11 do art. 2º da Lei 13.982/2020;

9.5.2. *efetue cruzamentos de dados adicionais para mitigar o risco de pagamento indevido na terceira parcela e eventuais pendências de parcelas anteriores*, devido à eventual alteração nas condições de elegibilidade do beneficiário, avaliando a viabilidade operacional e a relação custo-benefício do controle; e

9.5.3. *utilize mais efetivamente a rede do Sistema Único de Assistência Social (Suas) no processo de cadastramento do auxílio emergencial* para o alcance dos trabalhadores com barreiras socioeconômicas, como ausência de acesso à internet e dificuldade de leitura e entendimento das regras e comandos correspondentes;

9.6. encaminhar cópia desta deliberação, e do relatório e do voto, além dos órgãos acima, ao Senado Federal, à Câmara dos Deputados; à Empresa Brasileira de Tecnologia e Informações da Previdência Social e à Caixa Econômica Federal;

9.7. Orientar a Segecex, com apoio da Secretaria de Tecnologia da Informação, que, com a urgência que a medida requer, consolide e disponibilize em painel dinâmico as informações relativas aos benefícios sociais para a manutenção de emprego e renda que estão sendo pagos pelo Governo Federal, o qual deverá ser acessível para toda a sociedade; e

9.8. restituir os autos à SecexPrevidência para continuidade deste acompanhamento (GRIFO NOSSO).

3.2. O controle dos cadastros e o cruzamento dos dados – Acórdão nº 2.351/2020 (Processo TC nº 016.834/2020-8)

Com o objetivo de quantificar os riscos envolvidos e fornecer orientações aos gestores, acerca de potenciais problemas no desenvolvimento das ações de combate à Covid-19, a fiscalização presente no Processo TC nº 016.834/2020-8 analisou a qualidade da informação nos Cadastros de Pessoas Físicas e apontou diferentes situações irregulares que impactam ou comprometem a efetividade das políticas públicas. Assim, o Relatório de Acompanhamento (Racom) de dados relacionados às ações de combate à Covid-19, nas áreas de Assistência Social, Previdência Social e Gestão Tributária, também é decorrente do Programa Coopera, aprovado na sessão plenária do dia 25/3/2020 (TC 016.602/2020-0), com foco na atuação dos órgãos e instituições públicas na luta contra a pandemia.

Para o TCU, entre as fontes de riscos mais comuns, encontram-se as variáveis que impactam diretamente a alocação do orçamento para atendimento das despesas com as medidas de proteção social, com destaque para:

> a) Definição do público-alvo: a imprevisibilidade do público-alvo tem afetado o orçamento alocado para o auxílio emergencial e pode impactar negativamente a capacidade de identificar pagamentos indevidos e passivos decorrentes de requerimentos atrasados de pessoas que perderam renda;
>
> b) Definição do valor: o valor do auxílio emergencial pode ser considerado adequado para as condições emergenciais, porém, devido à provável alta da demanda por proteção social no segundo semestre e anos seguintes, é necessário definir um valor coerente com a renda média familiar da economia do país; e,
>
> c) Definição do prazo: a pandemia tem gravidade já compreendida e os seus efeitos socioeconômicos devem ter duração prolongada, o que exige a definição de medidas de proteção social planejadas e sustentáveis.

Conforme se adverte, em razão dessas limitações, a estimativa que fundamentou o orçamento inicial apresentou um quantitativo de beneficiários inferior ao observado no mês de abril. A partir das bases cadastrais, foi recalculado o número de cotas do auxílio emergencial para 54,5 milhões, o que representaria 45,5 milhões de pessoas. A partir dessa estimativa, foi publicada a Medida Provisória 937/2020, que abriu crédito extraordinário no valor de R$ 98,2 bilhões. Todavia, a execução da primeira parcela também identificou a insuficiência desse valor e nova estimativa foi realizada, expandindo para mais 14,3 milhões de cotas. A MP 956/2020 novamente abriu crédito extraordinário de R$ 25,72 bilhões para complementar o auxílio. Somando os dois

créditos, foram alocados R$ 123,92 bilhões, sendo R$ 41,3 bilhões para cada parcela. Em abril, foram pagos R$ 35,78 bilhões (86,6%) para 50,2 milhões de pessoas. Entre os principais fatores de risco, o TCU pontuou:

> Um dos motivos para o erro na estimativa do público-alvo está na adoção de critérios com alto nível de sobreposição de perfis de beneficiários. A Lei 13.982/2020 define critérios de situação trabalhista (formal, informal e desempregado), renda (acima ou abaixo dos limites), registro no Cadastro Único e beneficiário do Programa Bolsa Família. É possível que um trabalhador formal fique sem renda, um trabalhador informal continue com renda e que pessoas registradas no Cadastro Único tenham renda formal.

De outro modo, o valor do benefício também pode gerar externalidades econômicas positivas e negativas, visto que reduz temporariamente a pobreza e a desigualdade social e regional (efeito temporário e insustentável, caso não seja financiado por novas fontes de receitas ou por redução de outras despesas), distorce, ainda, o funcionamento da própria economia, "uma vez que muitas famílias beneficiárias do Auxílio Emergencial podem estar com renda próxima da renda de famílias com uma ou duas rendas formais de um salário mínimo", assinalou o TCU.

Segundo o Referencial de Avaliação de Governança de Políticas Públicas[7] do TCU (2014, p.55):

> A obtenção de resultados nas políticas públicas *exige, cada vez mais, que as organizações públicas trabalhem em conjunto*. Do contrário, a *fragmentação da missão e a sobreposição de programas* tornam-se realidade generalizada no âmbito do governo e muitos programas transversais deixam de ser bem coordenados. Ao trabalharem em conjunto, as organizações públicas podem melhorar e sustentar abordagens colaborativas para atingir as metas estabelecidas (GRIFO NOSSO).

Com efeito, os principais riscos orçamentários foram identificados no Acórdão nº 2.351/2020, focado na análise e cruzamento de dados. A referida auditoria adicionou testes e procedimentos específicos à metodologia de fiscalização, adotada desde 2015, que utiliza de forma intensiva ferramentas para a Fiscalização Contínua de Benefícios (FCB), "com o objetivo de identificar, por meio de cruzamentos sistemáticos de bases de dados, indícios de irregularidades em benefícios, propondo, quando couber, ações

[7] Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/61/86/7D/09/8CA1F6107AD96FE6F18818A8/Referencial_avalia cao_governanca_politicas_ publicas.PDF.

de controle e deliberações que mitiguem o risco de pagamentos indevidos e que busquem aperfeiçoar os controles internos das instituições fiscalizadas", destaca o Processo TC nº 016.834/2020-8.

Em análise pretérita (TC 016.841/2020-4), indícios de inconsistências no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) foram levantados, ensejando um maior aprofundamento nas análises, quanto à qualidade das informações do CPF da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Sobre o objetivo e escopo da fiscalização, asseverou o órgão de controle:

> O presente trabalho tem por objetivo a focalização da atuação dos órgãos e instituições públicas na luta contra a pandemia. *O número de CPF é a principal chave para a inscrição dos beneficiários do auxílio emergencial, bem como a principal chave utilizada nos cruzamentos de dados para a aprovação do benefício e controle da elegibilidade*. Dessa maneira, ao avaliar a qualidade da base de dados do CPF, objetiva-se, também, contribuir para o fortalecimento do controle do auxílio emergencial.
>
> Além disso, *o CPF é tido como principal meio de identificação dos cidadãos brasileiros*, conforme disposto no Decreto 9.723/2019, *e, na prática, de registros públicos e privados do País*. Desta forma, *a melhoria da qualidade dos dados do CPF pode contribuir para o fortalecimento da identificação de pessoas, afetando diversas políticas públicas e relações privadas*, como por exemplo, o Sistema Financeiro Nacional, que utiliza o CPF como chave primária das transações de pessoas físicas (GRIFO NOSSO).

Sobre as vinculações do CPF ao título de eleitor, a equipe técnica apontou que, apesar de constar da estrutura da base de CPF e do convênio assinado entre TCU e RFB, o Contrato TCU nº 46/2019 informa que "mesmo constando no convênio o campo 'título de eleitor' não será fornecido", sem especificar as motivações. Quanto às limitações da fiscalização, esclareceu ainda:

> Conforme Nota Técnica Cocad[8]/RFB 105, de 21 de agosto de 2020 (peça 82), encaminhada em resposta ao Relatório Preliminar de fiscalização, a RFB informou que não há limitação específica para o não fornecimento do dado de título de eleitor ao TCU. A limitação seria da própria distribuição do dado em geral e originar-se-ia de cláusula do convênio entre a RFB e o TSE, que impediria o compartilhamento do dado com terceiros.

[8] Coordenação de Cadastro da Receita Federal do Brasil.

> No entanto, a limitação trata da ausência da disponibilização do título de eleitor detido pela RFB relativo a um CPF. Esse título de eleitor pode advir de documentação apresentada na inscrição no CPF ou de Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF), por exemplo, ou mesmo de processos de qualificação da base utilizando dados do Tribunal Superior Eleitoral. Desta forma, não se trata de repasse de dados originários do TSE, mas sim dos dados custodiados pela própria RFB.
>
> Ainda assim, *ressalta-se que o TCU possui Acordo de Cooperação Técnica com o TSE para acesso ao Cadastro Eleitoral (peça 83), e que mantém contato com os órgãos gestores das informações na tentativa de que tais dados sejam disponibilizados para futuros trabalhos de controle externo.*
>
> Dessa maneira, *não foi possível realizar testes de acurácia, que consistem em comparar os dados da base do CPF com outras fontes de informações externas, como a base dos eleitores do Tribunal Superior Eleitoral, devido à ausência do campo chave de Título de Eleitor na base CPF.*

Assim, a metodologia adotada pelo Tribunal de Contas da União abrangeu as etapas: i. entendimento do negócio e dos dados; ii. preparação dos dados, que inclui a avaliação de qualidade (credibilidade) dos dados, a higienização e o enriquecimento das bases e a construção de bases qualificadas; iii. a elaboração de modelos de análise, que abrange o desenvolvimento de tipologias, a identificação de padrões de regularidade e irregularidade; iv. a avaliação dos resultados; e v. as etapas de conclusão e elaboração de propostas de encaminhamento.

Para este momento, os auditores segregaram a verificação em 4 (quatro) vertentes: i. análise da credibilidade do banco de dados do CPF (qual o grau de confiabilidade pautado nos atributos de completude, unicidade, validade, consistência, acurácia e uniformidade); ii. análise das tipologias focada na existência indevida de falecidos, pessoas supercentenárias e de portadores de CPFs suspensos há mais de 11 anos; iii. regularização de ofício do cadastro para recebimento do auxílio emergencial, em razão de possíveis inconsistências cadastrais; e iv. apuração das inscrições irregulares que evidenciaram um quantitativo superior à população brasileira. Os resultados impressionam e preocupam.

Sobre a composição da análise de credibilidade nos seus seis atributos: completude, unicidade, validade, consistência, acurácia e uniformidade – é importante discriminar:

> A *completude* é a verificação da existência de registros com dados faltantes. Há casos em que essa falta é justificável, por exemplo, pode

ser que o campo 'Título de Eleitor' não precise estar preenchido para todos os registros da base.

A *unicidade* do campo verifica se existe duplicidade na chave primária (simples ou composta) da tabela. Alguns exemplos são o número do CPF ou do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) nas bases da RFB e a chave composta por Código de Prefeitura, Código de Família e Código de Pessoa na base do Cadastro Único, do Ministério da Cidadania.

A *validade* busca identificar se o esquema do banco de dados está sendo respeitado. Verifica-se, por exemplo: se campos que deveriam ser numéricos estão sendo disponibilizados dessa forma; se números de CPF e título de eleitor respeitam suas regras de formação (algoritmo para dígitos verificadores); se campos do tipo 'data' apresentam apenas datas válidas; ou se campos com códigos (como 'sexo' e 'estado civil') apresentam apenas códigos existentes.

A *consistência* é verificada a partir de testes que confrontem diferentes variáveis do banco de dados, que, em tese, devem trazer a mesma informação, como o Código de Endereçamento Postal (CEP), bairro e endereço. Nesses casos, os resultados podem ser que todas as informações prestadas correspondem a uma só situação de fato ou que há problemas de consistência (campos de data de nascimento posterior à data de inscrição no CPF, por exemplo).

Também se considera teste de consistência a verificação de regras condicionais de campos interrelacionados. Se determinado campo de um banco de dados cadastral deve ser preenchido com 1 ou 0, significando que a pessoa identificada sabe ou não o nome de sua mãe, é considerado um erro de bem como a resposta de "saber" com o campo "nome da mãe" nulo.

A *acurácia* dos dados é verificada por meio de testes que confrontem os dados obtidos com outras fontes de informação. Números de CPFs e informações cadastrais ('nome', 'nome da mãe' e 'data de nascimento') do CadÚnico ou do título de eleitor podem ser comparados com seus equivalentes nos bancos de dados da RFB, por exemplo.

A *uniformidade* busca verificar se campos com informações quantitativas mantêm um padrão de medida. Esses testes podem ser feitos em campos numéricos monetários (descrições em reais, centavos, dólares, cruzeiros) ou baseados em outras unidades (quilo, litro, resma, etc.), conforme o caso (TC nº 016.834/2020-8).

Para aferir as consequências dos resultados apontados pelo Acórdão n° 2.351/2020 sobre o planejamento e execução das políticas públicas, em pleno ano de 2020, enfatizamos as seguintes situações encontradas:

• Registro de supercentenários com idade muito acima da máxima idade já alcançada por seres humanos no mundo. No Brasil, 72.817 pessoas encontram-se com registro ativo, com idade entre 110 e 122 anos. Desse total, 5.699 pessoas apresentaram possuir idade superior a 122 anos. De outro modo, ao realizar cruzamentos de informações com bases da Administração Pública Federal e Estadual, foram identificadas 3.359.609 inscrições de CPF regulares com indícios de óbito, sendo 92% deles nas bases do Sistema Nacional de Registros Civis (Sirc) ou Sistema de Controle de Óbitos (Sisobi).

Sobre este aspecto, para fins de comparação, o TCU explica:

> Segundo definição da *Gerontology Research Group (GRG)*, entidade internacional de pesquisa e autenticidade de pessoas velhas, supercentenários são pessoas que, comprovadamente, viveram mais de 110 anos. A GRG também é a responsável por autenticar o recorde mundial de pessoa mais longeva, registrado pelo Guinness World Record, publicação que verifica os recordes mundiais em diversas categorias. Segundo o Guinness, a maior idade já alcançada por um ser humano foi de 122 anos.
>
> *Nas análises empreendidas na base de CPF, foram identificadas 5.699 pessoas com idade superior a 122 anos*. Desse quantitativo, foram excluídos os casos graves de erro de entrada de dados, como data de nascimento no ano 200, ou 1012.
>
> Registre-se que *foram verificadas 72.817 pessoas com idade entre 110 e 122 anos em situação regular*. De acordo com os dados atualizados pela GRG em 30/7/2020, atualmente, *existem 29 pessoas comprovadamente supercentenárias vivas, sendo apenas uma delas no Brasil* (http://supercentenarian-research-foundation.org/TableE.aspx).

Dessa forma, há indícios de que a falta de integração do CPF com outras bases públicas (como Sirc, Sisobi, Maciça, folhas de pagamento de agentes públicos e CadÚnico) pode gerar alguma espécie de lapso temporal entre as atualizações cadastrais, principalmente aos óbitos não reconhecidos, visto que há inscrições de CPF suspensas há 11 anos ou mais.

• Do total de registros de CPFs suspensos (8.867.821), identificou-se que 7.706.686 CPFs estão nessa situação há mais de 11 anos (87%).

De acordo com a auditoria, são motivos de suspensão de CPF:

i. Título de eleitor com nome e data de nascimento divergente entre base CPF e base TSE;

ii. Idade maior ou igual a 19 anos e sem título na base CPF;

iii. Espólio em qualquer parte do nome;

iv. Suspensão automática, sem título de eleitor e sem motivo de dispensa;

v. Título de eleitor com nome da mãe divergente entre base CPF e base TSE;

vi. Título de eleitor inexistente na base TSE, com regularização na RFB;

vii. Regularização somente na RFB (suspensão de ofício);

viii. CPF com indícios de fraude, com regularização exclusiva na RFB;

ix. Inconsistência de endereço;

x. Título de eleitor vinculado a estrangeiro ou a pessoa menor de 16 anos;

xi. NI-CPF com nome da mãe não informado;

xii. Indício de existência de óbito;

xiii. Indício de multiplicidade de inscrições no CPF.

Por sua vez, sobre esse achado de auditoria, o Acórdão nº 12.162/2018 já havia determinado ao Ministério da Cidadania que apresentasse um plano de ação para estabelecer as condições que devem ser observadas para manutenção da pessoa no Cadastro Único e pagamento de benefícios de acordo com a situação cadastral do CPF do beneficiário. Entretanto, o Ministério da Cidadania se manifestou (Nota Técnica 08/2020 DECAU/SAGI) afirmando que, por meio de tratativas junto à RFB, procurou receber as informações detalhadas de situação cadastral do CPF, via solução *blockchain*, mas que em 16 de julho de 2019, a RFB, por meio do Ofício 41/2019 RFB/COCAD, informou ser impossível repassar os motivos de suspensão do CPF. O Ministério da Cidadania argumentou que esta informação impacta no tratamento a ser dado no ajuste do registro no Cadastro Único e na consequente manutenção ou não de benefícios.

Com efeito, o Acórdão TCU nº 1.123/2020 também trouxe recomendação para que os órgãos conduzam as ações técnicas necessárias para compartilhamento de informações de cadastros de cidadãos, incluindo Título de Eleitor e motivo da situação do CPF, utilizando sistemática que garanta a interoperabilidade entre as bases, nos moldes do previsto na Lei nº 13.444/2017, que instituiu a Identificação Civil Nacional, e do Decreto nº 10.046/2019, que criou o Cadastro Base do Cidadão.

Portanto, entre os motivos para o registro de volume expressivo de CPFs suspensos, registra-se, por parte da RFB, a ausência de regulamentação de prazos máximos de suspensão; ausência de mecanismos ativos de notificação do cidadão de que seu CPF foi suspenso; baixos incentivos para o cidadão regularizar a situação de seu CPF em situações normais; além de limitado compartilhamento de bases de dados e processos entre órgãos da Administração Pública.

• Indícios de irregularidades graves na gestão da base de dados de CPF mantida pela Receita Federal, com cerca de 12,5 milhões de registros ativos além da população brasileira estimada pelo IBGE para o mesmo período.

Com relação às inconsistências, o Relatório referente ao Acórdão nº 1.638/2020 pontuou, ao final do mês de abril de 2020, logo após a regularização em massa efetuada pela Receita Federal, que o número de cadastros de CPF, em situação regular, correspondia a 223.850.498 registros, superando, portanto, em mais de 12,5 milhões a população estimada pelo IBGE para o mesmo período, de pouco mais de 211,4 milhões de pessoas.

Entre as justificativas apontadas, evidenciou-se uma assimetria nos incentivos para que uma pessoa regularize e/ou emita o seu CPF. Em regra, a iniciativa advém da necessidade de participação em programas de distribuição de renda, como o Bolsa Família, para exercer o direito de voto ou obter uma conta corrente no sistema bancário. Tal circunstância, contrapõe-se àquela que exige a comunicação do falecimento por familiares, contribuindo, por vezes, para que um benefício seja cessado.

Em consequência, a Nota Técnica Cocad n° 92/2017, em 2017, informou que a RFB iniciou uma nova sistemática de consulta diária à base de óbitos da Associação Nacional dos Registradores de Pessoas Naturais do Brasil (Arpen/Brasil). Acerca das iniciativas empreendidas pelo gestor, para aprimoramento de dados do CPF, outra Nota Técnica Cocad n° 57/2020 esclareceu:

> O CPF, regido pela Instrução Normativa RFB nº 1.548, de 13 de fevereiro de 2015, vem sendo continuamente aprimorado pela Receita Federal (RFB), tornando-se um verdadeiro número cidadão. Esse aprimoramento, gradual e consistente, materializa-se por meio de uma série de ações e investimentos que visam à expansão da quantidade de cadastrados e ao aumento da integridade dessa base.
>
> Nesse diapasão, a RFB tem ampliado os canais de atendimento de CPF, trabalhado junto às entidades produtoras primárias do dado cadastral e disponibilizado a base para diferentes instituições de modo a subsidiar suas políticas e necessidades.

> O crescimento do número de CPF registrados na Receita Federal já era esperado por diversos fatores. Até 2014, o registro no cadastro de CPF só poderia ser exigido para os maiores de 18 anos. Com a edição da Instrução Normativa RFB 1548 de 13/2/2015, e suas alterações posteriores, a idade mínima obrigatória para registro de dependentes, para fins do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, foi gradualmente reduzida para 16 anos em 2015, 14 anos em 2016, 12 anos em 2017 e, desde 2018, mantêm-se no patamar de 8 anos.

De outro modo, em relação ao Sistema Nacional de Informações de Registro Civil, a Fiscalização Contínua de Benefícios (FCB) do TCU sobre a Assistência de 2019 (TC 009.922/2019-9) apontou também diversos problemas de qualidade de dados, especialmente quanto a: i. incompletude da base de certidões registradas, resultante principalmente da baixa disponibilidade de dados de certidões mais antigas; ii. na indisponibilidade de dados relativos a averbações de divórcios e anotações; e iii. em problemas de qualidade dos dados, especialmente os relativos à identificação da pessoa como CPF, declaração de nascido vivo (DNV) e declaração de óbito (DO).

Em observância à acuidade dos dados que remetem à população brasileira, o TCU destacou:

> A partir do Decreto 9.723/2019 *a base CPF da RFB está caracterizada como o principal cadastro de pessoas do Brasil*, o que de alguma forma conflita com a sua origem, pois tratava-se inicialmente apenas de cadastro de contribuintes, ou seja, com forte apelo tributário. Essa mudança de enfoque histórica pode trazer dificuldades para uma boa atualização da base. É inevitável que a RFB, diante do quadro normativo posto, adote postura mais adequada em gerir um cadastro de informação de pessoas em geral no Brasil, mesmo que tal informação não tenha efeitos tributários.

Por fim, sobre os aspectos fiscalizados, o TCU reiterou que esta fiscalização está adstrita à análise e ao cruzamento de dados, com o papel complementar de integração a outros acompanhamentos emergenciais conduzidos pela Corte de Contas nacional. Dessa forma, visou avaliar a base de dados do CPF, tendo em vista a necessidade de aprofundamento dessa base mantida pela Receita Federal. Foram empreendidas, portanto, análises de credibilidade da base, de avaliação de tipologias (ou trilhas de auditoria de dados), do processo de regularização de ofício realizado em 2020 e dos quantitativos de inscrições do CPF em relação à população brasileira. Como resultado da decisão plenária proferida por meio do Acórdão nº 2.351/2020, temos as seguintes recomendações e determinações:

9.1. *determinar* à Secretaria da Receita Federal do Brasil, com fulcro no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c art. 250, inciso II, do Regimento interno/TCU, que, *no prazo de 120 (cento e vinte) dias* a contar da ciência deste Acórdão:

9.1.1. *indique as providências ou os controles que serão tomados para reduzir o número de inconsistências identificadas* no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) quanto:

9.1.1.1. à avaliação de *credibilidade*;

9.1.1.2. aos *registros* de óbito em bases da Administração Pública Federal ou Estadual que se encontrem em situação regular;

9.1.1.3. aos registros de *supercentenários*;

9.1.1.4. às inscrições *suspensas* há 11 anos ou mais;

9.1.2. *apresente plano de ação visando estabelecer procedimentos para notificação ativa do cidadão em caso de suspensão de seu CPF*, bem como *regulamentar prazo limite para um CPF constar na situação "suspensa"* após a notificação do cidadão, incluindo no processo de trabalho a forma de tratamento desses registros após o prazo estabelecido;

9.2. *recomendar* à Secretaria da Receita Federal do Brasil, com fundamento no art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU, *que adote medidas para obter acesso a outras bases que tragam informações de falecimentos ou possam servir para comprovar nascimentos*, a fim de aprimorar continuamente a base cadastral do CPF, a exemplo do Sistema Nacional de Registros Civis – Sirc, do Sistema de Controle de Óbitos – Sisobi, das folhas de pagamentos de benefícios do INSS – Maciça, do Cadastro Único, das folhas de pagamento de agentes públicos federais – Siape/Extrasiape e das folhas de pagamento de agentes públicos estaduais e municipais, mantidas pelos Tribunais de Contas Estaduais;

9.3. encaminhar cópia desta deliberação e da metodologia detalhada de avaliação do Cadastro de Pessoas Físicas – CPF (Apêndice I da instrução à peça 85) à Secretaria da Receita Federal do Brasil;

9.4. restituir os autos à SecexPrevidência para continuidade deste acompanhamento.

4. Considerações finais

A atuação dos órgãos de controle no combate aos excessos praticados pelos gestores mal-intencionados tem sido motivo de relevante contribuição social, em razão do seu caráter preventivo e de permanente observação dos atos exercidos neste momento de combate aos efeitos da pandemia em todo o país. São diversas as estruturas que compõem a Rede de Controle de abrangência nacional. Isso porque as consequências apontadas por um determinado trabalho podem ser causas para o início de outro, contribuindo para a adoção de modelos compartilhados de fiscalização e investigações mais céleres, resolutivas e preocupadas com o "não prejuízo" do cidadão – notadamente, porque já não há recursos.

Sabe-se que a responsabilização daqueles que excedem os ditames legais, com o apoio fundamental e tempestivo de outras instâncias de controle, será, por certo, crescentemente mais oportuna e justa, considerando a disposição das fundamentações e dos elementos probabilísticos por atores diferentes, diante de um mesmo fato. Assim, a comunicação entre os organismos de controle é cada vez mais premente, presente e necessária, favorecida pelo que se entende de *Sharing Control* (controle compartilhado, colaborativo e cooperado).

Desse modo, as recomendações e determinações do TCU, proferidas por meio dos Acórdãos nº 1.428/2020 e nº 2.351/2020, apontam para a implantação de ações que promovam efetivamente a modernização e a integração dos sistemas e das bases de dados públicos, provocando: a governança entre as áreas econômicas, da cidadania e da saúde; a vinculação entre as políticas de emprego e renda; a promoção da prestação de contas mensal do auxílio emergencial; o uso dos Cras para a inclusão de pessoas com baixo acesso; a atualização cadastral mensal pelos beneficiários; a declaração anual de renda social; e a criação de base de servidores federais, de estados, municípios e Poderes que contemplem registros ativos fidedignos e validados.

Considerando os resultados que remetem à responsabilidade compartilhada de diferentes estruturas de governo, especialmente quanto à existência de mais CPFs do que brasileiros, com risco de que os falecimentos também não tenham sido atualizados na base cadastral e ainda sem integração e fornecimento dos Títulos de Eleitor, mesmo quando há previsão para tal, algumas inquietudes permanecem e demandam esclarecimentos, em razão do risco de fraude ou de utilização demasiada de orçamento público. Como exemplo, destacam-se:

- Será que algum desses CPFs votou nos últimos anos?
- Recebeu Auxílio Emergencial ou Bolsa Família?
- Fez empréstimos?
- Por que não possuímos ainda um único registro civil digital?
- Por que os Planos Plurianuais (que preveem ás políticas públicas para cada uma das esferas) ainda não trazem de forma objetiva (qualitativa e quantitativamente)

qual o perfil do destinatário dos recursos públicos (público-alvo) para cada uma das ações governamentais?

- Por fim, conhecemos verdadeiramente a nossa população e temos dimensão clara e objetiva dos nossos problemas sociais?

Dessa forma, o programa Coopera do TCU é só mais um exemplo de atividade notória que permanece atenta para a apuração das escolhas públicas praticadas durante este período de pandemia, trazendo à tona fatos e circunstâncias antigos, mas desconhecidos do cidadão e da classe pensante de avaliação de políticas públicas. Os resultados terminaram por ir muito além do que a mera pretensão de qualificação do público elegível ou inelegível para o recebimento do auxílio emergencial. As fontes de erros para um determinado fato apontaram outras possíveis causas de tantos outros erros, com destaque para o risco orçamentário de quantificação e qualificação irregular do público-alvo destinatário de políticas públicas que carece de recursos para ter o seu direito atendido.

Como sugestão de novas pesquisas nesta área de controle, conserva-se o incentivo à verificação dos resultados, acerca das determinações e recomendações exaradas, por meio da avaliação dos monitoramentos e da averiguação quanto à integração dos cadastros públicos, a partir de identificadores padronizados e autenticados.

Referências

ALMEIDA, Djalma Fiuza. *Governança Pública, Interoperabilidade e Interoperatividade*: Desafios para a Gestão do Dado Institucional na UNEB. Disponível em: http://www.uneb.br/gestec/files/2013/06/Dissertacao_Djalma_Fiuza_Almeida.pdf. Acesso em: 02 set. 2020.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. *Guia de Interoperabilidade*: Manual do Gestor / Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Brasília: MP, 2012. 20p.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação. *VCGE Vocabulário Controlado de Governo Eletrônico*. Brasília: MPOG, SLTI, 2016. 38p.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Tecnologia da Informação e Comunicação. *Padrões de Interoperabilidade de Governo Eletrônico*. Documento de Referência ePING. Brasília: MPOG, STIC, 2018. 41p.

_____. Tribunal de Contas da União. TC 016.834/2020-8. *Acórdão nº 1706/2020* - TCU - Plenário. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/todas-bases/Ac%25C3%25B3rd%25C3%25A3o%25201706%252F2020%2520?ts=1599496563383>. Acesso em: 02 set. 2020.

_____. Tribunal de Contas da União. TC 016.834/2020-8. *Acórdão nº 2351/2020* - TCU - Plenário. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/todas-bases/Ac%25C3%25B3rd%25C3%25A3o%25202351%252F2020%2520?ts=1599496639159&pb=acordao-completo>. Acesso em: 02 set. 2020.

_____. Tribunal de Contas da União. TC 016.841/2020-4. *Acórdão nº 1195/2020* - TCU - Plenário. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/todas-bases/Ac%25C3%25B3rd%25C3%25A3o%25201195%252F2020%2520?ts=1599496696298&pb=acordao-completo>. Acesso em: 02 set. 2020.

_____. Tribunal de Contas da União. TC 016.841/2020-4. *Acórdão nº 1638/2020* - TCU - Plenário. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/todas-bases/Ac%25C3%25B3rd%25C3%25A3o%25201638%252F2020%2520?ts=1599496809026&pb=acordao-completo>. Acesso em: 02 set. 2020.

_____. Tribunal de Contas da União. TC 016.841/2020-4. *Acórdão nº 2193/2020* - TCU - Plenário. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/todas-bases/Ac%25C3%25B3rd%25C3%25A3o%25202193%252F2020%2520?ts=1599496825657&pb=acordao-completo>. Acesso em: 02 set. 2020.

_____. Tribunal de Contas da União. TC 016.827/2020-1. *Acórdão nº 1428/2020* - TCU - Plenário. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/todas-bases/Ac%25C3%25B3rd%25C3%25A3o%25201428%252F2020%2520?ts=1599496841671&pb=acordao-completo>. Acesso em: 02 set. 2020.

ENAP. Escola Nacional de Administração Pública. Diretoria de Comunicação e Pesquisa. *Introdução à Interoperabilidade*. Brasília, 2015. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2399/1/M%C3%B3dulo_1_EPING.pdf. Acesso em: 02 set. 2020.

FREITAS, J. *Sustentabilidade*: direito ao futuro. 3ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Recomendação do conselho da OCDE sobre Integridade Pública*. Paris: OCDE, 2015.

SILVA, Rafael Ferreira. *A importância da interoperabilidade*. Disponível em: http://phpbrasil. com/articles/article.php/id/85. Acesso em: 02 set. 2020.

VALLE, V. R. L. *Polítcas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

VEIGA, K. T. *O que as contas contam*: um estudo sobre o marco da Accountability Educacional e do Sharing Control desempenhados pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro entre os exercícios de 2015 e 2018. 2019. 355 f. Dissertação (Mestrado em Educação) - Faculdade de Educação, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

VERNADAT, F. B. *Enterprise modelling and integration*: principles and applications. London: Chapman & Hall, 1996.

Lei Complementar nº 178/2021: alterações introduzidas no Regime de Recuperação Fiscal e no cômputo das despesas com aposentados e pensionistas

Emerson Garcia*

Sumário

I. Aspectos introdutórios. II. O art. 2º, § 1º, V, da Lei Complementar nº 159/2017 e o art. 15, § 2º, do Decreto Federal nº 10.681/2021. III. O art. 8º da Lei Complementar nº 159/2017. IV. O art. 20, § 7º, da Lei Complementar nº 101/2000. Epílogo.

I. Aspectos introdutórios

1. A Lei Complementar nº 159/2017 instituiu o Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal, buscando estabelecer os balizamentos da ação integrada entre as estruturas de poder do respectivo ente federativo, sob supervisão da União, com o objetivo de corrigir os desvios que afetaram o equilíbrio das contas públicas.

2. Para que o Estado possa aderir ao Regime de Recuperação Fiscal, é necessária a elaboração de um Plano de Recuperação Fiscal, que deve identificar a situação de desequilíbrio financeiro e as medidas de ajuste direcionadas à sua superação. A estruturação do Plano, nos moldes originais da Lei Complementar nº 159/2017, já impunha severas restrições à autonomia de gestão do ente federativo aderente, o que buscava amparo em uma pseudovoluntariedade na adesão, ausente ao lembrarmos que ato dessa natureza está normalmente associado a um autêntico colapso financeiro. Essas restrições foram drasticamente ampliadas pela Lei Complementar nº 178/2021, que modificou a Lei Complementar nº 159/2017. Novas alterações foram introduzidas pela Lei Complementar nº 181, de 6 de maio de 2021. O novo regime, aquele moldado pela Lei Complementar nº 178/2021, veio a ser regulamentado pelo Decreto n. 10.681, de 20 de abril de 2021, embora não seja demais lembrar que o seu art. 50 dispõe que *"o Estado com Regime de Recuperação Fiscal que se encontrava vigente em 31 de agosto de 2020 e que estiver vigente na data de publicação deste Decreto obedecerá às regras estabelecidas no Decreto nº 9.109, de 27 de julho de 2017"*.

* Doutor e Mestre em Ciências Jurídico-Políticas pela Universidade de Lisboa. Especialista em *Education Law and Policy pela European Association for Education Law and Policy* (Antuérpia – Bélgica) e em Ciências Políticas e Internacionais pela Universidade de Lisboa. Membro do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, Consultor Jurídico da Procuradoria-Geral de Justiçá e Diretor da Revista de Direito. Consultor Jurídico da Associação Nacional dos Membros do Ministério Público (CONAMP). Membro Honorário do Instituto dos Advogados Brasileiros (IAB).

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 82 (3ª Fase), out./dez. 2021, p. 95-112.

3. O Plano de Recuperação Fiscal pressupõe a solicitação de informações aos demais Poderes e órgãos autônomos, pelo Poder Executivo estadual, *"segundo os prazos definidos pela Secretaria do Tesouro Nacional"* (art. 4º, § 1º). Concluída a sua elaboração, o Chefe do Poder Executivo lhes *"dará ciência"* (art. 4º, § 3º, I). Ao aderir ao regime de recuperação fiscal, direcionado a todos os Poderes, aos órgãos, às entidades e aos fundos do Estado, opera-se o comprometimento de todos com as metas e compromissos fiscais veiculados na Lei Complementar nº 159/2017. Além de a própria estrutura sistêmica deste diploma normativo já ser suficiente para amparar a conclusão, o § 1º do art. 8º, verdadeiro centro nervoso das restrições existentes, dispõe que *"o Regime de Recuperação Fiscal impõe as restrições de que trata o* caput *deste artigo a todos os Poderes, aos órgãos, às entidades e aos fundos do Estado"*.

4. O Plano deve ser formado por leis ou atos normativos (*rectius:* regulamentos), que implementarão as medidas descritas no art. 2º da Lei Complementar nº 159/2017. Em apertada síntese, essas medidas acarretam (a) a alienação, a extinção ou a concessão de serviços de empresas públicas e sociedades de economia mista; (b) o nivelamento de benefícios e vantagens do regime jurídico dos servidores e do regime próprio de previdência aos congêneres da União; (c) a redução dos benefícios fiscais; (d) a contenção do crescimento das despesas primárias (*rectius*: despesas não financeiras) à variação do IPCA; (e) a realização de leilões de pagamento da dívida; (f) a centralização da gestão financeira da Administração direta e indireta no Poder Executivo; e (g) a instituição de regime de previdência complementar para os servidores públicos, que somente será obrigatório para aqueles que ingressaram no serviço público, até a sua instituição, caso assim optem. Essas medidas apresentam contornos estruturais e se mostram compatíveis com um plano de saneamento econômico-financeiro.

5. O prazo de vigência do Regime de Recuperação Fiscal foi inicialmente estabelecido em 36 (trinta e seis meses), prorrogável por igual período (redação original do art. 2º, § 2º), o que veio a ser ampliado para 9 (nove) exercícios financeiros. Esse aspecto torna-se particularmente relevante para se compreender o efeito a ser produzido pela implementação das restrições impostas pela lei.

6. Também merece destaque a figura do Conselho de Supervisão do Regime de Recuperação Fiscal, órgão do Ministério da Economia (art. 4º-A, II, b), composto por técnicos (art. 6º, *caput*), que contará com um membro indicado pelo Estado (art. 4º, IV) e que deve se manifestar sobre o Plano (art. 5º, § 1º, III) e suas alterações (art. 5º, § 2º). Entre suas atribuições, tal qual referidas no art. 7º, está a de *"analisar e aprovar previamente a compensação prevista no inciso I do § 2º do art. 8º"*, preceito este direcionado às vedações afetas ao regime de pessoal. Até a Lei Complementar nº 178/2021, a compensação, enquanto ato de gestão e projeção da autonomia política do respectivo Estado, era analisada *a posteriori*. O Conselho é composto por três membros, sendo um do Estado em recuperação (art. 6º, § 1º), deliberando pela maioria simples de seus membros (art. 7º, § 4º), o que tende a consagrar a hegemonia do juízo de valor dos técnicos da União.

7. O não envio das informações solicitadas pelo Conselho de Supervisão, além daquelas a serem encaminhadas mensalmente, nos termos do art. 7º-D, e a não observância do art. 8º, inclusive com a aprovação de leis locais que dele destoem, ponto nevrálgico das restrições impostas aos servidores públicos, configuram inadimplência com as obrigações do Plano (art. 7º-B, I e IV). A inobservância do art. 8º não estará caracterizada se o Conselho de Supervisão concluir, "*nos termos do regulamento*", que "*foram revogados leis ou atos vedados no art. 8º, ou foi suspensa a sua eficácia, no caso das inadimplências previstas no inciso IV*" (art. 7º-B, § 4º, II). Portanto, uma maioria formada por dois técnicos realizará juízos de valor que culminarão com consequências dessa magnitude, acrescendo-se que sua avaliação será direcionada pelos critérios definidos em regulamento, não em lei. As consequências para o inadimplemento estão previstas no art. 7º-C, acarretando a vedação de contratação de operações de crédito; o afastamento da eficácia da cláusula que afaste a incidência das vedações do art. 8º, eventualmente inserida no Plano de Recuperação Fiscal; e a redução percentual, em caráter permanente, do desconto nos débitos para com a União e do valor das prestações de operações de crédito a serem pagas por este ente federativo em nome do Estado.

8. A partir dessa visão de ordem propedêutica da Lei Complementar nº 159/2017, cumpre analisar de maneira mais detida o seus arts. 2º, § 1º, V e 8º, bem como o § 7º do art. 20 da Lei Complementar nº 101/2000, ambos com a redação dada pela Lei Complementar nº 178/2021, que os alterou. A análise, embora apresente contornos objetivos, é diretamente influenciada pela situação jurídica do Estado do Rio de Janeiro, único, até o momento, a aderir ao Regime de Recuperação Fiscal, tanto ao modelo inicial, regido pelos contornos originários da Lei Complementar nº 159/2017, nele permanecendo pelo prazo de trinta e seis meses, como àquele regido pela Lei Complementar nº 178/2021, já que em junho de 2021 foi formulado o respectivo requerimento de adesão.

II. O art. 2º, § 1º, V, da Lei Complementar nº 159/2017 e o art. 15, § 2º, do Decreto Federal nº 10.681/2021

9. O Plano de Recuperação Fiscal, cuja elaboração é requisito imprescindível à adesão ao Regime de Recuperação Fiscal, deve ser integrado por padrões normativos que busquem implementar as medidas elencadas nos incisos do art. 2º da Lei Complementar nº 159/2017. Entre essas medidas está prevista, no inciso V do § 1º, "*a instituição de regras e mecanismos para limitar o crescimento anual das despesas primárias à variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA)*".

10. Despesas primárias, como é de sabença geral, são aquelas de natureza não financeira, realizadas para a manutenção das funções públicas e dos serviços públicos oferecidos à coletividade. Abrangem as despesas com pessoal, os encargos sociais, as transferências, as inversões e os investimentos. Não dizem respeito, portanto, ao pagamento de empréstimos e de financiamentos, enquadrados sob a epígrafe das despesas financeiras (*v.g.*: juros da dívida pública; programas governamentais

lastreados na concessão de subsídios etc.). Da diferença entre receita primária, obtida a partir da atividade fiscal, e despesa primária, obtém-se o resultado primário, daí decorrendo a possibilidade de termos superávit primário ou déficit primário.

11. O art. 15, § 2º, do Decreto Federal nº 10.681/2021, ao alegadamente "regulamentar" o art. 2º, § 1º, V, da Lei Complementar nº 159/2017, dispôs que "*consideram-se como despesas primárias, para fins de definição da base de cálculo e de avaliação quanto ao cumprimento da medida de limitação de despesas previstas no inciso V do § 1º do art. 2º da Lei Complementar nº 159, de 2017, os gastos necessários para prestação dos serviços públicos à sociedade, desconsiderados o pagamento dos passivos definidos em ato da Secretaria do Tesouro Nacional da Secretaria Especial de Fazenda do Ministério da Economia*". Ora, ao conferir plena liberdade decisória à Secretaria do Tesouro Nacional para definir que passivos podem ser, ou não, enquadrados sob a epígrafe das despesas primárias, o Decreto não só criou uma competência não prevista na lei complementar, como promoveu uma delegação legislativa que sequer o Poder Legislativo estaria habilitado a realizar.

12. A delegação legislativa afronta o disposto no art. 48, *caput*, da Constituição de 1988, que atribui ao Congresso Nacional a competência para legislar sobre as matérias de competência da União. O conceito de despesa pública é matéria afeta à lei complementar, conforme exige o art. 163, I, dizendo respeito às finanças públicas. O art. 15, § 2º, do Decreto Federal nº 10.681/2021 permite que o Secretário do Tesouro delimite o alcance de um instituto jurídico, *in casu*, com reflexos diretos no montante passível de ser gasto com os serviços públicos que podem ser prestados à população. O passivo a ser excluído alcançará apenas a dívida fundada (*rectius*: obrigações para amortização com prazo superior a doze meses) ou se estenderá à dívida flutuante (*rectius*: obrigações a serem saldadas em prazo inferior a doze meses)? Neste último caso, compreenderá os restos a pagar não liquidados ou apenas os liquidados? Essa matéria, à evidência, não deve ser situada na esfera de um regulamento de segunda ordem.

13. O art. 15, § 2º, do Decreto Federal nº 10.681/2021, longe de regulamentar o art. 2º, § 1º, V, da Lei Complementar nº 159/2017, inova na ordem jurídica, o que torna possível a sua submissão ao controle concentrado de constitucionalidade, não só por afrontar as competências próprias do Poder Legislativo, como por avançar em matéria afeta à lei complementar e ainda desbordar da *ratio essendi* do art. 84, IV, da Constituição de 1988, que confere ao Presidente da República competência para editar decretos visando à fiel execução das leis. O Supremo Tribunal Federal, aliás, há muito tem reconhecido que o decreto de contorno autônomo e abstrato pode ser impugnado via ação direta de inconstitucionalidade (STF, Pleno, ADI-MC nº 1.969/DF, rel. Min. Marco Aurélio, j. em 24/03/1999, DJ de 05/03/2004; e STF, Pleno, ADI-MC nº 2.155/PR, rel. Min. Sydney Sanches, j. em 15/02/2001, DJ de 01/06/2001).

III. O art. 8º da Lei Complementar nº 159/2017

14. Os servidores públicos do Estado do Rio de Janeiro, todos alcançados pelas vedações do art. 8º por um triênio, podem continuar a sê-lo por mais nove anos. A essa constatação, soma-se outra: a dívida do Estado do Rio de Janeiro, embora possa ter o seu crescimento contido, é insuscetível de ser paga, considerando a proporção que apresenta em relação à receita arrecadada. Com isso, surge a inevitável constatação de que novas adesões podem ocorrer no futuro. Esse quadro alcança proporções alarmantes em razão de três constatações fundamentais: (1ª) o endividamento do Estado do Rio de Janeiro está umbilicalmente conectado a decisões políticas equivocadas e à macrocriminalidade que se instalou no alto escalão do poder por mais de uma década; (2ª) os servidores públicos são vítimas, não algozes, ao que se soma a constatação de que sua atuação é imprescindível à satisfação dos interesses da coletividade; (3ª) a lógica privatista não se ajusta aos interesses do Estado, que não pode simplesmente estrangular financeiramente seus recursos humanos e, no limite, cerrar as portas. Eis o teor do Art. 8º da Lei Complementar nº 159/2017, *verbis*:

> Art. 8º São vedados ao Estado durante a vigência do Regime de Recuperação Fiscal:
>
> I – a concessão, a qualquer título, de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração de membros dos Poderes ou de órgãos, de servidores e empregados públicos e de militares, exceto aqueles provenientes de sentença judicial transitada em julgado, ressalvado o disposto no inciso X do *caput* do art. 37 da Constituição Federal;
>
> II – a criação de cargo, emprego ou função que implique aumento de despesa;
>
> III – a alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;
>
> IV – a admissão ou a contratação de pessoal, a qualquer título, ressalvadas as reposições de: (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)
>
> a) cargos de chefia e de direção e assessoramento que não acarretem aumento de despesa; (Incluída pela Lei Complementar nº 178, de 2021)
>
> b) contratação temporária; e (Incluída pela Lei Complementar nº 178, de 2021)
>
> c) (VETADO); (Incluída pela Lei Complementar nº 178, de 2021)
>
> *Redação anterior do inc. IV:* "a admissão ou a contratação de pessoal, a qualquer título, ressalvadas as reposições de cargos de chefia e de direção que não acarretem aumento de despesa e aquelas decorrentes de vacância de cargo efetivo ou vitalício".

V – a realização de concurso público, ressalvada a hipótese de reposição prevista na alínea "c" do inciso IV; (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

Redação anterior do inc. V: "a realização de concurso público, ressalvadas as hipóteses de reposição de vacância".

VI – a criação, majoração, reajuste ou adequação de auxílios, vantagens, bônus, abonos, verbas de representação ou benefícios remuneratórios de qualquer natureza, inclusive indenizatória, em favor de membros dos Poderes, do Ministério Público ou da Defensoria Pública, de servidores e empregados públicos e de militares; (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

Redação anterior do inc. VI: "a criação ou a majoração de auxílios, vantagens, bônus, abonos, verbas de representação ou benefícios de qualquer natureza em favor de membros dos Poderes, do Ministério Público ou da Defensoria Pública, de servidores e empregados públicos e de militares".

VII – a criação de despesa obrigatória de caráter continuado;

VIII – a adoção de medida que implique reajuste de despesa obrigatória; (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

Redação anterior do inc. VIII: "a adoção de medida que implique reajuste de despesa obrigatória acima da variação anual do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), ou de outro que vier a substituí-lo, ou da variação anual da receita corrente líquida apurada na forma do inciso IV do *caput* do art. 2º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, o que for menor".

IX – a concessão, a prorrogação, a renovação ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, ressalvados os concedidos nos termos da alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal; (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

Redação anterior do inc. IX: "a concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, ressalvados os concedidos nos termos da alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal".

X – o empenho ou a contratação de despesas com publicidade e propaganda, exceto para as áreas de saúde, segurança, educação e outras de demonstrada utilidade pública; (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

Redação anterior do inc. X: "o empenho ou a contratação de despesas com publicidade e propaganda, exceto para as áreas de saúde, segurança, educação no trânsito e outras de demonstrada utilidade pública".

XI – a celebração de convênio, acordo, ajuste ou outros tipos de instrumentos que envolvam a transferência de recursos para outros entes federativos ou para organizações da sociedade civil, ressalvados:

a) aqueles necessários para a efetiva recuperação fiscal;

b) as renovações de instrumentos já vigentes no momento da adesão ao Regime de Recuperação Fiscal;

c) aqueles decorrentes de parcerias com organizações sociais e que impliquem redução de despesa, comprovada pelo Conselho de Supervisão de que trata o art. 6º;

d) aqueles destinados a serviços essenciais, a situações emergenciais, a atividades de assistência social relativas a ações voltadas para pessoas com deficiência, idosos e mulheres jovens em situação de risco e, suplementarmente, ao cumprimento de limites constitucionais;

XII – a contratação de operações de crédito e o recebimento ou a concessão de garantia, ressalvadas aquelas autorizadas no âmbito do Regime de Recuperação Fiscal, na forma estabelecida pelo art. 11.

XIII – a alteração de alíquotas ou bases de cálculo de tributos que implique redução da arrecadação; (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

XIV – a criação ou majoração de vinculação de receitas públicas de qualquer natureza; (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

XV – a propositura de ação judicial para discutir a dívida ou o contrato citados nos incisos I e II do art. 9º; (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

XVI – a vinculação de receitas de impostos em áreas diversas das previstas na Constituição Federal. (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

§ 1º O Regime de Recuperação Fiscal impõe as restrições de que trata o *caput* deste artigo a todos os Poderes, aos órgãos, às entidades e aos fundos do Estado. (Renumerado do parágrafo único pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

Redação anterior do parágrafo único: "o Regime de Recuperação Fiscal impõe as restrições de que trata o *caput* deste artigo a todos os Poderes, aos órgãos, às entidades e aos fundos do Estado".

§ 2º As vedações previstas neste artigo poderão ser: (Redação dada pela Lei Complementar nº 181, de 2021)

Redação anterior do § 2º: "as vedações previstas neste artigo, desde que expressamente previsto no Plano, poderão ser, a partir do quarto exercício de vigência do Regime: (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

I – objeto de compensação; ou (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

II – afastadas, desde que previsto expressamente no Plano de Recuperação Fiscal em vigor. (Redação dada pela Lei Complementar nº 181, de 2021)

Redação anterior do inc. II: "excepcionalmente ressalvadas". (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

§ 3º A compensação prevista no inciso I do § 2º deste artigo, previamente aprovada pelo Conselho de Supervisão do Regime de Recuperação Fiscal, se dará por ações: (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

I – com impactos financeiros iguais ou superiores ao da vedação descumprida; e (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

II – adotadas no mesmo Poder ou no Tribunal de Contas, no Ministério Público e na Defensoria Pública. (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

§ 4º É vedada a compensação de aumento de despesa primária obrigatória de caráter continuado com receitas não recorrentes ou extraordinárias. (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

§ 5º Considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado. (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

§ 6º Ressalva-se do disposto neste artigo a violação com impacto financeiro considerado irrelevante, nos termos em que dispuser o Plano de Recuperação Fiscal.

> § 7º Ato do Ministro de Estado da Economia disciplinará a aplicação do disposto nos §§ 2º e 3º. (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

15. A respeito desse preceito, podem ser apresentadas observações direcionadas aos problemas a serem enfrentados na gestão administrativa, conforme a natureza da vedação estabelecida. Desde logo, observa-se que alguns preceitos são direcionados ao legislador, obstando a edição de leis implementando as medidas vedadas, enquanto outros são direcionados ao administrador, o que, em certas situações, resulta na vedação à aplicação de leis preexistentes.

15. 1. A concessão, a qualquer título, de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração de membros dos Poderes ou de órgãos, de servidores e empregados públicos e de militares, exceto aqueles provenientes de sentença judicial transitada em julgado, ressalvado o disposto no inciso X do caput *do art. 37 da Constituição Federal;*

15.1.1. O preceito, como se percebe, somente excepciona a sentença judicial transitada em julgado e a revisão geral anual, de iniciativa privativa do Chefe do Poder Executivo, conforme copiosa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (Pleno, ADI nº 2.481/RS, rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 19/12/2001, DJ de 22/03/2002; e ADI nº 2.492-2, rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 19/12/2001, DJ de 06/02/2002), expressamente assegurada pela ordem constitucional (CR/1988, 37, X). O direito à revisão, no entanto, tem sido mais simbólico que real, tamanha a raridade com que é realizada. Curiosamente, foi suprimida a possível existência de determinação legal anterior à adesão ao regime, no que se distanciou do símile do inc. I do art. 8º da Lei Complementar nº 173/2020, esta última afeta ao período em que estiver em vigor a calamidade pública decorrente da pandemia de covid, conforme previsto no art. 65 da Lei Complementar nº 101/2000.

15.1.2. Direitos decorrentes de lei preexistente, ainda que os respectivos requisitos sejam preenchidos durante a vigência do regime de recuperação fiscal, não configuram a criação de despesa obrigatória de caráter continuado, vedada pelo inciso VII do art. 8º, já que tão somente implementam despesa já prevista na legislação de regência, não criando-a; e não resultam no reajuste de despesa obrigatória, o que atrairia a vedação do inciso VIII do art. 8º.

15.1.3. Acresça-se que a Administração Pública, por ser regida pela concepção de juridicidade, deve realizar um controle interno de caráter contínuo, anulando ou corrigindo atos ou omissões que se distanciem desse referencial. A partir dessa premissa, conclui-se que a correção de entendimento anterior, que afrontava a juridicidade, não é propriamente uma faculdade da Administração Pública, mas um dever, ainda que daí decorra algum reflexo na contraprestação estipendial paga aos agentes públicos. Nessa situação, o aumento, se for o caso, decorreria de determinação legal anterior.

15.2. A criação de cargo, emprego ou função que implique aumento de despesa;

15.2.1. O inc. II do art. 8º, a exemplo dos incisos I e III, não impedem a criação, o desmembramento ou a transformação de cargos ou estruturas orgânicas. A única exigência é a de que não haja aumento de despesa.

15.3. A alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa.

15.3.1. Em rigor lógico, trata-se de vedação direcionada ao legislador.

15.4. A admissão ou a contratação de pessoal, a qualquer título, ressalvadas as reposições de: a) cargos de chefia e de direção e assessoramento que não acarretem aumento de despesa; b) contratação temporária; e c) (VETADO);

15.4.1. O inciso IV do art. 8º, em sua primeira parte, veda a admissão de pessoal a qualquer título, o que inclui os cargos de provimento efetivo e os cargos em comissão, destinando-se os últimos, nos termos do art. 37, V, da Constituição de 1988, "*às atribuições de direção, chefia e assessoramento*". Em sua segunda parte, estabelece as exceções, permitindo apenas (a) as reposições dos cargos em comissão que não acarretem aumento de despesa; e (b) as contratações temporárias de que trata o art. 37, IX, da Constituição de 1988. Essa redação resultou das alterações promovidas pela Lei Complementar nº 178/2021. A alínea "c", objeto de veto, permitia a admissão de pessoal na hipótese de "*vacância de cargo efetivo ou vitalício*", no que se alinhava ao inciso V, que permite a realização de concurso público com esse objetivo. Em razão do veto à alínea "c" do inc. IV, a exceção do inciso V foi esvaziada.

15.4.2. Lê-se, nas razões de veto, que:

> A propositura legislativa indica, como exceção ao rol das vedações ao Estado durante a vigência do Regime de Recuperação Fiscal, a possibilidade de admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, salvo para reposição de cargos de chefia e direção e assessoramento que não acarretem aumento de despesa, contratação temporária, e vacância de cargo efetivo ou vitalício.
>
> Entretanto, contraria interesse público ao desmembrar a possibilidade em alíneas, pois possibilita que sejam admitidas ou contratadas reposições de pessoal para o caso de vacância de cargo efetivo ou vitalício mesmo que acarretem aumento de despesa, tendo em vista que não foi definida a data base para calcular o estoque de vacâncias que deve ser reposto, abrindo margem para aquelas anteriores ao ingresso ao Regime de Recuperação Fiscal (RRF), o que poderia aumentar as contratações no RRF, considerando cargos que foram vagos ao longo das últimas décadas, aumentando-se, assim, as despesas com pessoal, que correspondem à maior parte das despesas correntes dos Estados.

> Ressalta-se que o veto não é impedimento absoluto para a contratação de pessoal para reposição de vacância de cargo efetivo ou vitalício, uma vez que o § 2º do mesmo artigo dispõe que as vedações, desde que expressamente previstas no plano, poderão ser excepcionalmente ressalvadas, a partir do 4º exercício de vigência, sendo que ato do Ministro de Estado da Economia disciplinará a aplicação do referido dispositivo.

15.4.3. Com a vênia possível, trata-se do absurdo inominado. A tese de que deveria ser definida "*a data base para calcular o estoque de vacâncias que deve ser reposto*", de modo a evitar a reposição daquelas anteriores ao ingresso no Regime de Recuperação Fiscal, chega a ser inusitada. Como se os entes federativos tivessem estocados, há décadas, milhares de cargos de provimento efetivo vagos para que, com a criação futura do regime de recuperação fiscal, tivessem a oportunidade de provê-los, fugindo, em consequência, das amarras a serem impostas pela ordem jurídica. A análise possível é a relevância do cargo para a qualidade do serviço, não o momento da vacância.

15.4.4. O § 2º do art. 8º, em sua redação original, permitia, a partir do quarto ano de vigência do regime, a admissão de pessoal que fora vedada pelo inciso IV do art. 8º, desde que estivesse expressamente prevista no Plano de Recuperação Fiscal. Esse preceito foi alterado pela Lei Complementar nº 181/2021, sendo suprimido o limitador temporal. Mesmo assim, é curiosa a simplicidade com que se afirmou, nas razões de veto, que ato de auxiliar imediato do Chefe do Poder Executivo Federal irá disciplinar se e como funções e serviços públicos estaduais terão continuidade. Caso Sua Excelência, o Ministro da Economia, entenda que o melhor a fazer é fechar escolas, postos de saúde, fóruns, promotorias de justiça, batalhões e delegacias, consequência inevitável ante a falta de servidores, o que certamente trará grande economia para o Estado, somente restará à população fluminense sucumbir, se possível em silêncio ou, mesmo que grite, tal dificilmente será escutado na Esplanada dos Ministérios. É difícil imaginar exemplo mais eloquente de afronta ao princípio democrático (CRFB/1988, art. 1º, *caput*), à dignidade da pessoa humana (CRFB/1988, art. 1º, III) e à autonomia política dos entes federativos (art. 18, *caput*).

15.4.5. Um agente não eleito decidirá se serão, ou não, preenchidos os cargos públicos de provimento efetivo que se encontram vagos, com abstração das atribuições que devem exercer e dos interesses que devem atender, por mais prioritários que sejam, a exemplo daqueles afetos a crianças, adolescentes e jovens (CRFB/1988, art. 227, *caput*). A teoria das garantias institucionais, de larga aplicação no direito germânico, há muito identificou que a consagração de direitos fundamentais é simplesmente esvaziada caso não existam estruturas que os tornem operativos.

15.4.6. Também não é possível que, em uma federação, o auxiliar imediato do Presidente da República, discipline, da forma melhor lhe aprouver, como as vexatórias medidas a serem impostas aos servidores estaduais por quase uma década poderão ser

eventualmente compensadas ou mesmo afastadas, desde que previstas expressamente no Plano de Recuperação Fiscal, conforme autorizam os §§ 2º e 3º do art. 8º.

15.4.7. O § 7º do art. 8º (*"Ato do Ministro de Estado da Economia disciplinará a aplicação do disposto nos §§ 2º e 3º"*), além de padecer dos vícios já indicados, já que devidamente integrado aos dispositivos a que se refere, ainda caracteriza uma injurídica situação de delegação legislativa, o que afronta a *ratio essendi* do Poder Legislativo no Estado de Direito.

15.4.8. A delegação legislativa afronta o disposto no art. 48, *caput*, da Constituição de 1988, que atribui ao Congresso Nacional a competência para legislar sobre as matérias de competência da União, o que apresenta um alcance sensivelmente mais amplo que a competência do Ministro de Estado para expedir instruções para a execução das leis (CRFB/1988, art. 87, parágrafo único, II). Assim ocorre porque a Lei Complementar nº 178/2021 outorgou ao Ministro de Estado o poder de delimitar o alcance de institutos jurídicos, *in casu*, com reflexos diretos na definição do próprio montante final da dívida do Estado aderente para com a União. Afinal, uma vez descumpridas as "normas" editadas pelo Ministro, o Estado deixará de cumprir o art. 8º, sendo considerado inadimplente com as obrigações do Plano (art. 7º-B, IV). As consequências, por sua vez, estão previstas no art. 7º-C, entre elas o aumento percentual da dívida em caráter permanente (§§ 1º e 2º), além da aplicação de multa (§ 3º).

15.4.9. A proscrição da delegação legislativa levou a Constituição de 1988 a dispor, no art. 25 do ADCT, que todas as delegações dessa natureza estavam expressamente revogadas. A prevalecer a anômala sistemática hoje vigente, o Estado aderente, nos dias de hoje apenas o Estado do Rio de Janeiro, deixará de ter gestores e passará a ter um dono, Sua Excelência, o Ministro da Economia. Esse agente terá simplesmente o poder de viabilizar ou de sepultar governos, de criar o caos ou o bem-estar, sempre movido pelos interesses que lhe pareçam adequados, nobres ou não. Para tanto, bastará que permita ou vede, conforme o caso, o preenchimento dos cargos públicos de provimento efetivo. Uma sistemática como essa parece ser incompatível com qualquer arremedo de Estado Democrático de Direito.

15.4.10. Ainda é importante ressaltar que as exceções previstas no inciso IV do art. 8º somente permitem a *reposição*, o que significa dizer que, em se tratando de cargos em comissão ou de empregos temporários que jamais foram providos, de reposição não se poderá falar. O cargo público, ademais, pode ser criado originariamente pela lei ou, em certas situações, decorrer de transformação administrativa. Neste último caso, a ocupação do cargo anterior permite que se fale em reposição do cargo transformado. Mesmo que a vacância se estenda por longo lapso temporal, o só fato de o cargo já ter sido ocupado em dado momento de sua existência atrairá o conceito de reposição.

15.4.11. Ainda sob o prisma da reposição, é factível que a realidade é mais pródiga em nuances que a mais fértil imaginação humana. É possível que certas estruturas estatais de poder estejam passando por reestruturações internas, não raro transitando de uma situação de injuridicidade para outra de juridicidade, justamente no período indicado no *caput* do art. 8º. É o que se verifica, por exemplo, em relação

à ruptura com um passado de uso exacerbado de estagiários, de elevado número de servidores cedidos ou de grande quantidade de cargos comissionados. Em situações dessa natureza, caso a transição ocorra justamente no período indicado no *caput* do art. 8º, não parece minimamente plausível sustentar a necessidade de ser interrompida. Afinal, a consequência seria a manutenção da injuridicidade ou a própria interrupção da função ou serviço público desenvolvido, em franco prejuízo à coletividade. A ilicitude, aliás, termina por ser estimulada pelo veto da alínea "c" do inciso IV do art. 8º, já que, para evitar o colapso administrativo, a utilização de cargo em comissão passará a ser uma solução a ser considerada por muitos, ainda que a jusante da juridicidade.

15.4.12. Ainda é importante ressaltar que o inciso IV do art. 8º não estabelece qualquer vedação à cessão de servidores, com ônus para o órgão de origem ou mediante ressarcimento. Assim ocorre, em primeiro lugar, porque essa cessão não pode ser equiparada à admissão de pessoal, já que remanesce o vínculo funcional com o órgão de origem. Além disso, mesmo que a cessão se estenda por mais de um exercício, tendo caráter continuado, não caracteriza uma despesa obrigatória, já que não imposta por ato normativo, o que atrairia a vedação prevista no inciso VII do art. 8º.

15.5. A realização de concurso público, ressalvada a hipótese de reposição prevista na alínea "c" do inciso IV.

15.5.1. Com o veto à alínea "c" do inc. IV do art. 8º, a eficácia do inciso V foi prejudicada, já que não existe a norma cujo conteúdo deveria integrar.

15.6. A criação, majoração, reajuste ou adequação de auxílios, vantagens, bônus, abonos, verbas de representação ou benefícios remuneratórios de qualquer natureza, inclusive indenizatória, em favor de membros dos Poderes, do Ministério Público ou da Defensoria Pública, de servidores e empregados públicos e de militares.

15.6.1. Trata-se de desdobramento do inciso I do art. 8º. A relação entre ambos é de acessório e principal.

15.6.2. O que chama a atenção no preceito é a pretensa equiparação existente entre "benefícios remuneratórios" e "benefícios indenizatórios": enquanto os primeiros estão ontologicamente direcionados ao acréscimo, os últimos visam à recomposição, a exemplo do que se verifica com diárias e ajudas de custo. Se a recomposição existe justamente para viabilizar o exercício da função, como imaginar que esta última continuará a ser regularmente exercida com a corrosão daquela, que simplesmente deixará de cumprir a sua funcionalidade. Caberá ao servidor público arcar com essas despesas, às suas expensas?

15.7. A criação de despesa obrigatória de caráter continuado.

15.7.1. Despesa obrigatória de caráter continuado, em conformidade com o art. 17, *caput*, da Lei Complementar nº 101/2000, é a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que estabeleça a obrigação legal de sua execução por período superior a dois exercícios financeiros.

15.8. A adoção de medida que implique reajúste de despesa obrigatória.

15.8.1. Diversamente da redação anterior do preceito, que vedava o reajuste de despesa obrigatória em patamar superior ao IPCA, a atual veda qualquer espécie de reajuste. São despesas de caráter obrigatório, além daquelas afetas às despesas de pessoal e encargos sociais, as que não possam ser reduzidas *ad libitum* da autoridade máxima da respectiva estrutura de poder, a exemplo de benefícios de assistência social, desonerações e subsídios. Todas, invariavelmente, estarão congeladas por nove anos.

15.9. Não se ignora, é certo, que o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, ao apreciar as ADIs nº 6.447, 6.450, 6.525 e 6.442 (rel. Min. Alexandre de Moraes, julgamento virtual concluído em 12/03/2021), entendeu que a Lei Complementar nº 173/2020 passava ao largo do regime jurídico dos servidores públicos e dispunha apenas sobre finanças públicas, o que atrai a competência legislativa concorrente a que se refere o art. 24, I, da Constituição de 1988 e afasta o alegado vício de iniciativa. Sob o prisma dos vícios materiais, sustentou que a contenção de gastos decorrentes do aumento da despesa com pessoal, durante o período de pandemia, era consentânea com a ordem constitucional. Os incisos I a VIII do art. 8º da Lei Complementar nº 159/2017, conquanto mais rigorosos, são bem similares aos congêneres da Lei Complementar nº 173/2020. Essa constatação, no entanto, não parece pôr fim ao debate, principalmente ao lembrarmos que a compreensão da intensidade das restrições impostas à esfera jurídica alheia é diretamente influenciada pelo lapso temporal durante o qual irão perdurar. As normas de natureza financeira direcionadas ao combate à pandemia de covid-19 irão perdurar por menos de dois exercícios financeiros, enquanto aquelas afetas ao Regime de Recuperação Fiscal se estenderão por nove exercícios. Em desdobramento, será inevitável que redunde em danos intensos e viscerais àqueles que atuam no serviço público, que se verão alijados de diversos direitos por quase uma década, em evidente afronta aos princípios expressos do Estado de Direito (CRFB/1988, art. 1º, *caput*) e da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), além do princípio implícito da proporcionalidade. Não baste isto, a análise realizada pelo Supremo Tribunal Federal foi primordialmente direcionada às generalidades, não às especificidades de cada preceito de *per si*, em especial às do art. 8º.

15.10. As vedações a que se referem os incisos IX a XVI do art. 8º estão direcionadas a distintos aspectos da governança administrativa, financeira e tributária. Buscam assegurar a higidez da arrecadação e diminuir o comprometimento da receita, inclusive limitando o seu repasse a particulares. Além disso, é expressamente vedada, no inciso XV, "a propositura de ação judicial para discutir a dívida ou o contrato citados nos incisos I e II do art. 9º".

15.11. O § 2º do art. 8º admite que as vedações veiculadas por esse preceito sejam afastadas em duas hipóteses, que são a existência de compensação ou a previsão expressa no Plano de Recuperação Fiscal. Sem prejuízo dos vícios de inconstitucionalidade que recaem sobre alguns dos comandos do art. 8º, há outro especificamente direcionado ao mecanismo da compensação. Ao tratar desta temática em particular, os §§ 3º a 7º estabeleceram os requisitos a serem observados para a compensação, que deve se dar por ações: (a) com impactos iguais ou superiores ao da vedação descumprida (inc. I do § 3º); (b) adotadas no mesmo Poder ou no Tribunal

de Contas, no Ministério Público e na Defensoria Pública (inc. II do § 3º); e (c) que não busquem contornar o aumento de despesa primária obrigatória de caráter continuado com receitas não recorrentes ou extraordinárias (§ 4º).

15.11.1. Com os olhos voltados aos requisitos exigidos para a compensação, constata-se que afronta a lógica e a razão a exigência prevista no inc. II do § 3º, no sentido da compartimentação das respectivas medidas no âmbito do Poder ou órgão autônomo que deu causa à sua adoção. A uma, quem adere ao Regime de Recuperação Fiscal é o ente federativo, a partir de Plano elaborado unilateralmente pelo Poder Executivo, não cada uma das estruturas de *per si*. A duas, a multa aplicada a uma estrutura, por inadimplência, conforme previsão do § 3º do art. 7º-C, reverte em amortização extraordinária do saldo devedor do Estado, logo, não há razão para que essas estruturas não possam adotar, no pleno exercício de sua autonomia administrativa e financeira, mecanismos de solidariedade entre elas. A três, a solidariedade interinstitucional é muito comum e se mostrou de extrema utilidade durante a pandemia, ocasião em que estruturas de poder, *sponte propria*, contingenciaram suas despesas, de modo a propiciar a abertura de créditos adicionais, suplementares ou especiais, em prol do Poder Executivo. A quatro, obstar a compensação interinstitucional, além de caminhar em norte contrário à harmonia entre as estruturas de poder, princípio estrutural consagrado no art. 2º da Constituição de 1988, afronta a autonomia política do Estado (art. 18, *caput*) e, em particular, a autonomia administrativa e financeira de cada estrutura que deseje anuir com a compensação em prol de outra, o que abrange os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário (art. 99, *caput*), bem como o Ministério Público (art. 127, § 2º), a Defensoria Pública (art. 134, § 2º) e o Tribunal de Contas (art. 167-A).

15.11.2. Apesar de os requisitos para a compensação terem sido estatuídos pela própria Lei Complementar nº 159/2017, o § 3º do art. 8º estabeleceu um anômalo "controle prévio" por parte do Conselho de Supervisão do Regime de Recuperação Fiscal, tendo o § 4º acrescido que tal se daria conforme disciplinado em "*ato do Ministro de Estado da Economia*". Ora, o "controle prévio" que se pretende realizar certamente faz boa figura em estruturas hierarquizadas, mas é de todo compatível com a sistemática constitucional afeta à separação dos poderes (art. 2º) e a própria concepção de autonomia política, cuja essência reside na liberdade de determinação do ente federado. Não há liberdade de determinação quando se exige prévia aprovação, por terceiros, do ato a ser praticado. O balizamento há de ser a lei e tão somente ela. Os terceiros, aqui, são a maioria de dois técnicos, em cumprimento às ordens do seu superior hierárquico, Sua Excelência, o Ministro da Economia. Não é por outra razão que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de normas que exigiam a prévia aprovação de atos do Poder Executivo pelo Poder Legislativo, isto apesar de o controle do primeiro ser uma das principais atividades desenvolvidas por este último. Foi o que ocorreu com (a) lei estadual que subordina atos do Executivo à aprovação da Assembleia Legislativa (STF, Pleno, ADI nº 676/RJ, rel. Min. Carlos Velloso, j. em 01/07/1996, DJ de 29/11/1996); (b) a necessidade de aprovação, pelo

Legislativo, de licença ambiental concedida pelo Executivo (STF, Pleno, ADI-MC nº 3.252/RO, rel. Min. Gilmar Mendes, j. em 06/04/2005, DJ de 23/10/2008 e Inf. nº 382); e (c) a prévia aprovação, pelo Legislativo, dos presidentes de todas as instituições da Administração Pública a serem nomeados pelo Executivo (STF, Pleno, ADI nº 1.642/MG, rel. Min. Eros Grau, j. em 03/04/2008, DJ de 19/09/2008).

15.11.3. Especificamente em relação à disciplina a ser estabelecida pelo Ministro da Economia com arrimo no § 7º do art. 8º, como já afirmamos, é patente a sua inconstitucionalidade, isto por se tratar de injurídica situação de delegação legislativa, o que afronta a *ratio essendi* do Poder Legislativo no Estado de Direito. É frontalmente dissonante do disposto no art. 48, *caput*, da Constituição de 1988, que atribui ao Congresso Nacional a competência para legislar sobre as matérias de competência da União, o que apresenta um alcance sensivelmente mais amplo que a competência do Ministro de Estado para expedir instruções para a execução das leis (CRFB/1988, art. 87, parágrafo único, II). O poder outorgado ao Ministro de Estado lhe permitirá delimitar o alcance de institutos jurídicos, *in casu*, com reflexos diretos na definição do próprio montante final da dívida do Estado aderente para com a União, além de trazer consigo um evidente vezo de discricionariedade, que certamente não se harmoniza com as feições de um federalismo de viés cooperativo. Vale lembrar que delegações dessa natureza, além de dissonantes da sistemática constitucional, foram expressamente proscritas pelo art. 25 do ADCT.

15.11.4. O vício de inconstitucionalidade do § 7º do art. 8º decorre do fato de simplesmente inexistirem balizamentos legais que justifiquem sua edição ou direcionem a sua existência. Vício similar não parece estar presente no § 5º do art. 9º, segundo o qual "*ato do Ministro de Estado da Economia poderá estabelecer a metodologia de cálculo e demais detalhamentos necessários à aplicação do disposto neste artigo*". Neste último caso, o ato do Ministro da Economia tratará justamente da forma como serão calculadas e implementadas a redução extraordinária da dívida do Estado aderente para com a União, bem como a assunção, por este último ente federativo, de prestações de operações de crédito nas quais aquele figure como devedor. É evidente que a liberdade valorativa, aqui, é sensivelmente comprimida. O mesmo, aliás, se verifica em relação ao § 5º do art. 9º-A, de teor idêntico ao § 5º do art. 9º.

16. Reconhecidos os vícios de inconstitucionalidade do art. 8º, o mesmo há de ocorrer, por arrastamento, em relação aos preceitos que tratam da mesma temática, veiculados pelo Decreto Federal nº 10.681, de 20 de abril de 2021, que regulamentou o novo Regime de Recuperação Fiscal moldado pela Lei Complementar nº 178/2021.

IV. O art. 20, § 7º, da Lei Complementar nº 101/2000

17. O art. 19 da Lei Complementar nº 101/2000 estabeleceu os limites máximos das despesas com pessoal em cada ente federativo. No âmbito dos Estados, esse limite foi fixado em 60% da receita corrente líquida. No inciso VI do § 1º do art. 19, com a redação dada pela Lei Complementar nº 178/2020, foram excluídas do cômputo

desse limite as despesas "*com inativos e pensionistas, ainda que pagas por intermédio de unidade gestora única ou fundo previsto no art. 249 da Constituição Federal, quanto à parcela custeada por recursos provenientes: a) da arrecadação de contribuições dos segurados; b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição* (*rectius*: a compensação entre os regimes previdenciários); *c) de transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial do regime de previdência, na forma definida pelo órgão do Poder Executivo federal responsável pela orientação, pela supervisão e pelo acompanhamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos*". O §3º, no entanto, realça que, na verificação do atendimento desses limites, é vedada "*a dedução da parcela custeada com recursos aportados para a cobertura do déficit financeiro dos regimes de previdência*". Portanto, somente a parte que sobejar será computada no limite global das despesas de pessoal.

18. O art. 20 da Lei Complementar nº 101/2000 dividiu entre as estruturas orgânicas ali referidas o limite de despesas com pessoal afeto ao respectivo ente federativo. O seu § 7º, por sua vez, acrescido pela Lei Complementar nº 178/2021, dispôs que "*os Poderes e órgãos referidos neste artigo deverão apurar, de forma segregada para aplicação dos limites de que trata este artigo, a integralidade das despesas com pessoal dos respectivos servidores inativos e pensionistas, mesmo que o custeio dessas despesas esteja a cargo de outro Poder ou órgão*". Ainda que a menção à "*integralidade das despesas*" diga respeito, apenas, às despesas "computáveis", na forma definida no inciso VI do § 1º do art. 19, o preceito simplesmente desconsidera todos os recursos já repassados, ao Poder Executivo, pelos demais Poderes e órgãos autônomos, para fazer face às despesas do respectivo regime próprio de previdência social. Afinal, desde a promulgação da Emenda Constitucional nº 41/2003, que inseriu um § 20 no art. 40 da Constituição de 1988, passou a ser vedada a existência de mais de um órgão ou unidade gestora desse regime em cada ente federativo, tratando-se de *munus* normalmente desincumbido por autarquia vinculada ao Poder Executivo. Se as receitas não são segregadas, como admitir que as despesas o sejam? Esse proceder terá o efeito inevitável de inviabilizar a própria continuidade de muitos serviços, já que as despesas com pessoal inativo, passarão a ser computadas, de modo distorcido, no limite existente.

19. Ora, ao "capitalizar" as receitas no Poder Executivo, e "socializar" as despesas no âmbito dos demais Poderes e órgãos autônomos, foi evidente a afronta à separação dos poderes consagrada no art. 2º da Constituição de 1988.

Epílogo

20. O Regime de Recuperação Fiscal, a exemplo das normas de responsabilidade fiscal, deve ser estruturado de modo a assegurar a gestão responsável e o equilíbrio nas finanças públicas. Medidas de reestruturação não devem ser insensíveis ao interesse da população na continuidade de funções e serviços públicos e muito menos indiferentes à existência dos inúmeros seres humanos que atuam no setor público, a grande maioria selecionada após regular aprovação em concurso público.

21. Ensinam as regras de experiência que os maiores males tendem a ser causados pelos aventureiros de plantão, justamente aqueles que ocupam o ápice do escalonamento hierárquico e tomam as decisões políticas fundamentais, não por aqueles que simplesmente trabalham em prol da coletividade. O que se afigura injusto é que sejam os últimos a suportar as consequências desses males.

Levando a sério o impacto do gasto tributário e dos benefícios fiscais: o princípio constitucional da anterioridade obrigatória das estimativas de impacto orçamentário-financeiro no contexto da transparência, do planejamento e da responsabilidade fiscal

Marco Antonio Santos Reis*

Sumário

1. Introdução. 2. Breves linhas sobre renúncia de receita, gasto tributário e benefícios fiscais. 2.1. Gasto tributário e renúncia de receita. 2.2. Breve noção sobre benefícios fiscais. 3. O art. 113 do ADCT: a obrigatoriedade prévia das estimativas de impacto orçamentário-financeiro. 4. Conclusões.

Resumo

O presente estudo defende a existência do princípio constitucional da obrigatoriedade de prévia realização de estimativas de impacto orçamentário-financeiro no caso de concessões de benefícios fiscais (benefícios creditícios, financeiros e tributários). No contexto da concessão de benefícios fiscais e do chamado gasto tributário, este escrito tem o objetivo de também esclarecer o papel fundamental que a realização de tais estimativas desempenha na orientação e implementação de políticas públicas à luz da transparência e da responsabilidade fiscal. Por fim, o artigo enuncia proposições a respeito das estimativas de impacto sob o ponto de vista de sua aplicação prática em termos financeiros e orçamentários.

Zusammenfassung

Die vorliegende Studie verteidigt die Existenz des verfassungsrechtlichen Grundsatzes der zwingenden vorherigen Ausarbeitung von haushaltsfinanziellen Folgenabschätzungen bei Steuervergünstigungen (Kredit-, Finanz- und Steuervergünstigungen). Im Zusammenhang mit der Gewährung von Steuervergünstigungen und dem sogenannten Steueraufwand zielt dieses Papier auch darauf ab, die grundlegende Rolle zu verdeutlichen, die solche Schätzungen bei der politischen Orientierung und Umsetzung öffentlicher Maßnahmen im Hinblick auf Transparenz und finanzpolitische Verantwortung spielen. Schließlich werden in dem Artikel Vorschläge zu Folgenabschätzungen unter dem

* Mestre em Direito pela UERJ. Promotor de Justiça do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro.

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 82 (3ª Fase), out./dez. 2021, p. 173-192.

Gesichtspunkt ihrer praktischen Anwendung in finanzieller und haushaltspolitischer Hinsicht dargelegt.

Palavras-chave: Benefícios fiscais. Gasto tributário. Renúncia de receita. Estimativas de impacto orçamentário-financeiro.

Stichwörte: *Steuervergünstigungen. Steueraufwand. Einnahmenverzicht. finanziell-haushaltspolitische Auswirkung.*

1. Introdução

Como acentuava Kirchhof, o insigne professor de Heidelberg e ex-membro do Tribunal Constitucional Federal Alemão, "o direito determina, e o dinheiro possibilita o agir financeiro-estatal" ("*Das Recht bestimmt, das Geld ermöglicht finanzstaatliches Handeln*")[1]. Para além disto é preciso ter em conta que "as obrigações financeiras do Estado dependem de sua capacidade financeira"[2].

O orçamento, enquanto lei mais importante em termos práticos, logo depois da Constituição, é a reserva e o lastro da implementação dos direitos fundamentais. Não por outro motivo, a cidadania fiscal, enquanto exercício de controle de toda a sociedade civil sobre os rumos do dinheiro público, enquanto recursos alocados, distribuídos, renunciados e aplicados em um contexto de atendimento às demandas dos cidadãos, está intimamente ligada ao princípio democrático e republicano: na medida em que os direitos dependem de recursos, o princípio democrático exige que as questões orçamentárias integrem as discussões e debates políticos, assim como a gestão da coisa pública, necessariamente, não prescinde de responsabilidade fiscal.

O presente escrito busca sublinhar a relevância de um dos princípios[3] fundamentais de responsabilidade fiscal no contexto da renúncia de receita decorrente da concessão de benefícios fiscais, notadamente, os benefícios tributários. Este princípio se encontra positivado no artigo 113, do ADCT, e poderia ser chamado de princípio anterioridade obrigatória das estimativas de impacto orçamentário-financeiro na concessão de incentivos ou benefícios fiscais.

---

[1] KIRCHHOF, Paul. Gegewartsfrage an das Grundgesetz. Juristenzeitung 44 (10), p. 455.

[2] ISENSEE, Josef. Handbuchs des Staatsrechtsder Bundesrepublik Deutschland. 3. Auflage. Band V. Heidelberg: C.F. Müller, 2017, p.68: "Finanzleistungen des Staates hängen von seiner finanziellen Leistungsfähigkeit ab."

[3] Sem aprofundar a extensa discussão a respeito da teoria dos princípios, registre-se, apenas, a posição aqui acolhida no sentido defendido por Alexy, de classificar e compreender os princípios como "mandados de otimização" e como mandados de otimização esses princípios requerem sua implementação na medida do possível. Juntos, eles ordenam a realização aproximada de um ideal jurídico, ou seja, o ideal do Estado constitucional democrático e social" (Cf. ALEXY, Robert. Begriff und Geltung des Rechts. 5. Auflage. Freiburg/München: Verlag Karl Alber, 2011, p. 2011. No original: "*Als Optimierungsgebote verlangen diese Prinzipien ihre möglichst weitgehende Realisierung. Gemeinsam ordern sie die approximative Realisierung eines rechtlichen Ideals nämlich des Ideals des demokratischen und sozialen Rechtsstaats*".

Em síntese, o estudo pretende demonstrar a relevância fundamental, no contexto dos benefícios fiscais e da renúncia de receita, da realização prévia e adequada das estimativas de impacto orçamentário-financeiro e suas interlocuções com outros princípios de responsabilidade fiscal e de direito financeiro à luz da integração planejada e eficiente do gasto tributário ao processo orçamentário.

2. Breves linhas sobre renúncia de receita, gasto tributário e benefícios fiscais

2.1. Gasto tributário e renúncia de receita

A doutrina do chamado gasto tributário ("*tax expenditure*") remonta ao notável estudo da década de setenta levado a cabo pelo emérito professor da faculdade de Harvard, Stanley S. Surrey, ao tempo da introdução de profundas modificações no sistema tributário americano, ante a crescente e desordenada concessão de incentivos fiscais e gastos públicos.

Como esclarece CATÃO:

> O conceito de "*tax expenditure*" foi produzido, sob uma perspectiva de ajuste orçamentário, vis a vis inevitabilidade de se tornarem mais efetivas as despesas públicas, e manter-se a taxa de investimento de uma sociedade em contínuo processo de crescimento. Dentro desse panorama, apresentavam-se três hipóteses, tornando-se primordial identificar sob determinada situação qual delas possuiria um resultado mais efetivo: gastos diretos realizados pelo próprio Estado, subsídios ou subvenções discriminadas na lei de orçamento ou incentivos fiscais concedidos com o fim de estimular o setor privado em determinadas atividades e empreendimentos[4].

Nas palavras do próprio Surrey, criador da teoria, o conceito de "*tax expenditure*" fundamenta-se em dois alicerces ou elementos. Embora seu texto se concentre no imposto de renda, o próprio autor, em seu trabalho de referência com McDaniel, salienta que a análise da teoria do gasto tributário *(tax expenditure*) se aplica a qualquer outro tipo de imposto:

> Esse artigo foca no imposto de renda e, portanto, discute a estrutura normal desse tipo de tributo. Porém, a análise é apropriada a qualquer imposto de base ampla que se destine a ter uma aplicação geral, como um imposto sobre consumo (tal qual um imposto sobre vendas no varejo, ou um imposto sobre o valor agregado ou um

[4] CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Renovar, 2004, p. 216-217.

imposto progressivo sobre despesas), um imposto sobre a morte, sobre a propriedade ou sobre a riqueza.[5]

E os autores prosseguem:

> De fato, uma vez que a presença do gasto tributário é focada em um sistema tributário, existe uma consciência geral de que, a não ser que se preste atenção a aqueles gastos tributários, um país não tem nem sua política fiscal-tributária e nem seu orçamento sob total controle. Essa consciência, por seu turno, abre novas facetas do conceito de gasto/despesa tributária, e conduz a novas ideias nas formas como o conceito afeta a substância da política fiscal e dos processos políticos por meio dos quais tal política é formulada. O objetivo este artigo é descrever os atuais desenvolvimentos e questões emergentes concernentes ao conceito de gasto tributário.
>
> Essencialmente, o conceito de gasto tributário, enquanto aplicado a um imposto sobre a renda, considera que tal tributo é composto de dois elementos distintos, O primeiro elemento contém as provisões estruturais para a aplicação do imposto de renda. Essas provisões estruturais incluem a definição do lucro líquido, o uso anual de períodos contábeis, a determinação das entidades submetidas ao imposto e o cronograma de níveis de tarifa e isenções. Essas provisões compõem aspectos do aumento da receita do tributo. O segundo elemento consiste nas preferências especiais encontradas em todo sistema de tributo sobre a renda. Essas preferências, frequentemente chamadas de incentivos ou subsídios fiscais, são desvios da estrutura tributária normal, projetada para favorecer uma indústria particular, atividade ou classe de pessoas em particular. Subsídios fiscais estão presentes de várias formas, tais como isenções permanentes de renda, deduções, diferimentos de obrigações tributárias, créditos presumidos, ou alíquotas especiais. Qualquer que seja sua forma, esses desvios da estrutura normativa do imposto de renda representam, essencialmente, gasto governamental para as atividades ou grupos por meio do sistema tributário, e não através de doações diretas, empréstimos ou outras formas de assistência governamental.

[5] SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. *The Tax Expenditure Concept*: Current Developments and Emerging Issues, 20 B.C.L. Rev. 225 (1979), p. 229, nota de rodapé n. 9. Trecho original (tradução livre): *"This paper focuses on the income tax and hence discusses the normal structuré of such a tax. But the analysis is appropriate to any broad based tax intended to have a general application, as a consumption tax (such as a retail sales tax or a value added tax, or a progressive expenditure tax), a death tax, a general property tax, or a wealth tax"*.

> Posto de forma diferente, sempre que o governo decide favorecer uma atividade ou grupo através de assistência monetária, ele pode escolher, entre uma ampla gama de métodos, a forma de entregar essa assistência. A assistência direta pode tomar a forma de uma doação governamental ou subsídio, um empréstimo, talvez, a uma taxa de juros especial, ou um empréstimo privado garantido pelo governo: ao invés de assistência direta, o governo pode trabalhar dentro do sistema tributário de renda para reduzir o imposto devido por uma atividade ou grupo favorecidos. Exemplos dessa assistência indireta do governo são créditos de investimento, deduções especiais de depreciação, deduções para formas especiais de consumo ou alíquotas baixas de imposto para certas atividades. Essas reduções tributárias, na verdade assistência monetária provida pelo governo, representam despesa tributária. A maioria das despesas tributárias são rapidamente reconhecíveis, uma vez que são tratadas pelos seus adeptos como incentivos fiscais ou como alívios de dificuldades, e elas não são solicitadas conforme necessário para corrigir a estrutura do imposto de renda em si.[6]

A doutrina do "*tax expenditure*", longe de ser uma mera formulação teórica, foi paulatinamente acolhida nas legislações mundo afora e, inclusive, no Brasil, encontrando eco nos estudos do ilustre e saudoso professor da UERJ, Dr. Ricardo

[6] SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. *The Tax Expenditure Concept*: Current Developments And Emerging Issues, 20 B.C.L. Rev. 225 (1979), p. 227 et seq. Trecho no original (tradução nossa livre): "*Indeed, once the presence of tax expenditures in a tax system is focused upon, there is a general awareness that unless attention is paid to those tax expenditures, a country has neither its tax policy nor its budget policy under full control. This awareness in turn opens up new facets of the concept of tax expenditures, and leads to new insights in the ways the concept affects the substance of fiscal policy and the political processes by which such policy is formulated. The purpose of this article is to describe current developments and emerging issues concerning the tax expenditure concept. Essentially, the tax expenditure concept, as applied to an income tax, regards such a tax as composed of two distinct elements. The first element contains the structural provisions necessary for implementation of a normal income tax. These structural provisions include the definition of net income; the specification of accounting periods; the determination of the entities subject to tax; and the specification of the rate schedule and exemption levels. These provisions compose the revenue raising aspects of the tax. The second element consists of the special preferences found in every income tax system. These special preferences, often called tax incentives or tax subsidies, are departures from the normal tax structure, designed to favor a particular industry, activity, or class of persons. Tax subsidies partake of many forms, such as permanent exclusions from income, deductions, deferrals of tax liabilities, credits against tax, or special rates. Whatever their form, these departures from the 'normative' income tax structure essentially represent. government spending for the favored activities or groups through the tax system rather than through direct grants, loans, or other forms of government assistance. Put differently, whenever government decides to favor an activity or group through monetary assistance, it may elect from a wide range of methods in delivering that assistance. Direct assistance may take the form of a government grant or subsidy, a government loan, perhaps at a special interest rate, or a private loan guaranteed by the government: Instead of direct assistance, the government may work within the income tax system to reduce the tax otherwise owed by a favored activity or group. Examples of this indirect government assistance are investment credits, special depreciation deductions, deductions for special forms of consumption, or low rates of tax for certain activities. These tax reductions, in effect monetary assistance provided by the government, represent tax expenditures. Most tax expenditures are readily recognizable since they are usually treated by their supporters as tax incentives or as hardship relief, and they are not urged as necessary to correct defects in the income tax structure itself".*

Lobo Torres, o qual salienta com maestria, dentro do contexto ontológico-relacional entre receita e despesa, a natureza de privilégio fiscal, não raro odioso, que carrega a noção de gasto tributário:

> Desmistifica-se nos últimos anos o mecanismo dos privilégios e das desagravações fiscais. Percebe-se hoje que são todos eles *conversíveis* entre si, o que permite que se lhes desvende a concessão injustificada, ainda que camuflada sob diferentes rótulos. A própria legislação ordinária brasileira emprega indistintamente os termos "incentivo", "estímulo" e "prêmio", que têm a mesma extensão dos privilégios e não possuem significado jurídico claro.
>
> *Os privilégios tributários, que operam na vertente da receita, estão em simetria e podem ser convertidos em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. A diferença entre eles é apenas jurídico-formal. A verdade é que a receita e a despesa são entes de relação, existindo cada qual em função do outro, donde resulta que tanto faz diminuir-se a receita, pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição, que a mesma consequência financeira será obtida.*
>
> Atento à conversibilidade dos privilégios fiscais e financeiros, o intérprete pode detectar com maior segurança as concessões odiosas. Porque a manipulação dos diversos incentivos tem sempre o objetivo político de encobrir os nomes dos beneficiários, excluindo-os do orçamento, para atender a certas conveniências políticas e evitar o controle do eleitor. (...)
>
> De modo que se torna realmente importante desmascarar os diversos privilégios, a fim de que se identifiquem os odiosos. O trabalho dos americanos de Stanley S. Surrey e Paul R. McDaniel, ao denominar de "gasto tributário" (*tax expenditure*) o incentivo sediado na receita e equipará-lo ao verdadeiro gasto representado na despesa (subvenção), contribuiu decisivamente para clarear o assunto, repercutindo sobre a doutrina, a legislação e a jurisprudência de diversos países e fazendo com que o próprio orçamento dos Estados Unidos, após 1975, passasse a conter uma análise especial intitulada "*Tax Expenditure*", que motivou o art. 165, § 6º, da CF.[7]

[7] TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade Fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury.; CONTI, José Maurício. *Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de vigência – Questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 13 et seq.

A mesma compreensão se verifica na lição de Alexandre Coutinho da Silveira e Fernando Facury Scaff, que atentam para a concordância entre a teoria do gasto tributário e a ordem jurídica brasileira, notadamente, à luz da LRF:

> Embora existam diferenças conceituais e de tratamento legal entre incentivos fiscais e financeiros, devem ambos ser considerados gasto/despesa – seja ele gasto público ou tributário. A identidade de efeitos econômicos entre o dispêndio e a não arrecadação recomenda que os temas, para fins de responsabilidade fiscal e de controle das contas públicas, sejam considerados de forma igual, especialmente quando percebido que a utilização dos incentivos fiscais apenas visa mascarar e tornar mais opaca a relação entre Estado e o particular.
>
> E é essa, ao que parece, a moderna compreensão do tema pelo ordenamento jurídico brasileiro. A Lei de Responsabilidade Fiscal – criticada por sua suposta invasão na esfera dos entes políticos subnacionais, mas principalmente louvada pelos diversos mecanismos de imposição de uma gestão fiscal séria e equilibrada – afirma 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). Também a Constituição Federal prevê (art. 165, § 6º) que 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.
>
> O art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal – dispositivo central, naquela norma, do tema em debate – traz sérias limitações e requisitos à instalação de renúncias fiscais, especialmente exigindo (i) que estejam referidas na Lei Orçamentária Anual, integrando a estimativa de (não) receita e observando as metas fiscais; ou (ii) que sejam acompanhadas de medidas de compensação do Erário, de maneira que os cofres públicos não saiam perdendo. (...) Eis, então, que se faz necessária a análise do tema sob a perspectiva do gasto tributário (*tax expenditure*), que obriga o operador a considerar cada unidade de moeda renunciada no âmbito da receita como uma unidade gasta no âmbito da despesa. E que implicaria de imediato essa mudança de visão? Principalmente, maior transparência e controle. A despesa pública é notadamente acompanhada de maior formalidade. Basta recordar que toda e qualquer despesa, antes da efetivação (pagamento), deve ser precedida de uma previsão orçamentária, além dos necessários empenho e liquidação. Sem

> falar no processo licitatório, quando exigido. A despesa, no mais, estará discriminada nas Prestações de Contas, nos Relatórios e nos Balanços ao final do exercício, quando poderá ser escrutinizada pelos órgãos de controle e, especialmente, pela sociedade civil. A renúncia de receita não conta com tal transparência. Apesar dos dispositivos suprarreferidos e dos factuais avanços recentes nesse campo, ainda se trata de uma publicidade incipiente. [8]

Também na doutrina de Ivo César Barreto de Carvalho, nota-se o forte acolhimento da ideia do gasto tributário na doutrina brasileira:

> A distinção entre incentivos fiscais e incentivos financeiros é meramente de natureza jurídico-formal. A concessão de incentivos fiscais atua no campo da receita pública, enquanto os incentivos financeiros se aplicam no âmbito da despesa pública; em ambos os casos, as medidas têm por objetivo a diminuição dos custos do contribuinte e a redução dos recursos oriundos dos cofres públicos[9].

Na lição primorosa de Elcio Fiori Henriques:

> [u]ma vez sendo instituído um benefício fiscal, o qual gera uma perda de arrecadação para o Estado, cria-se imediatamente um "gasto virtual", chamado de renúncia de receita ou gasto tributário, que corresponde à despesa pública que existiria caso o contribuinte tivesse efetuado o recolhimento integral do tributo e, posteriormente, o Estado houvesse efetuado uma transferência de recursos para o mesmo na proporção do valor renunciado pelo benefício fiscal. (...) o gasto tributário corresponde ao enunciado, estimativo ou limitativo, de natureza estritamente orçamentária, dos valores que deixaram de ser arrecadados pelo Estado em função de benefícios fiscais.[10]

Portanto, a despeito de a expressão "gasto tributário" não constar expressamente na lei, pode-se entendê-la como autêntica despesa oblíqua, um tanto quanto invisibilizada, mas efetiva e existente, que é consequência direta da

[8] SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos Fiscais na Federação Brasileira. In: *Regime Jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros/ICET, 2015, p. 34 et seq.
[9] CARVALHO, Ivo César Barreto de. Regime Jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime Jurídico dos incentivos fiscais*. Malheiros/ICET, p. 258
[10] HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os Benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário – o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p.53-54.

implementação de um benefício fiscal-tributário, pois, na prática, o gasto tributário significa o não ingresso de recursos que, à luz do sistema ou regramento normal de incidência tributária, deveriam se manifestar como receita tributária.

Embora parte da doutrina indique que gasto tributária e renúncia fiscal sejam sinônimos, preferimos afirmar essa relação de identidade apenas nos casos de benefícios tributários, sendo a expressão "renúncia de receita" mais ampla, uma vez que também abrange outros tipos de benefícios fiscais não tributários, como benefícios creditícios e financeiros.

2.2. Breve noção sobre benefícios fiscais

O tema dos benefícios ou incentivos fiscais é mais complexo do que a realidade costuma revelar e, para além de debates acadêmicos sobre sua natureza jurídica e delineamentos, assume relevância crucial para a ordem econômica e o equilíbrio fiscal de um país.

É que os chamados benefícios fiscais se inserem no contexto da chamada extrafiscalidade e, conforme se repete com alguma frequência, embora sem tanta comprovação, encerram função indutora na ordem econômica, uma vez que, em tese, seriam instrumentos capazes de corrigir distorções econômicas e de promover a redução das desigualdades sociais ou regionais.

Neste ponto é de crucial relevância não tomar o discurso político por verdade e verificar, de maneira rigorosa, se os benefícios fiscais têm, realmente, o condão de realizar tudo o que costumeiramente se lhes atribui[11].

Posto isto, o que se deve entender por benefícios fiscais? Na esteira da lição de Georg Jochum, em obra de fôlego sobre o tema, salienta-se que para muitos os benefícios fiscais são uma forma de subvenção, entendimento este fortemente arraigado na literatura alemã:

> O benefício fiscal é uma forma de desoneração que se diferencia da geral apenas quanto ao tipo de vantagem financeira. Este deve ter uma vantagem fiscal. Na medida em que se busca uma finalidade de orientação com benefício fiscal, trata-se de uma subvenção. Isto

[11] Embora tal ponto não seja o escopo do presente estudo, a concessão de um benefício fiscal a um determinado particular ou grupo de empresas, o Estado está gerando uma intervenção na economia, oportunizando vantagens comparativas mercadológicas, geralmente, manifestadas por isenções ou alívios fiscais, que significam perda de arrecadação e, ao mesmo tempo, maior possibilidade de alavancagem dos negócios do particular premiado com o benefício. Não por outra razão, as condições e contrapartidas de um benefício devem ser rigorosamente fiscalizadas, sob pena de se tornar um mero instrumento de distorção da livre e leal concorrência e de favorecimento de alguns em detrimento de outros. Noutros termos, o favor fiscal não pode se confundir com favor político.

> significa que os incentivos fiscais podem, mas não necessariamente precisam ser, subvenções.[12]

De modo analítico e universalmente, JOCHUM enuncia que:

> Benefícios fiscais e privilégios são, portanto, idênticos em seu significado fundamental. O Estado oferece a um beneficiário uma vantagem financeira que, em uma outra situação comparável, não poderia lhe ser oferecida. Com base neste entendimento, pode-se determinar os seguintes elementos para a caracterização de um benefício.
>
> Um benefício existe se:
>
> 1. Um concedente ou favorecedor, via de regra o Estado ou uma agência governamental, concede
> 2. a um beneficiário,
> 3. uma vantagem,
> 4. para uma determinada finalidade.[13]

É de se registrar que a conceituação acima é centrada na ideia de finalidade. Conforme apresenta Elcio Fiori Henriques em seu primoroso estudo sobre os benefícios fiscais, três são os critérios discutidos pela literatura especializada para identificar um benefício fiscal: o critério finalístico, o critério pragmático e o critério jurídico-formal[14].

Desta forma, para a perspectiva finalística, a essência dos benefícios fiscais estaria na noção de extrafiscalidade, ou seja, a perseguição de certos objetivos ou finalidades, posição que submete a existência de benefícios fiscais à identificação de uma finalidade a ser realizada quando da elaboração da norma tributária de desoneração ou de exceção.

---

[12] Jochum, G. *Die Steuervergünstigung*. Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz -und Abgabenrecht. Berlin: Lit Verlagen, 2006, p. 51 et seq. *Die Steuervergünstigung ist eine Form der Vergünstigung, die sich von der allgemeinen nur im Hinblick auf die Art des finanziellen Vorteils unterscheidet. Dieser musse in steuerlicher Vorteil sein. Soweit mit der Steuervergünstigung ein Lenkungszweck verfolgt wird handeltes sich um eine Subvention. Dies bedeutet, dass Steuervergünstigungen Subventionen sein können, aber nicht notwendigerweise sein müssen.*

[13] *JOCHUM, G. Die Steuervergünstigung*...p. 35. Trecho no original: "*Steuervergünstigungen und Vergünstigungen sind daher hinsichtlich ihrer grundsätzlichen Bedeutung identisch. Der Staat verschafft einen Begünstigten einen finanziellen Vorteil, den ein anderer in vergleichbarer Situation nicht erhält . Geht man von diesen Verständnis aus, so lassen sich für die Vergünstigung folgende Merkmale bestimmen. Eine Vergünstigung liegt vor, wenn*

1. *Ein Begünstigender, regelmäßig der Staat oder eine staatliche Stelle,*
2. *einem Begünstigten*
3. *einen Vorteil*
4. *zu einem bestimmten Zweck gewährt.*"

[14] HENRIQUES, E.F. Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário. O gasto tributário no direito brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 64 et seq.

Conforme aponta a doutrina, por um lado é extremamente dificultoso e até mesmo indesejável que a identificação de um benefício fique na dependência de se acessar a vontade do legislador. Já sob um viés objetivo, argumenta-se que a identificação da norma instituidora de um benefício deveria centrar-se na resposta à indagação de se ela respeita o princípio da capacidade contributiva, o que também não é tarefa da qual é fácil se desincumbir.

Os denominados benefícios financeiros (também chamadas subvenções financeiras) são os gastos ou dispêndios efetivos levados a cabo por intermédio das equalizações de juros e preços (ou seja, a cobertura ou provisionamento da diferença entre os encargos associados aos custos de captação e operação e os custos do risco da concessão de crédito em que incorrem o Ente Público e os custos ou encargos associados com o desenvolvimento dos projetos e finalidades do beneficiário), bem como a assunção das dívidas decorrentes de saldos de obrigações de responsabilidade do tesouro municipal, estadual ou federal cujos valores constam do orçamento do ente federativo concedente.

Por seu turno, os chamados benefícios creditícios (ou subsídios implícitos) são os gastos ou dispêndios derivados diretamente de programas públicos oficiais de concessão de crédito, os quais são implementados por meio de fundos ou programas, à taxa de juros geralmente inferior ao custo de captação do Ente Público. Também aqui é preciso atentar para a diferença entre o custo de captação do Governo Federal e a taxa de juros efetivamente praticada pelo respectivo programa de crédito. Neste caso, não se verifica propriamente a concessão do benefício quando da transferência do recurso ao fundo ou programa, mas o benefício resultará da diferença entre a taxa de juros prevista e vinculada ao programa e aquela com a qual o Ente Público em questão se financia.

Em termos práticos e, notadamente, no contexto de uma gestão fiscal responsável e, ao mesmo tempo, capaz de concretizar os direitos fundamentais prometidos pelo Constituinte por meio da implementação eficiente e satisfatória dos serviços públicos, faz-se imperioso lembrar que o benefício fiscal, desimportante sua espécie, necessariamente cria ou traz uma vantagem econômica para o particular.

É dizer, o benefício fiscal, por essência, sempre significará uma distorção nas condições de livre e leal conçorrência. Essa distorção à livre e leal concorrência só parece ser tolerável ou justificar-se na medida em que as contrapartidas exigíveis do particular sejam, já desde uma perspectiva *ex ante*, e ao longo de todo o processo de aplicação concreta do benefício, não apenas fiscalizadas com rigor (pois se trata de gasto público indireto), mas também efetivamente vantajosas para a coletividade.

Noutras palavras: um benefício fiscal que já, desde uma perspectiva *ex ante*, revela vantajosidades apenas para o particular ou vantagens duvidosas, incertas para a coletividade, não merece ser acolhido pelo Poder Público. E ainda que a estruturação do benefício se justifique de uma perspectiva *ex ante*, também deve se justificar ao longo de todo o processo de fiscalização concreta e rigorosa: se por qualquer razão as contrapartidas ou condições estabelecidas forem descumpridas ou interrompidas

com prejuízo à receita e à coletividade, o benefício deve ser extinto ou, no mínimo, as condições de aplicabilidade e vigência do benefício devem ser repactuadas de forma a preservar os interesses da coletividade.

Neste sentido, é relevante pontuar que o gasto tributário como efeito da concessão e fruição de um benefício fiscal importa transferência indireta de recursos do Estado para o particular: os recursos que ingressariam no erário em condições normais de tributação deixam de ser pagos pelo particular, que os mantém em seu patrimônio. E é nesse ponto que reside o grande ponto cego da costumeira argumentação politicamente enviesada de que benefícios fiscais sempre serão fundamentais para o progresso econômico da coletividade: acaso não houvesse o benefício fiscal, os recursos advindos da tributação também teriam algum destino ligado ao bem estar social, seja na implementação de serviços públicos, que não raro implicam contratações e, portanto, movimentação de valores que serão fatalmente utilizados por indivíduos (o médico contratado, a obra a ser realizada, a folha de pagamento etc.). Por esta razão, é imperativa uma análise rigorosa a respeito das reais vantagens que o benefício que se pretende conceder pode trazer.

A ausência de uma normativa constitucional ou legal mais clara e rigorosa, válida nacionalmente, tem gerado muitas situações de evidente prejuízo à receita e à coletividade, na medida em que, na prática, frequentemente não há qualquer fiscalização sobre o cumprimento de contrapartidas e condições legais de utilização do benefício, isto quando tais fiscalizações não se transformam em algo meramente protocolar.

O Estado do Rio de Janeiro recentemente produziu a Lei nº 8.445/19, a qual traz alguns aspectos importantes no tocante a benefícios fiscais, embora ainda se ressinta de buscar um tratamento mais rigoroso. Cite-se, neste particular, os artigos 1º e 2º do diploma, os quais estipulam não só que as concessões de benefícios fiscais deverão estar acompanhadas de metas fiscais orçamentárias anuais de desempenho a serem alcançadas ao longo do período de vigência do incentivo fiscal, além de exigir que as metas fiscais orçamentárias sejam fixadas, tendo como base, de modo exemplificativo, alguns indicadores como o incremento na arrecadação estadual, a geração de novos postos de empregos diretos e indiretos, a regularidade tributária (inclusive como pré-requisito de enquadramento), a sustentabilidade ambiental, o investimento em modernização tecnológica e a competitividade do setor em relação a outros Estados.

Cumpre asseverar que a matéria não é de pouca importância. A Lei Ordinária nº 8.137/90, ao menos no tocante aos benefícios tributários, estipula em seu inciso IV, art. 2º, que é crime "deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento". Saliente-se que, uma vez lavrado auto de infração com a constituição definitiva de crédito tributário correspondente, tal conduta, por parte dos administradores das empresas envolvidas, bem como terceiros que a ela aderem, pode se amoldar

perfeitamente a algum dos tipos penais materiais previstos no art.1º do mesmo diploma legal, considerando a perfectibilização da lesão ao erário[15].

A prática de fraudes no contexto de benefícios fiscais também, conforme o caso, pode atrair a aplicação da Lei de Improbidade Administrativa aos agentes públicos incumbidos da concessão e fiscalização de benefícios fiscais, desde que presente a conduta especificamente dolosa de prejudicar o erário, a qual se comprova com a consciência e vontade de, dolosamente, concorrer para um agir ilícito na arrecadação de tributos (inciso X, do art. 10, da Lei nº 8.429/92). Neste contexto, faz-se imperioso recordar que o art. 3º e seus incisos, da Lei nº 8.137/90, também preveem hipóteses delituosas que podem se amoldar à conduta de agentes públicos envolvidos, dolosamente, no desvirtuamento da concessão, manutenção, fiscalização ou cancelamento ilegais de benefícios fiscais.

Por fim, mas de modo não menos relevante, é de se salientar a possibilidade de aplicação da Lei nº 12.846/13 às hipóteses de fraudes em benefícios fiscais. Isto porque, na medida em que comumente os benefícios são materializados por meio de termos de acordo de regime especial de tributação, autênticos contratos fiscais-administrativos, a depender das circunstâncias do caso concreto, está autorizada a aplicação do art. 5º do referido diploma legal para responsabilizar as empresas envolvidas e favorecidas pela concessão de benefícios, seja por manipulação ou fraude do equilíbrio financeiro-econômico decorrente desses contratos (alínea 'g', inciso IV, do art. 5º), seja pela conduta de dificultar investigações ou fiscalizações desses benefícios (inciso V, do art. 5º), seja por meio de corrupção ativa ou financiamento de atos ilícitos contidos na referida lei (incisos I e II, do art. 5º).

3. O art. 113 do ADCT: a obrigatoriedade prévia das estimativas de impacto orçamentário-financeiro

O disposto no art. 113 do ADCT insere no texto constitucional, de modo mais enfático, a ideia de responsabilidade fiscal sob o ponto de vista do planejamento fiscal: "Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro".

A despeito de algumas vozes sustentarem se tratar de norma federal, isto é, válida apenas para a União, o Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de decidir no sentido de que se trata de norma aplicável a todos os entes federativos.

Tal norma constitucional determina três obrigações ou corolários: (i) a de que a cogitação política da concessão de benefícios fiscais, tributários e creditícios deve ter como primeiro ato a realização de estimativas de impacto orçamentário-financeiro;

[15] Isto porque, com a constituição definitiva do crédito tributário, perfectibiliza-se o resultado típico de lesão ao erário e a aplicação em desacordo com as normas de regência do benefício, verificados os demais requisitos para a configuração do delito, também importam inserção de elementos equívocos ou inexatos na escrituração fiscal, à luz do inciso II, do art. 1º, da Lei 8.137/90.

(ii) a de que essas estimativas devem ser claras, de maior completude e precisão possíveis e (iii) devem permear todo o curso das proposições legislativas a respeito.

É de se ressaltar que a presente norma se aplica não só a União, mas também a todos os entes subnacionais por um princípio de simetria. Tal posição é de uma clareza meridiana, seja em decorrência da concretização e especialização do princípio constitucional da isonomia em matéria fiscal, seja em função do princípio da simetria, seja em virtude do princípio da eficiência, reitor da Administração Pública.

A isonomia não permite tratamento fiscal diferenciado para os entes federativos, permitindo-se, para uns, menor rigor para a concessão de benefícios e, para outros, maior grau de exigência. A simetria, por seu turno, exige o máximo de harmonização e coerência, dentro da medida do possível, entre as normas de organização aplicáveis aos entes federativos. O princípio da eficiência, por sua vez, conforme se verá adiante, exige que os recursos públicos, ainda que sob a perspectiva de gasto tributário, não sejam desperdiçados ou injustificados. A legitimidade e vantajosidade de um benefício só podem ser demonstradas após um estudo ou estimativa de seu impacto, de modo que todo e qualquer exercício de futurologia por parte da Administração Pública está vedado.

Vale ressaltar que a compreensão de que a norma subjacente ao disposto no art. 113, do ADCT da Constituição da República de 1988, é a posição atual do Supremo Tribunal Federal[16]. O Pleno do Supremo Tribunal Federal, por seu turno, em dezembro de 2020, finalizou o julgamento da ADI 6.074/RR, movida pelo Governador de Roraima, em se questionava a lei estadual que isenta pessoas portadoras de doenças graves do pagamento do IPVA. Alegou-se que a Lei Estadual nº 1.293/2018 afrontava o conteúdo do artigo 113 do ADCT, que exige que a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deve ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, e o artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, que estabelece o princípio da isonomia tributária e veda o

[16] Na ADI 5816, de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, o Plenário julgou inconstitucional Lei de Rondônia que proibia a cobrança do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – de igrejas e templos religiosos de qualquer título. Considerou-se configurada a afronta ao art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, *aplicável a todos os entes federativos*: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA. ICMS. TRIBUTAÇÃO INDIRETA. GUERRA FISCAL. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL E ANÁLISE DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO. ART. 113 DO ADCT (REDAÇÃO DA EC 95/2016). EXTENSÃO A TODOS OS ENTES FEDERATIVOS. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. A imunidade de templos não afasta a incidência de tributos sobre operações em que as entidades imunes figurem como contribuintes de fato. Precedentes. 2. A norma estadual, ao pretender ampliar o alcance da imunidade prevista na Constituição, veiculou benefício fiscal em matéria de ICMS, providência que, embora não viole o art. 155, § 2º, XII, "g", da CF – à luz do precedente da CORTE que afastou a caracterização de guerra fiscal nessa hipótese (ADI 3421, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 5/5/2010, DJ de 58/5/2010) –, exige a apresentação da estimativa de impacto orçamentário e financeiro no curso do processo legislativo para a sua aprovação. *3. A Emenda Constitucional 95/2016, por meio da nova redação do art. 113 do ADCT, estabeleceu requisito adicional para a validade formal de leis que criem despesa ou concedam benefícios fiscais, requisitos esse que, por expressar medida indispensável para o equilíbrio da atividade financeira do Estado, dirige-se a todos os níveis federativos*. 4. Medida cautelar confirmada e Ação Direta julgada procedente". (ADI 5816, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 05/11/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-257 DIVULG 25-11-2019 PUBLIC 26-11-2019, destaquei).

tratamento desigual entre contribuintes. A posição largamente majoritária foi no sentido de que era inconstitucional a lei de Roraima, uma vez que o regramento de exceção conferidor de benefício tributário gerou renúncia de receitas, resultando em um impacto orçamentário-financeiro. Salientou-se que não se verificou a realização de preexistente estimativa do impacto financeiro e orçamentário para instruir a proposição legislativa respectiva, nos termos do artigo 113, do ADCT[17].

O disposto no art.113 do ADCT é compreendido, de maneira mais profunda, à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal em alguns de seus dispositivos, notadamente, pelo conteúdo do art.14, da Lei Complementar nº 101/2000.

A chamada estimativa de impacto orçamentário-financeiro possui natureza de requisito geral para a concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios fiscais do qual decorram renúncia de receita, consoante dispõe o art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Da Renúncia de Receita

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita *deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro* no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita,

[17] O Supremo Tribunal Federal, por maioria dos votos (9 x 2), julgou procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade formal da Lei nº 1.293/2018. Leia-se a seguir trecho do voto da relatora Ministra Rosa Weber: "Nessa linha de raciocínio jurídico, considerando que a lei impugnada foi editada em 2018, quando já vigente o comando do art. 113 do ADCT, era indispensável a sua observância durante o processo legislativo, mediante a séria apreciação da estimativa do impacto orçamentário pela Assembleia Legislativa em momento anterior à votação da lei. Ao não cumprir a norma constitucional, o legislador de Roraima criou lei sem a prévia deliberação sobre o custo-benefício da isenção para o Estado. A renúncia de receita engendrada implicou o exercício negativo de uma competência tributária, sem o necessário exame na arena e na ocasião apropriadas. Inexistiu debate sobre as consequências da norma a ser criada, como assinalado pelo constituinte derivado. Por envolver a concessão de benefício fiscal e o tratamento especial a contribuintes, deveria, o processo legislativo que originou a Lei nº 1.293/2018 de Roraima, ter seguido à risca o procedimento constitucional obrigatório fixado pelo art. 113 do ADCT. Com esses fundamentos, entendo que, ao suprimir a formalização de tal mecanismo de diagnóstico financeiro do processo legislativo, foi descumprido o art. 113 do ADCT. O legislador do Estado de Roraima produziu, em razão da omissão quanto à estimativa do impacto orçamentário e financeiro, ato normativo eivado de inconstitucionalidade formal".

> proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Tal estimativa existe como uma decorrência imediata e inescapável do princípio da responsabilidade fiscal: na medida em que se concede ou amplia benefício ou incentivo tributário que cause uma renúncia de receita, a concessão deste benefício equivale a um gasto tributário (*tax expenditure*), o que significa efetivamente o exercício de um poder de desoneração estatal.

A renúncia de receita não pode se processar de qualquer maneira. A condição mais fundamental para que ela se opere é, em primeiro lugar, saber se ela de fato é vantajosa, se os projetos que pretendem receber benefícios fiscais são realmente confiáveis, ou se são aventuras incautas, duvidosas e que assumem riscos que a coletividade não deve e não pode suportar.

Na esteira da lição lapidar do Ministro do Tribunal de Contas da União, Dr. Weder de Oliveira:

> A LRF não admite compensação com estimativas de potenciais retornos econômico-financeiros atribuíveis à concessão do benefício tributário. Mas tais retornos, quando passíveis de estimação confiável, podem ser considerados na estimativa de impacto orçamentário e financeiro. (...) A estimativa deve ser acompanhada da devida e detalhada memória de cálculo. O art. 12 da LRF, mencionado em seu art. 14, exige que as previsões de receita estejam acompanhadas da metodologia de cálculo e das premissas utilizadas. (...) A estimativa de impacto orçamentário-financeiro assume relevantíssima função nas decisões orçamentárias e normativas. É nesse ponto que a dicotomia "estimativa estática/estimativa dinâmica" assume importância. (...) Nas estimativas estáticas (ou convencionais) procura-se avaliar as prováveis mudanças no comportamento dos contribuintes cujos efeitos *possam ser confiavelmente estimados (...)*. Estimativas dinâmicas são assim caracterizadas por considerarem efeitos macroeconômicos, como aumento do PIB, geração de empregos e aumento dos investimentos. [18]

O autor prossegue procedendo à distinção entre estimativa de renúncia de receita e a estimativa de impacto orçamentário-financeiro:

[18] In: *Curso de Responsabilidade Fiscal. Direito, Orçamento e Finanças Públicas*, volume 1. 2. ed. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2015, p. 892 et seq.

> Considerando as possibilidades de realização de estimativas convencionais e dinâmicas, a estimativa de renúncia de receita é intrinsecamente convencional: trata-se de estimar a perda potencial de receita pela incidência das normas de exceção comparativamente à situação tributária anterior, de inexistência do benefício. A *estimativa do impacto orçamentário e financeiro é diferente. Pode resultar da combinação da estimativa de renúncia de receita com a estimativa de potenciais efeitos positivos dos benefícios econômicos derivados dos benefícios fiscais concedidos e com prováveis despesas necessárias à viabilização de certos programas de benefícios.* [19]

Neste particular, cumpre citar o disposto no art. 12, da LRF, o qual determina o seguinte:

> 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.

Com base na interpretação sistemática da LRF, assim conclui o Ministro do TCU:

> *[n]ão se admitem estimativas inconsistentes ou não respaldadas* em estudos técnicos, especialmente se conduzidas para demonstrar a não existência de impacto orçamentário e financeiro e, portanto, a desnecessidade de realizar compensações. Pode-se firmar essa posição com respaldo na leitura sistemática da lei e, especificamente no inciso I de seu art. 14, combinado com o art. 12. De acordo com o inciso I, a consideração da renúncia na estimativa de receita da lei orçamentária deve se dar na forma do art. 12. Esse artigo demanda que as previsões de receita (e as estimativas de renúncia) observem as normas técnicas e legais. [20]

[19] Ibidem, p. 893
[20] Ibidem, p. 897-898.

Postas essas considerações, em resumo, pode-se elencar os seguintes enunciados ou regras decorrentes do instituto das estimativas de impacto orçamentário-financeiro:

As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem ser prévias ao início de debates legislativos, devem preceder a elaboração do Projeto de Lei, pois são pressupostos lógicos de possibilidade e viabilidade da concessão de benefícios fiscais, o que decorre do princípio da transparência, da responsabilidade fiscal, da legalidade, do princípio democrático e do princípio da eficiência.

II. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem, portanto, ser baseadas em informações e dados confiáveis e fundadas em metodologia técnica e cientificamente consagrados.

III. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem explicitar claramente as premissas técnicas e políticas em que a proposição legislativa se baseia.

IV. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem estar acompanhadas da devida e detalhada memória de cálculo.

V. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem explicitar com clareza e maior detalhamento possível a metodologia aplicada, as premissas escolhidas e os resultados, como decorrência dos incisos do art. 4º, Lei de Acesso à Informação, Lei nº 12.527/11.

VI. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem demonstrar com clareza e maior aproximação possível o efeito, inclusive regionalizado, da concessão do benefício em questão na arrecadação (renúncia de receita).

VII. As estimativas devem indicar o impacto orçamentário-financeiro no exercício que o benefício entrar em vigor e nos dois subsequentes, como decorrência do art. 14 da LRF.

VIII. As estimativas devem demonstrar com clareza se as medidas foram consideradas nas metas de resultados fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

IX. As estimativas e estudos de impacto orçamentário-financeiro devem conter, as manifestações dos representantes dos órgãos competentes para tratar de cada questão, reduzindo-as a termo nas respectivas Atas de Reunião.

X. As estimativas de impacto devem aferir e explicitar as normas técnicas e legais, considerar os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante macroeconômico, como decorrência do art. 12 da LRF.

XI. As estimativas de impacto devem verificar e explicitar a quantidade de empresas que atuam no setor beneficiado, apontando as consequências do benefício para a livre concorrência, em especial no que se refere às empresas de menor porte.

XII. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem ser consideradas e estar em alinhamento com o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias, uma vez que a lei instituidora do benefício é uma alteração na legislação tributária (decorrência do art. 165, §5º da Constituição da República de 1988).

XIII. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro de cada concessão de benefício fiscal devem estar integradas e alinhadas ao Projeto de Lei Orçamentária Anual em virtude do que dispõe o art. 165, §6º da Constituição da República de 1988, ou seja, as estimativas de impacto são essenciais para que a LOA se faça acompanhar do demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

XIV. Mesmo nos chamados benefícios fiscais de custo zero ou sem alegada renúncia de receita, a realização de estimativas prévias de impacto é essencial para verificar, no caso concreto, se efetivamente não há renúncia de receita. Antes da realização dos estudos, simplesmente, não há como garantir com certeza ou grande probabilidade e segurança a ausência de impactos.

A realização prévia e adequada das estimativas de impacto orçamentário-financeiro constitui autêntico requisito para a concessão de benefícios tributários, financeiros ou creditícios que acarretem renúncia de receita. Trata-se de um requisito de índole formal e material ao mesmo tempo e que se insere claramente em uma dimensão particular do princípio da eficiência, notadamente, na disposição recentemente acrescida ao texto constitucional no parágrafo 16º, do art. 37, segundo a qual "os órgãos e entidades da administração pública, individual ou conjuntamente, devem realizar avaliação das políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados, na forma da lei".

4. Conclusões

De todo o exposto acima, pode-se sumarizar o seguinte a respeito do objeto do presente estudo:

O princípio da anterioridade obrigatória das estimativas de impacto orçamentário-financeiro é um requisito formal e objetivo de apreciação da legalidade da concessão de benefícios fiscais.

II. Referido princípio se entrelaça e é decorrência da exigência constitucional de eficiência, transparência e responsabilidade fiscal.

III. Benefícios fiscais são instrumentos de indução da economia, representando autêntico gasto tributário (quando benefícios tributários) e transferência indireta de recursos para o particular.

IV. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro são essenciais não só para se verificar a renúncia de receita ou perda de arrecadação de maneira pontual, mas também de maneira integrada ao orçamento como um todo e à continuidade da execução fiscal-orçamentária.

V. Sem a realização de estimativas de impacto quando da concessão de benefícios fiscais, o Estado se torna cego quanto à eficiência da gestão da coisa pública.

VI. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro têm envergadura de princípio constitucional, previsto no art. 113, do DCT: o princípio da anterioridade

obrigatória da realização de estimativas de impacto orçamentário-financeiro quando da concessão de benefícios fiscais (tributários, financeiros e creditícios).

VII. Esta norma-princípio encerra eficácia não só federal, mas nacional, isto é, abrange todos os entes federativos. Tal alcance decorre não só do princípio da isonomia, mas também dos princípios da eficiência e da simetria.

VIII. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem ser prévias à concessão de benefícios ou incentivos fiscais; aplicam-se aos benefícios tributários, financeiros e creditícios; devem indicar o impacto orçamentário-financeiro no exercício que o benefício entrar em vigor e nos dois subsequentes, como decorrência do art. 14 da LRF; devem demonstrar com clareza e maior aproximação possível o efeito, inclusive regionalizado, da concessão do benefício em questão na arrecadação; devem ser claras, detalhadas ao máximo, explícitas em suas premissas e consequências; devem explicitar a metodologia de cálculo aplicada; devem estar em alinhamento com o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias, uma vez que a lei instituidora do benefício é uma alteração na legislação tributária (decorrência do art. 165, §5º da Constituição da República de 1988); devem estar integradas e alinhadas ao Projeto de Lei Orçamentária Anual em virtude do que dispõe o art. 165, §6º da Constituição da República de 1988, ou seja, as estimativas de impacto são essenciais para que a LOA se faça acompanhar do demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Direito Constitucional Financeiro: da previsão abstrata ao protagonismo normativo

Fabrício Dantas*

Sumário

1. Introdução. A trajetória de dependência em direção à efetividade do direito financeiro e os círculos viciosos argumentativos. 2. A República Nova em perspectiva: economia e política como anfitriãs de Plauto da Constituição financeira. 3. A Constituição Financeira entre a Política Fiscal e os ciclos políticos oportunistas. 4. A trajetória pendular do endividamento subnacional na lógica fiscal invertida brasileira. 4.1. Da Constituição de 1988 até a Lei de Responsabilidade Fiscal. 4.2. A Lei de Responsabilidade Fiscal como marco da eficácia social do direito financeiro e de afirmação da lógica fiscal invertida. 5. Conclusões parciais. Protagonismo normativo e conflito federativo: as duas faces da efetividade financeira.

Resumo

O presente artigo, dividido em cinco tópicos, tem como objeto a análise da evolução do direito financeiro na trajetória constitucional brasileira. No primeiro tópico, é traçado um panorama das progressivas abordagens sobre o institucionalismo jurídico, destacando as principais mudanças metodológicas que ocorreram nas ciências sociais, especialmente a partir da segunda metade do século XX. O segundo tópico inicia a abordagem sobre a gradual alteração na concepção acerca do direito financeiro no Brasil, apontando fatores econômicos e políticos que fizeram com que a Constituição Financeira saísse do cenário de inefetividade em que se encontrava para o papel de protagonista de planos econômicos. O tópico seguinte, valendo-se de contribuições de teóricos da Nova Economia Institucional, expõe algumas razões pelas quais, diante do conflito entre economia e política, o jogo político brasileiro não abria espaços para a regulamentação do direito constitucional financeiro. Após, no quarto tópico, são analisadas algumas normas editadas no afã da redemocratização no país, tendo como parâmetros a Constituição de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Por fim, são apontadas, no último tópico, algumas conclusões acerca da efetividade do direito financeiro, com foco na necessidade de se conferir, no âmbito normativo, um olhar além do formalismo instrumental, almejando a sustentabilidade e a pacificação de entes, Poderes e instituições.

* Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo. Professor da Graduação e Pós-Graduação da FGV/EPGE. Procurador do Estado do Rio de Janeiro. Árbitro do Centro Brasileiro de Mediação e Arbitragem. Advogado no Rio de Janeiro e São Paulo. Ex-Procurador da Fazenda Nacional.

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 89 (3ª Fase), jul./set 2023, p. 95-131.

Abstract

This article, divided into five topics, aims to analyze the evolution of financial law in the Brazilian constitutional trajectory. In the first topic, an overview of the progressive approaches to legal institutionalism is drawn, highlighting the main methodological changes that took place in the social sciences, especially from the second half of the 20th century onwards. The second topic begins the approach to the gradual change in the conception of financial law in Brazil, pointing out economic and political factors that made the Financial Constitution leave the scenario of ineffectiveness in which it found itself to play the protagonist role in economic plans. The following topic, drawing on contributions from New Institutional Economics theorists, exposes some reasons why, given the conflict between economics and politics, Brazilian politics did not open spaces for the regulation of financial constitutional law. After that, in the fourth topic, some norms edited in the eagerness of re-democratization in the country are analyzed, having as parameters the 1988 Constitution and the Fiscal Responsibility Law. Finally, in the last topic, some conclusions about the effectiveness of financial law are pointed out, focusing on the need to confer, in the normative scope, a look beyond the instrumental formalism, aiming at the sustainability and pacification of entities, Powers and institutions.

Palavras-chave: Direito Constitucional Financeiro. Finanças Públicas. Federalismo fiscal. *Path dependence*. Política fiscal. Sustentabilidade fiscal. ADI nº 2.250. ADI nº 2.338. Lei de Responsabilidade Fiscal. Equilíbrio orçamentário. Controle de contas. Evolução do Direito Financeiro.

Keywords: *Financial constitutional law. Public finances. Fiscal Federalism. Path dependence. Fiscal policy. Fiscal sustainability. ADI 2,250. ADI 2,338. Fiscal responsibility law. Budget balance. Account control. Evolution of financial law.*

1. Introdução. A trajetória de dependência em direção à efetividade do direito financeiro e os círculos viciosos argumentativos

As recentes discussões sobre o institucionalismo jurídico são parte de um conjunto de mudanças metodológicas que ocorre nas ciências sociais, principalmente a partir da segunda metade do século passado. A ciência jurídica retoma as origens institucionalistas de juristas como Samuel Pufendorf, Maurice Hauriou, Santi Romano e Rudolf Stammler.

A nova teoria jurídica institucionalista do final do século XX e início do século XXI, por certo, guarda alguma reverência à tradição institucionalista da ciência do direito do século XVII ao início do século XX. O contexto jurídico institucionalista contemporâneo, porém, surge com uma ambição diversa. Pelas perspectivas multidisciplinares e com uma metodologia renovada, a virada científica neoinstitucionalista da década de 1980 trouxe a análise do comportamento das estruturas jurídicas de novo para o centro de interesse da ciência política.

Martin Shapiro e Alec Stone Sweet, inclusive, observam que o estudo da teoria institucional da decisão, em um contexto político amplo, subverteu a trajetória inercial de uma crítica jurisprudencial monótona, restrita e, até certo ponto, previsível, que prevalecia na teoria constitucional desde o segundo pós-guerra.[1] A ciência jurídica institucional contemporânea se aproveita do amplo vocabulário metodológico que o novo institucionalismo conferiu à economia, à ciência política, à sociologia e à história.

O retorno institucionalista promoveu o conceito de instituição a um lugar de destaque nas investigações das ciências sociais. A moral coletiva organizada em entidades que surgem por imposição, nas palavras de José Reinaldo de Lima Lopes,[2] ganha uma nova roupagem com a economia institucional do século XX. Ronald Coase, Oliver Williamson e Douglass North resgataram o institucionalismo clássico de Thorsten Veblen, John Commons e Wesley Mitchell. O método descritivo do institucionalismo econômico, que havia sido duramente criticado pela geração de Alfred Marsall, Joseph Schumpeter e Gunnar Myrdal, foi retomado em perspectiva diversa pelo movimento que se tornou conhecido como a Nova Economia Institucional.[3]

Paralelamente, a ciência política da década de 1960 e 1970, envolvida no behaviorismo puro do segundo pós-guerra, tentava procurar espaços multidisciplinares. A historiografia marxista descritiva de fatos encontrava a inovação metodológica da *nouvelle histoire* dos Annales. A análise sociológica institucional de Talcott Parsons substituía a descrição factual da Escola de Chicago e aproximava a teoria da ação social de Max Weber e Émile Durkheim à perspectiva sistêmica, superando a maior crise metodológica da sociologia até então.

Sob o véu da multidisciplinariedade, portanto, as facetas institucionalistas ganharam impulso como uma reação em cadeia às metodologias econômicas, políticas, sociológicas e historiográficas descritivas puras. Peter A. Hall e Rosemary C. Taylor, em ensaio que se tornou um *standard* da nova fase, descrevem que os avanços científicos das duas últimas décadas introduziram novos métodos e desviaram da forma descritiva do *institucionalismo clássico* a busca por definições sobre o papel dos novos atores institucionais no sistema político-social. As perspectivas multidisciplinares, histórica, política, econômica e sociológica, deram origem a metodologias multifacetárias, convencionalmente denominadas de *neoinstitucionalismo*.[4]

O *arranjo institucional*, segundo Douglass North e Lance Davis, seriam as formas como as unidades sistêmicas poderiam cooperar ou competir dentro de um sistema de normas, econômicas, sociais ou jurídicas, que eles denominam *ambiente institucional*:[5]

---

[1] Cf. SHAPIRO, Martin; SWEET, Alec Stone. *On law, politics, and judicialization*. Oxford/New York: Oxford University Press, 2002. p. 10.
[2] Cf. LOPES, José Reinaldo de Lima. *Curso de filosofia do direito*. O direito como prática. São Paulo: Atlas, 2021. p. 137.
[3] Cf. SAMUELS, Warren J. The present state of institutional economics. *Cambridge Journal of Economics*, v. 19, nº 4, p. 575-577, 1995.
[4] Cf. HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary C. R. *As três versões do neo-institucionalismo*. Cit., p. 193-223.
[5] *"The* institutional environment *is the set of fundamental political, social, and legal ground rules that establishes the basis for production, exchange, and distribution. Rules governing elections, property rights, and the right of contract are examples of the type of ground rules that make up the economic environment. In the American*

O direito, na qualidade de *ambiente institucional*, não ficou alheio a esse movimento multidisciplinar. A identificação de novos atores de influência institucional, ou seja, de um novo *arranjo institucional* e seus múltiplos centros de decisão, mudou a faceta do sistema jurídico como um todo e do sistema constitucional financeiro em particular.

Na vertente da teoria geral do estado e do direito constitucional, Martin Shapiro, no início da década de 1960, já percebia que os constitucionalistas, especialmente os norte-americanos, estavam fascinados com o novo alcance que a jurisdição constitucional alcançava em âmbito mundial. A expansão do mecanismo do *judicial review* trouxe para as cortes constitucionais um grande poder, até então desconhecido e ainda pendente de legitimação. Enquanto isso, a estrutura da organização política mudava profundamente com o escalonamento dos centros de poder do Estado Administrativo. A competição pelo domínio da influência se inseria em uma estrutura política complexa, com novos atores institucionais e novas interações de poder.[6]

O chamado "novo institucionalismo"[7] mudava a estrutura política do Estado Administrativo para além da legitimação democrática da influência de um Poder sobre o outro. A multiplicidade de centros decisórios institucionais criava um complexo mecanismo de manipulação política, que estimulava grupos de interesse a manobrarem o poder democrático, ao largo das instituições clássicas da separação de poderes. A teoria institucional da decisão jurídica ganhava novos atores, novas técnicas e formas mais sofisticadas de manipulação política, enquanto a teoria constitucional mantinha o olhar unívoco para o papel do Judiciário na estrutura tradicional de poder.[8]

Na vertente da teoria geral do direito e da filosofia do direito, Herbert Hart revolucionou o pensamento jurídico contemporâneo. Segundo Hart, a justiça é um segmento da moral preocupado precipuamente, não com a conduta individual, mas como classes de indivíduos são tratadas. Isso faz com que a justiça se torne a instituição social de maior valor dentro do amplo contexto de instituições sociais e públicas dedicadas à crítica jurídica.[9] O direito, nesse contexto, é uma complexa instituição social e política, governado por regras e, nesse sentido, portanto, com um

---

economy, the environment is established by: a written document, the Constitution, and the interpretations that the judiciary have placed on it in decisions dating back to the earliest years of the Republic; and the views of the nation's citizens about the type of institutions that they prefer. [...] An institutional arrangement *is an arrangement between economic units that govern the ways in which these units can cooperate and/or compete. The institutional arrangement is probably the closest counterpart of the most popular use of the term 'institution'".* (NORTH, Douglass C. *Institutions, institutional change and economic performance.* Cit., p. 6-7)

[6] [...] *what really emerges from an examination of Congress and the Presidency is not a picture of democratic, majoritarian bodies, voicing popular will and responsible to it, but an elaborate political structure in which groups seek advantage through maneuvering among the various power centers. The results are not the enunciation of the will of the majority of the American people but compromises among competing interest groups.*" (SHAPIRO, Martin. Judicial modesty political reality and preferred position. *Cornell Law Review*, v. 47, nº 2, p. 189, 1962)

[7] Cf. GILLMAN, Howard. Martin Shapiro and the movement from "old" to "new" institutionalist studies in public law scholarship. *Annual Reviews of Political Science*, v. 7, p. 363-382, 2004.

[8] "*Government agencies in order to further their programs, or the programs of the groups they represent, themselves seek to create support among other governmental and nongovernmental groups. In this process of building, rebuilding, trading, and borrowing political strength, clear questions for majority decision simply do not emerge.*" (*Idem*, *ibidem*).

[9] Cf. HART, Herbert Lionel Adolphus. *The concept of law*. 2ª ed. Oxford: Clarendon Press, 1994. p. 167-168.

destacado aspecto normativo, cuja estrutura geral é a mesma em diversos tempos e em diversas culturas, a despeito das suas peculiaridades.[10] O sistema legal é sobretudo uma prática institucional de estrutura generalizada que traduz os deveres e obrigações aceitos pelo grupo social.[11]

Joseph Raz, aliando a visão de Herbert L. A. Hart de direito como prática institucionalizada às *razões práticas de primeira ordem* e de *segunda ordem*, difere três tipos de sistemas normativos: (i) as *regras pessoais*, limitadas a práticas pessoais; (ii) as *regras sociais*, ou seja, as regras de certa sociedade ou comunidade; (iii) as *regras institucionalizadas*, que são uma subespécie de *regra social*, porém que dependem quando há *instituições* aptas a garantir o seu cumprimento ou lidar com o seu descumprimento.[12]

O direito não só é um *sistema normativo institucionalizado*, como é o principal deles, pelas próprias características das normas jurídicas, acrescenta Raz.[13] O *sistema legal* é, por natureza, dotado de normas cujo peso ou é dado por *razões práticas de primeira ordem* ou é estabelecido por *razões excludentes ou razões práticas de segunda ordem*. Dessa forma, as instituições responsáveis pelo seu cumprimento são dotadas de *autoridade* pelo seu cumprimento, seja pela garantia prévia ou pela capacidade punitiva *a posteriori*, por meio de normas que ou bem impõe razões para agir ou bem suscita razões para não agir.[14] As razões de primeira ordem se submetem às razões excludentes, dentro do *sistema jurídico institucionalizado* por determinada sociedade.

O fato institucional, ou seja, aquele que depende da interpretação de coisas, eventos e comportamentos, como afirma Neil MacCormick, precisa de uma referência normativa.[15] A teoria normativa institucional do direito de MacCormick também funda suas bases na institucionalização. A validade da norma jurídica se relaciona com a possibilidade de institucionalização de seus parâmetros pelo sistema jurídico.[16]

MacCormick sofreu a influência de uma série de autores contemporâneos, especialmente Ota Weinberger,[17] mostrando a importância e a abrangência da concepção institucionalista do direito, a partir da segunda metade do século passado.[18]

---

[10] *Idem*, *ibidem*.
[11] *Idem*, p. 176-182.
[12] *"Institutionalized rules are really a subclass of social rules except that they exist only when there are institutions designed to ensure conformity to the rules or to deal with deviations from them."* (RAZ, Joseph. *Practical reason and norms*. Oxford/New York: Oxford University Press, 2002. p. 52)
[13] "[...] *legal systems are the most important of all institutionalized systems and this is so as a matter of logic. It is a direct result of the defining features of law."* (*Idem*, p. 149)
[14] *"In a case to which a reason incompatible with the norm, but not excluded by it, applies one must determine what one ought to do on the balance of reasons, comparing the weight of the norm as a first-order reason with the weight of the competing reason."* (*Idem*, p. 77)
[15] Cf. MACCORMICK, Neil. *Institutions of Law:* an essay in legal theory. Oxford/New York: Oxford University Press, 2007. p. 13.
[16] *Idem*, p. 160-164.
[17] Além do jusfilósofo tcheco, Ota Weinberger, àutores como o holandês Dick W. P. Ruiter, o espanhol Joxerramon Bengoetxea, o finlandês Eerik Lagerspetz e o italiano Massimo La Torre são influências presentes na construção da teoria institucional do direito de Neil MacCormick. (*Idem*, p. 12)
[18] "[...] uma sequência de outros textos surge no final dos anos 1950, como *The idea of a social science and its relation to philosophy*, de Peter Winch em 1958, *Intention* da mesma ANSCOMBE em 1957 e finalmente *The concepto of law* de Hebert Hart em 1961. Essas contribuições ultrapassaram a divisão do *ser-dever-ser*

As visões contemporâneas sobre o institucionalismo jurídico são, em larga medida, uma volta à teoria da ação social de Max Weber e Rudolph Stammler,[19] inserida em uma lógica sistêmica por Talcott Parsons. A teoria da ação social da *sociologia compreensiva* de Weber se converte no ato-unidade referencial para a busca da estabilidade da teoria dos sistemas de Parsons. Fatos institucionais, portanto, não surgem naturalmente. Precisam ser valorados, por meio da comparação com parâmetros e regras *institucionalizados* e *internalizados*[20] por determinado sistema social. Esses parâmetros, no sistema legal normativo, são dados pelo estudo das interações entre o *ambiente institucional* e o *arranjo institucional*.

A visão institucionalista do direito, portanto, não se limita a uma estrutura subjetiva de órgãos, entidades ou instituições. O comportamento e as relações sociais e institucionais, dentro de padrões de interação, são o centro do institucionalismo, que busca ainda elementos linguísticos[21] e componentes técnicos da *teoria da decisão interativa*.

Muito menos se limita a fundamentar o déficit democrático da atuação do Judiciário na jurisdição constitucional. Embora o seu sucesso, especialmente na academia jurídica norte-americana, deva-se, em boa medida, às preocupações contramajoritárias do *judicial review*, o alcance do institucionalismo multidisciplinar, para o constitucionalismo contemporâneo e para a própria doutrina da separação dos poderes, é muito mais abrangente. A descoberta da perspectiva institucionalista na nova estrutura de poder do Estado contemporâneo se deve em maior medida à ciência política, à teoria econômica, à historiografia e à sociologia do que propriamente à ciência jurídica, como demonstraremos ao longo da pesquisa.

Tanto a teoria da ação social de Weber, em que as interações sociais são praticadas por indivíduos que compreendem o seu comportamento quanto a teoria do sistema social de Parsons, com a conjunção dos processos de internalização e institucionalização dos padrões sociais, tornaram-se a base de uma releitura sistêmica e institucionalista do direito. A corrente neoinstitucionalista do sistema jurídico ganhou relevo nas discussões jurídicas atuais, notadamente a partir da influência de outras ciências.

Concepções dos mais diferentes matizes pensam o direito como uma instituição sistemática, seja através do consequencialismo de MacCormick ou do contraponto entre os processos de internálização e de valoração do peso das regras legais, na teoria da decisão jurídica do positivismo jurídico exclusivo (*hard positivism*) de Raz e

---

e reintroduziram a ação humana no centro do debate." (LOPES, José Reinaldo de Lima. *Curso de filosofia do direito*. Cit., p. 136)

[19] Cf. LOPES, José Reinaldo de Lima. *Idem*, p. 117.

[20] Cf. PARSONS, Talcott. *The social system*. 2ª ed. London, UK: Routledge, 1991. p. 22-24. O tema será aprofundado na seção 4.3, *infra*.

[21] Nesse ponto, destaca-se o estudo do filósofo austríaco, radicado na Inglaterra, Ludwig Wittgenstein. Como limitação metodológica, não é objeto desta tese abordar a virada filosófica linguística do século XX. Para um aprofundamento no tema, em português e no campo do direito tributário, por todos, ver o profundo estudo de excelência de: ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Ed., 2006.

do *positivismo presumido* de Frederick Shauer,[22] ou, ainda, do novo institucionalismo jurídico de Martin Shapiro, que influenciou também novas teorias de justificação do déficit democrático do Poder Judiciário, como o minimalismo judicial de Cass R. Sunstein e Adrian Vermeule.

Essas novas ideias, porém, ultrapassam a visão unívoca da teoria da Constituição na busca pela legitimação democrática da atuação do Judiciário, inflado em poderes e em expectativas sobre a jurisdição constitucional, como o único meio de se concretizar direitos fundamentais, após os horrores que a humanidade enfrentou na primeira metade do século passado.

A linha metodológica desenvolvida ao longo deste trabalho seguirá a amplitude e a multidisciplinaridade dos caminhos neoinstitucionalistas. O desenvolvimento de uma metodologia que tente compatibilizar a *realidade constitucional* com o direito constitucional financeiro[23] precisa de perspectivas que considerem as relações entre a política e a Constituição, ou entre a política fiscal e a Constituição Financeira, passíveis de serem equilibradas, sem que isso importe na injunção de uma sobre a outra.

O *arranjo institucional* do Estado Democrático de Direito precisa ser induzido a práticas cooperativas pelo seu respectivo *ambiente institucional*. A construção do direito constitucional financeiro estratégico partirá da estrutura sistêmica de Parsons e do seu teorema do equilíbrio em sistemas dinâmicos, para a busca da estabilidade e da coerência cooperativa institucionais.

No âmbito jurídico financeiro, inclusive, a *virada institucionalista*[24] é um fenômeno de fácil percepção. As normas financeiras ganharam larga projeção teórica na Carta de 1988, mas agonizavam com a pouca efetividade.[25] A partir da

---

[22] Schauer não nega o caráter sistemático do direito. Também não nega o institucionalismo jurídico. Uma diferença marcante para o positivismo de Raz e para o institucionalismo de MacCormick se encontra justamente no processo de internalização. Para Schauer, a *internalização* é um processo mais fraco do que a concepção de Hart de *aceitação* da lei. "*This formulation of internalization is weaker than one possible reading of Hart's notion of acceptance. [...] internalizing a rule qua rule supposes That it is the rule's status as rule that is internalized, rather than the rule's underlying justifications, and thus internalization of a rule is meaningful only if the reason for action produced by the fact of internalization persists even when the agent* disagrees *with the content of the rule.*" (SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules:* A philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life. New York: Clarendon Press, 2002. p. 121-122). Para uma visão crítica entre as concepções positivistas de Raz e Schauer, ver seção 3.2.2.

[23] Dieter Grimm establece a diferença entre *realidade constituticonal* e *direito constitucional*, nos seguintes termos: "*Cuando se acepta que la constitución no puede proporcionar más que las normas básicas del proceso político, se desactiva el problema de la diferencia entre derecho constitucional y e realidad constitucional. La existencia de esta última sólo puede suscitar disgusto cuando se entiende la constitución como una herramienta para la juridificación total de la política; por el contrario, si se la considera sólo como marco y medida orientadora para la política, entonces es imprescindible que ésta dé vida aquélla. Y una realidad constitucional consistente en dar contenido a ese marco no mina el poder normativo de la constitución ni indica pérdida de su validez.*" (GRIMM, Dieter; PINA, Antonio López. *Constitucionalismo y derechos fundamentales*. Traducción Raul Sanz Burgos y José Luis Muñoz de Baena Simón. Madrid, Spain: Trotta Madrid, 2006. p. 33)

[24] Cf. EVANS, Peter. Além da "monocultura institucional": instituições, capacidades e o desenvolvimento deliberativo. *Sociologias*, nº 9, p. 20, 2003.

[25] "O estudo da efetividade ou eficácia social das normas constitucionais se torna nuclear no Estado Democrático de Direito calcado no Texto Constitucional. No Brasil, há uma tripla influência inicial. Primeiro, com Ruy Barbosa, que em seus *Comentários à Constituição Federal brasileira*, difunde e critica a teoria binária norte-americana de Thomas Cooley, que classificava em 1883 as normas constitucionais quanto

institucionalização e da *internalização* de parâmetros de estabilidade econômica, o sistema normativo constitucional passou a ser efetivamente um elemento de *interação social* entre os sistemas econômico e político.[26]

O direito financeiro então mudou completamente de trajetória e passou a ser o grande fiador da "responsabilidade na gestão fiscal".[27] O processo de aceitação da normatividade constitucional financeira como forma condutora do agir social foi *aberto* e *dinâmico*.[28] Os parâmetros econômicos externos foram interpretados pelo sistema político e internalizados e institucionalizados pelo sistema jurídico como um objetivo normativo-social. A eficácia social do direito financeiro decorreu de uma crescente trajetória normativa, dependente da dimensão social, política e econômica, em um processo conhecido pelo institucionalismo histórico como trajetória de dependência (*path dependence*).[29]

O termo aqui é usado no sentido da ciência política. A influência da interpretação institucionalista histórica no campo da evolução político-institucional, com a abrangência multidisciplinar, molda as escolhas feitas no processo de formação de uma instituição, cujo maior papel na sociedade é reduzir as incertezas e conferir estabilidade às interações humanas.[30]

à aplicabilidade, em *self-executing provisions e not self-executing provisions* (COOLEY, Thomas McIntyre. *A treatise on the constitutional limitations which rest upon the legislative power of the states of the American union*. New Jersey: The Lawbook Exchange, 1998). Superando a limitada classificação norte-americana, o pioneirismo no Brasil coube a José Horácio Meirelles Teixeira, com uma classificação dúplice, baseada nas normas perceptivas ou não perceptivas (*Curso de direito constitucional*). A partir da obra clássica de José Afonso da Silva (*Aplicabilidade das normas constitucionais*), a doutrina italiana de Gaetano Azzarati (*Problemi attuali di diritto costituzionale*) e Vezio Crisafulli (*La Costituzione e le sue disposizioni di principio*) ganha relevo no País e, com a visão particular do professor da Universidade de São Paulo, a eficácia social ou efetividade das normas constitucionais se tornam um importante marcador do 'cumprimento efetivo do Direito por parte de uma sociedade'" (REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 135). Em especial, no campo dos direitos fundamentais, em que a influência alemã do princípio da força normativa da Constituição de Konrad Hesse (*A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1991) se faz muito influente em um primeiro momento, com a limitação da discricionariedade quanto ao cumprimento das normas constitucionais. Nesse sentido, por todos, vide: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Estudos sobre direitos fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008; BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas:* limites e possibilidades da Constituição brasileira. 8ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006; e SILVA, Virgílio Afonso da. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. *Revista de Direito do Estado*, v. 4, p. 23-51, 2006.

[26] Talcott Parsons defende que a *interação social* depende de padrões *internalizados* e *institucionalizados* por um Sistema social: "*The problem of order, and thus of the nature of the integration of stable systems of social interaction, that is, of social structure, thus focuses on the integration of the motivation of actors with the normative cultural standards which integrate the action system, in our context interpersonally.*" (*The social system*. Cit., p. 23)

[27] Cf. art. 1º da Lei Complementar nº 101/2000: "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." (grifos nossos)

[28] O dinamismo e a abertura referencial externa são características do sistema jurídico. Essa é uma das razões metodológicas para o estudo da teoria do sistema social, ao longo da tese, basear-se na obra de Talcott Parsons.

[29] *"Given certain conditions, legal institutions will evolve in path dependent ways: that is, the social processes that link litigation and judicial law-making will exhibit increasing returns"* (SHAPIRO, Martin; SWEET, Alec Stone. *On law, politics, and judicialization*. Cit., p. 112). Ver também: DAVID, Paul A. *Path-dependence:* putting the past into the future of economics. California: Stanford University, 1988. (Report 533).

[30] Cf. NORTH, Douglass C. *Institutions, institutional change and economic performance*. Cit., p. 6.

A estabilidade econômica, por exemplo, é altamente sensível a variações políticas. O modelo econômico, por si só, é uma instituição, cuja estabilidade depende de um processo contínuo de autoconsciência política da sua relevância social, na visão de Douglass North.[31] A política pública econômica, portanto, é construída por uma *trajetória específica*, em curso inercial, cuja mudança demanda um choque externo, por vezes traumático.

Os reflexos normativos da trajetória de dependência, no âmbito da evolução da política fiscal brasileira, começaram a se solidificar a partir de um choque externo político e institucional. O esforço de estabilização nacional e de reforma do estado eleva o direito financeiro à condição de protagonista[32] do discurso político. Os debates que precederam o plano real, inclusive, já reconheciam a importância precípua da política fiscal equilibrada para se atingir a sustentabilidade das finanças públicas e, por via de consequência, o controle inflacionário.[33]

O direito existe, para Maurice Hauriou, como expressão de uma sociedade organizada. A organização social, ou, em última análise, a sociedade e o indivíduo, portanto, são a grande inspiração e, ao mesmo tempo, os fiéis algozes da norma jurídica. No início, a norma ocupa posição secundária. Ela ganha movimento ou vida quando é pela sociedade aceita como forma condutora ou limitadora do seu agir.[34]

As interações entre as instituições moldam a sociedade, na visão de José Reinaldo de Lima Lopes em estudo recente. A economia, assim como o direito, é um campo que só pode ser conhecido pelas suas regras.[35] Do ponto de vista macroeconômico, portanto, o início do século XXI ficou marcado por uma rígida política de metas e de superávit, que passou a ser utilizada como um dos principais instrumentos de controle da inflação. "Se essas mudanças podem ser consideradas bem-sucedidas em seus objetivos, elas têm consequências não triviais sobre o orçamento e a execução e a

---

[31] *"Economic (and political) models are specific to particular constellations of institutional constraints that vary radically both through time and cross sectionally in different economies. The models are institution specific and in many cases highly sensitive to altered institutional constraints. A self-conscious awareness of these constraints is essential both for improved theory construction and for issues of public policy."* (*Idem*, p. 110)

[32] Como afirmam Fabio Giambiagi e Ana Cláudia Além, "[a]té 1994, era comum ouvir que a inflação e o desequilíbrio fiscal refletiam a inconsistência entre a soma das demandas sociais dos diferentes setores da sociedade, devidamente expressas no orçamento, de um lado; e a disposição dessa mesma sociedade de arcar com o custo dessas despesas, através da tributação, de outro. O déficit – e, muitos argumentavam até então, a inflação – surgiria assim como a consequência natural de uma equação socioeconômica que combinava a *abundância de direitos* com a *escassez de financiamentos* para atender todos eles." (GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas:* teoria e prática no Brasil. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 133, grifos dos autores)

[33] Na própria exposição de motivos da Medida Provisória nº 434, de 27.02.1994, que deflagrou o plano real no âmbito normativo, criando a Unidade Real de Valor (URV), já demonstrava explicitamente a importância do ajuste, dedicando a ele a primeira fase do plano de estabilização: "5. O programa de Estabilização foi concebido, como é do conhecimento de Vossa Excelência, para ser implantado em três tempos: a) O estabelecimento em bases permanentes do equilíbrio das contas do governo, eliminando a principal causa da inflação." (BRASIL. Exposição de Motivos nº 47, de 27 de fevereiro de 1994. *Diário do Congresso Nacional*, de 17.03.1994. p. 1901)

[34] Cf. HAURIOU, Maurice. La theorie de l'institution et de la fondation. Essai de vitalisme social. *Cahiers de la Nouvelle Journée*, nº 4, p. 126-127, 1925.

[35] Cf. LOPES, José Reinaldo de Lima. *Curso de filosofia do direito.* Cit., p. 143.

gestão de políticas públicas",[36] ou seja, sobre os fundamentos teórico-normativos do direito financeiro e sobre a sua importância para o cenário nacional.

A partir de então, viu-se o direito financeiro ser abundado de normas com conteúdo normativo sofisticado e plena eficácia social. A virada da densidade normativa, em grande medida, foi marcada pela regulamentação do Capítulo II do Título VI da Constituição, em especial com a efetivação de postulados da constituição financeira sobre responsabilidade fiscal, previstos nos arts. 163 e 169,[37] pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

A percepção das normas da Constituição Financeira, que era, na classificação ontológica de Karl Loewestein, *nominal*, ou seja, composta por normas que, apesar de juridicamente válidas, careciam de realidade existencial, passa a ser *normativa*, com normas efetivamente observadas e, quando não cumpridas, com consequências jurídicas sérias, inclusive em âmbito político.[38]

A política fiscal macroeconômica aliada ao ambiente democrático cada vez mais amadurecido mudaram a faceta do Direito Financeiro brasileiro e este passou a necessitar de postulados interpretativos mais contemporâneos e plurais do que aqueles herdados da ciência das finanças.[39]

Em outras palavras, a análise da trajetória de dependência do direito constitucional financeiro brasileiro pressupõe revisitar certos fatos econômicos e políticos, por meio de novos postulados interpretativos. A evolução do constitucionalismo em perspectiva histórica, entretanto, demonstra que a competição prevalece, porque há grupos de interesse que sentem prazer no jogo em si, independentemente das consequências sociais, econômicas e políticas.

A ingênua democracia brasileira da Nova República, recuperando-se de duas décadas de ditadura, viu o jogo político dos grupos de interesse influenciar os rumos da efetividade da Constituição Financeira. Os ciclos político-eleitorais democráticos

---

[36] SOUZA, Celina. Condicionantes políticos e institucionais do orçamento federal. *In:* REZENDE, F.; CUNHA, A. (Ed.). *A reforma esquecida II:* obstáculos e caminhos para a reforma do sistema orçamentário. Rio de Janeiro: FGV, 2014. p. 211.

[37] José Maurício Conti elenca "[u]ma conjuntura de fatores que se somaram na década de 90 colaborou para a introdução e desenvolvimento da cultura de gestão fiscal responsável no Brasil. O início da modernização da administração pública, com a implantação de técnicas gerenciais profissionais, a queda dos índices de inflação após a implantação do Plano Real, a necessidade de redução do déficit público, a intensificação da atuação do sistema de controle externo, o aperfeiçoamento dos sistemas de controle interno e a adoção de leis mais rígidas sobre finanças públicas podem ser considerados os principais componentes desse quadro que levou à situação atual, tornando a responsabilidade fiscal um princípio norteador da administração pública" (CONTI, José Mauricio. Planejamento e responsabilidade fiscal. *In:* SCAFF, F. F.; CONTI, J. M. (Ed.). *Lei de Responsabilidade Fiscal.* 10 anos de vigência – Questões atuais. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 39-40).

[38] *"La función primaria de la constitución nominal es educativa; su objetivo es, en un futuro más o menos lejano, convertirse en una constitución normativa y determinar la dinámica del proceso del podr en lugar de estar sometida a ella."* (LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. Traducción por Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1979. p. 218)

[39] É o que Heleno Torres chama de "teoria da constituição financeira", que, a par de ser uma conquista garantista do indivíduo, impõe deveres dogmáticos. "Modificaram-se os valores e os objetivos a serem atingidos. Diante dessa mudança de paradigmas, deve-se não apenas recuperar o papel do direito financeiro na atualidade como aprimorar os conceitos preestabelecidos." (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro:* teoria da constituição financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 74-75)

traziam esperança e decepção. Nos momentos mais agudos de instabilidade política, as instituições do Estado Democrático de Direito foram fundamentais no processo de implementação da Constituição de 1988. Hoje, mais do que nunca, são fundamentais na luta constante de consolidação da sociedade democrática brasileira.

2. A República Nova em perspectiva: economia e política como anfitriãs de Plauto da Constituição financeira

Mais de duas décadas de ditadura mudaram a *expectativa constitucional* brasileira. A demanda institucional pela democracia política se traduziu na necessidade de superação do autoritarismo, em grande medida por intermédio da consagração de direitos e garantias individuais. Ao lado de um elenco generoso de direitos fundamentais, o novo constitucionalismo republicano, federalista e democrata brasileiro elevou a previsão abstrata do direito constitucional financeiro.

A Constituição Financeira foi forjada como um verdadeiro sistema constitucional estrutural. A disciplina constitucional da atividade financeira do Estado experimentou, então, uma sensível virada de importância. O sistema constitucional financeiro passou a ser protagonista de planos econômicos que sucessivamente se baseiam na força normativa constitucional para buscar a sustentabilidade das finanças públicas.

A eficácia política e social do direito constitucional financeiro, porém, lamentavelmente não foi contemporânea à promulgação da nova Carta. Pelo contrário, decorreu de um processo árduo de amadurecimento das instituições, dos ciclos político-eleitorais democráticos e, sobretudo, da condução macroeconômica do país.

Diante do feixe de significados plurais da nova Carta, o clamor político do momento histórico de superação do estado autoritário[40] foi traduzido em vasta literatura jurídica sobre a efetividade das normas constitucionais, em especial no que refere aos direitos e garantias fundamentais.

A influência da onda ditatorial no desenvolvimento de novas ideias no constitucionalismo latino-americano, na visão de Roberto Gargarella, foi inegável, principalmente na tentativa de reparação das consequências precedentes. O constitucionalismo brasileiro pós-ditadura, assim como o constitucionalismo chileno, boliviano, colombiano, argentino, costarriquenho e salvadorenho, por exemplo, foram uma reação ao legado do constitucionalismo autoritário sancionado por governos ditatoriais.[41] Por essa razão, o impacto direto da ditadura foi um texto que mudou profundamente a organização, a abrangência e a proteção dos direitos humanos.[42]

---

[40] "Quando, após tantos anos de lutas e sacrifícios, promulgamos o estatuto do homem, da liberdade e da democracia, bradamos por imposição de sua honra: temos ódio à ditadura. Ódio e nojo. Amaldiçoamos a tirania onde quer que ela desgrace homens e nações, principalmente na América Latina." (Trecho da transcrição oficial do discurso do Deputado Constituinte Ulysses Guimarães, na sessão de 5 de outubro de 1988. *Diário da Assembleia Nacional Constituinte*. 5 out. 1988. p. 14381)

[41] Cf. GARGARELLA, Roberto. *Latin American Constitutionalism, 1810-2010:* the engine room of the Constitution. Oxford/New York: Oxford University Press, 2013. p. 149-151.

[42] Indiretamente, porém, Gargarella aponta como resquício da ditadura, especialmente no constitucionalismo brasileiro e chileno, a manutenção de um sistema hiperpresidencialista, com grande concentração de poder,

O rol de direitos fundamentais positivados abstratamente, inclusive e principalmente os direitos sociais, tornou-se amplo, exigente e sofisticado. A busca da liberdade igual, na releitura de Fernando Facury Scaff, promove das liberdades reais ou substantivas de Amartya Kumar Sen, inverte os pressupostos da igualdade e da liberdade perante o rol de direitos fundamentais positivados no *ambiente constitucional* social. Só quando houver isonomia, com o gozo efetivo dos direitos fundamentais, haverá liberdade efetiva.[43]

O alcance da liberdade igual, como diminuição das desigualdades sociais, entretanto, mostrou-se paradoxalmente mais difícil. As *expectativas constitucionais* criadas após a superação da ditadura e o largo sistema de direitos fundamentais abstratos tornou o fracasso da sua consolidação social mais agudo. Diante das legítimas *expectativas constitucionais*, o rol de direitos fundamentais se tornou terreno fértil para o populismo político e para o que Gargarella denomina de *populismo moral*, ou seja, a subordinação dos direitos à vontade popular, como uma espécie de justificativa moral cega, que se mostra superior, inclusive quando o atendimento desmedido de pretensões se coloca de encontro aos interesses fundamentais da própria população.[44]

As *expectativas constitucionais* e a demora na eficácia social da Constituição Financeira impediram, portanto, a percepção imediata de que entre a festiva previsão abstrata constitucional e a árida implantação social dos direitos havia custos financeiros concretos. Esse descasamento temporal atrasou a eficácia social das normas da Constituição Financeira e, por via de consequência, afetou o avanço metodológico do direito financeiro na superação de uma visão instrumentalista clássica.

A literatura do direito financeiro se limitava a seguir bases hermenêuticas inerciais, com distinção e sofisticação científicas calcadas em referencial teórico passado.

Autores contemporâneos reconhecem esta demora evolutiva da disciplina.[45] A construção de uma teoria do direito financeiro, proporcional ao protagonismo

---

capaz de causar sucessivas instabilidades institucionais, na medida em que qualquer mudança de atitude da população perante o presidente, ou queda de popularidade, possam ser motivo para profundas crises no sistema político. Idem, p. 150. No mesmo sentido, ver: NINO, Carlos Santiago. *Fundamentos de derecho constitucional:* análisis filosófico, jurídico y politológico de la práctica constitucional. Buenos Aires: Astrea, 2013. p. 504-506/521-522. Voltaremos ao tema na revisão da doutrina pura da separação dos poderes, notadamente na seção 3.4.1.2, *infra*.

[43] "Aqui se insere a liberdade igual, ou seja, uma liberdade para todos. Propõe-se uma mudança de foco em face da teoria de Sen. Em vez de se chegar à isonomia através das liberdades, só quando houver isonomia é que haverá liberdade – isso não foi dito por Sen. Ele parte das liberdades e centra suas atenções nesse âmbito dos direitos fundamentais. [...] para que haja liberdade igual é necessário que os indivíduos tenham assegurado em concreto a oportunidade de efetivo gozo dos direitos fundamentais." (SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual*. Ensaio sobre direito financeiro, República e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 179-180)

[44] CROXATTO, Guido. *Los fundamentos legales de la desigualdad*. El constitucionalismo en América (1776-1860). Madrid/Buenos Aires: Siglo XXI, p. 28.

[45] Régis Fernandes de Oliveira reconhece a necessidade de uma metodologia contemporânea, em que é necessário "traçar o regime constitucional do direito financeiro" e, para isso, "é importante identificar as normas que lhe são próprias, criando um regime jurídico autônomo" (*Curso de direito financeiro*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 176-177). No mesmo sentido, ver: TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro:* teoria da constituição financeira. Cit., p. 26-27; e ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. XXIII.

constitucional da matéria, ficou redundante, diante de um objeto normativo carente de eficácia social. O direito financeiro ficou adstrito à repetição de "autores da 'ciência das finanças'",[46] enquanto o novo paradigma constitucional exigia mais.

Muito por conta dos rigores ideológicos herdados da ditadura militar, em um campo científico-jurídico, influenciado sobremaneira pela condução da política macroeconômica, notadamente da política fiscal, a literatura da Constituição Financeira se ateve a concepções aquém do desenvolvimento constitucional promovido no período pós-abertura.

Em paralelo, a política econômica, na neófita democracia brasileira, demorou a encontrar o seu rumo. Perdida entre conduções macroeconômica ineficientes, os choques externos negativos surgiam em sequência. A segunda crise do petróleo de 1979, a recessão mundial de 1980 a 1982 e o colapso do crédito bancário internacional para países em desenvolvimento só eram até então comparáveis em magnitude à crise de 1930.[47] Era um vale profundo que se inaugurava na década de 1980, após o chamado milagre econômico da primeira metade da década anterior.[48]

A *instabilidade macroeconômica* revelou-se intensamente na queda do Produto Interno Bruto e nas taxas de inflação sem precedentes. Fomentadas pela inconsistência do modelo de endividamento aprofundado no Governo Geisel, dependente do binômio investimento estatal e financiamento externo,[49] a crise da dívida pública e as constantes moratórias encerraram definitivamente o ciclo da década anterior. A poupança externa diminui com a baixa captação de capitais internacionais e a capacidade de investimento nacional reflui.

Nesse cenário macroeconômico, coube à *instabilidade fiscal* papel de relevo. A queda da carga tributária bruta e o aumento dos elevados custos fiscais de uma máquina pública ineficiente[50] impactaram o endividamento público. Como resultado, a pobreza e a desigualdade atingiram níveis críticos.[51]

---

[46] Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro:* teoria da constituição financeira. Cit., p. 26.

[47] Cf. CARNEIRO, Dionísio Dias; BACHA, Edmar. Programas de estabilização em países em desenvolvimento: antigas verdades e novos elementos. *In:* BACHA, Edmar. *Belíndia 2.0.* Fábulas e ensaios sobre o país dos contrastes. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012. p. 79.

[48] Em verdade, o chamado milagre econômico ocorreu de fato ao longo do Governo Médici (1970-1973), com uma meta de crescimento acelerado de mais de 10% ao ano. O projeto "Brasil Grande Potência" e o modelo agrícola-exportador de Delfim Netto foram impulsionados por dois fatores, em especial: (i) as reformas promovidas no Governo Castelo Branco, por Roberto Campos e Otávio Bulhões; (ii) as condições internacionais extremamente favoráveis. Por todos, ver: BONELLI, Regis; MALAN, Pedro Sampaio. Os limites do possível: notas sobre balanço de pagamentos e indústria nos anos 70. *Pesquisa e Planejamento Econômico.* Rio de Janeiro: Ipea, v. 6, nº 2, p. 353-406, 1976.

[49] Cf. WERNECK, Rogério Furquim L. Poupança estatal, dívida externa e crise financeira do setor público. *Pesquisa e Planejamento Econômico.* Rio de Janeiro: Ipea, v. 16, nº 3, p. 551, 1986.

[50] Cf. VARSANO, Ricardo. *De ônus a bônus:* política governamental e reformas fiscais na transformação do Estado brasileiro. Ipea, 1996. Capítulo 11.

[51] Cf. HOFFMANN, Rodolfo. Desigualdade e pobreza no Brasil no período 1979-90. *Economia e sociedade.* Campinas: Unicamp, nº 11, p. 199-221, 1998.

A confiança nas instituições era mínima. A fuga de capitais para o exterior[52] corroía a poupança interna e a insegurança era a tônica entre os investidores. Eram os reflexos financeiros da *instabilidade institucional*.

A conjuntura econômica e social da Nova República sofria as consequências da desestabilização econômica do final da ditadura militar e do largo endividamento externo para a manutenção dos investimentos estatais durante o regime. A capacidade de investimento nacional viciou-se no capital externo. Os recursos, no entanto, não fluem quando se mais precisa. Fluem para onde há mais retorno.[53]

O Brasil não apresentava, naquele momento, condições para a migração keynesiana de capitais privados de países desenvolvidos, procurando oportunidades em países em desenvolvimento pelo alto retorno em face da escassez. Capitais privados buscam melhores oportunidades. E estas não estavam no Brasil. Desorganizado e absorvido pela instabilidade macroeconômica, fiscal e institucional, o país do início da Nova República não era uma opção de investimento atraente.

O espaço para o crescimento da dívida pública é limitado pelo Produto Interno Bruto, justamente para não aumentar a relação dívida/PIB. O crescimento do PIB, por sua vez, dependia do capital externo que não fluía mais. Era preciso, então, diminuir o déficit público para atração de capitais. A inflação, por sua vez, retroalimentava-se do próprio déficit, através da emissão monetária necessária para o seu financiamento. Estava tudo interligado e apontava para o problema estrutural básico: o desequilíbrio fiscal estrutural. Mas faltavam "regras estáveis e confiáveis no jogo econômico".[54]

A isso tudo se alinham a *instabilidade* política, com um *impeachment* do primeiro presidente eleito pós-democratização, a crise dos entes subnacionais e uma experiência nova para gerações de brasileiros, cuja ditadura era o único horizonte conhecido: os ciclos políticos-econômicos, em que o comportamento do *homo politicus*[55] é guiado por uma primordial preocupação com o que Peter Häberle chama de controle "não técnico" de sua atuação.[56] Em outras palavras, na democracia da Nova República, a manipulação da escolha eleitoral passa a ser determinante na relação entre economia e política.

---

[52] De 1981 a 1987, segundo dados da *International Financial Statistics* do Fundo Monetário Internacional, os depósitos bancários no exterior de recursos oriundos do Brasil saltaram da quantia nominal de U$ 3,5 bilhões para U$ 11,8 bilhões. Houve um aumento de mais de 70%, em menos de 10 anos. Cf. DORNBRUSCH, Rudiger. Fugas de capitais: questões políticas e de mensuração. *Revista Brasileira de Economia.* Rio de Janeiro: FGV, v. 43, nº 2, p. 184, 1989.

[53] Cf. SIMONSEN, Mario Henrique. Poupança e o crescimento econômico: o caso brasileiro. *In:* BERGSTEIN, Fred *et al*. *O Brasil e a nova ordem internacional*. Rio de Janeiro: Expressão e Cultura/FGV, 1991. p. 5.

[54] SIMONSEN, Mario Henrique. Poupança e o crescimento econômico: o caso brasileiro. Cit., p. 7.

[55] Sobre o tema, vide o trabalho precursor de Anthony Downs em que o autor, como base na concepção aristotélica, define o *homo politicus* como o eleitor médio, dotado de comportamento racional, focado na escolha do seu representante. (An economic theory of political action in a democracy. *Journal of Political Economy*, v. 65, nº 2, p. 135-150, 1957)

[56] Cf. HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional:* a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Imprenta: Porto Alegre: Fabris, 2002. p. 34, nota de rodapé nº 39.

Nesse complexo cenário econômico e político,[57] a Constituição Financeira foi recepcionada por um anfitrião de Plauto.[58] O jogo econômico, anfitrião cortês, mostrou-se aberto, cônscio da importância de suas normas para a estabilidade macroeconômica. Era, porém, um sósia. O real anfitrião, o jogo político, preocupado com o poder,[59] evitou a eficácia social de suas normas em prol da manipulação oportunista dos ciclos políticos-eleitorais.

3. A Constituição Financeira entre a Política Fiscal e os ciclos políticos oportunistas

A valoração jurídica do gasto público foi, talvez, ao lado dos direitos e garantias fundamentais, o ramo que sofreu a maior evolução com a gradativa efetividade normativa do direito constitucional brasileiro. Antes relegado ao plano instrumental formal, a importância do gasto público invadiu a estrutura econômica brasileira e entrou para o léxico político,[60] carregando consigo múltiplas expectativas da sociedade.[61]

O *consenso democrático*[62] em torno do discurso da sustentabilidade fiscal, que tem início na década de 1990, atravessa governos de matrizes ideológicas distintas, difundido em discursos acadêmicos, mídia diária e discussões populares. Antes, a população queria saber o quanto o Erário exigiria de tributos. Hoje, os questionamentos são amplos. Indaga-se também em que o recurso é gasto, o quanto é gasto e quais as consequências.

Diante dessas mudanças estruturais, a política fiscal, principalmente o gasto público e seu impacto na sustentabilidade financeira, está hoje no centro do discurso

---

[57] Sobre a dicotomia política e economia na primeira década da Nova República, ver o excelente ensaio de: VILLELA, Renato. Crise e ajuste fiscal nos anos 80: um problema de política econômica ou de economia política? *Perspectivas da Economia Brasileira – 1992.* Brasília: Ipea, 1991. Capítulo 2.

[58] Referência à tragicomédia o "Anfitrião" de Plauto. O general tebano Anfitrião parte para a guerra. Aproveitando a sua ausência, o deus Júpiter, encantado por sua esposa Alcmena, traveste-se na figura do general ausente e o deus Mercúrio, com o intuito de ajudar Júpiter, encarna a figura de Sósia, escravo do general Anfitrião. Júpiter acaba tendo um filho com Alcmena antes do retorno do general da guerra: o semideus Hércules, que viria a ser um dos mais importantes personagens da guerra de Tróia. Cf. PLAUTO. *Anfitrião*. Tradução e notas Lilian Nunes da Costa. Campinas-SP: Mercado de Letras, 2013.

[59] Na feliz definição de William Nordhaus: "*The theory of the political business cycle, which analyzes the interaction of political and economic systems, arose from the obvious facts of life that* voters care about the economy while politicians care about power". (Alternative approaches to the political business cycle. *The Brookings Papers on Economic Activity*, nº 2, p. 1, 1989 – grifos nossos)

[60] Cf. DI GIOVANNI, Geraldo; NOGUEIRA, Marco Aurélio (Org.). *Dicionário de políticas públicas*. 3ª ed. São Paulo: UNESP, 2018. p. 15.

[61] Régis Fernandes de Oliveira captura a superação do formalismo, em prol da função social do gasto público: "Ao se falar em gasto público, as primeiras observações dirigem-se à estrutura orçamentária, à disponibilidade financeira, às necessidades públicas e ao equilíbrio do orçamento. A análise limita-se, assim, à forma de ação do Estado, sem qualquer preocupação com a população." (*Gastos públicos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 14)

[62] Consenso aqui é usado no sentido democrático, na acepção que Bobbio, remetendo a Rousseau, chama de consenso participativo derivado da ideia republicana. Trata-se de consenso político alcançado pelas vias democráticas (Cf. *Diário de um século:* autobiografia. Tradução Daniela Beccaccia Versiani. Rio de Janeiro: Campus, 1998. p. 323). Não confundir com a acepção do filósofo marxista Antonio Gramsci, para quem consenso deriva de um processo de coerção da classe dominante. Cf. GRAMSCI, Antonio. *Quaderni del Carcere*. Torino: Nuova Universale Einaudi, 1975. p. 763-764.

político. As campanhas eleitorais majoritárias, com aumento gradual dos entes periféricos para o ente central, a tem como etapa importante da estratégia política. O eleitor pós-Plano Real tem uma consciência maior do que ela significa e da sua importância a médio e longo prazos. Os ciclos políticos-eleitorais com a expectativa de reeleição passaram a "influir positivamente em aspectos da política fiscal dos entes".[63] Mas nem sempre foi assim.

Exatamente no campo político-eleitoral, seu uso foi desvirtuado pelo jogo político. Entre os interesses do *homo politicus* e a percepção limitada do eleitor, a manipulação episódica da política fiscal se tornou uma importante estratégia política no início da Nova República.

Incipiente em uma democracia nova como a brasileira, o modelo de interação entre os candidatos e os eleitores refletia o *comportamento oportunista* dos *policymakers*, tendo como pano de fundo a *racionalidade limitada,* ou até mesmo *orgânica,* do *homo politicus* acerca das projeções futuras negativas de custos fiscais populistas em período eleitoral.

Herbert Simon, economista e grande estudioso da psicologia cognitiva, foi o precursor da definição dos graus de limitação da racionalidade humana na maximização das decisões racionais, em contraposição ao argumento então tradicional da racionalidade ilimitada ou substantiva. Para Simon, fatores como a educação, a influência social e o custo da informação influenciam na escolha do indivíduo.[64]

Um dos ícones da Nova Economia Institucional, Oliver Williamson, partindo da premissa da limitação da racionalidade de Simon, distingue três níveis de racionalidade. O primeiro nível se daria com a *racionalidade completa*. O segundo corresponderia exatamente à *racionalidade limitada* de Simon. O terceiro nível, por sua vez, seria a *racionalidade orgânica* ou o grau mais fraco de racionalidade. A racionalidade orgânica, inclusive, chega a ser tão prejudicial que até mesmo a ignorância pode ser mais eficiente na tomada de decisões.[65]

Por outro lado, segundo Williamson, os níveis de comportamento humano baseado no interesse próprio são inversamente proporcionais ao grau de racionalidade. Há dois níveis: o mais forte deles é o *oportunismo*, isto é, o comportamento individual guiado pela astúcia, com a divulgação estratégica de informações assimétricas para vantagens e ganhos individuais entre indivíduos de racionalidade limitada ou, principalmente, de racionalidade orgânica.[66]

---

[63] Cf. MARCINIUK, Fernanda L; BUGARIN, Maurício S. A influência da reeleição nas políticas fiscais subnacionais. *Revista Brasileira de Economia*, v. 73, nº 2, p. 206, 2019.
[64] Cf. SIMON, Herbert A. A Behavioral Model of Rational Choice. *The Quarterly Journal of Economics*, v. 69, nº 1, p. 99-118, 1955.
[65] Cf. WILLIAMSON, Oliver E. *The economic institutions of capitalism:* firms, markets, relational contracting. New York: Free Press, 1985. p. 15.
[66] *"Opportunism is an effort to realize individual gains through a lack of candor or honesty in transactions. It can take either of two forms. The most commonly recognized is the strategic disclosure of asymmetrically distributed information by (at least some) individuals to their advantage."* (WILLIAMSON, Oliver E. Markets and Hierarchies: Some Elementary Considerations. *The American economic review*, v. 63, nº 2, p. 317, 1973)

Tanto o comportamento oportunista quanto a racionalidade limitada ou orgânica encontraram terreno fértil nos ciclos políticos-eleitorais. Juntando os conceitos de Simon e Williamson, outro grande expoente da Nova Economia Institucional, William Nordhaus, estudou os ciclos políticos-eleitorais através do grau de racionalidade do eleitor e, em contrapartida, do grau de astúcia do *homo politicus*.

Serão ciclos políticos do tipo *oportunista*, portanto, quando o *homo politicus* promover estímulos fiscais indevidos na condução econômica em períodos eleitorais, com fins únicos de manipulação da probabilidade de sucesso individual.

Logo após as eleições, em geral, há uma luta do ego, *político-eleito*, para mitigar os efeitos deletérios da manipulação fiscal do *alter ego*, *político-candidato*, no cenário macroeconômico. Externalidades negativas como o alto efeito inflacionário e os níveis significativos de desemprego são resultantes comuns dessa competição de egos e *alter* egos na manipulação episódico-eleitoral. Sucede-se, não raro, uma recessão econômica de período de duração razoável. Este modelo que pressupõe a irracionalidade do eleitor é chamado de *ciclo político oportunista tradicional*.[67]

Os ciclos políticos oportunistas no Brasil democrático revelaram-se, portanto, em razão direta aos ciclos eleitorais, sem barreiras normativas eficazes que os impedissem. Os *policymakers* passaram a estimular gastos ou adotar políticas de austeridade de acordo com o calendário eleitoral, no que se convencionou chamar de *political budget cycle* ou ciclos políticos orçamentários. Por meio desse artifício, eleitores racionais são induzidos a erro de pessoa por disporem de informações assimétricas e imperfeitas sobre os agentes políticos. Julgam apenas os gastos e seus proveitos imediatos, contemporâneos à eleição.[68]

Nesse conflito entre política e economia, em torno da manipulação da racionalidade limitada ou orgânica do eleitor através de comportamentos oportunistas, o direito financeiro brasileiro, a despeito de toda a deferência que recebeu da Carta de 1988, ficou ao largo. Não dispunha de ferramental teórico[69] e normativo infraconstitucional para evitar o aparelhamento da política fiscal com finalidade político-populista. O jogo político não abria espaços para a regulamentação do direito constitucional financeiro.

A manipulação eleitoral exagerada da política fiscal, no entanto, gerou reflexos na própria percepção do eleitor sobre a condução da política macroeconômica em

[67] Cf. NORDHAUS, William Dawbney. The Political Business Cycle. *The Review of Economic Studies*, v. 42, nº 2, p. 169-190, 1975.

[68] Cf. ROGOFF, Kenneth Saul. Equilibrium political budget cycles. *National Bureau of Economic Research*, Cambridge, nov. 1987. p. 1-35 (Working Paper nº 2428); DRAZEN, Allan; BRENDER, Adi. How do budget deficits and economic growth affect reelection prospects? Evidence from a large cross-section of countries. *National Bureau of Economic Research*, Working Paper, Cambridge, nº 11862. p. 1-33, dez. 2005; e DRAZEN, Allan. The political business cycle after 25 years. University of Maryland, Hebrew University of Jerusalem. *NBER macroeconomics annual*, v. 15, p. 75-137, 2000.

[69] Este instrumental teórico decorrente da interação entre economia, ciência política, finanças públicas e direito já estava em processo de maturação avançado na academia norte-americana. Os trabalhos de Nordhaus e Williamson, inclusive, foram laureados com o prêmio Nobel de economia.

governos sucessivos. A recessão que sucedia à bonança dos gastos pré-eleitorais minava parte da *ingenuidade* do eleitor.[70]

A *teoria das expectativas racionais* aplicada em cima do modelo de Nordthaus explica esta mudança de percepção do eleitor. O ciclo político oportunista eleitoral pressupõe gastos que serão seguidos de recessão após o período eleitoral, em um círculo constante que acaba por mitigar a *ingenuidade* do eleitor que antes dispunha de informações assimétricas ou imperfeitas. A esse modelo, deu-se o nome de *ciclo político oportunista racional* ou modelo de Rogoff e Sibert.[71]

A superação da *ingenuidade* pressupõe o aumento da racionalidade na percepção macroeconômica. Sob essa perspectiva, a escolha dos agentes políticos se torna mais consciente.[72]

No Brasil da Nova República, especificamente, a aversão social em conviver com os custos da ineficiência da máquina estatal, agravada por sucessivas crises fiscais, em especial ao longo da década de 1990,[73] elevaram a percepção da sociedade em relação à função estabilizadora macroeconômica. O papel da política fiscal passa a ser relevante a partir de anseios sociais e políticos.[74] E, portanto, passa a ser relevante para o direito.

Esse fenômeno fica mais evidente quando se contextualiza a evolução do endividamento dos entes subnacionais com a paralela evolução normativo-teórica do direito financeiro, na busca de equilíbrio fiscal dos estados e municípios, contra seus ciclos políticos oportunistas.

---

[70] O comportamento do eleitor brasileiro diante dos ciclos políticos-eleitorais é tema de importante estudo do professor da Escola de Economia da FGV/SP, Marcos Yamada Nakaguma, que, inclusive, se notabilizou por ser uma autoridade deste tema no Brasil, e do Professor da Universidade de São Paulo, Siegfried Bender: Ciclos políticos e resultados eleitorais: um estudo sobre o comportamento do eleitor brasileiro. *Revista Brasileira de Economia*, v. 64, nº 1, p. 3-24, jan./mar. 2010.

[71] A referência é sobre o modelo desenvolvido pelo Professor de Economia da Universidade de Harvard, Kenneth Saul Rogoff, e da Professora de Economia da *Birkbeck University of London*, Anne Sibert. Cf. Elections and macroeconomic policy cycles. *The Review of Economic Studies*, v. 55, nº 1, p. 1-16, 1988.

[72] Sobre a influência direta dos ciclos políticos na condução dos investimentos públicos municipais no período pós-democratização, vide o excelente ensaio empírico do Professor da FEA-RP/USP: SAKURAI, Sérgio Naruhiko. Ciclos políticos nas funções orçamentárias dos municípios brasileiros: uma análise para o período 1990-2005 via dados em painel. *Estudos Econômicos.* São Paulo, v. 39, nº 1, jan./mar. 2009; e o estudo dos professores, da *Columbia University,* Marcos Yamada Nakaguma e, da Universidade de São Paulo, Siegfried Bender: Ciclos políticos e resultados eleitorais: um estudo sobre o comportamento do eleitor brasileiro. Cit., p. 3-24.

[73] Sobre a relação entre crise fiscal e a ineficiência estatal na década de 90, por todos, vide: ALÉM, Ana Cláudia; GIAMBIAGI, Fábio. O ajuste do governo central: além das reformas. *In:* GIAMBIAGI, Fábio; MOREIRA, Maurício Mesquita (Orgs.). *A economia brasileira nos anos 90.* Rio de Janeiro: BNDES, 1999. p. 85-110.

[74] James Tobin trata da relação entre estabilidade macroeconômica e sua relação com a política, mediante sua experiência acadêmica na Universidade de Yale e como *advisor* de vários presidentes, com ironia de causa: "*The story of macroeconomic and fiscal developments over the last forty years is an amalgam of economic theory, politics, and ideology. I admit to being both a Keynesian and a neoclassical economist and both a liberal and a conservative in public policy. I was an adviser to President Kennedy, and an informal consultant to other Democratic candidates. Win or lose, my advice was very often not taken.*" (TOBIN, James. Fiscal policy: its macroeconomics in perspective. *Cowles Foundation Discussion Paper*, nº 1301. p. 2, maio 2001)

4. A trajetória pendular do endividamento subnacional na lógica fiscal invertida brasileira

O crescimento da economia brasileira, do século XIX até o ano de 1980, considerando o PIB *per capta* calculado com base na paridade de poder de compra, foi expressivo. A distribuição de renda, no entanto, seguiu caminho inverso.[75] A disparidade muito acentuada no nível de renda, "tanto entre diferentes grupos socioeconômicos como entre as regiões brasileiras"[76] acentuou-se, ferindo "o sentido de equidade ou justiça social".[77]

Os trabalhos que descrevem o crescimento notável da economia brasileira são baseados em estudo comparativo de Angus Maddison.[78] Limitado a selecionados países desenvolvidos e em desenvolvimento, de fato, percebe-se uma participação do PIB brasileiro, no período compreendido entre o Brasil Império até o ano de 1980, com as maiores taxas de crescimento do mundo.[79]

Mas cabe uma advertência metodológica. Maddison, para calcular o crescimento econômico leva em conta a teoria da paridade do poder de compra (*purchasing power parity* ou PPP).[80] Com base em formulação matemática desenvolvida por Gustav Cassel, que considera a Lei do Preço Único (LPU), "a paridade real entre dois países é representada por este coeficiente entre o poder de compra da moeda em cada um dos dois países".[81]

A partir da década de 1990, entretanto, ao lado do crescimento medido pelo Produto Interno Bruto (PIB), o desenvolvimento dos países passou a considerar um modelo de medida tríplice: (i) riqueza; (ii) educação; e (iii) expectativa média de

[75] Os estudos referências sobre a desigualdade de renda no período do "milagre econômico" foram três. Os dois primeiros, de Albert Fishlow (Brazilian size distribution of income. *The American Economic Review*, v. 62, nº 1/2, p. 391-402, 1972) e de Rodolfo Hoffmann e João Carlos Duarte (A distribuição da renda no Brasil. *Revista de Administração de Empresas*. Rio de Janeiro: FGV, v. 12, nº 2, p. 46-66, 1972), concluíam pela concentração de rendas e refletiam pesada crítica sobre o modelo econômico adotado, principalmente em relação à política macroeconômica do governo e a instabilidade institucional totalitária. O terceiro, de Carlos Geraldo Langoni, foi importante para fixar consenso sobre o aumento da concentração de renda no período. Causou polêmica, entretanto, ao concluir que houve melhora no bem-estar social, por conta do aumento da demanda por mão de obra mais qualificada sem o que houvesse oferta suficiente. Cf. LANGONI, Carlos Geraldo. *Distribuição da renda e desenvolvimento econômico do Brasil*. 3ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 2005. Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza, em estudo recente e festejado, utilizando metodologia de Thomas Piketti, com informações colhidas das declarações de imposto de renda, e analisando o período de 1926 a 2013, chega a conclusões em linha com os dois primeiros estudos, reacendendo a polêmica. Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. *A desigualdade vista do topo:* a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. Tese (Doutorado em Ciências Sociais) – Universidade de Brasília, Departamento de Sociologia, Brasília, 2016.

[76] Cf. VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. *Fundamentos de economia*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 108.

[77] *Idem*, *ibidem*.

[78] Cf. MADDISON, Angus. A comparison of levels of GDP per capita in developed and developing countries, 1700-1980. *Journal of Economic History*, nº 43, p. 27-42, 1983.

[79] Para ver as diferentes vertentes da história do desenvolvimento econômico mundial, ver: VILLELA, André. O desenvolvimento em perspectiva histórica. In: FERREIRA, Pedro Cavalcanti *et al. Desenvolvimento econômico:* uma perspectiva brasileira. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

[80] Um exemplo do desenvolvimento dessa teoria foi o popular índice *Big Mac* da revista *The Economist*.

[81] Cf. CASSEL, Gustav. Abnormal deviations in international exchanges. *The Economic Journal*, v. 28, nº 112. p. 413-415, dez. 1918.

vida. O modelo de Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), que marcou a Teoria do Desenvolvimento Humano do economista paquistanês Mahbud Ul Haq e do seu colaborador, o indiano, Amartya Kumar Sen, rendeu aos dois o prêmio Nobel de economia de 1998.[82]

Nota-se, entretanto, que, considerando ambos os critérios, mesmo em período de crescimento da economia e de grande endividamento dos entes subnacionais,[83] houve um cenário crônico de desigualdade de renda no país, em âmbito nacional certamente, mas muito agudo nas diferenças regionais.[84]

A evolução econômica do Estado brasileiro *per si* não foi capaz de dirimir a desigualdade entre os entes federativos,[85] quer considerando o crescimento do PIB, quer considerando o IDH. Na visão de Celso Furtado, no Brasil, o problema do federalismo não se limita a choques culturais, étnicos ou religiosos. A luta está ligada "às aspirações de desenvolvimento econômico regional".[86]

A década de 1980, por sua vez, começa com uma das mais graves crises da história do desenvolvimento capitalista brasileiro.[87] A Constituição de 1988 foi fruto de um notável processo democrático de ruptura da conjuntura política totalitária. Seus primeiros passos, porém, foram dados no meio do caos macroeconômico.

Em um contexto de estagnação econômica severa que perdurou por toda a chamada "década perdida", na seara de problemas a serem enfrentados pela política fiscal brasileira, ganhou relevo o endividamento dos entes subnacionais,[88] decorrente,

---

[82] É o que Régis Fernandes de Oliveira, baseado na ilusão objetiva de Amartya Sen, no instinto desejante de Freud e na repressão dos desejos de Spinoza denomina "orçamento e felicidade" (Cf. *Gastos públicos*. Cit., p. 16, 25-28, 35-36, 113-123).

[83] Durante a década de 1970 houve um expressivo crescimento da dívida externa dos Estados. Como afirma Ana Ozorio de Almeida, "[e]sse processo pode ser compreendido sob dois aspectos. O primeiro se refere às transformações no mercado financeiro internacional [...]. O acesso da economia brasileira a recursos externos, regulamentado pela Resolução 63/67 e pela Lei nº 4.131/62, entre outras, gerou condições para o surgimento de uma economia do endividamento, sancionada internamente pelas reformas institucionais do início do regime militar. O segundo aspecto é o da inserção do setor público estadual nessa economia de endividamento, a partir da peculiar teia de relações intergovernamentais estabelecida na década de 60." (ALMEIDA, Ana Luiza Ozorio de. *Evolução e crise da dívida pública estadual*. Brasília: IPEA, 1996. Texto para Discussão 448. p. 8-9)

[84] Sobre o tema, para um estudo profundo do contexto histórico da época, ver: GUIMARÃES NETO, Leonardo. *Introdução à formação econômica do nordeste*. Recife: Massangana, 1989.

[85] Gilberto Bercovici, em estudo notável sobre desigualdade regional na perspectiva do direito econômico, ressalta que essa incapacidade denota uma falha no modelo federativo brasileiro, uma vez que o dado essencial para a caracterização de um regime federal é a melhora da "estatalidade", ou seja, do grau de qualificação de cada um dos entes "enquanto centros de poder político autônomo e de sua capacidade de influir na tomada de decisões do Estado como um todo". (*Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 147)

[86] Cf. FURTADO, Celso. A federação por fazer. Quem és tu, Federação? *Revista Rumos – os caminhos do Brasil em debate*. São Paulo: Comissão Nacional para as Comemorações do V Centenário do Descobrimento do Brasil, ano 1, nº 2, p. 329, mar.-abr. 1999, p. 37.

[87] Cf. PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. *A construção política do Brasil:* sociedade, economia e Estado desde a Independência. 2ª ed. São Paulo: Editora 34, 2014. p. 257.

[88] Sobre o tema, recomendamos o ensaio de: BAER, Mônica. *O rumo perdido:* a crise fiscal e financeira do Estado brasileiro. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1993.

em boa medida, da falta de controle local do endividamento público.[89] A hierarquização da política fiscal brasileira na figura do ente central[90] gerou um *incentivo perverso*: "eximia de responsabilidade fiscal os governos subnacionais".[91]

Essa consequência negativa já tinha sido identificada por Fernando Rezende na década de 1980, como "um aparente paradoxo: uma progressiva deterioração da situação financeira simultaneamente com um incremento acentuado na disponibilidade total de recursos à disposição dos Estados".[92]

É uma *lógica fiscal invertida* em movimento pendular: quanto mais recurso o ente central disponibilizava para os entes subnacionais, maior era a necessidade de novos recursos e assim sucessivamente, até que o desajuste setorial aflorava ainda mais o desajuste central, em crise fiscal permanente.

A busca por estabilidade na política fiscal dos entes subnacionais partiu também de uma *lógica invertida*, ou seja, partiu de uma exigência da União. Com a edição de normas federais que regulavam o grau de endividamento dos entes subnacionais, a partir da percepção de que este descontrole fiscal influenciava a estabilidade macroeconômica,[93] iniciou-se a trajetória de dependência normativa que viria a culminar com a atual eficácia social do direito financeiro.

Normas que se alinhavam ao conceito de responsabilidade na gestão fiscal passaram a ser editadas em sequência, no final da década de 1980 e, em especial, ao longo da década de 1990, ainda que com os percalços impostos pelos *ciclos políticos oportunistas* e inicialmente focadas em programas sucessivos de refinanciamento de dívidas.

Passaremos à análise dessas normas sob o referencial temporal dos dois grandes marcos do direito constitucional financeiro brasileiro: a Constituição de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

4.1. Da Constituição de 1988 até a Lei de Responsabilidade Fiscal

Com o impulso da renegociação da dívida externa brasileira, no final de 1989,[94] o processo de refinanciamento da dívida dos entes subnacionais ganha fôlego

---

[89] Após a descentralização promovida pela Constituição de 1988, em todos os anos até 1996, a participação da dívida pública subnacional na Dívida Líquida do Setor Público (DLSP) cresceu significativamente, segundo dados da Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacao es/relatorio-mensal-da-divida-rmd/2020/6. Acesso em: 7 ago. 2020.

[90] Cf. AFONSO, José Roberto; RIBEIRO, Leonardo. Descoordenação fiscal na federação brasileira. *Conjuntura Econômica*, p. 35-36, mar., 2019. Este tema será aprofundado no capítulo 5.

[91] Cf. GIAMBIAGI, Fabio; MORA, Monica. Federalismo e endividamento subnacional: uma discussão sobre a sustentabilidade da dívida estadual. *Revista de Economia Política*, v. 27, nº 3, p. 3, 2007.

[92] Cf. REZENDE, Fernando. Autonomia política e dependência financeira: uma análise das transformações recentes das relações intergovernamentais e seus reflexos sobre a situação financeira dos estados. *Pesquisa e Planejamento Econômico*, v. 12, nº 2, p. 491, ago. 1982.

[93] Sobre esta percepção, ver: BACHA, Edmar Lisboa. O fisco e a inflação: uma interpretação do caso brasileiro. *Revista de Economia Política*, v. 14, nº 1, p. 5-17, 1994.

[94] Danilo Jorge Vieira enumera algumas iniciativas de assunção de dívidas dos Estados por parte da União antes de 1989. O primeiro grande processo de refinanciamento, ocorrido à luz da Constituição de 1988,

às vésperas da posse do primeiro presidente eleito no período pós-ditadura. Um programa em larga escala de resgate financeiro dos entes subnacionais a ser promovido pela União é editado no apagar das luzes do governo José Sarney, a poucos dias da posse de Fernando Collor de Mello.

A Lei nº 7.976, de 27 de dezembro de 1989, dispunha sobre o refinanciamento por parte da União da dívida externa dos entes subnacionais,[95] que havia sido tomada, com garantia da própria União, a partir da década de 1970, diante das dificuldades decorrentes das crises internacionais, notadamente dos dois choques do petróleo de 1973 e 1979.[96]

As condições de refinanciamento e a falta de imposições fiscais mais contundentes transformaram a legislação conjuntural em política de estado. O Brasil iniciava, assim, um ciclo pouco virtuoso do federalismo fiscal, ditado pela política do *bailout*.[97]

Em 1993, após o *impeachment*, portanto, e a partir de intensas negociações iniciadas já em 1990, ou seja, pouco depois da edição normativa do programa anterior, foi editada a Lei nº 8.727, de 5 de novembro.[98] O alcance dessa lei se limitou à dívida mobiliária de Estados e Municípios com a União e instituições financeiras federais,[99]

---

com a inclusão de Estados e Municípios ocorreu com a edição da Lei nº 7.976, de 27 de dezembro de 1989. A título informativo, transcrevemos a enumeração feita pelo autor: "[a] atuação do Governo Federal em relação aos Estados ocorreu da seguinte forma: interposição do Banco do Brasil para fazer frente aos débitos dos Estados (Avisos MF). Além disso, o Banco do Brasil viabilizou créditos para saneamento dos bancos estaduais (Lei nº 7.614/1987). No final da década, possibilitou a consolidação de operações pendentes juntos ao Tesouro Nacional, refinanciando por 20 anos as dívidas referentes aos Avisos MF, às operações ARO e outras (Lei nº 7.976/1989)". (*Finanças públicas e desenvolvimento econômico em Minas Gerais:* as implicações da renegociação da dívida sobre as políticas de fomento estadual. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Economia, Universidade de Campinas, Campinas, 2006)

[95] Por meio do Banco do Brasil houve autorização legislativa para o refinanciamento dos empréstimos concedidos pelo Aviso MF-30 e demais.

[96] Segundo relatório produzido pela Secretaria do Tesouro Nacional sobre a Lei nº 7.976/1989, do valor total disponibilizado pela referida legislação, através do Aviso MF 030, os Estados foram responsáveis por 35% do total, enquanto os Municípios, recém- elevados à categoria de entes federativos pela Carta de 1988, responderam por apenas 8%. O restante ficou a cargo de entidades da administração indireta estadual, com o percentual de 57%, o que já evidenciava o alto custo da máquina pública. Este foi o primeiro grande refinanciamento promovido pelo Governo Federal e envolveu o montante histórico de U$ 9,4 bilhões de dólares. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:28708. Acesso em: 5 ago. 2020.

[97] Jonathan A. Rodden, professor de Ciência Política no *Massachusetts Institute of Technology*, desenvolveu um profundo estudo sobre o modelo de decisão estratégica e reputacional em países federalistas que adotaram a política de *bailout*. Partindo da comparação entre dados obtidos com o modelo de *bailout* adotado pela Alemanha no pós-guerra e no Brasil na década de 1980 e 1990, Rodden construiu o jogo do *bailout*. Os resultados demonstram que, embora não se possa basear a disciplina fiscal em empréstimos privados, o monopólio do empréstimo público traz problemas reputacionais quando o ente central resolve transformar a política de *bailout* em política fiscal permanente, como aconteceu nas últimas duas décadas do século passado e, atualmente, ocorre no Brasil com mais intensidade a partir da crise fiscal de 2014. Cf. RODDEN, Jonathan A. *Hamilton's Paradox:* The Promise and Peril of Fiscal Federalism. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2006. p. 6. A matéria, porém, é polêmica, envolve uma situação histórica de *lock-in* em *path dependence* no federalismo brasileiro.

[98] Alínea *c* do § 2º do art. 1º da Lei nº 8.727/1993.

[99] Um detalhe interessante é que os Estados e Municípios puderam dar como garantia parcelas do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), apesar de a sua utilização como garantia ainda não estar prevista no art. 160 da Constituição, o que só viria a ocorrer em 1993, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 3.

não abrangendo as dívidas "oriundas de repasses ou de refinanciamentos efetuados ao setor privado ou ao setor público se contratados junto à instituição financeira privada".[100] Como parcela significativa da dívida subnacional de então foi tomada junto a instituições privadas, seus efeitos foram aquém do esperado.[101]

Até este ponto, os programas de *bailout* se limitavam ao refinanciamento de dívidas. Não havia a instituição legal de contrapartidas fiscais e a paradoxal *lógica fiscal invertida* continuava em grande escala, com entes sedentos por recursos e a União assumindo o papel isolado do controle fiscal.

O âmbito de limitação, porém, era político. Somente através de dificuldades negociais impostas nos sucessivos pedidos de socorro financeiro, dos chamados "barões da federação",[102] o Governo central conseguia impor algum limite fiscal.[103] Não havia uma cultura normativa de se exigir critérios objetivos de sustentabilidade e transparência fiscais. No vácuo legal, o aspecto político prevalece sobre o aspecto fiscal.

Mesmo o elevado crescimento econômico de 1993 e 1994 e o Plano Real, com seu cenário de inflação baixa, não foram suficientes para impedir a trajetória crescente da dívida dos entes subnacionais. Ao revés, o efeito foi inverso. Como afirma Ana Ozorio de Almeida:

> [...] o êxito do plano de estabilização tornou explícita a fragilidade do padrão de financiamento do gasto público, impossibilitando a corrosão inflacionária dos gastos reais, enquanto as elevadas taxas de juros reais associadas ao controle da inflação contribuíram para a trajetória explosiva assumida pela dívida pública, notadamente a mobiliária.[104]

[100] Cf. alínea *c* do § 2º do art. 1º da Lei nº 8.727/93: "§ 2º O refinanciamento de que trata este artigo não abrangerá as seguintes dívidas: [...] c) oriundas de repasses ou de refinanciamentos efetuados ao setor privado, ou ao setor público se contratados junto a instituição financeira privada".

[101] Cf. GIAMBIAGI, Fabio; MORA, Monica. *Federalismo e endividamento subnacional*: uma discussão sobre a sustentabilidade da dívida estadual. Cit., p. 3.

[102] Na feliz ironia do cientista político Fernando Luiz Abrucio, os governadores tornaram-se, nesse sentido, os "barões da Federação", com forte influência sobre o endividamento nacional até 1994: "Os governadores eram fortes no cenário nacional graças à forte influência exercida sobre os parlamentares federais. Dessa maneira, os governadores conseguiam contrapor-se a qualquer iniciativa presidencial que visasse alterar a ordem federativa vigente, a qual era extremamente favorável às unidades estaduais". (*Os barões da Federação:* os governadores e a redemocratização brasileira. São Paulo: Hucitec/USP, 1998. p. 217)

[103] Esse não é um problema exclusivamente brasileiro. Para um aprofundado estudo da crise dos entes subnacionais norte-americanos e os seguidos programas de *bailouts* promovidos pelo ente central, ver: SCHRAGGER, Richard C. Democracy and Debt. *The Yale Law Journal*, v. 121. p. 860-886, 2012.

[104] Cf. ALMEIDA, Ana Luiza Ozorio de. *Evolução e crise da dívida pública estadual.* Cit., p. 7.

As concessões com pessoal e crescimento vegetativo de folha[105] ocorridas devido ao ciclo político oportunista da época,[106] somadas à ineficiência administrativa, ao montante de dívida subnacional junto a instituições privadas, à antecipação desmedida de receitas tributárias futuras[107] e à rolagem do estoque de títulos públicos[108] – já que novas emissões por Estados e Municípios estavam proibidas pelo art. 5º da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, até 31 de dezembro de 1999 –, elevaram ainda mais a trajetória da dívida dos entes subnacionais.[109]

A continuidade do plano real e da estabilidade inflacionária dependiam, pois, do ajuste fiscal[110] e este dependia do efetivo controle do endividamento dos entes subnacionais.

Diante deste quadro caótico, com a dívida subnacional atingindo o patamar de 16,6% do PIB em 1996,[111] a partir do Voto do Conselho Monetário Nacional nº 162/1995 é lançado o Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal dos Estados, que, logo depois é positivado pela Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997.[112]

Diferentemente dos demais *bailouts*, a concepção deste programa se baseava em pilares de contrapartidas fiscais importantes,[113] para permitir a assunção de dívidas pela União.

---

[105] "[...] vários estados concederam, no segundo semestre de 1994 e no primeiro semestre de 1995, aumentos e vantagens salariais a seus servidores, os quais transformaram-se em aumentos reais. A estes aumentos vieram somar-se mecanismos de crescimento vegetativo automático das folhas salariais dos estados, sob a forma de incorporação de vantagens e gratificações previstas nas legislações estaduais". Trecho do Voto do então Conselheiro Pedro Sampaio Malan, no famoso Voto CMN nº 162/1995. Disponível em: http://www. fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/conselho-monetario-nacional-cmn/cmn-no-162-95. Acesso em: 10 maio 2019.

[106] Sobre as concessões políticas e o processo de estabilização do Real, por todos, ver: FRANCO, Gustavo Henrique de Barroso. *O desafio brasileiro*. Ensaio sobre desenvolvimento, globalização e moeda. São Paulo: Editora 34, 1999.

[107] Cf. REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A federação brasileira:* fatos, desafios e perspectivas. Federalismo e integração econômica regional: desafios para o Mercosul. Rio de Janeiro: Konrad Adenuaer, FGV e Fórum of Federations, 2004. p. 350.

[108] Como afirma Fábio Giambiagi e Mônica Mora, "[o] Senado Federal, em vista da omissão da EC 3/92, interpretou que essa rolagem incluía a atualização do principal e os juros pagos. Dadas as características das Letras Financeiras do Tesouro Estadual (LFTEs), a cada rolagem o montante reemitido crescia segundo a taxa Selic (bem acima da inflação) e levava em conta também os elevados deságios cobrados pelo mercado financeiro para carregarem os títulos estaduais. Assim a trajetória da dívida descolou-se daquela seguida pelos fluxos de receita e tornou-se explosiva". (GIAMBIAGI, Fabio; MORA, Monica. *Federalismo e endividamento subnacional*: uma discussão sobre a sustentabilidade da dívida estadual. Cit., p. 3)

[109] Sobre o crescimento exponencial da dívida dos entes subnacionais, especialmente após a implementação do Plano Real, ver: ALMEIDA, Ana Luiza Ozorio de. *Evolução e crise da dívida pública estadual.* Cit., p. 17 e ss.; e ALMEIDA, Ana Luiza Ozorio de; MORA, Monica. *Federalismo e dívida estadual no Brasil*. Rio de Janeiro: IPEA, 2002. (Texto para Discussão, 866).

[110] Cf. OLIVEIRA, Gesner. *Brasil real:* desafios da pós-estabilização na virada do milênio. São Paulo: Mandarim, 1996.

[111] Cf. GIAMBIAGI, Fabio; MORA, Monica. *Federalismo e endividamento subnacional*: uma discussão sobre a sustentabilidade da dívida estadual. Cit., p. 3.

[112] O programa foi estendido aos Municípios com a Medida Provisória nº 1.811, publicada pela primeira vez em 1999.

[113] Como afirma o Professor Francisco Luiz Cazeiro Lopreato, "[o] Programa de Ajuste Fiscal e Reestruturação Financeira dos Estados é um marco no relacionamento entre as esferas de governo, porque, pela primeira vez, associou o auxílio financeiro federal à reforma do setor público estadual e ao ajuste patrimonial".

Previa um programa de metas e compromissos ligados aos seguintes indicadores: (i) Dívida Consolidada; (ii) Resultado Primário; (iii) Despesa com Pessoal; (iv) Receitas de Arrecadação Própria; (v) Gestão Pública; e (vi) Disponibilidade de Caixa.[114]

E a mais importante e ao mesmo tempo controvertida medida:[115] empoderava o Ministério da Fazenda através da Secretaria do Tesouro Nacional a acompanhar as finanças estaduais, uma função inédita e então relevante para o macroprocesso traçado pela política fiscal da época, em um cenário de ajuste fiscal nacional.

Além disso, por meio de incentivo de redução de taxas de juros, compelia os Estados a privatizar empresas estatais, especialmente as distribuidoras de energia elétrica, a fim de consolidar o Programa Nacional de Desestatização (PND), que já estava em curso no âmbito federal e atingia as principais empresas geradoras de energia elétrica, de propriedade da União. Os objetivos de reforma do estado e de melhora dos indicadores fiscais estavam subjacentes a esta medida.[116]

Ao lado das inovações introduzidas pela Lei nº 9.496/1997, surgiu o Programa de Incentivo à Redução do Setor Público Estadual na Atividade Bancária (PROES), por meio da Medida Provisória nº 1.514/1996 e da Resolução do Conselho Monetário Nacional nº 2.365/1997. A intenção era fomentar a privatização e o saneamento de bancos estaduais e impedir que houvesse o financiamento de déficits das administrações estaduais pelas respectivas instituições financeiras. Esses *autofinanciamentos* tinham um potencial negativo ilimitado para a política fiscal.[117]

As inovações introduzidas pela Lei nº 9.496/1997 foram importantes para descentralizar a responsabilidade fiscal entre os entes subnacionais, apesar de a arbitragem ser federal, e elevou a efetividade das normas de direito financeiro ao centro da discussão macroeconômica do país. Por outro lado, o *bailout* promovido pelo PAF e o custo fiscal do PROES tiveram um impacto financeiro agudo para a União.

(LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. *O colapso das finanças estaduais e a crise da federação*. São Paulo: Unesp, 2002. p. 211)

[114] Cf. art. 2º, e incisos, da Lei nº 9.496/1997.

[115] Apesar de o alcance da política fiscal ser nacional, o órgão responsável pela sua regulação era federal. Essas aparentes incongruências na cooperação do federalismo fiscal brasileiro e seus reflexos negativos, como a judicialização excessiva de temas federativos fiscais, serão tratadas com mais profundida no Capítulo 5.

[116] Sobre o PND no âmbito do ajuste fiscal, por todos, vide: NUNES, Ricardo da Costa; NUNES, Selene Peres Peres. Privatização e ajuste fiscal: a experiência brasileira. *Planejamento e Políticas Públicas*, nº 17, p. 172-213, 1998.

[117] Sobre o potencial ilimitado de dano, vale a observação de Sérgio Werlang e Armínio Fraga: "A operação é simples: um banco oficial faz um empréstimo ruim ou, no caso dos bancos estaduais, é forçado a absorver os títulos estaduais de seu acionista majoritário (o estado a que pertence). Para isso captará depósitos a prazo e no CDI a taxas. Como esses bancos são grandes tomadores, normalmente há falta de recursos no mercado financeiro para os recursos demandados. A consequência [*sic*] é que o Bacen tem que aportar recursos, oficialmente através do redesconto ou de empréstimos de assistência a liquidez, normal ou extraordinário, ou ainda por via indireta, seja pelo Banco do Brasil, seja utilizando Gerof como intermediária que repassa aos bancos privados para que estes em última instância repassem aos bancos estaduais". (WERLANG, Sérgio Ribeiro; FRAGA NETO, Armínio. Os bancos estaduais e o descontrole fiscal: alguns aspectos. *Revista Brasileira de Economia,* v. 49, nº 2, p. 266, 1995)

Era preciso, então, avançar mais na cultura de responsabilidade fiscal, explorando as possibilidades da Constituição Financeira.

4.2. A Lei de Responsabilidade Fiscal como marco da eficácia social do direito financeiro e de afirmação da lógica fiscal invertida

Todo esse arcabouço normativo elevou a efetividade do então contido direito financeiro, mesmo antes da edição da LRF.[118] As soluções de política fiscal para os problemas de endividamento dos entes subnacionais não só poderiam, como deveriam passar pela regulamentação da Constituição Financeira.

Três grandes fatores internos e uma crise internacional precipitaram a discussão em torno da necessidade de adoção de parâmetros objetivos fiscais mais duradouros e abrangentes do que aqueles previstos na Lei nº 9.496/1997.

No âmbito interno: (i) a uma, o Plano Real, como visto, reduziu significativamente a inflação. E isso "comprometeu as receitas nominais decorrentes de aplicações financeiras, as quais vinham sendo utilizadas por muitos estados para custear despesas correntes, inclusive despesas de pessoal".[119] O chamado "imposto inflacionário",[120] que havia se tornado parte importante do planejamento fiscal estadual no financiamento do déficit público, desapareceu de forma abrupta; (ii) a duas, o aumento da taxa de juros para conter o avanço inflacionário através de captação de recursos externos na política monetária causou sérios impactos na política fiscal. A dívida pública, especialmente a dívida subnacional, disparou e impactou seriamente a situação fiscal nacional; (iii) a três, os seguidos *bailouts* aos entes subnacionais, o PROES e o PROER[121] enfraqueceram financeiramente a União.

No âmbito internacional, a crise dos países emergentes, iniciada através da crise dos Tigres Asiáticos de 1997, culminou com a moratória russa em agosto de 1998 e atingiu o Brasil com forte intensidade. As reservas cambiais captadas por taxas de juros altas para conter a inflação começaram a diminuir consideravelmente.

O Governo brasileiro, entretanto, enfrentando o ciclo político-eleitoral de 1998,[122] adotou postura oportunista e demorou a reagir.[123] Em 28 de outubro de

---

[118] Marcus Abraham, inclusive, cita as emendas constitucionais de reforma da administração pública e do estado, além das medidas fiscais dos entes subnacionais: "Antes da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, foram adotadas aqui no Brasil medidas fiscais importantes durante a década de 1990, que fizeram parte de uma ampla política de ajuste fiscal. Três emendas constitucionais foram determinantes nesse sentido: as ECs nºs 10/1996, 19/1998 e 20/1998. Programas de ajuste fiscal foram criados e diversas leis foram publicadas com o mesmo espírito". (ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. Cit., p. 334)

[119] Conselheiro Pedro Sampaio Malan no Voto CMN nº 162/95. Cit., p. 2.

[120] Sobre imposto inflacionário, ver: FRANCO, Gustavo Henrique de Barroso. O imposto inflacionário durante quatro hiperinflações. *Pesquisa e Planejamento Econômico*. Rio de Janeiro: Ipea, v. 18, nº 2, p. 341-360, 1988.

[121] Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional, implementado pela Medida Provisória nº 1.179 e a Resolução nº 2.208, ambas de 03.11.1995, que, ao contrário do PROES, dirigia-se às instituições financeiras privadas.

[122] A reeleição havia sido introduzida pela Emenda Constitucional nº 16, de 4 de junho de 1997. Desde então, todos os presidentes que se elegeram se reelegeram.

[123] Sobre a demora da reação do governo e a sua ligação direta com o ciclo eleitoral, ver: MONTEIRO, Jorge Vianna. Economia política da crise: o programa de estabilidade fiscal. *Revista da Administração Pública*. Rio de Janeiro: FGV/EBAPE, v. 32, nº 5, p. 215-223, set./out. 1998.

1998, com o presidente já reeleito, de um lado, e com a situação fiscal, cambial[124] e monetária agravadas, de outro, e, ainda, com as negociações com o Fundo Monetário Internacional (FMI) para uma ajuda financeira já iniciadas,[125] a reação tardia finalmente começou. No plano da política fiscal, foi lançado o Programa de Estabilidade Fiscal (PEF), trazendo as bases de um pacto pela responsabilidade fiscal:

> O governo federal apresenta à sociedade brasileira seu Programa de Estabilidade Fiscal, fundado em uma premissa básica: o Estado não pode mais viver além de seus limites, gastando mais do que arrecada.
>
> O equilíbrio das contas públicas representa um passo decisivo na redefinição do modelo econômico brasileiro. Trata-se, em essência, da introdução de mudanças fundamentais no regime fiscal do país, com o objetivo de promover o equilíbrio definitivo das contas públicas na velocidade necessária para permitir a consolidação dos três objetivos básicos do Plano Real: estabilidade da moeda, crescimento sustentado com mudança estrutural e ganhos de produtividade e a melhoria progressiva das condições de vida da população brasileira.[126]

O PEF, ao fim e ao cabo, foi fruto de uma exigência do próprio FMI para a liberação de recursos.[127] No plano ideológico, foi resultado de um *consenso político*[128] que havia culminado com a reeleição presidencial.[129] E, por fim, foi uma necessidade

---

[124] Situação essa que viria a resultar na grave crise cambial de janeiro de 1999.

[125] Para um aprofundamento sobre as negociações com o FMI que culminaram com um pacote de ajuda anunciado em 13 de novembro de 1998, ver o detalhado ensaio do Embaixador: ALMEIDA, Paulo Roberto de. O Brasil e o FMI de 1944 a 2002: um relacionamento feito de altos e baixos. *Revista História Hoje*. São Paulo, nº 1, p. 12-15, 2003.

[126] Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/portugues/ajuste/pef98.asp. Acesso em: 10 maio 2016.

[127] Tanto que se inspirou no *Manual de Boas Práticas Fiscais* publicado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI).

[128] Sobre o conceito de *consenso político* na teoria neoinstitucionalista, ver: HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary C. R. *As três versões do neo-institucionalismo*. Cit., p. 193-223.

[129] Cf. Emenda Constitucional nº 16, de 4 de junho de 1997. A literatura sobre a reeleição norte-americana, cuja democracia é mais bem consolidada que a brasileira, divide-se a respeito dos incentivos à racionalidade política em relação à reeleição. Para uma visão favorável, ou seja, de que a reeleição de fato aguça a racionalidade do ocupante do cargo e estimula incentivos punitivos dos eleitores, por todos, ver o artigo clássico de: BARRO, Robert J. The control of politicians: an economic model. *Public Choice*, v. 14, nº 1, p. 19-42, 1973. Contra, em uma visão focada na legitimidade político-democrática, ver a obra seminal de Alexis de Toqueville, de grande influência na América Latina: *Da democracia na américa*. Tradução do original em francês de Pablo Costa e Hugo Medeiros. Campinas: Vide, 2019. p. 212 e ss. No Brasil, inicialmente, a discussão ficou ao redor da necessidade ou não de desincompatibilização do cargo para a disputa da reeleição majoritária. A controvérsia foi dirimida com a decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI nº 1.805-MC (*DJU* 14.11.2003), em que a Corte, através do voto do Relator, Min. Néri da Silveira, decidiu pela desnecessidade de desincompatibilização do mandato. No plano político, em recente artigo publicado no jornal *O Estado de S. Paulo*, de 5 de setembro de 2020, o ex-Presidente Fernando Henrique Cardoso admitiu ter sido um erro apoiar e estimular a reeleição em 1997: "Devo reconhecer que historicamente foi um erro: se 4 anos são insuficientes e 6 anos parecem ser muito tempo, em vez de pedir o 4º ano ao eleitorado dê 1 voto de tipo 'plebiscitário', seria preferível termos 1 mandato de 5 anos e ponto final". (CARDOSO, Fernando Henrique. Reeleição e crises. *O Estado de S. Paulo*. São Paulo, 5 set. 2020, Seção Opinião. Disponível em: https://opiniao.estadao.com.br/noticias/espaco-aberto,reeleicao-e-crises,70003427387. Acesso em: 17 set. 2020)

da própria política fiscal, haja vista que o Plano Real não suportaria o desequilíbrio fiscal dos entes subnacionais por muito mais tempo, sem as condições econômicas favoráveis que existiam entre 1993 e 1994, e envolto em uma crise internacional que afetava a captação de investimentos internacionais, mesmo com atrativa taxa de juros.

No vale fiscal pós-eleitoral, intensificado por um *arranjo institucional* que aceitava sem maiores obstruções o comportamento oportunista eleitoral, a Lei de Responsabilidade Fiscal surge no *ambiente institucional* brasileiro, com a intenção imediata de superar mais uma recessão ligada a um ciclo-eleitoral oportunista. Dessa vez, porém, a *democracia de negociação* brasileira estava permeada pela estabilidade da moeda que havia se tornado uma realidade dominante no discurso político. A crise sistêmica de endividamento dos entes subnacionais[130] encontrava uma resposta estrutural mediata ao sanar um hiato punitivo histórico do mau gestor.[131]

Resultado de um trabalho inovador da Assembleia Constituinte de 1987 que, ao contrário do que existia na Constituição de 1967, dedicou um artigo ao então chamado "Código de Finanças Públicas",[132] demonstrando preocupação já naquela época com o "controle social do gasto e da dívida pública",[133] no que viria a se tornar o art. 163 da nova Carta. A nova disposição trazia também importante inovação quanto ao processo legislativo: submetia a regulação da dívida pública à lei complementar e retirava do Senado Federal[134] a competência privativa que detinha sobre a dívida pública subnacional.[135]

Após a promulgação da Constituição, o dispositivo ficou sem eficácia normativa por mais de uma década. A primeira iniciativa de compromisso político-institucional com a responsabilidade fiscal se deu por iniciativa parlamentar, durante a tramitação

[130] Entre os autores que compactuam com a tese de que a LRF foi uma resposta ao endividamento dos entes subnacionais, posição com a qual concordamos, a partir de toda a evolução fiscal e macroeconômica do período, ver: ALMEIDA, Ana Luiza Ozorio de; MORA, Monica. *Federalismo e dívida estadual no Brasil*. Cit.; MELO, Marcus André. *Reformas constitucionais no Brasil:* instituições políticas e processo decisório. Rio de Janeiro: Renovar, 2002; ASAZU, Cláudia Yukari; ABRUCIO, Fernando Luiz. *A gênese da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF):* a construção de uma agenda. São Paulo: Atibaia, 2003. (XXVII Encontro da AnPAD.) Disponível em: http://www.anpad.org.br/diversos/down_zips/7/enanpad2003-pop-1361.pdf. Acesso em: 3 jun. 2018.

[131] Cf. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Responsabilidade fiscal*. São Paulo: RT, 2001. p. 19.

[132] O país já tinha tido um "Código de Finanças Públicas", com o Decreto nº 4.536 de 28 de janeiro de 1922. Após essa experiência, a matéria se dissipou em leis específicas para cada ramo e não houve mais uma codificação da legislação. Além disso, faltava uma lei nacional robusta sobre o tema, o que só ocorreria com a Lei de Responsabilidade, como veremos no item subsequente.

[133] Nas palavras do constituinte Relator José Serra: "Importantes inovações do Substitutivo dizem respeito à Lei do Sistema Financeiro Nacional e ao *Código das Finanças Públicas*, que reestruturarão os sistemas financeiros público e privado, estabelecerão as novas regras pertinentes à organização e ao funcionamento desses sistemas. O eixo da reformulação e da consolidação desses corpos legais deverá ser a promoção do desenvolvimento equilibrado, com juros compatíveis com a produção; transparência das operações, sobretudo as que envolvam o setor público; *controle social do gasto e da dívida pública*; e inibição da especulação improdutiva como prática generalizada na vida econômica do País". (Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/o-processo-constituinte/comissoes-e-subcomissoes/comissao5/subcomissao5b. Acesso em: 3 abr. 2016 – grifos nossos)

[134] O que foi um grande avanço por conta da força política que os governadores, chamados como "barões da federação", exerciam sobre o Senado Federal. Cf. ABRUCIO, Fernando Luiz. *Os barões da Federação:* os governadores e a redemocratização brasileira. Cit.

[135] Cf. Art. 45, inciso II, da Constituição de 1967.

da Proposta de Emenda Constitucional nº 173, de 18 de agosto de 1995, após o Plano Real, mas antes da Lei nº 9.496/1997 e da crise externa de 1998. O que revela uma *policy* (conteúdo da política) e um *politics* (processos políticos) que ganhou sustentação ao longo da experiência fiscal da década de 1990.

A iniciativa parlamentar, pois, estimulou a inserção do texto do art. 30 na Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998, que assim estabelecia: "O projeto de lei complementar a que se refere o art. 163 da Constituição Federal será apresentado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional no prazo máximo de cento e oitenta dias da promulgação desta Emenda".

Em 1999, foi encaminhado pelo Poder Executivo o projeto de Lei Complementar nº 18, de 18 de março. Após a Câmara promover mudanças formais, em observância à Lei Complementar nº 95/1998, e, principalmente, superar uma tradução, por vezes, literal e ingênua do *Fiscal Responsability Act* neozelandês,[136] o substitutivo apresentado pelo Deputado Pedro Novais acrescentou pontos materiais que tornaram a lei ainda mais rigorosa do ponto de vista fiscal.[137] O projeto, então modificado, recebeu expressiva votação em ambas as Casas legislativas.[138]

Com seu alcance nacional[139] como norma geral de direito financeiro, a Lei de Responsabilidade Fiscal surgiu como norma regulamentadora de diversos dispositivos da Constituição, precipuamente do art. 163.[140] Surgiu também, exercendo forte impacto, em todas as esferas de governo, nos Poderes, nos Tribunais de Conta, no Ministério Público e nas entidades da administração, a exemplo da experiência internacional de países cujo desenvolvimento fiscal se encontrava em estágio mais avançado.[141]

---

136 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. O orçamento na Constituição. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 41-42.

137 Cf. AFONSO, Jose Roberto Rodrigues. *Responsabilidade fiscal no Brasil:* uma memória da lei. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2010. p. 8. Ricardo Lobo Torres comunga da mesma opinião: "[o] projeto do Executivo (nº 18/99) foi inteiramente reformulado, para melhor, na Câmara dos Deputados, através do substitutivo apresentado pelo Deputado Pedro Novais, aprovado em 3 de fevereiro de 2000". (*Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. O orçamento na Constituição. Cit., p. 40)

138 Na Câmara, a votação alcançou a expressiva margem de 385 votos a favor e 86 votos contra. No Senado, 60 votos a favor e 10 votos contra.

139 O caráter de norma nacional tem forte aceitação doutrinária. Por todos, ver: OLIVEIRA, Régis Fernandes. *Responsabilidade fiscal.* Cit., p. 24; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário.* O orçamento na Constituição. Cit., p. 40-42; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro:* teoria da constituição financeira. Cit., p. 307-336.

140 O caráter nacional das normas da LRF foi atacado através de algumas ADIs, em especial a ADI nº 2.238/DF. Sob o argumento de que a LRF não havia regulamentado todos os incisos do art. 163 da Constituição, tentou-se descaracterizar o seu caráter de norma geral. Através de recente decisão unânime e nos termos do voto do Relator, Ministro Alexandre de Moraes, entendeu o Plenário que a previsão constitucional em vários incisos não obriga que "tenha uma única lei de ser editada para tratar de todas" e conclui que "não só não estava o legislador obrigado a editar uma única lei complementar para regulamentar todo o art. 163 da Constituição, como fez bem em não o fazer". (BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). *Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.238-DF*. Relator Ministro Alexandre de Moraes, 24 jun. 2020, p. 12-13). Disponível em: http://portal.stf.jus.br/processos/ downloadPeca.asp?id=15344404366 &ext=.pdf. Acesso em: 10 dez. 2020.

141 A LRF teve como inspiração primeira a *Fiscal Responsability Act*, que simplificou e trouxe transparência para o modelo fiscal da Nova Zelândia em 1994; o *Budget Enforcement Act*, norma norte-americana de 1990, que trouxe, em síntese, o conceito de *accountability* para o direito positivo brasileiro, com mecanismos qualitativos de controle de gastos, o conceito de *sequestration*, ou seja, com a imposição de metas de

Além de seu amplo reflexo subjetivo, a LRF modificou aspectos materiais da atividade financeira do Estado. Como afirma o professor titular de Direito Financeiro da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Marcus Abraham, "[a] partir da LRF, a responsabilidade na atividade financeira é requerida em todas as etapas do processo fiscal, desde a arrecadação, passando pela gestão, até a aplicação dos recursos na sociedade de maneira responsável, ética, transparente e eficiente".[142]

Seus quatro vetores axiológicos precípuos, portanto, planejamento, transparência, responsabilidade e controle, fixaram a responsabilidade fiscal como contraponto à completa desorganização que imperava na arrecadação de receitas e na realização de despesas,[143] evolução sensível em matéria de finanças públicas e, por via de consequência, estimularam uma vasta produção acadêmica, que influenciou diretamente na elevação da responsabilidade fiscal na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Em primeiro lugar, o *planejamento*, com um capítulo específico, reforça a previsibilidade e controle orçamentários, reafirma a tendência do art. 165 da Constituição, principalmente no que diz respeito à Lei de Diretrizes Orçamentárias.[144] Torna peça norteadora da ação fiscal responsável, em diálogo com a Lei Orçamentária Anual.[145] Confere, assim, densidade jurídica ao planejamento estratégico[146] *ex ante*.

---

superávit e limitações no empenho para garantir as metas fiscais, e o *pay as you go*, com o conceito de compensação orçamentária para atos que provoquem aumento de despesa. Além disso, teve inspirações do Pacto de Estabilidade e Crescimento, firmado pelos países da União Europeia em 1997, com normas de saúde fiscal que deveriam ser observadas pelos países do bloco, com origem no Tratado de Maastricht de 1992. Há quem diga, como Fabio Giambiagi e Mônica Mora (*Federalismo e endividamento subnacional*: uma discussão sobre a sustentabilidade da dívida estadual. Cit., p. 6) que a LRF se baseou no *Manual de boas práticas fiscais* publicado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI). Geroge Kopitz, no entanto, responsável pela elaboração do referido *Manual*, inclusive, encaminhou um ofício em 19 de fevereiro de 1999, criticando o anteprojeto de lei complementar: Cf. AFONSO, José Roberto Rodrigues. *Responsabilidade fiscal no Brasil:* uma memória da lei. Cit., p. 6.

142 Cf. *Reflexões sobre finanças públicas e direito financeiro*. Salvador: JusPodivm, 2019. p. 17.

143 Cf. OLIVEIRA, Régis Fernandes. 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal. *In:* SCAFF, Fernando Facury; CAMPOS SILVA, Maria Stela; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (Org.). *A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte/São Paulo: D'Plácido, 2020. p. 25.

144 A seção I do capítulo II da LRF, que tratava do Plano Plurianual (PPA), sofreu veto presidencial. Em suas razões de veto, o Presidente da República aduziu três razões: (i) a fixação de prazo afeta a qualidade da proposta do projeto de lei do plano plurianual; (ii) a fixação da mesma data para todos os entes para apresentarem o projeto de PPA não considera as diferenças estruturais entre eles, principalmente entre peculiaridades e complexidades de municípios de menor porte; e (iii) "o veto dos prazos constantes do dispositivo traz consigo a supressão do Anexo de Política Fiscal, a qual não ocasiona prejuízo aos objetivos da Lei Complementar, considerando-se que a lei de diretrizes orçamentárias já prevê a apresentação de Anexo de Metas Fiscais, contendo, de forma mais precisa, metas para cinco variáveis – receitas, despesas, resultados nominal e primário e dívida pública –, para três anos, especificadas em valores correntes e constantes." Cf. *Mensagem nº 627, de 4 maio de 2000*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/mensagem_veto/2000/vep101-00.htm. Acesso em: 14 de ago. 2020.

145 Heleno Taveira Torres destaca, com particular precisão, o alcance político do orçamento: "Após o sufrágio popular, o 'orçamento público' é ato constitucional dos mais representativos da democracia e da república, sem o qual o próprio Estado Constitucional restaria incompleto e desnaturado". (Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro:* teoria da constituição financeira. Cit., p. 346)

146 Marilyn Marks Rubin e Katherine Willoughby, inclusive, conduziram recente pesquisa com diversos modelos de orçamentos e chegaram à conclusão de que o melhor desempenho tanto no que se refere às medidas de acompanhamento quanto no que se refere ao atingimento dos resultados do *budget decision-making* é alcançado quando há um planejamento estratégico (*strategic planning*). RUBIN, Marilyn Marks;

Abre as portas para a adoção de técnicas orçamentárias mais modernas no Brasil, em interpretação conjunta com a Lei nº 4.320/1964, também com caráter de norma geral e nacional, e do alcance da expressão *orçamento-programa*, previsto em seu art. 2º.[147]

Como decorrência direta do Estado Democrático de Direito, surgem dois vetores importantes da LRF. O primeiro, a *responsabilidade*, que pode se apresentar sob dois aspectos. Como forma de impedir critérios inadequados e irresponsáveis para a realização de gastos públicos[148] e como decomposição biunívoca, do princípio democrático, ao lado da legitimidade, que impõe punição a gestores públicos que ajam em desacordo com a vontade democrática.[149]

O segundo, a *transparência*, que chega ao âmbito fiscal,[150] como indissociável[151] atributo da publicidade da função administrativa, prevista no art. 37 da Constituição, como essência do Estado Democrático de Direito[152] e impondo mais do que a publicidade formal, mas a possibilidade de controle amplo.[153] Nessa linha, em uma vertente de

---

WILLOUGHBY, Katherine G. Measuring Government Performance: The Intersection of Strategic Planning and Performance Budgeting. *In:* JOICE, Paul; BRYSON, John. M.; HOLZER, Marc (Ed.). *Developments in Strategic and Public Management*. London: Palgrave Macmillan, 2014. p. 41-58. IIAS Series: Governance and Public Management (International Institute of Administrative Sciences (IIAS) – Improving Administrative Sciences Worldwide). Disponível em: https://doi.org/10.1057/978 1137336972_3. Acesso em: 14 ago. 2020.

147 Marcus Abraham constata que a LRF trouxe a cultura ausente do planejamento para ciclo orçamentário brasileiro. "O fato é que, até a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, em 4 de maio de 2000, verificava-se uma situação de total ausência de planejamento orçamentário pelos entes públicos. Justificava-se tal estado de coisas, principalmente, pela não edição da lei complementar exigida pela Constituição (art. 165, § 9º, da CF), necessária para definir os contornos básicos dos três instrumentos que integram o processo orçamentário nacional [...]". (*Lei de responsabilidade fiscal comentada*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Gen/Forense, 2017. p. 33)

148 O controle qualitativo da alocação de recursos é um dos objetivos do Estado Constitucional. Juarez Freitas destaca "[o] Estado Constitucional, numa de suas mais expressivas dimensões, pode ser traduzido como o Estado das *escolhas administrativas legítimas*" (*Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 9 – grifos nossos). No mesmo sentido, ver: DERZI, Misabel Abreu Machado. Comentários sobre os arts. 40 a 77. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentário à Lei de Reponsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 261-349; BARROSO, Luís Roberto. A derrota da federação: o colapso financeiro dos Estados e Municípios. *Temas de Direito Constitucional*, v. 1, p. 113, 2002.

149 Cf. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus princípios jurídicos. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: FGV, v. 221. p. 75, jul./set. 2000.

150 Para Ricardo Lobo Torres, "[o] princípio da transparência aparece também amalgamado ao da responsabilidade fiscal (*accountability*), constituindo mesmo um subprincípio deste". (O princípio da transparência no direito financeiro. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do novo Estado do Rio de Janeiro*, v. 8, p. 141, 2001)

151 Heleno Torres ressalta a importância da transparência: "[e]m matéria financeira, transparência e Estado Democrático de Direito são *indissociáveis*" (*Direito constitucional financeiro:* teoria da constituição financeira. Cit., p. 356 – grifos nossos). No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres: "O princípio da transparência aparece também amalgamado ao da responsabilidade fiscal (*accountability*), constituindo mesmo um subprincípio deste" (*O princípio da transparência no direito financeiro*. Cit., p. 141).

152 Cf. MOREIRA, Egon Bockmann. O princípio da transparência e a responsabilidade fiscal. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 142. Ricardo Lobo Torres ressalta o caráter de princípio constitucional implícito: "A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito. Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade". (*O princípio da transparência no direito financeiro*. Cit., p. 133)

153 Cf. OLIVEIRA, Régis Fernandes. *Responsabilidade fiscal*. Cit., p. 84.

influência norte-americana,[154] os incentivos e as respectivas renúncias de receita deverão ser informados e justificados,[155] adotando-se o conceito que Stanley Surrey e Paul McDaniel deram a esses gastos indiretos ou "gastos tributários" (*tax expenditures*).[156]

O *controle* apresenta-se como uma síntese dos demais vetores, utilizando o planejamento, a transparência e a responsabilidade como balizadores subjetivos, temporais e valorativos. Do ponto de vista subjetivo, a LRF, por inspiração direta da *accountability* norte-americana,[157] aumentou o leque dos autores que devam estar envolvidos com a fiscalização. Ao lado do controle interno e externo, portanto, aparece o controle social, como corolário do Estado Democrático de Direito,[158] de forma que a *accountability* se apresenta como importante atributo da democracia.[159] O momento temporal de controle, por outro lado, perpassa todo o processo de fiscalização financeira e orçamentária, podendo ser prévio, concomitante e subsequente.[160] A valoração dos resultados e a eficiência alocativa dos gastos é feita através de um acompanhamento e de uma avaliação do equilíbrio orçamentário, do cumprimento de metas e dos níveis de déficit público, usando os indicadores fiscais previstos na LRF.

Em relação aos entes subnacionais, quando a LRF foi gerida, havia uma preocupação maior com o saneamento das dívidas de Estados e Municípios do que da própria União.[161] Os quatro paradigmas principiológicos e suas respectivas regras

---

[154] Sobre a transparência na *accountability* norte-americana, por todos, ver: BRIN, David. *The Transparent Society.* Will Technology Force Us to Choose Between Privacy and Freedom? Massachusetts: Perseus Books, 1998.

[155] Cf. art. 14 da LRF e art. 165, § 6º, da Constituição. Para uma visão global do assunto, sugerimos: SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual.* Cit., p. 398-403; GOMES, Emerson Cesar da Silva. *O direito dos gastos públicos no Brasil.* São Paulo: Almedina, 2015. p. 439-448; ANDRADE, José Maria Arruda de. A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos. *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*, ago. 2015. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2015-ago-30/estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos. Acesso em: 13 ago. 2017; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário.* O orçamento na Constituição. Cit., p. 258-261.

[156] Cf. MCDANIEL, Paul; SURREY, Stanley. The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974. *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, v. 27, nº 5, p. 676-737, 1976.

[157] "A *accountability* surgiu como uma questão central nas investigações a respeito do período de pós-transição na América Latina, conferindo-se grande destaque à necessidade de serem tornados mais efetivos os seus mecanismos, apontados como um grande desafio para a consolidação e o aprimoramento da qualidade democrática." (WILLEMAN, Marianna Montebello. *Accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 23)

[158] Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro:* teoria da constituição financeira. Cit., p. 457-458.

[159] Sobre a evolução da *accountability* par e passo com a evolução dos valores democráticos, ver a clássica obra de Frederich Mosher: *Democracy and the public service*. New York: Oxford University Press, 1968. Em português, indicamos: CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, v. 24, nº 2, p. 30-50, 1990; ANASTASIA, Fátima; MELO, Carlos Ranulfo F. Accountability, representação e estabilidade política no Brasil. *In:* ABRÚCIO, Fernando (Org.). *O Estado numa era de reformas:* os anos FHC (Parte 1). Brasília, 2002. (Coleção Gestão Pública, v. 7).

[160] "O controle na fase de elaboração da proposta orçamentária, pelo Poder Executivo, e de aprovação das leis orçamentárias, pelo Poder Legislativo, tem caráter prévio. Quando do acompanhamento da execução orçamentária, dá-se o controle concomitante. Concluída a execução orçamentária, faz-se o controle posterior das contas públicas." (LEBRÃO, Roberto M.; GOMES, Emerson C. da S.; MOURÃO, Licurgo. Fiscalização financeira e orçamentária. *In:* HORVARTH, Estevão; CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Lições de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 126)

[161] Cf. TESOURO NACIONAL TRANSPARENTE. *Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal*. p. 10-11. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/entendendo-a-lrf/2000/30. Acesso em: 13 abr. 2021.

pretendiam, portanto, exercer um papel estrutural e permanente na gestão fiscal dos entes subnacionais. Obrigaram o planejamento e a transparência, aprimoraram os mecanismos de controle e, sobretudo, elevaram à normatividade jurídica *responsiva* o oportunismo dos ciclos políticos-eleitorais.[162]

E veio em bom momento. A alta volatilidade macroeconômica da década anterior fez aflorar um *consenso político*[163] em torno da estabilidade fiscal. Com a superação da inflação, a preocupação macroeconômica voltou-se para os fundamentos da estabilidade de longo prazo. O centro do debate girava em torno do equilíbrio das contas públicas. Ao lado do câmbio flutuante, o sistema de metas de inflação e de superávit para o setor público foi marcante no início do século XXI.

E foi bem-sucedida. O sistema de metas evitou o descontrole inflacionário e estimulou a retomada econômica, apesar de a taxa de juros continuar elevada e com uma desvalorização cambial significativa.[164]

A Lei de Responsabilidade Fiscal surgiu, portanto, como importante marco dogmático da efetividade do direito financeiro e foi resultado da longa escalada em *path dependence*. A experiência normativa e o aprendizado social[165] que perpassa o modelo do federalismo fiscal brasileiro acende na *cultura política participante*[166] os anseios de que eram necessárias mudanças na política fiscal.[167] A lógica fiscal

---

[162] A doutrina jurídica reconhece amplamente este fenômeno "do outro que pague", como um mecanismo de endividamento eleitoral, como visto na tinta irônica e precisa de Régis Fernandes de Oliveira (*Curso de direito financeiro*. Cit., p. 686). Diogo de Figueiredo Moreira Neto ressalta que este fenômeno cria o ciclo dos "três vilões das finanças públicas: o *déficit público*, que ocorre quando os governos gastam mais do que arrecadam; a *dívida pública*, que é a expressão do déficit que se transfere de um orçamento para o outro, prejudicando novos programas que poderiam ser executados; e o *endividamento público*, que se instala, cronicamente, no processo de acumulação da dívida pública e passa a absorver cada vez mais recursos públicos para seu serviço e amortização". (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus princípios jurídicos*. Cit., p. 73 – grifos nossos)

[163] Cf. BOBBIO, Noberto. *Diário de um século:* autobiografia. Cit., p. 323.

[164] Para um aprofundamento do tema, sugerimos: BASTOS, Estêvão Kopschitz Xavier *et al. Economia brasileira no período 1987-2013:* relatos e interpretações da análise de conjuntura no Ipea. Brasília: Ipea, 2015. Especialmente o Capítulo 4. Para uma visão contemporânea sobre o tema, ver a recentíssima crítica de: ROCHA, Francisco Sérgio Silva da. A Lei Complementar nº 101/2000 no mar tempestuoso do desequilíbrio fiscal. *In:* SCAFF, Fernando Facury; CAMPOS SILVA, Maria Stela; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (Org.). *A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte/São Paulo: D'Plácido, 2020. p. 287-302.

[165] Sobre o processo de *path dependence* e *social learning* que culminou com a LRF, ver: ASAZU, Cláudia Yukari; ABRUCIO, Fernando Luiz. *A gênese da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)*. Cit.

[166] Gabriel Almond e Sydney Verba, com base na classificação weberiana, chamam de *cultura política participante* aquela definida como: "*the one in which the members of the Society tend to be explicitly oriented to the system as a whole and to both the political and administrative structures and processes: in other words, to both the input and output aspects of the political system*". (ALMOND, Gabriel A.; VERBA, Sidney. *The Civic Culture*. Political attitudes and democracy in five nations. New Jersey: Princeton Legacy Library, 1963 (Kindle edition 2015), p. 19)

[167] Sobre a evolução da cultura política da década de 1990, acerca da necessidade de resolver o problema fiscal nacional e subnacional, vide a excelente tese de Cristiane Kerches da Silva Leite, que, com base no neoinstitucionalismo das escolhas racionais de Peter Hall e profunda pesquisa de dados, descreve o momento político e social que culminaram *consenso decisório* em torno da Lei de Responsabilidade Fiscal. (LEITE, Christiane Kerches da Silva. *O processo de ordenamento fiscal no Brasil na década de 1990 e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. Tese (Doutorado em ciência política) – Universidade de São Paulo, Departamento de Ciência Política, São Paulo, 2005)

invertida, por outro lado, estava consolidada: os entes federativos deviam reverência a um órgão do Poder Executivo federal.

5. Conclusões parciais. Protagonismo normativo e conflito federativo: as duas faces da efetividade financeira

A regulamentação legal do direito constitucional financeiro gerou importante consequência do ponto de vista federativo. A Secretaria do Tesouro Nacional, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda e, portanto, ao Poder Executivo nacional, foi alçado à condição de fiador da política fiscal nacional. E a lei de responsabilidade fiscal veio a consolidar este papel de forma permanente com o estabelecimento de um programa de metas, equilíbrio orçamentário, controle de contas e superávit em âmbito nacional. E, como veremos, esta abrangência nacional de um órgão federal suscitou conflitos federativos.

No *consenso* macroeconômico em relação à sustentabilidade fiscal, aos entes subnacionais não era mais permitido o alto grau de endividamento cíclico ou eleitoral que caracterizou as décadas passadas. As fortes corporações, o populismo eleitoral e as culturas coronelistas[168] e patrimonialistas são mais fortes quanto mais se afasta do centro político. A dominação tradicional patriarcal weberiana no Brasil em âmbito local é mais sentida do que em âmbito nacional.[169]

Por conta dessa realidade socioeconômica brasileira e pela necessidade de respostas rápidas à gravidade dos quadros fiscal, cambial e monetário, o Governo Federal se tornou o fiador da estabilidade macroeconômica, através de uma atuação ativa da Secretaria do Tesouro Nacional. Revestindo-se do papel de uma verdadeira *agência reguladora fiscal nacional*, e com base nas novas disposição da LRF, a STN passou a impor controle e restrições aos entes subnacionais que historicamente careciam de grau de autonomia fiscal efetiva,[170] suficientes para trabalhar mecanismos sofisticados de controle de gastos em seus limites de captura políticos locais.

A efetividade do direito financeiro se estabilizava e a *política fiscal* passava a gozar de uma *garantia material*, ou seja, "de um programa normativo baseado na certeza

[168] Victor Nunes Leal, em primorosa obra, destaca a influência local eleitoral do coronelismo: "A força eleitoral empresta-lhe prestígio político, natural coroamento de sua privilegiada situação econômica e social de dono de terras. Dentro da esfera própria de influência, o 'coronel' como que resume em sua pessoa, sem substituí-las, importantes instituições sociais". (*Coronelismo, enxada e voto:* o município e o regime representativo no Brasil. 7ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012. p. 56)

[169] Desde as cartas de privilégio, processo utilizado pela monarquia portuguesa como projeção do seu monopólio real para a concessão de permissões de exploração para terras, o patrimonialismo brasileiro tem características coloniais portuguesas. Raymundo Faoro, seguindo a tese de dominação weberiana, demonstra que o patrimonialismo no Brasil tem no Rei a sua figura de poder e na regionalização a sua expressão de poder: "[o] rei permaneceria comerciante, sem envolvimento imediato no negócio, mas vigilante, com o aparelhamento estatal a serviço de seus interesses. O primeiro concessionário, um cristão-novo, Fernão de Loronha, associou à empresa os mais ricos comerciantes de Lisboa. A concessão se fez mediante cartas de privilégio, na forma das antigas praxes portuguesas com respeito aos comerciantes estrangeiros". (*Os donos do poder:* formação do patronato político brasileiro. Rio de Janeiro: Globo, 2012. p. 125)

[170] Voltaremos a esse tema, decorrente da análise da cooperação no federalismo fiscal brasileiro, no Capítulo 5.

jurídica",[171] dada pela força normativa da Constituição Financeira. A consolidação da eficácia social, no entanto, expôs um problema crônico no federalismo brasileiro: o conflito por autonomia nas interações entre os entes federativos e a União.[172]

Nesse ponto específico, diversos questionamentos surgiram em relação à LRF. Fundamentadas, em sua maioria, nos limites e possibilidades das interações federativas, as discussões focavam a abrangência da lei e a autonomia dos entes federativos, com base no princípio federativo e na separação de poderes.

Indagações de cunho formal e material foram expressas através de ações constitucionais diversas. Em especial, no tocante ao endividamento,[173] a ADI nº 2250, proposta pelo Estado de Minas Gerais,[174] questionou a limitação às operações de crédito recíprocas, prevista no art. 35 da LRF, e a legitimidade da STN para avaliar contas e impor sanções aos entes subnacionais. Discutindo norma prevista no art. 51, que, em seu § 2º, impõe sanção pelo não envio à STN de informações fiscais, o Estado contestava o impedimento de recebimento de transferências voluntárias e a contratação de operações de crédito.

A liminar foi indeferida em 2003, de forma unânime pelo Supremo Tribunal Federal, e 14 anos depois a ADI foi finalmente julgada. Em 21.08.19, a liminar foi reafirmada, novamente de forma unânime, nos termos do voto do Relator Ministro Alexandre de Moraes.

---

[171] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica:* metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 18.

[172] Virgílio Afonso da Silva identifica este problema: "Embora a promulgação da Constituição de 1988 tenha marcado uma tentativa de estabelecer um federalismo robusto, depois de um período extremamente centralizador sob a Constituição de 1969, inúmeros fatores têm minado a realização dessa tarefa, como, a extrema desigualdade regional e a jurisprudência centralizante do STF, por exemplo. Como resultado, embora a Constituição de 1988 preveja diversas competências concorrentes, a serem exercidas por todas as unidades da federação, o que poderia fomentar a cooperação entre elas, o fato é que, em inúmeras áreas, a União claramente tem, ao menos do que diz respeito às competências legislativas, um papel dominante, deixando muito pouco aos outros membros da federação". (*Direito constitucional brasileiro*. São Paulo: EDUSP, 2021. p. 85-86)

[173] A professora Misabel Derzi, inclusive, então Advogada-Geral do Estado de Minas Gerais, subscreveu a ADI nº 2250, questionando os aspectos formais e materiais, da LRF, no tocante ao art. 35 e ao art. 51: "[...] a denominada 'Lei de Responsabilidade Fiscal', apresentada com o propósito de, enquanto lei de caráter nacional, estabelecer 'normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição' (art. 1º), ultrapassou os limites constitucionais atribuídos ao legislador complementar, porquanto estabeleceu vedações e criou obrigações não previstas na Constituição Federal, malferindo a autonomia dos Estados-membros e, também, dos Municípios, substrato do federalismo". (Petição inicial da ADI 2250-4 (DF). Disponível em: http://redir.stf.jus.br/ estfvisualizadorpub/ jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente= 1833269. Acesso em: 14 ago. 2020).

[174] Interessante discussão foi travada com relação à disposição do art. 35 que proíbe operação de crédito, direta ou indiretamente, reciprocamente entre entes da federação. O objetivo era evitar os sucessivos refinanciamentos das dívidas dos entes subnacionais com a União. Para parcela significativa da doutrina, entretanto, este dispositivo fere a autonomia do ente federativo. Como afirma Régis Fernandes de Oliveira: "Pode a lei, ainda que complementar, limitar a dimensão de pessoas de direito público dos entes federados? Como estamos em uma Federação, descabe à lei federal, ainda que complementar, retirar dos entes federados menores um de seus maiores atributos, que é o de veicular-se contratualmente". (*Responsabilidade fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 70). No mesmo sentido, ver: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Comentários sobre os arts. 40 a 77.* Cit., p. 286.

Por ocasião do julgamento, em conjunto com outras medidas que atacavam outros dispositivos da LRF,[175] mas basicamente sobre os mesmos argumentos, o Plenário do STF entendeu que "[é] necessário, portanto, que o exercício das competências dos entes federativos respeite outro traço nuclear do Estado Federal: a *interdependência*", e, citando, Fernando Luiz Abrucio destacou que "a chave para o êxito federativo está em *equilibrar competição* e *cooperação*". E foi além: afirmando que há "previsão de estratégias de harmonização no texto constitucional com a finalidade de garantir o *imprescindível equilíbrio federativo*" e que há também "explicação em razões econômicas, que deram ensejo ao denominado Federalismo Fiscal".[176]

A interpretação desses postulados pressupõe a análise no âmbito do direito financeiro das interações estratégicas entre entes da federação, no chamado federalismo fiscal cooperativo. Mas também impõe a discussão, com base em revisão de concepções inerciais do princípio da separação dos poderes e da desejável interrelação cooperativa entre os Poderes. Principalmente porque, na continuação do julgamento anterior, no tocante à ADI nº 2238-5/DF, no ponto em que se discutia o § 3º do art. 9º da LRF,[177] isto é, a regra de repasse do duodécimo dos Poderes pelo valor realizado e não pelo valor previsto no orçamento, em caso de frustração de receita para manutenção do equilíbrio fiscal, o STF mudou o vetor de entendimento que vinha adotando em relação a todos os demais dispositivos da LRF.

Por maioria, a Corte declarou a inconstitucionalidade do dispositivo, apesar de nas razões de decidir o Ministro Alexandre de Moraes ter deixado clara a necessidade de que "o exame da constitucionalidade material da LRF deve ser feito tendo em vista o contexto macroeconômico e de estabilização monetária da época, buscando o fortalecimento dos preceitos básicos de convívio no Estado Federal", bem como o dever de "fortalecimento do federalismo fiscal responsável".[178]

Diante dessa incompatibilidade de tratamento entre a motivação e a decisão e principalmente diante dos efeitos financeiros do entendimento fixado pelo STF, a resposta veio através de mudança no texto constitucional. A recentíssima Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021, teve de impor, como medida de ajuste fiscal, a vedação de transferência a fundos de recursos financeiros oriundos de

---

[175] Foram julgadas em conjunto a ADI nº 2238/DF, ADI nº 2241/DF, ADI nº 2250/DF, ADI nº 2256/DF, ADI nº 2261/DF, ADI nº 2324/DF, ADI nº 2365/DF e o ADPF nº 24/DF.

[176] Cf. BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). *Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.250-DF*. Relator Ministro Alexandre de Moraes, 21 ago. 2019. p. 40; p. 43. Disponível em: http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344334243&ext=.pdf. Acesso em: 12 dez. 2020.

[177] BRASIL. *Lei Complementar nº 101, 4 de maio de 2000*. "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 nominal 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. [...] § 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."

[178] Cf. BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). *Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.238-DF*. Relator Ministro Alexandre de Moraes, 24 jun. 2020. p. 48, p. 46. Disponível em: http://portal.stf.jus.br/ processos/downloadPeca.asp?id=15344404366&ext=.pdf. Acesso em: 10 dez. 2020.

repasses duodecimais.[179] A mudança, em sede de emenda constitucional dedicada a impor medidas de sustentabilidade fiscal, diante de necessídades pandêmicas, é um exemplo atual das incongruências de interpretação da doutrina da separação de poderes no *arranjo institucional* brasileiro atual.[180]

A exposição dos fatos que levaram o direito constitucional financeiro a se consolidar no campo da política fiscal, consagrado, com normas dotadas de ampla eficácia social e como balizador do sucesso ou fracasso da condução macroeconômica do país, tem um outro lado. Deixa evidente as fissuras de um federalismo fiscal capturado por *fatores extraconstitucionais*[181] e de um *arranjo institucional*, em que os Poderes clássicos da *doutrina pura* da separação dos poderes disputam espaço com novos centros decisórios, em constante jogo financeiro político-jurídico.

O protagonismo do direito financeiro dado pela Constituição de 1988 e efetivado em ciclo normativo, ditado por uma escalada em *path dependence*, precisa olhar além do formalismo instrumental. A ambição do direito financeiro tem de estar alinhada com os objetivos de mitigação dos riscos econômicos sociais. A busca pela sustentabilidade e pela pacificação de entes, Poderes e instituições desejantes eternos, portanto, é uma pretensão substantiva, à altura do direito financeiro constitucionalizado e protagonista.

A cooperação federativa e a harmonia entre os Poderes no cenário do novo *arranjo institucional*, em prol de uma trajetória de dependência da sustentabilidade financeira intergeracional, que garanta a efetivação dos direitos fundamentais em ambiente de escassez, são os desafios. A evolução metodológica, a necessidade.

---

[179] "Art. 168. [...] § 1º É vedada a transferência a fundos de recursos financeiros oriundos de repasses duodecimais. § 2º O saldo financeiro decorrente dos recursos entregues na forma do *caput* deste artigo deve ser restituído ao caixa único do Tesouro do ente federativo, ou terá seu valor deduzido das primeiras parcelas duodecimais do exercício seguinte". (BRASIL. *Emenda Constitucional nº 109, de 16 de março de 2021*)

[180] A referida emenda constitucional foi objeto da ADI nº 6752, proposta no mesmo dia de sua promulgação e distribuída para o Ministro Relator, Nunes Marques. A petição inicial, elaborada pelo Partido dos Trabalhadores e pela Rede Sustentabilidade, atacou justamente o art. 5º e seu § 2º, por suposta violação literal ao art. 60, § 2º, da Constituição da República. Até o depósito desta tese, não houve decisão a respeito do pedido liminar. (BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal (Rel. Min. Nunes Marques). *Ação direta de inconstitucionalidade 6752*. Disponível em: http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6133069. Acesso em: 19 mar. 2021)

[181] Expressão de: GARCÍA-PELAYO, Manuel. *Derecho constitucional comparado*. Madrid: Alianza Universidad, 1993. p. 218. Ver seção 5.4.


DIREITO
ROMANO

Dos benefícios fiscais enquanto contratos fiscais-administrativos. Por uma compreensão constitucional dos benefícios fiscais: pressupostos, requisitos de concessão, fiscalização, efeitos e consequências jurídicas

Marco Antonio Santos Reis*

Resumo

O objetivo deste trabalho é apresentar os benefícios fiscais como verdadeiros contratos administrativos fiscais e, consequentemente, defender a aplicação análoga da lei dos contratos administrativos como instrumento jurídico adequado para regular o tratamento preferencial e o gozo dos benefícios fiscais. Para alcançar esse objetivo, o artigo traçará as linhas gerais do que a doutrina entende por contratos fiscais e mostrará que, à luz da orientação constitucional e legal do sistema jurídico brasileiro, assim como da analogia entre despesa e gasto tributário e renúncia de receita, é possível criar um arcabouço interpretativo-jurídico para um regime jurídico dos benefícios fiscais.

Zusammenfassung

Die vorliegende Arbeit zielt darauf ab, die Steuervergünstigungen als echte Verwaltungssteuerverträge darzustellen und folglich die analoge Anwendung des Rechts der Verwaltungsverträge als Rechtsinstrument zu verteidigen, das geeignet ist, die Begünstigung und den Genuss von Steuervergünstigungen zu regeln. Um dieses Ziel zu erreichen, wird der Artikel die Grundzüge dessen darstellen, was die Doktrin unter Steuervertrag versteht, und zeigen, dass es im Lichte der verfassungsrechtlichen und rechtlichen Ausrichtung des brasilianischen Rechtssystems sowie aus der Analogie zwischen Steuerausgaben und Ausgaben und Einnahmenverzicht möglich ist, einen rechtlich-interpretativen Rahmen für ein Rechtsregime von Steuervergünstigungen zu schaffen.

Palavras-chave: Benefícios fiscais. Contratos administrativos. Renúncia de receita. Gasto tributário.

Stichwörter: *Steuervergünstigungen. Verwaltungsverträge. Steuervergünstigungen.*

* Mestre em Direito pela UERJ. Ex-Professor Substituto da FND/UFRJ. Ex-Professor da EMERJ. Coordenador do Grupo de Atuação Especializada no Combate à Sonegação Fiscal e aos Ilícitos Tributários. Promotor de Justiça do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro.

Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 91 (3ª Fase), jan./mar 2024, p. 121-146.

1. Introdução e plano de investigação

Abordar a temática dos benefícios ou incentivos fiscais (incluindo neste espectro não só os de natureza tributária, mas também os financeiros e creditícios) é tarefa tão fundamental como complexa no cenário brasileiro e, particularmente, no âmbito dos entes subnacionais.

Em primeiro lugar, pois, apesar de a concessão de tais benefícios encerrar verdadeira prática histórica e, em muitos casos, irrefletida e divorciada dos princípios que deveriam regê-la, na prática, não é incomum que mesmo agentes públicos e operadores do direito não possuam a compreensão exata do significado e alcance das repercussões que a política de concessão de benefícios fiscais pode apresentar.

Por outro lado, há décadas viceja o argumento de que sem uma política generosa de incentivos fiscais, torna-se inviável o fomento, desenvolvimento e industrialização dos entes federativos.

Não obstante o argumento acima continuar a ser propalado com ares de verdade inquestionável, a realidade é que o assunto requer tratamento mais responsável, constitucional e eficiente sob o ponto de vista da gestão da coisa pública.

A rigor, todo o processo que envolve a concessão de benefícios fiscais poucas vezes se desincumbe do que se poderia chamar de devido processo legal fiscal: são incentivos ou desagravos fiscais concedidos sem a formulação clara, coerente e planejada das necessidades locais ou regionais de desenvolvimento econômico; sem a verificação independente acerca da real necessidade de fomento de um determinado setor em detrimento de outros; sem a realização prévia de estimativas e estudos de impacto orçamentário-financeiro; sem a integração dos gastos tributários às leis orçamentárias (Lei Orçamentária Anual e Lei de Diretrizes Orçamentárias); sem o acompanhamento e fiscalização de condições e contrapartidas, pois, não raro, sequer estão previstas ou claras as condicionantes e sanções no caso de descumprimento quanto da instituição de lei ou da celebração dos termos de concessão de tratamento diferenciado ao contribuinte.

O presente estudo tem o objetivo de contribuir com o desenvolvimento de uma compreensão constitucional da concessão de incentivos e benefícios fiscais a fim de que estes possam ser instrumentos que, sob a ótica de uma gestão responsável e planejada, à luz de um federalismo cooperativo, de fato representem ganhos à coletividade e à implementação dos direitos fundamentais garantidos pela Constituição.

Para isto, o artigo irá propor a compreensão dos incentivos, em sentido amplo, como verdadeiros contratos fiscais-administrativos, regidos pelo princípio da supremacia do interesse público, sendo-lhes aplicável, no que couber, e na ausência de legislação específica, as normas gerais previstas para contratos administrativos na Lei de Licitações e Contratos Administrativos.

Tais contratos fiscais, em que se ajustam a concessão de benefícios tributários, financeiros e creditícios, também sofrerão o influxo de normas atinentes à organização orçamentária, seja porque tais diplomas normativos assim o exigem, notadamente

a Lei de Responsabilidade Fiscal, mas também em virtude de o próprio conceito de benefício fiscal se inserir numa relação essencial com a noção de renúncia de receita. O fenômeno do benefício fiscal, conforme se verá, é indissociável do tema finanças públicas e orçamento.

Cogitar-se-á, ainda o papel do Ministério Público em relação ao tema proposto e os instrumentos legais aplicáveis em caso de descumprimento de tais contratos fiscais, o que, não raro, significará não apenas a lesão ao patrimônio público sob o ponto de vista da receita, da arrecadação, mas também reflexos diretos ou indiretos no financiamento de direitos fundamentais e da construção de um ambiente de concorrência leal e materialmente livre no mercado. Neste particular, conforme o caso, far-se-á necessária a aplicação da Lei de Ação Civil Pública, a Lei Anticorrupção e, nos casos de descumprimento fraudulento e doloso, não só a Lei de Improbidade Administrativa, mas também a legislação criminal de referência. Naturalmente, o instrumentário consensual também é passível de utilização, desde os termos de ajustamento de conduta até a celebração de acordos de não persecução cível.

O benefício fiscal, e notadamente o fiscal-tributário, traduz um tratamento legal diferenciado e excepcional dado pelo Estado a um ou alguns particulares-contribuintes como expressão do exercício de uma política econômica estatal de incentivo ou fomento que, necessariamente, deve trazer vantagens ou contrapartidas positivas para a sociedade. O efeito jurídico-financeiro da concessão do benefício fiscal-tributário oneroso é inexoravelmente a renúncia de receita ou gasto tributário. É de se frisar, porém, que todo e qualquer benefício gera tratamento diferenciado[1] e acarreta repercussões no mercado e na concorrência.

Também não se ignora que as receitas tributárias são o grande sustentáculo da implementação de políticas públicas destinadas à satisfação e concretização dos direitos fundamentais. Nas palavras de Kirchhof, "o direito determina, mas é o dinheiro que permite o agir financeiro-estatal".[2] As receitas públicas tributárias são, portanto, parte do patrimônio público, o qual deve ser gerido de maneira constitucional e legalmente responsável.

A despeito de a expressão "benefício fiscal" aparecer em algumas ocasiões no ordenamento jurídico brasileiro, o direito positivo pátrio se ressente de uma sistematização ou regramento detalhados, capazes de uniformizar o que se poderia chamar de devido processo légal fiscal na concessão e fiscalização de benefícios. Se é verdade que existem regras constitucionais e legais relevantes, também é verdade

[1] Vide a lição de Élcio Fiori Henriques, no sentido de que a amplitude do conceito de benefício fiscal é de se extrair do disposto no parágrafo 1º, do art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual estabelece que são "benefícios fiscais todas as normas que determinem um tratamento tributário benéfico 'diferenciado' ou 'discriminado'", de modo que a lei complementar "utiliza o chamado critério jurídico-formal para a conceituação de benefícios fiscais, critério que determina que essas normas constituem variações ou 'desvios' de uma norma geral de incidência do tributo que deve ser adotada como *benchmark*". Cf. HENRIQUES, E.F. *Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário.* O gasto tributário no Direito Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 183.

[2] KIRCHHOF, Paul. Gegenwartsfrage an das Grundgesetz. *Juristenzeitung* 44 (10), p. 455. Trecho no original: "*Das Recht bestimmt, das Geld ermöglicht finanzstaatliches Handeln*".

que a chamada "guerra fiscal" se traduz em um sem-número de benefícios concedidos de maneira, não raro, ilegal, injustificada, opaca e imprevisível, para o particular, para o Estado e para os administrados.

Parte importante desse verdadeiro caos fiscal em matéria de incentivos ou benefícios se exprime, também, na ausência de previsibilidade e de percepção dos efeitos catastróficos que uma irrefletida política fiscal de incentivos pode causar e se propalar por gerações.

2. Conceito e alcance: benefícios são um fenômeno político, fiscal e orçamentário

Sob o manto conceitual da expressão "benefício fiscal", encontram-se uma série de conceituações mais ou menos semelhantes.[3] Não se pretende, porém, neste texto, realizar uma consolidação exaustiva delas, senão discutir o que lhes é essencial e prático: o significado e, sobretudo, a repercussão complexa e multifária do fenômeno. Noutras palavras: o que essencialmente significa conceder benefícios fiscais? A que regras e princípios a concessão e acompanhamento de benefícios devem estar subordinados? Quais as consequências jurídicas do descumprimento de tais regras e princípios?

O benefício fiscal, conforme dito acima, é um fenômeno multifacetado, pois sua natureza e efeitos transbordam para outros ramos do direito e áreas do conhecimento.

Conforme já publicamos noutra oportunidade, com apoio na doutrina de Jochum:

> Benefícios fiscais e privilégios são, portanto, idênticos em seu significado fundamental. O Estado oferece a um beneficiário uma vantagem financeira que, em uma outra situação comparável, não poderia lhe ser oferecida. Com base neste entendimento, pode-se determinar os seguintes elementos para a caracterização de um benefício. Um benefício existe se: 1. Uma concedente ou favorecedor, via de regra o Estado ou uma agência governamental, concede 2. a um beneficiário, 3. uma vantagem, 4. para uma determinada finalidade.[4]

---

[3] A categorização dos benefícios, sob o ponto de vista prático, como advertia o saudoso Lobo Torres, apenas se presta ao encobrimento de interesses políticos: "a manipulação dos diversos incentivos tem sempre o objetivo político de encobrir os nomes dos beneficiários, excluindo-os do orçamento, para atender a certas conveniências políticas e evitar o controle do eleitor (...) o legislador muitas vezes opta pelas isenções porque sabe que a subvenção direta, aparecendo no orçamento, não contaria com a aprovação pública; esse comportamento é ilógico, porque a entidade que não merece a subvenção não poderia ter a isenção" (TORRES, Ricardo lobo. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. *Lei de Responsabilidade Fiscal* – 10 anos de vigência – Questões atuais. p. 13.

[4] JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung. Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im Deutschen und europäischen Steuer-, Finanz-und Abgabenrecht*. Berlin: Lit Verlag, 2006, p. 35. Trecho no original: "*Steuervergünstigungen und Vergünstigungen sind daher hinsichtlich ihrer grundsätzlichen Bedeutung identisch. Der Staat verschafft einen Begünstigten einen finanziellen Vorteil, den ein anderer in vergleichbarer Situation nicht erhält. Geht man von diesen Verständnis aus, so lassen sich für die Vergünstigung folgende*

Como o benefício ou incentivo fiscal necessita da concordância ou do ato de concessão estatal, embora muitas vezes sejam os próprios particulares que batam às portas das autoridades com propostas de incentivos, a figura do benefício está inexoravelmente ligada ao terreno da política. E isto não é nenhuma novidade, sendo utilizado desde a monarquia, passando pelo nacional-socialismo e chegando incólume aos dias atuais, nas democracias constitucionais, como bem ilustra Eckhard Groß:

> Os incentivos fiscais não são uma invenção dos nossos dias. Em Brandemburgo/Prússia, no século 17, por exemplo, isenções fiscais foram concedidas para o estabelecimento de fábricas por comerciantes estrangeiros e para promover a vontade de imigrar os huguenotes. Desde o início, em 1933/34, o Estado nacional-socialista fez uso intensivo das possibilidades de controle oferecidas pelos incentivos fiscais para influenciar as condições sociais e econômicas no sentido da ideologia nacional-socialista.[5]

Ou seja, a concessão de benefícios confere um poder significativo aos gestores no campo político. Um benefício pode se tornar facilmente moeda de troca no jogo político, como forma de privilegiar aliados e também de prejudicar adversários no campo econômico. Esta aproximação entre a noção de benefício fiscal e política, no sentido de disputa pelo poder, é uma relação espúria e deve ser proscrita, uma vez que a única associação legítima entre incentivos fiscais e política é aquela que se insere na construção ou planejamento de uma política fiscal responsável e, por outro lado, de uma política econômica e de desenvolvimento fundadas em um planejamento coerente, baseado em estudos detalhados capazes de verificar as vantagens que a concessão de benefícios pode proporcionar à coletividade, bem como de estabelecer as reais vocações e deficiências de crescimento econômico dos locais e regiões em que se pretende instituir tais incentivos.

Noutras palavras, os órgãos competentes devem levar a sério o sopesamento entre vantagens econômicas à coletividade e externalidades negativas a fim de verificar com cautela o que é mais vantajoso para a coletividade.

O benefício fiscal, por ser fruto de uma exceção ao sistema ou regra geral de tributação, também traz implicações para o princípio constitucional da igualdade, sob o ponto de vista material. Mesmo nas hipóteses bastante raras de benefício fiscal

---

Merkmale bestimmen. Eine Vergünstigung liegt vor, wenn 1. Ein Begünstigender, regelmäßig der Staat oder eine staatliche Stelle, 2. einem Begünstigten 3. einen Vorteil 4. zu einem bestimmten Zweck gewährt".

[5] GROß, Eckhard. *Steuervergünstigungen & Steuerbenachteiligungen*. Gibt es besondere Regeln für den Gesetzsvollzug? München: Waxmann Münster, 1997, p. 12: "*Steuervergünstigungen sind kein Erfindung unser Tage. So wurden in Brandenburg/Preußen im 17. Jahrhundert Steuerbefreiungen gewährt für die Gründung von Manufakturen durch ausländische Kaufleute und zur Förderung der Einwanderungsbereitschaft oder Hugenotten. Der nationalsozialistische Staat nutzte gleich zu Beginn, 1933/34, intensiv die von Steuervergünstigungen ausgehende Lenkungsmöglichkeiten um die gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse im Sinne der nationalsozialistischen ideologie zu beeinflussen*".

que não acarrete renúncia de receita, a regra de exceção necessariamente importará tratamento diferenciado, conforme previsto na parte final do parágrafo 1º, do art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal. Sob o ponto de vista mercadológico, a redução de carga tributária ou qualquer outra facilidade conferida a um em detrimento de outros atores no mercado irá gerar vantagens comparativas na competição ínsita à economia de mercado, podendo encerrar distorções no ambiente de livre e leal concorrência, bem como distorções de preço e custos ao consumidor final. Por todas essas razões, entre outras, o benefício fiscal deve ser pensado de maneira cautelosa e concedido apenas sob justificações e premissas bem sedimentadas. Como será visto, imprevistos ocorrem e podem ocorrer, no entanto, mesmo estes devem estar minimamente previstos e devem ser suscetíveis de readequação tempestiva.

O ponto de intersecção entre benefício fiscal e política fiscal também já pavimenta o caminho para outra ligação inequívoca dos incentivos fiscais com o tema finanças públicas e orçamento. Isto porque, como a própria Lei de Responsabilidade Fiscal esclarece, a relação entre benefícios fiscais e renúncia de receita é absolutamente próxima, sendo certo que, por vezes, ambas as expressões poderão ser tomadas como sinônimos, pois a renúncia de receita nada mais é do que a consequência ou efeito da concessão de um benefício fiscal oneroso. O interesse prático de um e de outro é, em última análise, a potencial ou efetiva perda de arrecadação decorrente da concessão de um benefício. Trata-se, portanto, de uma despesa ou gasto: o gasto tributário, ou *tax expenditure*.

A doutrina do chamado gasto tributário ("tax expenditure") remonta ao notável estudo da década de setenta levado a cabo pelo emérito professor da faculdade de Harvard, Stanley S. Surrey, ao tempo da introdução de profundas modificações no sistema tributário americano, ante a crescente e desordenada concessão de incentivos fiscais e gastos públicos. Como esclarece Catão:

> O conceito de "*tax expenditure*" foi produzido, sob uma perspectiva de ajuste orçamentário, vis a vis inevitabilidade de se tornarem mais efetivas as despesas públicas, e manter-se a taxa de investimento de uma sociedade em contínuo processo de crescimento. Dentro desse panorama, apresentavam-se três hipóteses, tornando-se primordial identificar sob determinada situação qual delas possuiria um resultado mais efetivo: gastos diretos realizados pelo próprio Estado, subsídios ou subvenções discriminadas na lei de orçamento ou incentivos fiscais concedidos com o fim de estimular o setor privado em determinadas atividades e empreendimentos.[6]

Nas palavras do próprio Stanley Surrey, criador da teoria, o conceito de "*tax expenditure*" fundamenta-se em dois alicerces ou elementos. Embora seu texto se

[6] CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Renovar, 2004, p. 216-217.

concentre no imposto de renda, o próprio autor, em seu trabalho de referência com McDaniel, salienta que a análise da teoria do gasto tributário (*tax expenditure*) se aplica a qualquer outro tipo de imposto:

> Esse artigo foca no imposto de renda e, portanto, discute a estrutura normal desse tipo de tributo. Porém, a análise é apropriada a qualquer imposto de base ampla que se destine a ter uma aplicação geral, como um imposto sobre consumo (tal qual um imposto sobre vendas no varejo, ou um imposto sobre o valor agregado ou um imposto progressivo sobre despesas), um imposto sobre a morte, sobre a propriedade ou sobre a riqueza.[7]

E os autores prosseguem:

> De fato, uma vez que a presença do gasto tributário é focada em um sistema tributário, existe uma consciência geral de que, a não ser que se preste atenção a aqueles gastos tributários, um país não tem nem sua política fiscal-tributária e nem seu orçamento sob total controle. Essa consciência, por seu turno, abre novas facetas do conceito de gasto/despesa tributária, e conduz a novas ideias nas formas como o conceito afeta a substância da política fiscal e dos processos políticos por meio dos quais tal política é formulada. O objetivo este artigo é descrever os atuais desenvolvimentos e questões emergentes concernentes ao conceito de gasto tributário. Essencialmente, o conceito de gasto tributário, enquanto aplicado a um imposto sobre a renda, considera que tal tributo é composto de dois elementos distintos. O primeiro elemento contém as provisões estruturais para a aplicação do imposto de renda. Essas provisões estruturais incluem a definição do lucro líquido, o uso anual de períodos contábeis, a determinação das entidades submetidas ao imposto e o cronograma de níveis de tarifa e isenções. Essas provisões compõem aspectos do aumento da receita do tributo. O segundo elemento consiste nas preferências especiais encontradas em todo sistema de tributo sobre a renda. Essas preferências, frequentemente chamadas de incentivos ou subsídios fiscais, são desvios da estrutura tributária normal, projetada para favorecer uma indústria particular, atividade ou classe de pessoas em particular.

[7] SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. *The Tax Expenditure Concept:* Current Developments and Emerging. Issues, 20 B.C.L. Rev. 225 (1979), p. 229, nota de rodapé n. 9. Trecho original (tradução livre): "*This paper focuses on the income tax and hence discusses the normal structure of such a tax. But the analysis is appropriate to any broad based tax intended to have a general application, as a consumption tax (such as a retail sales tax or a value added tax, or a progressive expenditure tax), a death tax, a general property tax, or a wealth tax*".

Subsídios fiscais estão presentes de várias formas, tais como isenções permanentes de renda, deduções, diferimentos de obrigações tributárias, créditos presumidos, ou alíquotas especiais. Qualquer que seja sua forma, esses desvios da estrutura normativa do imposto de renda representam, essencialmente, gasto governamental para as atividades ou grupos por meio do sistema tributário, e não através de doações diretas, empréstimos ou outras formas de assistência governamental. Posto de forma diferente, sempre que o governo decide favorecer uma atividade ou grupo através de assistência monetária, ele pode escolher, entre uma ampla gama de métodos, a forma de entregar essa assistência. A assistência direta pode tomar a forma de uma doação governamental ou subsídio, um empréstimo, talvez, a uma taxa de juros especial ou um empréstimo privado garantido pelo governo: ao invés de assistência direta, o governo pode trabalhar dentro do sistema tributário de renda para reduzir o imposto devido por uma atividade ou grupo favorecidos. Exemplos dessa assistência indireta do governo são créditos de investimento, deduções especiais de depreciação, deduções para formas especiais de consumo ou alíquotas baixas de imposto para certas atividades. Essas reduções tributárias, na verdade assistência monetária provida pelo governo, representam despesa tributária. A maioria das despesas tributárias são rapidamente reconhecíveis, uma vez que são tratadas pelos seus adeptos como incentivos fiscais ou como alívios de dificuldades, e elas não são solicitadas conforme necessário para corrigir a estrutura do imposto de renda em si.[8]

[8] SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. *The Tax Expenditure Concept:* Current Developments And Emerging. Issues, 20 B.C.L. Rev. 225 (1979), p. 227 *et seq*. Trecho no original (tradução nossa livre): "*Indeed, once the presence of tax expenditures in a tax system is focused upon, there is a general awareness that unless attention is paid to those tax expenditures, a country has neither its tax policy nor its budget policy under full control. This awareness in turn opens up new facets of the concept of tax expenditures, and leads to new insights in the ways the concept affects the substance of fiscal policy and the political processes by which such policy is formulated. The purpose of this article is to describe current developments and emerging issues concerning the tax expenditure concept. Essentially, the tax expenditure concept, as applied to an income tax, regards such a tax as composed of two distinct elements. The first element contains the structural provisions necessary for implementation of a normal income tax. These structural provisions include the definition of net income; the specification of accounting periods; the determination of the entities subject to tax; and the specification of the rate schedule and exemption levels. These provisions compose the revenue raising aspects of the tax. The second element consists of the special preferences found in every income tax system. These special preferences, often called tax incentives or tax subsidies, are departures from the normal tax structure, designed to favor a particular industry, activity, or class of persons. Tax subsidies partake of many forms, such as permanent exclusions from income, deductions, deferrals of tax liabilities, credits against tax, or special rates. Whatever their form, these departures from the 'normative' income tax structure essentially represent. government spending for the favored activities or groups through the tax system rather than through direct grants, loans, or other forms of government assistance. Put differently, whenever government decides to favor an activity or group through monetary assistance, it may elect from a wide range of methods in delivering that assistance. Direct assistance may take the form of a government grant or subsidy, a government loan, perhaps at a special interest rate, or a private loan guaranteed by the government: Instead of direct assistance, the government may work within the income tax system to reduce the tax otherwise owed by a favored activity or group. Examples of this indirect government assistance are investment credits, special depreciation deductions, deductions for special forms*

Em razão de a renúncia de receita tratar de "valores que deixam de entrar nos cofres públicos" e não propriamente de "valores que entraram nos cofres públicos e serão aplicados em algum fim", isto pode gerar a aparência de que não se estaria diante de um gasto ou, pior, de que o não ingresso de valores nos cofres públicos seria algo menos grave que o mau uso dos valores que ingressaram. Não haveria, contudo, forma mais equivocada de se pensar. É preciso recordar que a instituição de benefícios fiscais encerra, em última análise, fenômeno tão crucial como frequentemente ignorado, a saber, o efeito de uma transferência de poder ao particular e de perda de controle estatal sobre os destinos dos recursos públicos, como bem explica HENRIQUES:

> (...) aprovado o benefício fiscal, caberá aos contribuintes decidirem o quanto incorrerão no fato gerador do tributo e, com isso, o quanto economizarão de tributos aproveitando-se do benefício. Dessa forma, percebe-se que a aprovação de um benefício fiscal transfere ao particular a decisão sobre o montante de recursos a serem transferidos ao Estado para os contribuintes. (...) Destarte, a impossibilidade de quantificação prévia do valor de recursos públicos renunciados com a instituição de um benefício fiscal diminui o controle do Estado sobre suas finanças, o que dificulta o planejamento financeiro responsável. (...) Tal controle não existe nos "gastos" gerados pela instituição de benefícios fiscais, uma vez que tais normas recebem a chancela legislativa somente quando a lei é votada, sendo muitas vezes aprovadas sem um prazo máximo de vigência. Assim, acarretam transferências de recursos para o particular sem um limite temporal, as quais somente cessarão no advento de uma norma revogadora.[9]

Em primeiro lugar, é de se alertar que os valores decorrentes de renúncia de receita que deixam de ingressar nos cofres públicos só o deixam de ingressar por uma regra de exceção e que só deve ser aplicada na hipótese de as vantagens do benefício superarem as vantagens que o Estado (não o governo) e a coletividade teriam com a cobrança dos tributos que passará a deixar de cobrar ou cobrará a menor (benefício tributário), ou se as vantagens decorrentes de facilidades conferidas ao particular (subvenções, redução de juros etc.) superarem as vantagens que a coletividade já teria a partir do cenário de mercado.

---

of consumption, or low rates of tax for certain activities. These tax reductions, in effect monetary assistance provided by the government, represent tax expenditures. Most tax expenditures are readily recognizable since they are usually treated by their supporters as tax incentives or as hardship relief, and they are not urged as necessary to correct defects in the income tax structure itself".

[9] HENRIQUES, E. F. *Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário.* O gasto tributário no Direito Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 40-44.

Veja-se por exemplo o impacto significativo das renúncias de receita relativa a desonerações do ICMS no Estado do Rio de Janeiro em 2021 foi de 17,92 bilhões e em 2022 de 21,37 bilhões:

Quadro resumo Benefícios Fiscais (R$ bilhões)								
Ano	Desoneração do ICMS	Tipo de Benefício				Setor econômico		
		Isenção	Diferimento	Redução de BC/Alíquota	Outros	Industria transformação	Comércio/ Reparação de veículos e motocicletas	Outros
2021	17,92	8,05	4,31	3,84	1,72	9,38	7,63	0,91
2022	21,37	8,74	5,29	5,84	1,50	10,41	9,13	1,83
Fonte: https://portal.fazenda.rj.gov.br/transparencia-da-receita-estadual/beneficios-incentivos-fiscais/								

Ou seja, considerado o ano de 2022, as desonerações do ICMS corresponderam a pouco mais de um quinto de toda a receita realizada pelo Estado do Rio de Janeiro naquele ano (100,7 bilhões):



Gerar Planilha Voltar

Consulta Receita - Poder

Filtros Selecionados:
Tipo de Relatório: Mensal
Período da Consulta: 01/2022 até 12/2022
Receita Retificadora: Sim

Poder	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Receita Realiza
Estado	6.143.602.589,43	10.517.666.591,78	9.827.944.293,99	6.071.292.648,90	11.749.427.297,19	6.230.926.182,38	100.713.1
Poder Executivo	5.973.096.114,66	10.326.901.441,13	9.603.584.020,89	5.855.251.119,33	11.496.061.215,51	5.927.285.061,47	97.488.76
Poder Legislativo	3.210.414,56	3.731.717,57	4.803.836,84	3.195.796,71	3.550.949,31	3.413.253,78	111.955.8
Poder Judiciário	153.406.241,24	171.338.767,71	200.884.424,96	197.170.568,82	227.055.232,40	279.891.345,22	2.861.569
Ministério Público	7.447.758,08	8.887.932,38	10.557.370,20	8.878.331,65	11.495.230,87	11.068.121,40	143.774.4

Dados atualizados até 07/11/2023

Gerar Planilha Voltar

Receita Realizada - Receita arrecadada no período selecionado.

Nota Explicativa: Os valores do Poder Executivo acima demostrados incluem a totalidade das deduções de receita, indicados na tela seguinte como Categoria Econômica - código 9.

Em segundo lugar, urge salientar que os valores que deixam de ingressar nos cofres públicos, na prática, são recursos que normalmente seriam cobrados e se destinariam ao implemento de variadas políticas públicas (contratação de profissionais de saúde, educação, insumos hospitalares, equipamentos etc.).

Em terceiro lugar, faz-se imperioso recordar outra problemática da concessão de benefícios, pois "com frequência, não é definido a qual Ente pertencem os recursos que estão sendo transferidos"[10] em virtude de muitas vezes "o produto da arrecadação de um tributo ser repartido entre dois ou mais Entes políticos".[11] Noutras palavras, não raro, há uma lesão oculta à receita de outros entes federativos.

Em quarto lugar, independentemente da perda de arrecadação, a concessão de benefícios fiscais gera insofismavelmente distorções de mercado e vantagens comparativas para o beneficiado em relação aos concorrentes. A única coisa que se pode e se deve avaliar é o grau de distorção que o Estado está legitimamente autorizado a determinar, o período dessa distorção e o impacto dessa distorção. Um benefício fiscal concedido de maneira irrefletida, culposa ou dolosamente, a um contribuinte que não atende às condicionantes e não gera compensações ou contrapartidas razoavelmente positivas (e mais importante, passíveis de mensuração), é um benefício que pode retirar, e, inevitavelmente retirará, do mercado outros tantos contribuintes, não raro, com serviços e produtos melhores e, portanto, impacto mais positivo para a coletividade.

Não por outra razão, a concessão de benefícios fiscais (tributários, financeiros ou creditícios) deveria estar sempre acompanhada não só das estimativas de impacto orçamentário-financeiro, mas de estudos, projeções e estimativas de impacto mercadológico do benefício.

Neste particular urge mencionar o disposto no art. 6º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) de Portugal, segundo o que:

> 1 - A definição dos pressupostos objectivos e subjectivos dos benefícios fiscais deve ser feita em termos genéricos, e tendo em vista a tutela de interesses públicos relevantes, só se admitindo benefícios de natureza individual por razões excepcionais, devidamente justificadas no diploma que os instituir.
>
> 2 - A formulação genérica dos benefícios fiscais deve obedecer ao princípio da igualdade, de modo a não falsear ou ameaçar falsear a concorrência.

Como diagnostica Eckhard Groß:

> Por exemplo, os contribuintes não beneficiários podem não pagar o mesmo montante, porém mais do que teriam de pagar sem os

[10] HENRIQUES, E. F. *Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário*. O gasto tributário no Direito Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 44.
[11] HENRIQUES, E. F. *Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário*. O gasto tributário no Direito Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 44.

> benefícios fiscais que beneficiam os outros. Em todo o caso, o programa diretor não fica sem impactos na distribuição equitativa, que se caracteriza pelo seu objetivo normal.[12]

Não é por outro motivo que a orientação constitucional sobre o tema, desde o advento da Emenda Constitucional nº 109 é restritiva a respeito da concessão e ampliação de benefícios, ao menos, na esfera federal. Mais do que isto, reconhece-se a necessidade da imposição de "critérios objetivos de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivos ou benefícios", além de "regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômicos dos incentivos ou benefícios", conforme estipulado no corpo do art. 4º e parágrafos da referida emenda constitucional:

> Art. 4º O Presidente da República deve encaminhar ao Congresso Nacional, em até 6 (seis) meses após a promulgação desta Emenda Constitucional, plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos orçamentários e financeiros.
>
> (...)
>
> § 3º Para efeitos deste artigo, considera-se incentivo ou benefício de natureza tributária aquele assim definido na mais recente publicação do demonstrativo a que se refere o *§6º do art. 165 da Constituição Federal*.
>
> § 4º Lei complementar tratará de:
>
> I - critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa;
>
> II - regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômico sociais dos incentivos ou benefícios de que trata o inciso I deste parágrafo, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados;

[12] GROß, Eckhardt. *Op. cit*, p. 3: "*So zahlen die nicht begünstigten Steuerpflichtigen unter Umständen nicht gleichviel sondern mehr als sie ohne die Steuervergünstigung in die andere in Anspruch nehmen hätten zahlen müssen. Jedenfalls bleibt das Lenkungsprogramm nicht ohne Auswirkungen auf die gerechte Verteilung, die durch ihren Normzweck geprägt wird*".

> III - redução gradual de incentivos fiscais federais de natureza tributária, sem prejuízo do plano emergencial de que trata o *caput* deste artigo.

Ter em conta todos estes aspectos e problemáticas é absolutamente imperioso a fim de se evitar a crítica, lembrada por Jochum, de que a concessão de benefícios fiscais em impostos ou tributos pertencentes à comunidade, tornaria o Poder Público um agente que faz "cortesia com o chapéu de terceiros" ("*Großzügigkeit zu Lasten Dritter*").[13]

Por todos esses motivos, conceder um benefício fiscal na ignorância (i) da viabilidade concreta, (ii) da necessidade real para o setor e região, (iii) da relação real de custo-benefício entre as vantagens prometidas e externalidades negativas da atividade, (iv) do grau de comprometimento e impacto da renúncia fiscal nas contas públicas e (v) sem a estipulação de requisitos e sanções para o caso de descumprimento do ajustado *é* conceder, na verdade, um favor, um *privilégio odioso*, na expressão certeira de Ricardo Lobo Torres:

> Desmistifica-se nos últimos anos o mecanismo dos privilégios e das desagravações fiscais. Percebe-se hoje que são todos eles conversíveis entre si, o que permite que se lhes desvende a concessão injustificada, ainda que camuflada sob diferentes rótulos. A própria legislação ordinária brasileira emprega indistintamente os termos "incentivo", "estímulo" e "prêmio", que têm a mesma extensão dos privilégios e não possuem significado jurídico claro. Os privilégios tributários, que operam na vertente da receita, estão em simetria e podem ser convertidos em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. A diferença entre eles é apenas jurídico-formal. A verdade é que a receita e a despesa são entes de relação, existindo cada qual em função do outro, donde resulta que tanto faz diminuir-se a receita, pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição, que a mesma consequência financeira será obtida. Atento à conversibilidade dos privilégios fiscais e financeiros, o intérprete pode detectar com maior segurança as *concessões odiosas*. Porque a manipulação dos diversos incentivos tem sempre o objetivo político de encobrir os nomes dos beneficiários, excluindo-os do orçamento, para atender a certas conveniências políticas e evitar o controle do eleitor. (...) De modo que se torna realmente

[13] JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung. Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im Deutschen und europäischen Steuer-, Finanz-und Abgabenrecht*. Berlin: Lit Verlag, 2006. *"Zunächst wird dem entgegengehalten, dass Steuervergünstigungen bei den Gemeinschaftssteuern dazu führen würden, dassder Bund Großzügigkeit zu Lasten Dritter ausübe"*.

> importante desmascarar os diversos privilégios, a fim de que se identifiquem os odiosos. O trabalho dos americanos de Stanley S. Surrey e Paul R. McDaniel, ao denominar de "gasto tributário" (*tax expenditure*) o incentivo sediado na receita e equipará-lo ao verdadeiro gasto representado na despesa (subvenção), contribuiu decisivamente para clarear o assunto, repercutindo sobre a doutrina, a legislação e a jurisprudência de diversos países e fazendo com que o próprio orçamento dos Estados Unidos, após 1975, passasse a conter uma análise especial intitulada "*Tax Expenditure*", que motivou o art. 165, §6º, da CF.[14]

3. Benefícios são contratos fiscais-administrativos: estrutura, requisitos, controle e consequências jurídicas

A despeito de notória omissão nos manuais e cursos de direito público, o instituto do chamado contrato fiscal é reconhecido pela literatura jurídica especializada e, particularmente no Brasil, foi abordado de maneira profunda e didática por Vitor Borges Polizelli. Segundo conceitua este autor:

> Contratos fiscais é expressão que remete a um gênero, uma categoria superior que congrega diferentes formas de atuação pactuada da Administração Pública. O fenômeno abrange formas que revelam novo modo de agir do Poder Executivo mediante técnicas negociais, instrumentos consensuais e outras formas contratuais de prática administrativa inspiradas no direito privado, voltadas à obtenção de acordo com relação a elementos disponíveis ou incertos da obrigação tributária.[15]

Segundo argumenta Polizelli, cinco são as características essenciais presentes em distintas formas de contratos fiscais:

> (i) Pressuposto de existência de uma incerteza na aplicação da lei; (ii) conformidade legal, retratada em previsão legal que autorize (ou ausência de proibição legal) a atuação administrativa consensual voltada à resolução desta incerteza; (iii) intenção das partes em afastar esta incerteza concretizada na manifestação de vontades que gera o consenso (bilateralidade); (iv) vinculação

[14] TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade Fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. *Lei de Responsabilidade Fiscal* – 10 anos de vigência – Questões atuais. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 13 *et seq*.

[15] POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos Fiscais:* viabilidade e limites. Contexto do Direito Tributário Brasileiro. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, p. 131.

> das partes, manifestada pela limitação ao direito de impugnação (pelo contribuinte) e de revisão (pelo Fisco); (v) necessidade de se conferir publicidade para permitir a uniformização das práticas e promover a igualdade.[16]

Conforme acentua Macedo, outra importante referência, figuram sob a nomenclatura de contratos tributários figuram a concessão de benefícios fiscais:

> É o único caso em que o próprio Código Tributário Nacional prevê expressamente o instrumento contratual como meio de disciplinamento das obrigações. Seu uso é mais comum no âmbito do ICMS e tem sido utilizado em larga escala pelos estados da Federação, ora sob o título de regimes especiais, ora de termos de acordo de regimes especiais. O uso desses instrumentos se pauta originariamente na ideia de que o disciplinamento de todas as obrigações constantes dos documentos contratuais se legitima exatamente por disciplinar limites e condições para que o sujeito passivo tenha acesso a uma série de benefícios previstos, em seus contornos mais gerais, pela lei tributária. Assim, a lei permite, por exemplo, que a autoridade firme um contrato concedendo benefícios de redução simplificação do ICMS em troca de investimento e criação de empregos. A lei também dá diretrizes gerais para que os incentivos possam ser ampliados em virtude da efetivação de interesses estatais, atraindo maiores investimentos para determinadas regiões de seu território ou incentivando atividades específicas. (...) Desta feita, sob o pressuposto de regulamentar benefícios fiscais, essas espécies de contratos acabam alterando completamente as características da relação tributária no âmbito do ICMS para esses contribuintes, inclusive naquilo que mais importa, ou seja, na obrigação tributária dita principal. Há aqui um efetivo distanciamento das obrigações que remanesceriam da aplicação do regime normal de apuração do imposto dos que resultam dos referidos regimes especiais de tributação. Esse feito é resultado não só da redução que se estabelece, mas, sobretudo, da pretensão de simplificação da apuração e de recolhimento do tributo. (...) Nessa espécie de contrato, a negociação das cláusulas, o aprofundamento de regimes em face das características das empresas, o atendimento de interesses da fiscalização e do próprio Estado são objeto de intenso debate e ajustes pontuais. (...) Assim, nessa visão das coisas,

[16] POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos Fiscais:* viabilidade e limites. Contexto do Direito Tributário Brasileiro. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, p. 144.

> o legislador franquearia à autoridade administrativa a possibilidade de dispensar o pagamento do tributo sob condições que atendam ao interesse público. Se o legislador detém a competência para dispensar o tributo, fazê-lo total ou parcialmente sob condições que atendam outros interesses do próprio Estado estaria, desse modo, no âmbito de competência outorgado pela Constituição. Em outros termos, a "calibragem" da tributação não opera no exercício da competência para tributar, mas no exercício da competência de isentar.[17]

A Lei Geral Tributária portuguesa (LGT) em seu art. 37 (nº 1 e 2) trata justamente da noção de contratos fiscais, esclarecendo que benefícios fiscais podem ser constituídos por contratos e que tais contratos devem ser regidos pelos princípios da legalidade, da boa-fé e da indisponibilidade do crédito tributário.[18]

Considerando que o benefício fiscal, seja ele tributário, financeiro ou creditício, consiste em uma espécie de acordo entre o Estado e o particular, no qual o ente estatal atribui um tratamento diferenciado, baseado em um regramento de exceção, consubstanciado, em essência, em um benefício economicamente apreciável (isenções, redução de alíquotas, crédito a juros menores etc.) ao particular, enquanto este se obriga, mediante a observância de certos requisitos e condições, a gerar, em troca da situação de vantagem, um ganho para uma coletividade (empregos, desenvolvimento industrial, econômico, tecnológico etc.) em conformidade com a política constitucional de desenvolvimento e fomento econômico, faz-se plenamente possível enquadrar os benefícios ou incentivos fiscais como contratos fiscais-administrativos.

À luz das características acima desenvolvidas e elencadas, pode-se argumentar que a concessão de incentivo ou benefício fiscal encerra certo grau de incerteza, pois, a rigor, não se sabe, quando da concessão do benefício, se este será cumprido no que diz respeito às contrapartidas e condições, metas estabelecidas e, tampouco, se o ganho prometido e esperado será efetivamente obtido. Isto, porém, não significa dizer que não deva existir um mínimo de confiabilidade e viabilidade, ainda que de uma perspectiva *ex ante,* para se conceder um benefício.

Por outro lado, o benefício fiscal deve apresentar um mínimo de conformidade legal. Muito embora não exista até o momento um diploma legal específico para o regramento de benefícios fiscais, a ordem jurídico-constitucional pátria (art. 4º, parágrafo 4º, da Emenda Constitucional nº 109/2021) dispõe que lei complementar

---

[17] MACEDO, Erick. *Contratos Tributários*. São Paulo, 2020, Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 135-139.

[18] 1 - Caso os benefícios fiscais sejam constituídos por contrato fiscal, a tributação depende da sua caducidade ou resolução nos termos previstos na lei.
2 - A lei pode prever que outros contratos sejam celebrados entre a Administração e o contribuinte, sempre com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa-fé e da indisponibilidade do crédito tributário. info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/Pages/lgt37.aspx.

estabelecerá "critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa", bem como "regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômico sociais dos incentivos ou benefícios de que trata o inciso I deste parágrafo, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados".

A norma constitucional veiculada na referida emenda nos parece de plena e imediata eficacidade e, a despeito da ausência de lei complementar sobre o assunto, as disposições gerais relativas a contratos administrativos são plenamente aplicáveis à concessão de benefícios fiscais em sentido amplo. Destarte, a Lei nº 14.133/21, que versa sobre licitações e contratos administrativos é, no que couber, perfeitamente aplicável ao ajuste ou contrato fiscal administrativo que veicula incentivos.[19]

A rigor, o argumento defendido possui a seguinte estrutura: a norma constitucional determina a observância de regras e condicionantes na concessão de benefícios (parágrafo 4º, art. 4º, da Emenda Constitucional nº 109/2021). Determina também que lei complementar se ocupará desses temas. O Código Tributário Nacional, sendo lei materialmente complementar, recepcionada pela Constituição de 1988, estabelece, no que tange às isenções (modalidade de benefício tributário), que estas podem ser estabelecidas ou concedidas por contrato (arts. 176 e 179). O Código Tributário Nacional estipula, ainda, em seu art. 108, inciso I, que na ausência de disposição expressa, a autoridade aplicará a legislação tributária com base na analogia, prioritariamente. Destarte, por analogia, considerando que o benefício fiscal e, especificamente, o tributário pode ser encarado como contrato fiscal, torna-se possível, à luz do permissivo previsto no art. 184, da Lei nº 14.133/21, aplicar, no que couber, o regime dos contratos administrativos à concessão de benefícios fiscais-tributários, notadamente quando houver contrapartidas e renúncia de receita envolvidos.

No Estado do Rio de Janeiro, é imperioso, ainda, mencionar o disposto na Lei Estadual nº 8.445/19, a qual introduz no ordenamento fluminense uma série de diretrizes e normativas importantes sobre o tema, como: a) a necessidade de avaliação das contrapartidas dos benefícios pelo Poder Executivo com base em critérios como a adequação ao CONFAZ, resultados socioeconômicos, ambientais e tecnológicos decorrentes da concessão do incentivo, projeção do valor total da renúncia fiscal derivada de cada benefício e atualidade da justificativa de fomento setorial ou de desenvolvimento regional; b) a obrigatoriedade de publicação dos relatórios que motivaram a concessão de incentivos em sítio eletrônico do Estado do Rio de Janeiro, nos moldes da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/11); c) a instituição de metas fiscais e orçamentárias fixadas com base em indicadores como incremento

[19] O disposto no art. 184 do referido diploma estatui que "as disposições desta Lei, no que couber e na ausência de norma específica, aos convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres celebrados por órgãos e entidades da Administração Pública, na forma estabelecida em regulamento do Poder Executivo federal". Ademais, feitas as adaptações próprias à estrutura do contrato de concessão de benefício fiscal, parece igualmente passível de aplicação o disposto nos arts. 89, 102, 103, 104, 124, 147, 151 a 154, entre outros, da Lei nº 14.133/21.

da arrecadação estadual, geração de novos postos de empregos diretos e indiretos (e não mera transposição de empregados de estabelecimento para outro, como é frequente em muitos casos), regularidade tributária, sustentabilidade ambiental, investimento em modernização tecnológica e competitividade do setor frente a outros estados; d) a obrigatoriedade de um planejamento orçamentário estratégico e de desenvolvimento do Estado, entre outras disposições.

Assim, os benefícios fiscais respeitam os requisitos trazidos pela literatura. Em primeiro lugar, é da essência do contrato fiscal-administrativo de concessão de incentivos um determinado grau de incerteza em relação ao atingimento das finalidades de fomento e desenvolvimento, por um lado, e, por outro, da própria capacidade e possibilidade de cumprimento das condicionantes pelo contribuinte e beneficiado.

A conformidade legal dos benefícios se expressa sob a perspectiva da previsão legal concreta do contrato como forma de atuação administrativa, como nos chamados TAREs (Termo de Acordo de Regime Especial) e dotado de objeto lícito. Conforme visto, os permissivos ou autorizações legais já existem no ordenamento, seja na seara dos benefícios tributários em sentido estrito (arts. 176 e 179, do CTN) ou de todos os benefícios fiscais em sentido amplo à luz da argumentação acima desenvolvida.

Os benefícios fiscais também apresentam o aspecto da bilateralidade, pois exigem o encontro da vontade do Estado-Fisco e a vontade do particular dentro de um espaço ou margem de discricionariedade política e técnica. A bilateralidade também supõe a existência de obrigações recíprocas: o Estado com a obrigação de fazer ou não fazer consistente no respeito ao tratamento diferenciado estabelecido pela lei e, também, a obrigação de fiscalizar contrapartidas e condições previstas no contrato. Esta obrigação de fiscalizar abrange todo o período de vigência do benefício e deve ser periódica para evitar que alterações de cenário econômico com potencial para desviar ou comprometer o cumprimento das condicionantes permaneçam por muito tempo sem identificação. Situações de potencial desvirtuamento e alteração das condições iniciais devem ser identificadas o quanto antes a fim de se evitar a renúncia continuada de receita e o benefício injustificado para um particular que perdeu (às vezes sem culpa) as condições de honrar seus compromissos, mas por se quedar silente ou por omissão estatal, acabou gozando de um benefício desajustado por muito tempo.

Outro exemplo é a obrigação de, antes da concessão de benefício, realizar estimativa ou estudo de impacto orçamentário financeiro na hipótese de benefícios que envolvam renúncia de receita. Por seu turno, o particular necessita cumprir as metas, contrapartidas e condições estabelecidas no contrato fiscal.

Ou seja, as preocupações e obrigações do Poder Público devem anteceder a concessão do benefício, permanecer por todo o período de fruição e também visualizar, ao cabo do período de fruição, se as finalidades e requisitos foram cumpridos.

Outro ponto importante é que os benefícios fiscais, enquanto contratos administrativos, devem se submeter à publicidade e transparência. Tal se determina não apenas pelo princípio da publicidade e transparência dos atos e contratos praticados e celebrados pela Administração Pública, como também decorre da observância da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.557/2011), dos arts. 48 e 48-A, da Lei de Responsabilidade Fiscal, e no tocante aos benefícios tributários por força da recente previsão do inciso IV, do parágrafo 3º, do art. 198, do Código Tributário Nacional, segundo o qual não é vedada a divulgação de informações relativas a incentivos, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiado seja pessoa jurídica.

Parece-nos que, no mínimo, devem ser divulgadas em periodicidade não menor que a de um ano, considerando o princípio da anuidade orçamentária, deve abranger: a) o valor histórico, mês a mês, da renúncia; b) os termos e cláusulas integrais do instrumento contratual que concede o benefício, incluindo prazo de duração e as sanções previstas; c) o CNPJ do contribuinte; c) órgão competente pela fiscalização; d) estudos mercadológicos e de impacto orçamentário-financeiro, avaliações, metodologias e critérios da concessão e impactos na receita e e) demonstrativos periódicos do atingimento das metas pactuadas.

Sem prejuízo, o nível de detalhamento, clareza e compreensão deve obedecer a uma interpretação conjunta e sistemática entre o que dispõe a redação do art. 163-A da Constituição da República e a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.557/2011).

Enquanto a referida norma constitucional dispõe, em síntese, que os entes federativos deverão disponibilizar, entre outras, também suas informações e dados fiscais de com periodicidade, rastreabilidade, comparabilidade e publicidade em meio eletrônico de amplo acesso público, a Lei de Acesso à Informação apregoa que as informações de interesse público sejam dotadas de clareza, confiabilidade, fácil acesso e dotadas do maior detalhamento possível.

Postas essas considerações, a compreensão dos incentivos ou benefícios fiscais como uma espécie de contrato administrativo (contratos fiscais-administrativos) está em conformidade com as possibilidades legais e interpretativas da ordem jurídica pátria. Compreendidos como contratos fiscais-administrativos, a dinâmica dos benefícios fiscais passa a se inserir em uma espécie de microssistema, o qual permite balizar e delinear seús limites, requisitos e, inclusive, sanções.

Apesar da inexistência de um diploma específico, além das disposições legais já mencionadas, faz-se possível considerar um autêntico microssistema jurídico dos incentivos fiscais, espalhado por uma série de dispositivos constitucionais e legais no ordenamento jurídico brasileiro. Pode-se citar de modo não exaustivo os parágrafos 2º, 5º e 6º, do art. 165 da Constituição da República e o art. 113 do ADCT. A Lei de Responsabilidade Fiscal, notadamente em seu art. 14 e parágrafos; a Lei de Improbidade Administrativa em diversos dispositivos (notadamente os incisos I, VII, X, XII e XXII, do art. 10); a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013 – mais precisamente as alíneas "e", "f" e "g", do inciso IV e o inciso V, do art 5º, do referido diploma); e no

caso do Rio de Janeiro, a Lei Estadual nº 8.445/2019 e, conforme se sustentará ainda neste escrito, a própria Lei Geral de Licitações, naquilo que couber, em relação aos contratos administrativos.

4. Os benefícios fiscais como contratos administrativos e a Lei nº 12.846/2013

Se por um lado as tipologias de violações administrativas praticadas no contexto de ilícitos na arrecadação e envolvendo benefícios fiscais são bem conhecidas na Lei de Improbidade Administrativa, merece aprofundamento maior, posto longe de esgotar a questão, a possibilidade de plena aplicação da Lei nº 12.846/2013 aos ilícitos cometidos pelos contribuintes pessoas jurídicas no contexto dos contratos públicos de natureza fiscal-tributária, envolvendo a concessão e utilização desviadas de benefícios.

O potencial de aplicação do referido diploma em relação aos ilícitos fiscais ainda é subvalorizado. Conforme estipulado na lei, a responsabilidade das pessoas jurídicas é objetiva no âmbito administrativo e civil, pelos atos lesivos tipificados no diploma, em seu próprio benefício ou não (art. 2º), bem como a responsabilização da pessoa jurídica envolvida não exclui a responsabilidade individual de seus dirigentes ou administradores na medida de sua culpabilidade (art. 3º, *caput*, e parágrafo 2º), sendo certo que vigora o princípio da independência da responsabilidade das pessoas jurídicas e dos seus dirigentes e administradores (parágrafo 1º, do art. 3º).

Os atos lesivos ao patrimônio público, portanto, na seara dos benefícios, expressam-se por meio de uma renúncia ilegal de receita, que é uma das formas de lesão ao patrimônio público. A compreensão dos benefícios fiscais como contratos administrativos permite a configuração, especialmente, de algumas hipóteses.

Em primeiro lugar, como já visto, o benefício fiscal é instrumentalizado por meio de um contrato. As violações praticadas pelas empresas, pessoas jurídicas beneficiadas, podem e devem ser compreendidas como atos lesivos ao patrimônio público sob a vertente da renúncia ilegal de receita ou gasto tributário indevido. Naturalmente, tais violações também encerram atos contrários a princípios da administração pública.

Particularmente, e observadas as peculiaridades do caso, violações no contexto de contratos fiscais de concessão de benefícios que se amoldem às alíneas "e", "f" e "g", do inciso IV, do art. 5º, podem ser investigadas e processadas como atos lesivos à Administração Pública. Da mesma forma, o inciso V, do art. 5º também é plenamente aplicável a fraudes na concessão e utilização de benefícios fiscais.

Uma primeira tipologia prevista na alínea "e", do inciso IV, do art. 5º do referido diploma prevê a prática de ilícito que "criar de modo fraudulento ou irregular pessoa jurídica para celebrar contrato administrativo". Visualize-se a seguinte situação: um grupo econômico "X" é alvo de autuações por fraude, e com diversas execuções fiscais em curso por dívidas tributárias, decide criar uma nova empresa "Y", com interpostas pessoas como sócias, para induzir o fisco em erro e celebrar TARE a fim de gozar de alíquotas reduzidas para a compra de insumos, tudo em benefício das empresas

principais do grupo, que por estarem envolvidas com ilícitos não poderiam contratar mais com a Administração Pública.

A segunda tipologia é prevista na alínea "f", do inciso IV, do mesmo artigo e se refere à hipótese de obtenção de vantagem ou benefício indevido de modo fraudulento, de modificação ou prorrogação de contratos celebrados com a administração pública. Visualize-se a seguinte situação: a empresa "X" celebrou contrato fiscal com a Administração Pública, obtendo o benefício de poder adquirir insumos com alíquota reduzida e diferimento, desde que promovesse industrialização em um determinado município. Na prática, ela simula a industrialização no município incentivado e remete os insumos para sua outra fábrica em outro estado. Outra situação: esta mesma empresa obtém os mesmos benefícios, sob a condição de gerar 100 novos empregos no município incentivado, porém, na prática, a empresa mobiliza 100 dos seus 600 funcionários em outro estado e os aloca no município incentivado, continuando a realizar a industrialização da maior parte dos insumos naquele outro estado.

A terceira tipologia (alínea "g", inciso IV, do art. 5º, da Lei nº 12.846/13) fala em "manipular ou fraudar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos administrativos". Exemplo: empresa "X" obtém benefício tributário de alíquota reduzida na aquisição de matéria prima desde que a industrialize em um determinado município do Estado do Rio de Janeiro. No entanto, a empresa, mediante seus administradores, insere elementos inexatos em seus documentos e escrituração fiscal para encobrir o fato de que já adquire o produto industrializado e realiza apenas a revenda, sem industrialização que é condição de fruição do benefício. Depois, alega crise no fornecimento de matéria-prima para deixar de cumprir as condicionantes ou cumpri-las em desacordo com as metas inicialmente pactuadas.

Outra hipótese está prevista no inciso V, do art. 5º, da Lei Anticorrupção, segundo a qual pratica ato lesivo quem "dificultar a atividade de investigação ou fiscalização de órgão, entidade ou agentes públicos ou intervir em sua atuação, inclusive no âmbito das agências reguladoras e dos órgãos de fiscalização do sistema financeiro nacional". Inúmeros casos podem ser abrangidos por este inciso. Em primeiro lugar, qualquer hipótese de utilização fraudulenta de benefício, a princípio, pode ser entendida como forma de dificultar a fiscalização. Este inciso é especialmente aplicável quando se está diante da chamada fraude fiscal estruturada, isto é, a fraude de natureza penal-tributária, estruturada por meio de mecanismos complexos, perpetradas por grupos especialmente organizados para tais fins (organizações criminosas), operacionalizada por meio de diversos expedientes ou artifícios, tais como: a) dissimulação de atos e negócios; b) utilização de interpostas pessoas; c) falsificação de documentos; d) simulação de operações; e) blindagem patrimonial; f) operações artificiosas sem fundamentação econômica; g) utilização abusiva de benefícios fiscais; h) utilização de empresas sem atividade econômica de fato para absorver eventuais responsabilizações e outros mecanismos.

Noutras vezes, sem o prejuízo da aplicação de outras figuras típicas da Lei de Anticorrupção, a presença de atos de corrupção ativa e passiva também é hipótese de se dificultar a atividade fiscalizatória.

Sob o ponto de vista da transparência, notadamente diante da norma prevista no inciso IV, do parágrafo 3º, do art. 198 do CTN, a ação de dificultar a ação fiscalizatória também pode se dar mediante a sonegação de informações relevantes para a atuação da própria fiscalização. É parte essencial do contrato fiscal o acesso às informações necessárias à verificação a respeito de se o benefício está sendo fruído de maneira legal.

5. Os benefícios tributários e a Lei nº 8.137/90

No que se refere às consequências criminais, a utilização indevida de benefícios fiscais tributários, desde que dolosa, pode dar azo à configuração de infrações penais previstas nos arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

No inciso IV, do art. 2º, do referido diploma legal, está prevista a conduta de "deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento". A figura prevê crime formal, que se consuma com a prática da conduta, que pode ser comissiva ou omissiva. O tipo penal em questão trata especificamente da conduta dolosa que desrespeita as condições e requisitos de utilização de benefício.

A despeito de estar previsto na Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, o tipo também se refere a benefícios creditícios ou financeiros, na medida em que se utiliza da expressão "incentivo fiscal" e se refere à "entidade de desenvolvimento".

Não se exige a constituição definitiva do crédito tributário, mas tão só a prova da aplicação desviada ou da omissão da prática de atos estatuídos para a utilização do benefício.

A utilização indevida de benefícios tributários também pode ensejar a aplicação de sanções de tipos penais previstos no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, desde que haja a constituição definitiva do crédito tributário decorrente da atuação fraudulenta no contexto dos benefícios fiscais. É que a atuação ou omissão dolosas na observância dos requisitos e condições de fruição de um benefício podem gerar dano à arrecadação, de modo que tais estratégias passam, necessariamente, pela inserção de dados e elementos inexatos em documentos exigidos pela Lei Fiscal (inciso II) ou pela omissão de informações ou declarações falsamente prestadas às autoridades fazendárias (inciso I).

6. Da legitimidade da atuação do Ministério Público

Da mesma forma que não há dúvidas da legitimidade da atuação do *Parquet* na investigação e repressão de atos lesivos ao patrimônio público sob a perspectiva da despesa, das fraudes em licitações e contratos administrativos, também não há se ter dúvidas a respeito do dever do Ministério Público de investigar e proceder à

responsabilização por ilícitos cometidos no contexto da receita, mais precisamente na seara da renúncia ilegal de receita pela utilização indevida e fraudes em benefícios fiscais.

O ordenamento jurídico-constitucional é bastante claro ao dispor que, entre as funções do Ministério Público estão, na dicção dos incisos II e II do art. 129 da Constituição da República, a de "*zelar pelo efetivo respeito dos Poderes Públicos e dos serviços de relevância pública aos direitos assegurados nesta Constituição, promovendo as medidas necessárias a sua garantia; e promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos*".

O enunciado da Súmula nº 329 do Superior Tribunal de Justiça também endossa a possibilidade de manejo de Ação Civil Pública para a tutela do patrimônio público.[20]

O marco jurisprudencial, envolvendo a legitimidade do Ministério Público para fiscalizar e coibir ilícitos de ordem financeira e orçamentária, foi o julgamento do Recurso Extraordinário nº 576.155/DF, pelo Supremo Tribunal Federal. Nesta oportunidade, *o Pretório Excelso reconheceu que o Ministério Público é dotado de legitimidade para o ajuizamento de ação civil pública no fito de questionar benefícios e incentivos fiscais concedidos de forma ilegal. In casu*, mais especificamente, a legitimidade para "*questionar acordo que proporciona benefício fiscal em detrimento do patrimônio Público e da ordem tributária*". Como acentua Lucas Bevilacqua:

> A concessão de incentivos fiscais de ICMS traz repercussões, não só na ordem tributária e econômica, mas também no próprio equilíbrio das finanças públicas dos Estados, balizadas pelos princípios da supremacia do interesse público e da indisponibilidade, o que termina por legitimar a atuação do órgão do Ministério Público.[21]

No mesmo sentido caminha a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça,[22] com destaque ao Recurso Especial nº 760.087-DF.[23]

---

[20] "SÚMULA 329 - O MINISTÉRIO PÚBLICO TEM LEGITIMIDADE PARA PROPOR AÇÃO CIVIL PÚBLICA EM DEFESA DO PATRIMÔNIO PÚBLICO. Data da Publicação - DJ 10.08.2006 p. 254".

[21] BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 252.

[22] Outros acórdãos nesse sentido: AgRg no AREsp 513145/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, Julgado em 18/06/2014, DJE 05/08/2014. AgRg no REsp 1370604/DF, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, Julgado em 05/06/2014, DJE 24/06/2014; AgRg no AREsp 476375/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, Julgado em 20/05/2014, DJE 26/05/2014. AgRg nos EDcl no AREsp 332866/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, Julgado em 15/05/2014, DJE 23/05/2014; REsp 871473/DF, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, Julgado em 20/08/2013, DJE 28/08/2013. AgRg no REsp 1046080/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, Julgado em 18/06/2013, DJE 07/08/2013; REsp 1042016/DF, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, Julgado em 18/04/2013, DJE 25/04/2013. REsp 701913/DF, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, Julgado em 08/08/2012, DJE 14/08/2012; AgRg no REsp 933388/DF, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, Julgado em 16/08/2011, DJE 24/08/2011.

[23] "RECURSO ESPECIAL Nº 760.087 - DF (2005/0099885-5) VOTO EXMO. SR. MINISTRO OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO)(Relator): — O Supremo Tribunal Federal, no julgamento

Por esta razão, indiscutível a legitimidade do Ministério Público para a instauração de inquéritos civis públicos não apenas com o escopo de buscar a reparação de tais danos (a renúncia ilegal de receita) por meio de ações civis públicas ou termos de ajustamento de conduta, mas também de proceder à responsabilização de tais condutas por intermédio de ações de improbidade administrativa e ações de responsabilização fundadas na Lei nº 12.846/13 (art. 19). Também, na esfera criminal, na condição de titular da ação penal pública, notadamente, promovendo a investigação e repressão dos delitos previstos na Lei nº 8.137/90.

7. Conclusões

À guisa de síntese, pode-se estabelecer os seguintes enunciados sintéticos:

I. A concessão de benefícios ou incentivos fiscais é um fenômeno complexo e multifário, encerrando aspectos políticos, econômicos, fiscais e orçamentários.

II. A concessão de benefícios fiscais necessariamente impacta, em algum grau, o mercado, na medida em que cria vantagens comparativas entre contribuintes/empresas atuantes em um mesmo ramo.

III. Por causar desigualdades de mercado (tratamento diferenciado) e, muitas vezes, renúncia de receita, a concessão de incentivos ou benefícios fiscais deve obedecer a uma política e planejamento consonantes com as disposições constitucionais, exigindo-se do poder público critério, discernimento e previsão antes que se proceda à concessão de benefícios.

IV. Benefícios fiscais, em sentido amplo, abrangem um sistema de exceção e vantajosidade para o particular, sendo estes de natureza tributária, financeira ou creditícia.

---

do RE nº 576.155/DF, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, submetido ao regime da repercussão geral, por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário para que, reconhecida a legitimidade ativa do Ministério Público, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, decidisse a questão de fundo proposta na ação civil pública. O acórdão restou assim ementado: AÇÃO CIVIL PÚBLICA. LEGITIMIDADE ATIVA. MINISTÉRIO PÚBLICO DO DISTRITO FEDERAL E TERRITÓRIOS. TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL - TARE. POSSÍVEL LESÃO AO PATRIMÔNIO PÚBLICO. LIMITAÇÃO À ATUAÇÃO DO *PARQUET*. INADMISSIBILIDADE. AFRONTA AO ART. 129, III, DA CF. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. I - O TARE não diz respeito apenas a interesses individuais, mas alcança interesses metaindividuais, pois ajuste pode, em tese, ser lesivo ao patrimônio público. II - A Constituição Federal estabeleceu, no art. 129, III, que é função institucional do Ministério Público, dentre outras, "promover o inquérito e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos". Precedentes. III - O *Parquet* tem legitimidade para propor ação civil pública com o objetivo de anular Termo de Acordo de Regime Especial - TARE, em face da legitimação *ad causam* que o texto constitucional lhe confere para defender o erário. IV - Não se aplica à hipótese o parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 7.347/1985. V - Recurso extraordinário provido para que o TJ/DF decida a questão de fundo proposta na ação civil pública conforme entender (DJe de 25/11/2010). Segundo o Supremo Tribunal Federal, o Ministério Público, na tutela dos interesses metaindividuais, tem legitimidade para ajuizar ação civil pública com o objetivo de anular Termo de Acordo de Regime Especial - TARE, potencialmente lesivo ao patrimônio público, em razão de recolhimento a menor do ICMS. O acórdão proferido pela Primeira Turma, ao seguir a orientação de que o Ministério Público não teria legitimidade para propor a ação civil pública em questão, destoou do entendimento que veio a ser consagrado pelo Supremo Tribunal Federal (...)".

V. Os benefícios fiscais podem ser compreendidos como autênticos contratos públicos ou contratos fiscais, circunstância que atrai a aplicação das disposições gerais sobre contratos administrativos.

VI. Os benefícios fiscais são contratos administrativos, pois, decorrem de um acordo de vontades entre Poder Público e particular, em que em troca de uma posição de vantagem e tratamento diferenciado, o particular se obriga a cumprir certos requisitos, condições e contrapartidas em prol da coletividade segundo uma política constitucional e responsável de fomento e desenvolvimento à luz da supremacia do interesse público.

VII. Na condição de contratos administrativos, a concessão e utilização de benefícios fiscais se sujeita a uma espécie de microssistema jurídico dos benefícios, atraindo, inclusive, a aplicação da Lei de Improbidade Administrativa e da Lei nº 12.846/2013, que trata da prática de atos lesivos à Administração Pública.

VIII. O Ministério Público enquanto instituição constitucionalmente vocacionada à proteção do patrimônio público e dos interesses sociais e difusos é detentor de legitimidade para investigar e proceder à responsabilização civil, administrativa e criminal pela prática de atos lesivos à receita no contexto da fruição indevida de incentivos fiscais.

Referências bibliográficas

BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

GROß, Eckhard. *Steuervergünstigungen & Steuerbenachteiligungen*. Gibt es besondere Regeln für den Gesetzsvollzug? München: Waxmann Münster, 1997.

HENRIQUES, E. F. *Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário*. O gasto tributário no Direito Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung. Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im Deutschen und europäischen Steuer-, Finanz-und Abgabenrecht*. Berlin: Lit Verlag, 2006.

KIRCHHOF, Paul. Gegenwartsfrage an das Grundgesetz. *Juristenzeitung* 44 (10), 1989, p. 453-465.

MACEDO, Erick. *Contratos Tributários*. São Paulo, 2020, Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos Fiscais:* viabilidade e limites. Contexto do Direito Tributário Brasileiro. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.

SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. *The Tax Expenditure Concept:* Current Developments And Emerging. Issues, 20 B.C.L. Rev. 225 (1979).

TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade Fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. *Lei de Responsabilidade Fiscal* – 10 anos de vigência – Questões atuais. Florianópolis: Conceito, 2010.



Corpo Técnico da Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro

Luiza Helena Torezani
Coordenação-Geral

Márcio Paulo Veloso Ferreira
Supervisão

Ana Montenegro
Produtora Executiva e colaboração

Rodrigo Silva França
Matheus Flausino
Igor Lyra
Apoio de produção
e colaboração

Rebeca Aismini
Coordenação de Editoração
Projeto Gráfico e Desgin

Viviane Silva de Paulo
Organização de Conteúdo
e colaboração

Assinatura da Versão Digital

A Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro está com inscrições abertas para todos os interessados em assinar sua versão digital.

A inscrição pode ser feita pelo e-mail: *rmp@mprj.mp.br*

Envio de trabalhos para publicação

A Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro está sempre selecionando trabalhos a serem publicados em suas edições regulares.

Informações sobre formato e sobre critérios de seleção de trabalhos para publicação podem ser encontradas na seção da Revista no site:

www.mprj.mp.br/servicos/revista-do-mp

Trabalhos para publicação e outras informações podem ser comunicados pelo e-mail:

rmp@mprj.mp.br



Visite o nosso repositório online:
www.mprj.mp.br/servicos/revista-do-mp