

INSTITUTO BRASILEIRO  
DE ESTUDOS DE DIREITO ADMINISTRATIVO,  
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO  
– IBEDAFT –

*Revista do*  
**IBEDAFT**



Ano 2, Vol. III – Jan/jun/2021



# Revista DO IBEDAFT



**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS  
DE DIREITO ADMINISTRATIVO,  
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO – IBEDAFT**

---

*AUTORES:*

- *Adilson Abreu Dallari*
  - *Caio Neno Silva Cavalcante*
  - *Danielle Nascimento de Souza Linhares*
  - *Eduardo Marcial Ferreira Jardim*
  - *Fernando Facury Scaff*
  - *Flávio Garcia Cabral*
  - *Francisco Pedro Jucá*
  - *Helio José Machado*
  - *José Casalta Nabais*
  - *Kiyoshi Harada*
  - *Léo da Silva Alves*
  - *Ophir Filgueiras Cavalcante Junior*
  - *Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho*
  - *Ronaldo Chadid*
  - *Sérgio de Araújo Lopes*
  - *Sergio Pinto Martins*
  - *Talita Pimenta Félix*
  - *Thaís Xavier Ferreira da Costa*
-

### **Conselho Editorial**

- Antonio Francisco Costa
- Gilson Alves de Santana Júnior
- Nelson Cerqueira
- Rodolfo Pamplona Filho
- Rômulo de Andrade Moreira
- Wilson Alves de Souza

### **Produção gráfica:**

Couto Coelho – *editorapaginae.com.br*

### **Diagramação eletrônica:**

Maitê Coelho: *maitescoelho@yahoo.com.br*

**Site:** *ibedaft.com.br*

**E-mail:** *ibedaft@ibedaft.com.br*

Obs: Os artigos publicados não refletem o pensamento da Comissão Editorial da Revista

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

Revista do IBEDAFT : ano II, vol. III /  
[organização Kiyoshi Harada]. – Salvador, BA : Editora Paginae, 2021.

Vários autores.

Bibliografia.

ISBN 978-65-89459-11-8

1. Direito - Estudo e ensino 2. Direito econômico 3. Direito econômico – Leis e legislação – Brasil 4. Direito tributário 5. Direito tributário – Leis e legislação – Brasil I. Harada, Kiyoshi.

21-77357

CDU-34(07)

### **Índices para catálogo sistemático:**

1. Direito : Estudo e ensino 34(07)

Cibele Maria Dias – Bibliotecária – CRB-8/9427

# Sumário

<b>Diretoria e Conselho Fiscal do IBEDAFT</b>	
<b>Quadriênio 2019-2023 .....</b>	<b>13</b>
– Diretoria.....	13
– Conselho Fiscal.....	13
– Membros do Conselho Superior de Orientação .....	14
– Quadro de associados do IBEDAFT .....	15
– Composição do Conselho Editorial.....	19
<b>Palavras do Presidente do IBEDAFT.....</b>	<b>21</b>
<b>Apresentação .....</b>	<b>23</b>
<b>I – Direito Econômico e sua articulação com os demais ramos do Direito .....</b>	<b>27</b>
<i>Kiyoshi Harada</i>	
1. Introdução.....	28
2. Atividade econômica .....	29
2.1. Atividade econômica privada.....	29
2.2. Atividade econômica pública .....	29
3. Conceito de Direito Econômico.....	29
3.1. Objeto do Direito Econômico .....	30
3.2. Direito Econômico como ramo autônomo do Direito .....	30
3.3. Relacionamentos do Direito Econômico com os demais ramos do Direito .....	34
3.4. Direito Econômico é ramo do direito privado ou do direito público?.....	36

4.	Direito Econômico na Constituição Federal .....	37
4.1.	Visão panorâmica da ordem econômica prevista no Capítulo I, do Título VII da CF/1988. (arts. 170 a 181) .....	37
4.2.	Regime econômico adotado pela CF/1988 .....	38
4.3.	O intervencionismo do Estado.....	39
4.3.1.	Regime jurídico das empresas estatais que exploram a atividade econômica.....	40
4.3.2.	Assunção direta da atividade econômica – Monopólio .....	44
4.3.3.	O Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica.....	44
5.	Mecanismos de defesa da ordem econômica.....	46
5.1.	Generalidades .....	46
5.2.	Lei nº 12.529/2011 que estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência.....	46
5.3.	Atuação do CADE – Capítulo II – Art. 9º.....	46
5.4.	Atuação da SAE – Capítulo III – Art. 19 .....	47
1.5.	Infrações à ordem econômica.....	47
5.6.	Criminalização das infrações à ordem econômica – Lei nº 8.137/1990.....	47
6.	As agências reguladoras.....	49
6.1.	Introdução .....	49
6.2.	Matriz constitucional – Art. 21, XI (telecomunicação) e art. 177, § 2º, III (petróleo).....	50
6.2.1.	Criação da ANATEL e da ANP e das demais com base no art. 29 da Lei de Concessões nº 8.987 de 13-2-1995: ANEEL, ANTT, ANTAQ, ANS, ANVISA, ANCINE, ANA E ANAC.....	50
6.2.2.	Natureza jurídica.....	50
6.2.3.	Funções das Agências.....	51
7.	Conclusão .....	51
8.	Referências bibliográficas .....	52

---

<b>II – Inconstitucionalidades tributárias.....</b>	<b>53</b>
<i>Eduardo Marcial Ferreira Jardim</i>	
1. Introdução.....	54
2. Tributação no direito brasileiro. Pontos positivos e aspectos negativos.....	56
3. Inconstitucionalidades .....	57
3.1. ICMS mercantil sobre bens.....	57
3.2. ICMS sobre ICMS.....	59
3.3. ICMS incidente sobre fornecimento de alimentos e afins.....	60
3.4. ICMS e inobservância da seletividade .....	62
3.5. Contribuição de Iluminação Pública – COSIP .....	63
3.6. Imposto anual dos impostos sobre a propriedade.....	65
3.7. ISS e local da incidência.....	66
– Síntese conclusiva.....	66
4. Conclusões .....	67
5. Propostas.....	67
6. Referências.....	68
<b>III – Os actores tributários e a alteração do seu papel .....</b>	<b>69</b>
<i>José Casalta Nabais</i>	
1. Os actores tributários e o seu papel tradicional .....	70
2. Alterações ao papel de cada dos actores tributários.....	73
2.1. A transferência da função legislativa para o Governo e Administração.....	74
2.2. A transferência de tarefas da administração tributária para os contribuintes.....	79
3. Um Estado de cidadãos ou de súbditos fiscais? .....	87
<b>IV – Como agem os corruptos.....</b>	<b>95</b>
<i>Léo da Silva Alves</i>	
I. Introdução.....	96
II. Principais formas de corrupção.....	99

III. Causas da corrupção.....	103
IV. Desdobramentos da corrupção na política nacional.....	106
V. Efeitos da corrupção.....	108
VI. Conclusão.....	109

**V – Três Tribunais de Contas da União  
ao longo da Constituição de 1988..... 113**

*Flávio Garcia Cabral*

Introdução.....	114
1. De 1988 até meados da década de 90: o tímido Tribunal Político.....	115
2. De meados da década de noventa até meados dos anos 2010: o Tribunal Técnico.....	122
3. De meados de 2010 até 2020 – o Tribunal Ativista.....	126
Conclusões.....	136
Referências bibliográficas.....	137

**VI – Tributação de operações envolvendo  
contratos inteligentes e tecnologia de registro  
por encadeamento distribuído: um estudo  
da experiência venezuelana com o Petro..... 139**

*Caio Neno Silva Cavalcante*

*Ophir Filgueiras Cavalcante Junior*

1. Introdução.....	140
2. Contratos inteligentes.....	142
3. Tecnologia de registro por encadeamento distribuído.....	148
4. Tributação de operações realizadas por meio de contratos inteligentes.....	154
5. A experiência venezuelana com o Petro, suas implicações tributárias e sua relação com os contratos inteligentes e a DLT.....	159
6. Conclusão.....	171
Referências.....	173

<b>VII – Vida e morte do fundo da Lei Kandir: créditos de ICMS dos exportadores, de energia e de bens de uso e consumo .....</b>	<b>177</b>
<i>Fernando Facury Scaff</i>	
I. Contexto constitucional e nascimento do fundo da Lei Kandir .....	178
II. A Vida do Fundo da Lei Kandir e o direito de crédito de ICMS.....	183
III. A morte do fundo da Lei Kandir .....	189
Conclusões .....	192
Referências bibliográficas .....	193
<b>VIII – Ativismo judicial e o diálogo institucional nas políticas públicas .....</b>	<b>195</b>
<i>Ronaldo Chadid</i>	
<i>Thaís Xavier Ferreira da Costa</i>	
1. Introdução.....	196
2. Natureza e papel do estado .....	197
3. A CF/88 – discussões acerca da concretização de direitos .....	201
4. Políticas públicas, controle e constituição .....	204
5. Ativismo judicial e o diálogo institucional .....	212
6. Conclusão .....	220
7. Referências.....	221
<b>IX – Incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias.....</b>	<b>223</b>
<i>Sergio Pinto Martins</i>	
1. Introdução.....	223
2. Incidência da contribuição previdenciária .....	224
3. Precedentes jurisprudenciais .....	225
4. Folha de salários.....	227
5. Interpretação sistemática.....	236
6. Analogia .....	237

7. Lei complementar.....	238
8. Incidência da contribuição previdenciária sobre o terço de férias.....	240
9. Conclusão.....	246
<b>X – A reforma administrativa possível.....</b>	<b>249</b>
<i>Adilson Abreu Dallari</i>	
I. Considerações iniciais.....	250
II. A exposição de motivos.....	252
III. Análise de questões específicas.....	254
IV. Apreciação crítica.....	257
V. Conclusões.....	260
<b>XI – Separação de poderes e parlamento: incursões no Direito Parlamentar.....</b>	<b>263</b>
<i>Francisco Pedro Jucá</i>	
I. Introdução.....	264
II. Separação de Poderes e Funções.....	266
III. Parlamento – Poder Legislativo.....	269
IV. Direito Parlamentar – Perfil.....	278
V. Conclusão.....	284
Referências bibliográficas.....	285
<b>XII – Solidariedade da obrigação tributária: análise do artigo 45, inciso XII, do Código Tributário do Estado de Goiás.....</b>	<b>287</b>
<i>Sérgio de Araújo Lopes</i>	
<i>Talita Pimenta Félix</i>	
Introdução.....	288
1. Regra-matriz de incidência tributária: teoria e prática.....	291
2. Sujeição passiva tributária.....	293
3. Sobre a solidariedade tributária.....	295
3.1. Solidariedade no Direito Civil.....	296

3.2. Solidariedade no Direito Tributário.....	297
4. A norma do artigo 45, XII, do CTE, e a orientação do Administrativo Tributário do Estado de Goiás.....	298
5. A solidariedade tributária decorrente do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal – artigo 45, XII, do CTE.....	300
Conclusões .....	307
Referências .....	309

**XIII – O direito administrativo e o processo administrativo disciplinar – dever da administração ou direito do servidor?**

**Um passeio sobre o direito disciplinar..... 311**

*Helio José Machado*

1. Introdução.....	312
2. O que é o processo administrativo disciplinar .....	313
3. Como se compõem uma comissão permanente de inquérito administrativo.....	315
4. Fases do processo administrativo disciplinar .....	316
5. Recursos no processo.....	319
6. Princípios do processo administrativo disciplinar.....	322
7. Princípio da dependência ou da independência entre as instâncias.....	324
8. Considerações sobre as comissões permanentes de inquérito administrativo.....	327
9. Do interrogatório .....	328
10. As audiências .....	328
11. Alternativas no direito administrativo disciplinar .....	329
12. Conclusão .....	330
13. Resumos de alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça.....	331
Referências bibliográficas .....	335

<b>XIV – Transação fiscal na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional como forma de redução da litigiosidade e do estoque da Dívida Ativa da União e do FGTS .....</b>	<b>337</b>
<i>Danielle Nascimento de Souza Linhares</i>	
1. Introdução.....	338
2. A política de redução da litigiosidade, de desjudicialização e o novo modelo de cobrança da dívida ativa na PGFN .....	342
3. A transação fiscal .....	347
4. Transação fiscal na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.....	350
5. Transação fiscal e parcelamento especial (REFIS) .....	354
6. Conclusão .....	359
7. Referências bibliográficas .....	361
<b>XV – Lei Complementar Tributária .....</b>	<b>365</b>
<i>– Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho</i>	
1. Introdução.....	366
II – Lei Complementar em matéria tributária .....	366
III – Conclusão .....	379
Referências .....	381

# **Diretoria e Conselho Fiscal do IBEDAFT Quadriênio 2019-2023**

## **DIRETORIA**

---

- Presidente - Kiyoshi Harada
- 1º Vice-Presidente - Marcelo Campos
- 2º Vice-Presidente - Toshio Mukai
- 3º Vice-Presidente - Eduardo Marcial Ferreira Jardim
- Secretário-Geral - Fabiane Louise Taytie
- Primeiro Secretário - Maria Cláudia de Carvalho Gallon
- Tesoureiro Geral –Jennifer Pereira Simão Verospi
- 1º Tesoureiro - Solange Mesquita

## **CONSELHO FISCAL**

---

### **Efetivos:**

- 1 – Marcelo Kiyoshi Harada
- 2 – Samantha Ribeiro Meyer-Pflug Marques
- 3 – Marcelo Borlina Pires

### **Suplentes:**

- 1 – Alberto Higa
- 2 – Diógenes de Brito Tavares
- 3 – Daniel Geoffroy

## **MEMBROS DO CONSELHO SUPERIOR DE ORIENTAÇÃO**

---

- 1 – Adilson Dallari
- 2 – Antonio Francisco Costa
- 3 – Doris de Miranda Coutinho
- 4 – Edson Simões
- 5 – Eduardo Tuma
- 6 – Elival da Silva Ramos
- 7 – Everardo Maciel
- 8 – Felícia Ayako Harada
- 9 – Fernando Facury Scaff
- 10 – Francisco Pedro Jucá
- 11 – Francisco Rezek
- 12 – Ivette Senise Ferreira
- 13 – José Maurício Conti
- 14 – Léo da Silva Alves
- 15 – Licurgo Joseph Mourão de Oliveira
- 16 – Luiz Gonzaga Bertelli
- 17 – Marcos da Costa
- 18 – Maria Sylvia Zanella Di Pietro
- 19 – Marilene Talarico Martins Rodrigues
- 20 – Massami Uyeda
- 21 – Paulo de Barros Carvalho
- 22 – Regis Fernandes de Oliveira
- 23 – Roque Antonio Carraza
- 24 – Ruy Martins Altenfelder Silva
- 25 – Sydney Sanches

## **QUADRO DE ASSOCIADOS DO IBEDAFT**

---

- 1 - Adilson Abreu Dallari
- 2 - Agostinho Toffoli Tavoraro
- 3 - Alberto Shinji Higa
- 4 - Aline Aparecida da Silva Tavares
- 5 - Antonio Carlos Rodrigues do Amaral
- 6 - Antonio Francisco Costa
- 7 - Antonio Urbino Penna Jr
- 8 - Arthur Bezerra de Souza Junior
- 9 - Betina Treige Grupenmacher
- 10 - Carlos Figueiredo Mourão
- 11 - Carmen Silvia Válio de Araujo Martins
- 12 - Christianne de Carvalho Stroppa
- 13 - Cleide Regina Furlani Pompermaier
- 14 - Daniel Geoffroy
- 15 - Di Bonetti
- 16 - Diógenes de Brito Tavares
- 17 - Dircêo Torrecillas Ramos
- 18 - Doris Terezinha Pinto Cordeiro de Miranda Coutinho
- 19 - Edilberto Carlos Pontes Lima
- 20 - Edson Emanuel Simões
- 21 - Eduardo Marcial Ferreira Jardim
- 22 - Eduardo Sérgio Sousa Medeiros
- 23 - Eduardo Tuma
- 24 - Elisabeth Libertuci
- 25 - Elival da Silva Ramos
- 26 - Érico Della Gatta
- 27 - Esther Seiko Yoshinaga

- 28 – Everardo de Almeida Maciel
- 29 – Fabiane Louise Taytie
- 30 – Felicia Ayako Harada
- 31 – Fernando Facury Scaff
- 32 – Fernando Fracari Vargas
- 33 – Flávio Garcia Cabral
- 34 – Francisco Pedro Jucá
- 35 – Francisco Rezek
- 36 – Hamilton Dias de Souza
- 37 – Helcio Honda
- 38 – Heleno Taveira Torres
- 39 – Hélio José Machado
- 40 – Henrique Nelson Calandra
- 41 – Igor Mauler Santiago
- 42 – Ivette Senise Ferreira
- 43 – Jennifer Pereira Simão Verospi
- 44 – Jo Tatsumi
- 45 – José Bazilio Teixeira Marçal
- 46 – José Marcos Domingues de Oliveira
- 47 – José Mauricio Conti
- 48 – José Soares Ferreira Aras Neto
- 49 – Josinaldo Leal de Oliveira
- 50 – Kiyoshi Harada
- 51 – Kristian Rodrigo Pscheidt
- 52 – Laercio Guerra Silva
- 53 – Léo da Silva Alves
- 54 – Licurgo Joseph Mourão de Oliveira
- 55 – Luis Antonio Flora

- 56 – Luiz Gonzaga Bertelli
- 57 – Luiz Henrique Sormani Barbugiani
- 58 – Marcelo Baptistini Molero
- 59 – Marcelo Borlina Pires
- 60 – Marcelo Campos
- 61 – Marcelo Kiyoshi Harada
- 62 – Marcio Ferraz Nunes
- 63 – Marcos da Costa
- 64 – Marcos Pereira Castro
- 65 – Marcus Abraham
- 66 – Maria Claudia de Carvalho Gallon
- 67 – Maria Garcia
- 68 – Maria Sylvia Zanella Di Pietro
- 69 – Marilene Talarico M. Rodrigues
- 70 – Massami Uyeda
- 71 – Michel Temer
- 72 – Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
- 73 – Patricia Mayumi Murakami
- 74 – Paulo Ayres Barreto
- 75 – Paulo de Barros Carvalho
- 76 – Rafael Albertoni Faganello
- 77 – Raphael Silva Rodrigues
- 78 – Regis Fernandes de Oliveira
- 79 – Rita De Cássia De França Carneiro Agra
- 80 – Ronaldo Chadid
- 81 – Roque Antonio Carrazza
- 82 – Ruy Martins Altenfelder Silva
- 83 – Samantha Ribeiro Meyer-Pflug Marques

- 84 – Sebastião Helvecio Ramos de Castro
- 85 – Solange Mesquita
- 86 – Sydney Sanches
- 87 – Sylvio Toshiro Mukai
- 88 – Talita Pimenta Félix
- 89 – Toshio Mukai
- 90 – Waneska Leticia dos Santos Fragoso Sarmiento

**Associados estrangeiros:**

- 1 – Ana Claudia Barbuda
- 2 – Carlo Bosna
- 3 – Clareth José Munive Meek
- 4 – Daniel Terrón Santos
- 5 – Fernando Rey Martínez
- 6 – José Casalta Nabais
- 7 – José María Lago Montero
- 8 – Juan Fernando Durán Alba
- 9 – Mário Ângelo Leitão Frota
- 10 – Raffaele Chiarelli
- 11 – Ricardo Jorge Klass

## COMPOSIÇÃO DO CONSELHO EDITORIAL

---

- Coordenador Geral: Francisco Pedro Jucá
- Coordenadores de Direito Administrativo: Toshio Mukai e Alberto Higa
- Coordenador de Direito Financeiro: Kiyoshi Harada
- Coordenador de Direito Tributário: Marcelo Campos e Eduardo Marcial Ferreira Jardim
- Coordenadora de Direito Constitucional: Maria Cláudia de Carvalho Gallon

### **Membros:**

- Adilson Abreu Dallari
- Alberto Higa
- Antonio Francisco Costa
- Dircêo Torrecillas Ramos
- Eduardo Marcial Ferreira Jardim
- Francisco Pedro Jucá
- José Maurício Conti
- Kiyoshi Harada
- Léo da Silva Alves
- Marcelo Campos
- Marcos Abraham
- Maria Claudia Gallon
- Maria Sylvia Zanella Di Pietro
- Massami Uyeda
- Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
- Sydney Sanches
- Toshio Mukai



## Palavras do Presidente do IBEDAFT



*Kiyoshi Harada, Presidente do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT..*

O Instituto Brasileiro de Estudos do Direito Administrativo e Tributário – IBEDAFT – atinge neste semestre o 2º ano de sua existência, fundado que foi em 13-9-2019.

Podemos afirmar que já consolidou definitivamente a sua missão de promover a interface do Direito Administrativo, do Direito Financeiro e do Direito Tributário, com fundamento no Direito Constitucional.

Com a edição deste volume III a Revista do IBEDAFT incorpora artigos relevantes das quatro grandes áreas do Direito Público com a participação de juristas nacionais e estrangeiros.

Um dos eventos mais importantes do ano de 2021 foi a realização do Primeiro Simpósio de Direito Público, nos dias 26, 27 e 28 de maio, quando foram abordados 16 importantes temas atuais e controvertidos das referidas áreas do Direito Público com a participação de renomados juristas procedentes de diferentes regiões do Brasil e da Espanha. Foram três dias de proíficas palestras pela Plataforma ZOOM dando mostras da média do pensamento jurídico nacional, seguidas de riquíssimos debates entre os palestrantes e os componentes da mesa diretoria dos trabalhos.

Aproveitamos o ensejo para agradecer o apoio técnico e logístico dado pela FADISP nas pessoas dos Professores Thiago Matsushita e Lauro Ishikawa.

Em agosto de 2021 tivemos, ainda, a cerimônia de homenagens aos juristas de destaque do biênio 2020/2021, evento de iniciativa do IBEDAFT e da Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo. A cerimônia foi conduzida pelo Deputado Paulo Correa pela plataforma Zoom.

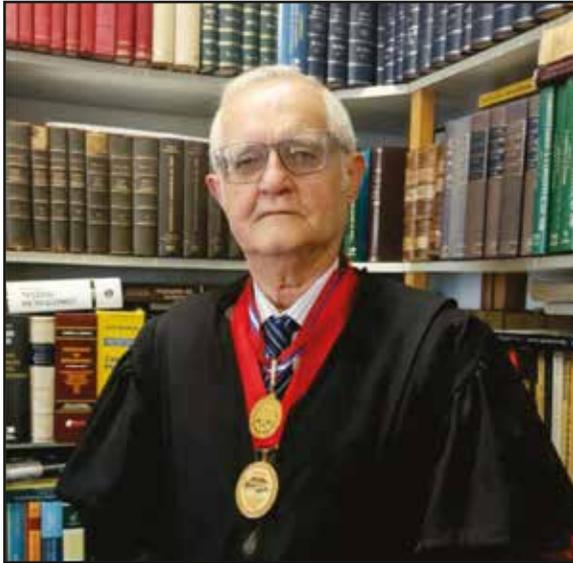
Ao terminar queremos externar nossos agradecimentos aos diretores, conselheiros fiscais e do conselho superior de orientação, bem como, aos associados pelo apoio e colaboração na consecução dos objetivos institucionais do IBEDAFT.

Uma boa leitura a todos.

***Kiyoshi Harada***

Presidente

## Apresentação



***Francisco Pedro Jucá,***  
Sócio Fundador e Conselheiro do IBEDAFT  
e Coordenador Geral da Revista.

O IBEDAFT com satisfação e indisfarçável orgulho apresenta ao público jurídico e a comunidade acadêmica o terceiro número da sua Revista.

Mesmo estando a dar seus primeiros passos ainda, o Instituto vem cumprindo seus propósitos. Realizou o I Simpósio Internacional de Direito Público, encerrando 1º semestre de 2021, e vem mantendo a Revista, oferecendo ao mundo jurídico sua contribuição para o aperfeiçoamento das instituições, disponibilizando estudos e reflexões para subsidiar a tomada de decisões, orientar a produção normativa fazendo delas exame técnico.

Tem-se o cuidado de sempre incorporar a participação de respeitados autores estrangeiros, buscando estimular, não só o intercâmbio de idéias e de estudos, como também estimular o estudo do Direito Comparado, com vistas ao permanente evoluir da ciência jurídica. É um compromisso institucional.

No terceiro número seguimos a prática de incorporar a colaboração de juristas de variadas regiões do País, veiculando mais uma vez a troca de experiências e a circulação de idéias, de sorte a dar cada vez maior substância ao diálogo científico nacional.

Temos a honra de apresentar neste número, a importante visão metodológica de transversalidade no artigo “Direito Econômico e sua articulação com os demais ramos do direito”, de autoria do Presidente Kiyoshi Harada; interessante estudo sobre as “Inconstitucionalidades Tributárias”, feito pelo Jurista Eduardo Jardim. O professor catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (POR), José Casalta Nabais enriquece este volume com o brilhante artigo versando sobre “Os actores tributários e a alteração de seu papel”, onde é possível constatar que como aqui, lá também há transferência da função legislativa para o governo e para a administração tributária e desta para os contribuintes, acentuando a carga burocrática do sujeito passivo da obrigação tributária.

O jurista Leo Silva Alves brinda o leitor com o estudo “Como agem os Corruptos”, enfrentado o delicado tema com coragem e rigor técnico; o jurista sulmatogrossense Flávio Garcia Cabral oferece substancial reflexão sobre os Tribunais de Constas na Constituição de 1988.

Os juristas paraenses Caio Neno Silva Cavalcante e o antigo Presidente do Conselho Federal da OAB, Ophir Cavalcante Junior, oferecem brilhante estudo sobre a “Tributação nos contratos inteligentes”, incursionando no Direito Comparado.

Contribuem neste número, dois Professores Titulares do Largo de São Francisco, o Prof. Fernando Facury Scaff, com o interessante “Vida e Morte da Lei Kandir”, e o Prof. Sérgio Pinto Martins, com a

“Incidência de contribuição previdenciária no abono de férias”. Vêm de Mato Grosso do Sul outra importante contribuição de autoria do Dr. Ronaldo Chadir e da Dra. Thais Xavier Ferreira Costa, enfrentando o importante tema do “Ativismo Judicial e o diálogo institucional nas políticas públicas”.

O Prof. Adilson Dallari contribui com brilhante estudo sobre a Reforma Administrativa, e o Direito Parlamentar nos é apresentado por Francisco Pedro Jucá.

O Professor Sergio de Araujo Lopes e Professora Talita Pimenta Felix nos brindam com o palpitante tema da “Solidariedade da obrigação tributária: análise do art. 45, inciso XII do Código Tributário de Goiás”.

Por fim, Helio José Machado discorre sobre o Direito Administrativo e o Processo Administrativo Disciplinar.

Este trabalho é fruto generoso de um esforço permanente e conjunto de um grupo de estudiosos que, a cada dia luta por agregar valor à produção jurídico-científica brasileira, e, a recompensa é o próprio trabalho, materializado neste terceiro número da nossa revista.

***Francisco Pedro Jucá***

Sócio Fundador e Conselheiro do IBEDAFT  
e Coordenador Geral da Revista



# I

## Direito Econômico e sua articulação com os demais ramos do Direito

*Economic Law and its articulation  
with other branches of Law*

*Kiyoshi Harada\**

**RESUMO:** Este artigo objetiva estudar o Direito Econômico situando-o como um ramo autônomo do Direito. A sua articulação, tanto com os ramos do direito privado, quanto com o ramo do direito público oferece dificuldades na sua situação dentro de uma das grandes áreas em que se subdivide o Direito. O artigo oferece uma visão panorâmica do Direito Econômico e, ao final, aponta os mecanismos de proteção do princípio da livre concorrência que dá embasamento ao regime da livre iniciativa.

**PALAVRAS-CHAVES:** Direito Econômico. Atividade econômica. Intervencionismo do Estado. Agências reguladoras.

**ABSTRACT:** This article aims to study Economic Law placing it as an autonomous branch of Law. Its articulation, as much as the

---

(\*) Especialista em Direito Tributário e em Ciência das Finanças pela FADUSP. Mestre em Direito pela UNIP. Professor de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário nos cursos de especialização em várias instituições de ensino superior. Consultor tributário e parecerista em matéria de Direito Público. Presidente do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário - IBEDAFT. Acadêmico da Academia Paulista de Letras Jurídicas - APLJ -, da Academia Paulista de Direito - APD - e da Academia Brasileira de Direito Tributário - ABDT. Ex Procurador Chefe da Consultoria Jurídica do Município de São Paulo. Membro do Conselho Superior de Estudos Jurídicos e Legislativos da FIESP. Membro do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

branch of private law, as with the branch of public law, offers difficulties in its situation within one of the great areas in which the Law is subdivided. The article offers a panoramic view of Economic Law and, at the end, points out the mechanisms of protection of the principle of free competition that underpins the regime of free initiative.

**KEYWORDS:** Economic Law. Economic activity. State interventionism. Regulatory agencies.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução. 2. Atividade econômica. 2.1. Atividade econômica privada. 2.2. Atividade econômica pública. 3. Conceito de Direito econômico. 3.1. Objeto do Direito Econômico. 3.2. Direito Econômico como ramo autônomo do Direito. 3.3. Relacionamento do Direito Econômico com os demais ramos do Direito. 3.4. Direito Econômico é ramo de direito privado ou do direito público? 4. O Direito Econômico na Constituição Federal. 4.1. Visão panorâmica da ordem econômica prevista no Capítulo I, do Título VII da CF/1988 (arts. 170 a 181). 4.2. Regime econômico adotado pela CF/1988. 4.3. O intervencionismo do Estado. 4.3.1. Regime jurídico das empresas estatais que exploram a atividade econômica. 4.3.2. A assunção direta da atividade econômica – Monopólio. 4.3.3. O Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica. 5. Mecanismos de defesa da ordem econômica. 5.1. Generalidades. 5.2. Lei nº 12.529/2011 que estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência. 5.3. Atuação do CADE – Capítulo II – Art. 9º. 5.4. Atuação da SAE – Capítulo III – Art. 19. 5.5. Infrações à ordem econômica. 5.6. Criminalização das infrações à ordem econômica – Lei nº 8.137/1990 – Art. 4º. 6. As agências reguladoras. 6.1. Introdução. 6.2. Matriz constitucional – Art. 21, XI (telecomunicação) e art. 177, § 2º, III (petróleo). 6.2.1. Criação da ANATEL e da ANP e as demais com base no art. 29 da Lei de Concessões nº 8.987 de 13-02-1995: ANEEL, ANTT, ANTAQ, ANS, ANVISA, ANCINE, ANA e ANAC. 6.2.2. Natureza jurídica. 6.2.3. Funções das agências. 7. Conclusão. 8. Referências bibliográficas.

## 1. INTRODUÇÃO

---

A dificuldade de definir a posição enciclopédica do Direito Econômico está no fato de que ele tem sua posição marcada, tanto no direito privado, como no direito público.

Daí o título que foi conferido neste trabalho para que possamos examinar os diferentes aspectos do Direito Econômico em articulação com os demais ramos do Direito, com fundamento no Direito Constitucional.

## **2. ATIVIDADE ECONÔMICA**

---

Atividade significa qualquer trabalho ou ação específica. Atividade econômica é toda ação voltada para o campo da economia, ou seja, para aquela área concernente aos fenômenos relativos à produção, à circulação e ao consumo de bens e serviços.

Daí porque a atividade econômica se desdobra em atividade econômica privada e atividade econômica pública.

### **2.1. Atividade econômica privada**

---

Em passado distante vigorava apenas o sistema de atividade econômica privada correspondendo à época do liberalismo econômico. Foi a época em que o Estado nenhuma ingerência tinha no campo econômico.

### **2.2. Atividade econômica pública**

---

Posteriormente ao término da 1ª Guerra Mundial vários países passaram a intervir na economia como aconteceu com a Constituição Mexicana de 1917 e com a de Weimar de 1919. Depois do advento da 2ª Grande Guerra esse fenômeno da intervenção estatal na economia acentuou-se ainda mais. Porém, esse intervencionismo ficou mais no plano do dirigismo econômico do que no plano da assunção direta pelo Estado da atividade econômica, como veremos mais adiante.

## **3. CONCEITO DE DIREITO ECONÔMICO**

---

Não há consenso na definição de Direito Econômico. Normalmente a doutrina inclina-se a levar em conta para a sua conceituação o papel do Estado na economia.

Assim temos as seguintes conceituações:

- a) Direito Econômico como direito das políticas públicas na economia;
- b) Direito Econômico como conjunto de normas e institutos jurídicos que permitem ao Estado influenciar, exercer, orientar, direcionar, proibir ou reprimir comportamentos de agentes econômicos.

Em uma visão mais abrangente podemos conceituar o Direito Econômico como sendo aquele ramo do Direito que se ocupa com a elaboração de normas jurídicas voltadas para a produção e circulação de produtos e serviços públicos ou privados, tendo por objetivo o desenvolvimento econômico, principalmente, pelo estabelecimento de mecanismos de controle interno no país, fixando limites e parâmetros. É o que se depreende de leitura dos arts. 170 a 181 da CF que enumeram os princípios gerais da atividade econômica.

Não é uma conceituação imune a críticas, começando pela corrente que nega ao Direito Econômico a autonomia como um ramo do Direito, porque essa matéria acha-se espalhada no bojo de vários outros setores do Direito.

### **3.1. Objeto do Direito Econômico**

---

Pode-se dizer que o Direito Econômico tem por objetivo buscar o desenvolvimento socioeconômico para alcançar o bem comum. Logo, seu objeto é a realização da justiça implementando a política econômica por intermédio de diversos agentes (empresários, Estados, organismos nacionais e internacionais e o próprio indivíduo) que são os sujeitos do Direito Econômico.

### **3.2. Direito Econômico como ramo autônomo do Direito**

---

Como já dissemos, muitos autores negam a condição de ramo autônomo do Direito, argumentando com vários de seus aspectos que são abordados em outras disciplinas do Direito.

Fernando Herren Aguillar assinala que a posição doutrinária majoritária é pela negativa do Direito Econômico como ramo autônomo do Direito. Nesse sentido cita os seguintes autores: Claude Champaud, M. Vasseur, L. Limpens, Jacquemin et Schranz e Massimo Severo Giannini. Entre os defensores da autonomia menciona F. Jeanet e G. Farjat<sup>1</sup>.

O referido autor também se posiciona contrariamente à autonomia porque, segundo ele, o Direito Econômico desprende-se e se emancipou do direito privado como resultado das alterações legislativas como fruto da dinâmica da realidade. Conclui seu pensamento afirmando:

É nesse sentido que não se pode falar que o Direito Econômico seja um ramo novo do Direito, se as alterações incidiram sobre a generalidade do Direito, se uma nova realidade jurídica se impôs generalizadamente<sup>2</sup>.

Entretanto, não há dúvida de que de há muito o Direito Econômico constitui-se em um ramo autônomo do Direito, a começar pela sua previsão constitucional (art.24, I) ao lado do Direito Tributário, Financeiro, Penitenciário e Urbanístico.

A exemplo do Direito Tributário (arts. 146 a 156 da CF) e do Direito Financeiro (arts. 157 a 159, e arts. 165 a 169 da CF), o Direito Econômico está estruturado nos arts. 170 a 181 da CF.

Todavia, tanto a previsão constitucional, como a doutrina, obras e jurisprudência especializadas são meros indicadores de autonomia enquanto ramo autônomo. A verdadeira autonomia como ramo do Direito assenta-se na existência de princípios específicos não existentes nos demais ramos do direito.

Basta atentar para o disposto no art. 170 da CF a fim de aferir a existência desses princípios específicos:

---

1. *Direito econômico*, 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 26.

2. *Op. cit.*, p. 29.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I – soberania nacional;

II – propriedade privada;

III – função social da propriedade;

IV – livre concorrência;

V – defesa do consumidor;

VI – defesa do meio ambiente;

VII – redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII – busca do pleno emprego;

IX – tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Conforme se verifica do *caput* do art. 170, dois são os fundamentos do Direito Econômico: a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa para assegurar a todos existência digna, conforme os ditames de justiça social. Celso Ribeiro Bastos enxerga nesse artigo quatro princípios fundamentais, a saber: “valorização do trabalho humano”, “livre iniciativa”, “existência digna” conforme ditames da “justiça social”<sup>3</sup>. José Afonso da Silva, por sua vez, referindo-se aos dois fundamentos da ordem econômica assinala:

Em primeiro lugar quer dizer precisamente que a Constituição consagra uma economia de mercado, de natureza capitalista. Em segundo lugar significa que, embora capitalista, a ordem econômica dá prioridade aos valores do trabalho humano sobre todos os demais valores da economia de mercado. Conquanto se trate de

---

3. MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000, v. 7, p. 16.

declaração de princípio, essa prioridade tem o sentido de orientar a intervenção do Estado, na economia, a fim de fazer valer os valores sociais do trabalho que, ao lado da iniciativa privada, constituem o fundamento não só da ordem econômica, mas da própria República Federativa do Brasil (art. 1º, IV) <sup>4</sup>.

Com relação à expressão “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” é importante salientar que essa dicção constitucional, não confere a todos o direito subjetivo à existência digna. Assim, não é dado a ninguém bater às portas do Judiciário para reclamar uma vida digna. Esse preceito é de natureza programática não sendo obrigatória a sua efetiva implementação que depende de possibilidades do Tesouro.

Contudo, preceito programático surte efeito pelo seu aspecto negativo à media que veda ao legislador a edição de textos normativos que o contravenham. Significa, portanto, que o Estado deve se empenhar na busca de existência digna a todos de acordo com as possibilidades financeiras do Estado.

Para consecução desses dois fundamentos do Direito Econômico, o art. 170 arrolou 9 (nove) princípios. É verdade que nem todos esses princípios são específicos do Direito Econômico, como o da defesa do meio ambiente, da função social da propriedade e da soberania nacional. Mas, certamente, os princípios da iniciativa privada, da livre concorrência e do monopólio estatal, este previsto no art. 177 da CF, são princípios voltados exclusivamente para o Direito Econômico, não sendo aplicáveis aos demais ramos do direito.

Assim, não temos dúvidas em proclamar a autonomia do Direito Econômico enquanto ramo do direito. Daí porque, na maioria das Faculdades de Direito, existe a cadeira de Direito Econômico.

---

4. *Curso de direito constitucional positivo*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 764.

Por derradeiro, importante observar que autonomia enquanto ramo do Direito não quer dizer autonomia como ciência jurídica. O Direito, enquanto ciência é uno e indivisível. Sua divisão em diversos ramos ocorre por motivos didáticos. Eventuais conflitos de normas que surgem dessa divisão devem ser dirimidos por meio de três critérios clássicos conhecidos: o critério da hierarquia; o critério temporal e o critério da especialidade. Atualmente fala-se também na teoria do diálogo das fontes importada da Alemanha pela Claudia Lima Marques para sua aplicação no âmbito do Código de Defesa do Consumidor.

### **3.3. Relacionamentos do Direito Econômico com os demais ramos do Direito**

---

#### *a) Com o Direito Constitucional*

Como tronco da árvore jurídica, obviamente o Direito Econômico tem estreita relação com o Direito Constitucional onde estão esculpidos os princípios constitucionais aplicáveis ao Direito Econômico como veremos no Capítulo 4 mais adiante.

#### *b) Com o Direito Comercial ou Empresarial*

Não são bem nítidas as áreas de atuação do Direito Econômico e do direito comercial que regula a questão da concorrência desleal, o direito industrial, a transferência de tecnologia e a questão de marcas e patentes.

O Direito Comercial é mais estável, enquanto o Direito Econômico tem uma característica mais dinâmica. A implementação da política econômica pode afetar direta ou indiretamente as práticas comerciais.

Na realidade, as matérias como marcas, patentes e tecnologia são estudadas em ambas as disciplinas.

#### *c) Com o Direito Administrativo*

O Direito Administrativo é um dos mais antigos ramos do direito público. Antes o direito financeiro integrava essa disciplina. Hoje, o

próprio direito tributário destacou-se do direito financeiro. E o direito administrativo ficou com as áreas concernentes ao funcionalismo, execução de obras, serviços públicos e contratos públicos.

É verdade que hoje vem prosperando a doutrina do Direito Administrativo Econômico que procura estudar as funções do novo Estado Regulador da Economia. Só que o Direito Administrativo Econômico se restringe ao estudo das empresas estatais do ponto de vista da contratação de pessoal, de realização de compras de bens públicos de contratação de serviços mediante certame licitatório etc., sem adentrar no exame das regras de acesso ao mercado, de desempenho de atividades econômicas, o exercício das políticas públicas etc.

#### *d) Com o Direito Civil*

É a disciplina das relações jurídicas de direito privado por excelência, onde vige o princípio da licitude ampla: tudo que não for vedado ou contrário aos bons costumes é lícito pactuar.

Ele regula relações que nem sempre são de natureza econômica, como a matéria concernente ao Direito de Família. O Direito Civil regula relações jurídicas entre particulares e suas normas são estáveis, ao passo que o Direito Econômico se relaciona, também, com o poder público determinando rumos e limites. É mais dinâmico, acompanhando as variações da conjuntura econômica.

O Direito Econômico pode interferir na política de fixação de preços de mercadorias e serviços, nas condições de financiamento.

No Direito Econômico a tutela das relações privadas sempre tem em vista o interesse público.

É um ramo que se destacou do direito privado como consequência da alteração do curso da empresa capitalista ou do regime capitalista.

#### *e) Com o Direito Financeiro*

O Direito Econômico disciplina a moeda e o crédito em geral, visto que um dos objetos do Direito Financeiro é exatamente o crédito público.

Outro objeto do Direito Financeiro é o orçamento público que se desdobra em receita e despesa. As noções da receita, de despesa, de equilíbrio orçamentário, de superavit, de deficit inserem-se na estrutura de formação de blocos econômicos, donde o seu relacionamento com o direito financeiro.

*f) Com o Direito Tributário*

Não apenas o peso da imposição tributária faz com que o empresário em geral leve em conta a política de ação no plano econômico, como também, as chamadas tributações de natureza extrafiscal direcionam as atividades econômicas seja para expandir, seja para restringir.

Importante assinalar, ainda, a crescente corrente doutrinária que prestigia a análise econômica de vários dos institutos de direito tributário. Porém, é importante deixar claro que determinadas categorias jurídicas têm um significado para o Direito Tributário e outro significado para o Direito Econômico. É o caso, por exemplo, do balanço que para os fins de imposto de renda das pessoas jurídicas tem um significado diferente do seu conceito tradicional. Outro exemplo é o do “serviço público” que para o Direito Tributário é uma atividade essencial do Estado, indelegável, e que atua sob o regime de Direito Administrativo, dando origem à cobrança de taxa, uma espécie tributária.

### **3.4. Direito Econômico é ramo do direito privado ou do direito público?**

---

Já verificamos que o Direito Econômico é ramo autônomo do Direito.

Verificamos, também, que suas normas se interpenetram com as de direito privado (Direito Civil, Direito Comercial) e com as de direito público (Direito Administrativo, Direito Tributário, Direito Financeiro), além de ter como base o Direito Constitucional.

Por isso, há quem sustente que o Direito Econômico não é um ramo de direito, mas apenas um método, uma nova maneira de visualizar o fenômeno jurídico.

No campo do Direito Civil houve a relativização do direito de propriedade. A propriedade não mais ostenta as três características do passado: o direito dispor, de usar e de abusar. No campo do Direito Penal houve aumento de condutas tipificadas, incluindo as de natureza econômica. No Direito Administrativo novas funções foram incorporadas sob a sua égide. No Direito Constitucional houve a inclusão de matéria econômica ao seu conteúdo. No Direito Processual surgiram interesses intermediários entre o público e o privado.

Disso resulta que o Direito Econômico não pode ser considerado um novo ramo do direito privado, pois ele incide sobre a generalidade do Direito.

Por isso, ousamos afirmar o que dizia o Professor Cesarino Junior em relação ao Direito do Trabalho. É um *tertium genus*. Fica entre o direito privado e o direito público.

## **4. DIREITO ECONÔMICO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

---

### **4.1. Visão panorâmica da ordem econômica prevista no Capítulo I, do Título VII da CF/1988. (arts. 170 a 181)**

---

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

O intervencionismo econômico ganhou corpo depois da segunda grande guerra para reorganização e desenvolvimento das forças produtivas. No Brasil o intervencionismo econômico foi realçado na Constituição centralista de 1967 tendo alcançado o seu ápice no regime da EC nº 1/1969.

Conferiu-se o poder de a União planejar e promover o desenvolvimento e a segurança nacional (art. 8º, V). Concedeu-se o poder de a União intervir nos Estados Membros que adotassem medidas ou executassem planos econômicos ou financeiros em desacordo com as diretrizes estabelecidas em lei federal (art. 10, V, c). Outorgou-se o poder de isentar por meio de lei complementar os impostos estaduais e municipais, atendendo o relevante interesse social ou econômico nacional (art. 19. § 2º). Finalmente, facultava a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei federal, quando indispensável por motivo de segurança nacional ou para reorganizar setor em que a iniciativa privada se mostrasse impotente (art. 163).

## **4.2. Regime econômico adotado pela CF/1988**

---

A Constituição Federal de 1988 mantém o intervencionismo econômico, porém, adota como base do regime econômico a iniciativa privada sob o regime concorrência.

No Capítulo I, do Título VII que cuida da ordem econômica e financeira, os arts. 170 a 181 enumeram os princípios gerais da atividade econômica.

O art. 170 depois de proclamar que a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, passa a enumerar os princípios, entre os quais o da soberania nacional, da propriedade privada, da função social de propriedade, da livre concorrência, da defesa do consumidor etc., como examinados anteriormente.

E aqui cabe uma observação quanto ao conteúdo da livre iniciativa que fundamenta o Direito Econômico que não simboliza um princípio absoluto, sofrendo flexibilizações diante de outros valores expressos em forma de princípios. Aliás, em Direito nada é nada é absoluto.

Entretanto, como assinalamos em nossa obra:

[...] o conceito de livre iniciativa que se extrai do Texto Magno pressupõe a prevalência da propriedade privada na qual se assentam a liberdade de empresa, a liberdade de contratação e a liberdade de lucro. Esses são os marcos mínimos que dão embasamento ao regime econômico privado, ou seja, ao regime de produção capitalista, o qual sofre ingerência do Estado, por meio de três instrumentos básicos: o poder normativo, o poder de polícia e a assunção direta da atividade econômica<sup>5</sup>.

### **4.3. O intervencionismo do Estado**

---

Como já assinalamos, o princípio da livre iniciativa não é absoluto, como se depreende do art. 170 da CF que subordina o regime econômico ao atingimento dos objetivos aí enumerados. Esse regime econômico capitalista estruturado pela Carta Magna sofre ingerências do Estado por meio de três instrumentos básicos:

- a) o poder normativo;
- b) o poder de polícia e
- c) assunção direta da atividade econômica.

Os dois primeiros instrumentos têm previsão no art. 174 da CF:

“Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

---

5. Cf. nosso *Direito financeiro e tributário*, 30ª ed. São Paulo: Atlas, 2021, p. 8.

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

§ 3º O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

§ 4º As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei”.

O Estado edita normas jurídicas tendo por objetivo a fiscalização e regulamentação da atividade econômica incentivando ou desestimulando determinadas atividades por meio de política fiscal e pelo exercício regular do poder de polícia, agindo, ainda, como agente planejador da atividade econômica, cujo planejamento é impositivo para o setor público, e indicativo para o setor privado. No que tange à assunção direta da atividade econômica pelo Estado é regulado pelo art. 173 da CF, como examinado no tópico seguinte.

#### ***4.3.1. Regime jurídico das empresas estatais que exploram a atividade econômica***

---

O art. 173 da CF estabelece os parâmetros para a exploração da atividade econômica pelo Estado nos seguintes termos:

“Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços,

dispondo sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

I – sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

II – a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

III – licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

IV – a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

V – os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

**§ 2º** As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

**§ 3º** A lei regulamentará as relações da empresa pública com o Estado e a sociedade.

**§ 4º** A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

**§ 5º** A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular”.

É unânime a opinião dos doutrinadores de que a iniciativa privada é regra geral sendo exceção a intervenção direta do Estado na atividade econômica nas duas hipóteses previstas no art. 173 da CF: imperativos da segurança nacional e a relevante interesse coletivo,

conforme definidos em lei. Na última hipótese o Estado intervém para suprir a iniciativa privada que se mostra impotente, quer em razão do vulto do capital exigido, quer em virtude da demora excessiva no retorno do capital empregado, pois a iniciativa privada persegue o lucro. A Ferrovia do Aço, por exemplo, nenhuma empresa privada, quer nacionais, quer multinacionais se interessou em dar prosseguimento às obras iniciadas e perseguidas por sucessivos governos militares que acabaram sendo abandonadas ao cabo de mil dias de trabalho e de dinheiro público empregado. A obra inacabada ficou conhecida como “Ferrovia dos mil dias”.

A respeito desse assunto leciona Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

“A iniciativa estatal poderá ter lugar em duas – largas – hipóteses: quando necessário para a segurança nacional ou quando necessário ao atendimento de ‘relevante interesse coletivo’, na forma da lei. Isto significa que, apesar de reconhecida a primazia da iniciativa privada, caberá a atuação do Estado como empresário onde o legislador, numa decisão política, entender existir um ‘relevante interesse coletivo’. Não há, pois, garantia segura e efetiva contra o avanço da estatização na economia”<sup>6</sup>.

Como se sabe, as estatais classificam-se em sociedades de economia mista e de empresas públicas, como referidas no § 1º. Uma e outras, tanto podem dedicar-se à exploração de atividades econômicas como podem limitar-se à prestação de serviços públicos.

Na exploração de atividade econômica essas empresas estatais devem submeter-se a um estatuto jurídico específico, dispondo sobre matérias elencadas nos incisos I a V, do § 1º, do art. 173, entre as quais, a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributárias; e a licitação e contratação de obras, serviços, compra e alienações, observados os princípios da administração pública, a

---

6. *Curso de direito constitucional*, 40ª ed. 4ª tir. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 399.

demonstrar o casamento entre normas de direito privado e normas de direito público.

Na forma do § 2º as empresas estatais não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado, revelando uma vez mais a prevalência do regime da livre iniciativa.

Entretanto, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, comentando a Emenda Constitucional nº 19/1998 que alterou a redação do art. 173 da CF que previu a elaboração de um estatuto jurídico das empresas estatais, aventou a possibilidade de abrir exceção à igualdade entre empresas privadas e empresas estatais, *in verbis*:

“Hoje, na redação vigente do art. 173, § 1º, a lei que estabelecer o estatuto jurídico de tais empresas vinculadas ao Estado *disporá* sobre sua sujeição ao regime jurídico das empresas privadas relativamente a direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários (inc. II), o que significa poder abrir exceções a essa igualização, dando-lhes condições especiais”<sup>7</sup>.

Importante lembrar que o STF vem flexibilizando esse princípio tributário aplicando a imunidade recíproca não apenas aos serviços públicos prestados pela EBC, como também a outros serviços executados sob o regime da concorrência, assim como imunizado as propriedades daquela empresa pública (IPVA), pela aplicação ampliativa do art. 150, VI. *a* da CF. (RE nº 407.099). Idêntico tratamento mereceu a INFRAERO (RE nº 363.412).

As estatais pretendem agora a imunidade até do IPTU.

A regulamentação prevista no § 3º ainda não ocorreu.

Finalmente, o § 4º determina que a lei reprimirá o abuso de poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário de lucros. Essa tarefa é desempenhada pelo CADE como será visto mais adiante.

---

7. *Op. cit.*, p. 399.

### **4.3.2. Assunção direta da atividade econômica – Monopólio**

---

Só ocorre quando necessária a imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei segundo a prescrição do art. 173 da CF.

Quanto à atividade econômica monopolizada o art. 177 da CF enumerou cinco hipóteses possíveis promovendo o alargamento em relação à ordem constitucional antecedente:

I – a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; (*Vide* Emenda Constitucional nº 9, de 1995)

II – a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;

III – a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;

IV – o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

V – a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do *caput* do art. 21 desta Constituição Federal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 49, de 2006).

### **4.3.3. O Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica**

---

O art. 174 da CF define o Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica exercendo as funções de fiscalização, de incentivo e de planejamento sendo este impositivo para o setor público e indicativo para o setor privado.

Como agente normativo o Estado elabora leis de combate ao abuso do poder econômico, de proteção ao consumidor, leis tributárias de natureza extrafiscal como aquelas previstas no art. 146-A da CF. Como agente fiscalizador o Estado faz uso do seu poder de polícia. O que é poder de polícia? Existe uma conceituação do que seja para fins de taxa de polícia no art. 78 do CTN. Podemos sinteticamente conceituar o poder de polícia como atividade inerente do poder público que objetiva, no interesse geral, intervir na propriedade e na liberdade dos indivíduos, impondo-lhes comportamentos comissivos ou omissivos, nos limites da lei.

Embora livre o exercício de qualquer atividade independentemente de autorização governamental, algumas delas, pela sua peculiaridade, sujeitam-se à prévia autorização, tanto para fabricar determinados produtos como para estocá-los. Pelo exercício regular do poder de polícia que sempre tem por limite a lei, pode o Estado estimular ou desestimular determinadas atividades econômicas.

A função fiscalizadora do Estado é exercida por meio das Agências Reguladoras que surgiram na ordem constitucional vigente com a natureza jurídica de uma autarquia especial, desvinculando determinadas atividades dos respectivos Ministérios, a fim de conferir maior eficiência a essa função.

Como agente incentivador da atividade econômica o Estado pode, ainda, conceder incentivos fiscais, bem como editar leis tributárias de natureza extrafiscal para incentivar ou desestimular determinada atividade econômica. Na prática, as leis tributárias extrafiscais tendem a ser desvirtuadas transformando-se em autênticos tributos de natureza fiscal.

Importante observar que o § 2º do art. 165 da CF comete à Lei de Diretrizes orçamentárias o estabelecimento de política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento: o BNDES, o BB, a CEF, o BA e o BND.

## **5. MECANISMOS DE DEFESA DA ORDEM ECONÔMICA**

---

Examinaremos neste capítulo, em apertada síntese, a atuação dos órgãos destinados a assegurar o princípio da livre concorrência como espinha dorsal do regime da livre iniciativa.

### **5.1. Generalidades**

---

De nada adiantaria a Constituição prescrever uma série de princípios de ordem econômica sem a previsão e efetiva existência de mecanismos assecuratórios da aplicação desses princípios.

### **5.2. Lei nº 12.529/2011 que estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência**

---

Dentro do princípio de que a todo direito corresponde a uma ação em sentido amplo para a defesa do princípio da livre concorrência a União editou a Lei nº 12.929, de 30 de novembro de 2011, que estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência.

É formado esse Sistema por dois Órgãos: pelo CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica –, vinculado ao Ministério da Justiça e da Segurança Pública, e pela SAE – Secretaria de Acompanhamento Econômico –, vinculada ao Ministério da Fazenda.

### **5.3. Atuação do CADE – Capítulo II – Art. 9º**

---

Entre os órgãos do CADE avulta o Tribunal Administrativo de Defesa Econômica com jurisdição em todo território nacional. Suas atribuições estão indicadas no art. 9º onde se sobressai a de apreciar os processos administrativos concernentes a atos de concentração econômica para prevenir ou reprimir a formação de truste. Truste é formado pela fusão e incorporação de empresas de um mesmo setor para dominar o mercado, suprimindo a livre concorrência, pois controlam todas as etapas de produção, desde a retirada da matéria prima até final distribuição das mercadorias.

## **5.4. Atuação da SAE – Capítulo III – Art. 19**

---

A atribuição da SAE é a de promover a concorrência em órgãos do governo e perante a sociedade tendo como alvo principal o combate a cartel.

Cartel consiste em um acordo explícito ou implícito entre os concorrentes para, principalmente, fixação de preços por meio de ação coordenada entre os concorrentes, tendo em vista eliminar a concorrência e aumentar os preços. Segundo estimativas da OCED, os cartéis geram um sobrepreço em torno de 10% a 20% além daquele praticado no mercado competitivo.

## **1.5. Infrações à ordem econômica**

---

As infrações à ordem econômica estão definidas no art. 36:

- I – limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa;
- II – dominar o mercado relevante de bens e serviços;
- III – aumentar arbitrariamente os lucros;
- IV – exercer de forma abusiva posição dominante (quando domina 20% do mercado ou for capaz de alterar as condições do mercado por si ou por ação coordenada).

### **Penalidades:**

Vão desde multas pecuniárias até cisão de sociedade, transferência do controle acionado, venda forçada de ativos ou cessão parcial de atividade.

## **5.6. Criminalização das infrações à ordem econômica – Lei nº 8.137/1990**

---

O art. 4º da Lei nº 8.137/1990 com alterações introduzidas pela Lei nº 12.529/2011 tipifica as condutas criminais nos seguintes termos:

“Art. 4º Constitui crime contra a ordem econômica:

I – abusar do poder econômico, dominando o mercado ou eliminando, total ou parcialmente, a concorrência mediante qualquer forma de ajuste ou acordo de empresas; (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

a) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

b) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

c) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

d) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

e) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

f) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

II – formar acordo, convênio, ajuste ou aliança entre ofertantes, visando: (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

a) à fixação artificial de preços ou quantidades vendidas ou produzidas; (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

b) ao controle regionalizado do mercado por empresa ou grupo de empresas; (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

c) ao controle, em detrimento da concorrência, de rede de distribuição ou de fornecedores. (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos e multa. (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

III – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

IV – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

V – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

VI – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

VII – (revogado). (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011)”.

São duas as hipóteses criminais:

I – abuso do poder econômico, dominando o mercado ou eliminando, total ou parcialmente, a concorrência.

II – formação de acordo, convênio, ajuste ou aliança entre ofertantes, tendo em vista:

a) fixação artificial de preços ou quantidades vendidas ou produzidas;

b) controle regionalizado do mercado por empresa ou grupo de empresas;

c) controle, em detrimento da concorrência, de rede de distribuição ou de fornecedores.

A pena para esses crimes é de dois a cinco anos de reclusão e multa.

## **6. AS AGÊNCIAS REGULADORAS**

---

### **6.1. Introdução**

---

Como se sabe, antes do advento da Constituição de 1988 o controle e fiscalização dos serviços públicos concedidos ou prestados diretamente pelo Estado ficavam a cargo de cada Ministério a que estavam vinculados os órgãos ou instituições respectivas. A Petrobras e as concessionárias de serviços de produção e distribuição de energia eram fiscalizadas e controladas pelo Ministério de Minas e Energia. As concessionárias de serviços de comunicação, pelo Ministério das Comunicações.

Com o advento da CF de 1988 houve mudança no cenário.

## **6.2. Matriz constitucional – Art. 21, XI (telecomunicação) e art. 177, § 2º, III (petróleo)**

---

Em verdade, apenas a Agência Nacional de Telecomunicações e a Agência Nacional do Petróleo têm matriz constitucional nos artigos 21, XI e 177, § 2º, III, respectivamente.

### **6.2.1. Criação da ANATEL e da ANP e das demais com base no art. 29 da Lei de Concessões nº 8.987 de 13-2-1995: ANEEL, ANTT, ANTAQ, ANS, ANVISA, ANCINE, ANA E ANAC**

---

As demais agências como a ANEEL, ANTT, ANTAQ, ANS, ANVISA, ANCINE, ANA e ANAC não têm previsão constitucional expressa, mas foram criadas com base no art. 29 da Lei de Concessões nº 8.987 de 13-02-1995. E têm fundamento genérico no art. 174 do CF que define o Estado como ente regulador da atividade econômica.

### **6.2.2. Natureza jurídica**

---

Como se sabe fiscalização e regulamentação do serviço público é atividade típica do Estado não passíveis de delegação.

Ao desvincular os Ministérios dessa tarefa de fiscalizar, controlar e regular os serviços públicos concedidos o legislador nacional, inspirado na legislação americana, criou as figuras de Agências Reguladoras que têm a natureza jurídica de uma autarquia. Autarquias são pessoas jurídicas de direito público, que integram a administração indireta, criados por leis específicas submetidas ao regime de direito administrativo, isto é, regime derogatório e exorbitante do direito comum. São independentes, mas acham-se vinculadas aos ministérios respectivos.

Essas Agências reguladoras são autarquias especiais por apresentarem peculiaridades consistentes: a) no poder de regulamentar as atividades econômicas que normalmente caberiam ao próprio Estado; b) mandato fixo dos dirigentes das agências (4 anos – no caso da ANP); c) existência de receita própria, além das verbas orçamentárias próprias, representadas por taxas de fiscalização.

### **6.2.3. Funções das Agências**

---

A função principal dessas agências é a de fixar normas de condção entre os agentes envolvidos, isto é, entre o Poder Público, o prestador de serviços e os usuários.

Algumas delas têm o poder de conceder traçando normas e condições de transferência do serviço estatal para a iniciativa privada, como é o caso da ANP.

Procedem, também, a contratações mediante certame licitatório e promovem a fiscalização das atividades econômicas desenvolvidas impondo sanções. A Anatel tem imposto sanções com certa regularidade às empresas de telecomunicações. A ANVISA, também tem sido bastante eficiente no controle e na fiscalização de remédios chegando a proibir a importação e comercialização de muitos desses remédios. Outras, como a ANEEL e a ANS têm se mostrado ineficientes. A ANA, por sua vez, em passado não muito remoto envolveu-se em atos de corrupção.

As audiências públicas envolvendo agentes econômicos entre prestadores de serviços e usuários também é uma das atribuições das agências, assim como a emissão de pareceres técnicos.

## **7. CONCLUSÃO**

---

A iniciativa privada é o regime econômico adotado pela Constituição sob a égide do princípio da livre concorrência.

Entretanto, esse regime econômico sofre as ingerências do Estado que exerce a sua função normativa e fiscalizadora por meio de Agências Reguladoras voltadas para os mais diversos setores da atividade empresarial, comércio e serviços.

Nos casos previstos na Constituição, pode o Estado assumir diretamente a atividade econômica.

O Estado se faz presente, ainda, para prevenir e reprimir a formação de trustes e cartéis, por intermédio de seu órgão competente que é o CADE.

A Constituição vigente dispõe, pois, de instrumentos jurídicos capazes de fazer prevalecer o regime de livre iniciativa assegurando efetiva atuação do princípio da livre concorrência.

A intervenção do Estado na atividade econômica se faz mais para a preservação do princípio basilar da iniciativa privada do que para planejar e conduzir a atividade econômica do País, como acontecia na época do regime militar.

A diretriz atual do Ministério da Economia, conduzida pelo Ministro Paulo Guedes, acentua o regime da mais ampla liberdade econômica no desenvolvimento das atividades empresariais, onde quanto menos interferir o Estado, melhor será para a economia do País.

O lema da condução da política econômica do Estado é não atrapalhar as atividades inerentes ao setor privado.

## 8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

- AGUILAR, Fernando Herren. *Direito econômico*, 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, v. 7, p. 16.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 30 abr. 2021.
- BRASIL, Lei nº 8.987, de 13-02-1995. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8987cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987cons.htm)> Acesso em 30 abr. 2021.
- BRASIL, Lei nº 8.137, de 27-12-1990. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/8137.htm)> Acesso em 30 abr. 2021.
- BRASIL, Lei nº 12.529, de 30-11-2011. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03//\\_ato2011-2014/2011/lei/12.529.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03//_ato2011-2014/2011/lei/12.529.htm)> Acesso em 30 abr. 2021.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*, 40ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*, 30ª ed. São Paulo: Atlas, 2021.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

## II

# Inconstitucionalidades tributárias

*Eduardo Marcial Ferreira Jardim\**

**SUMÁRIO:** 1. Introdução 2 Tributação no Direito Brasileiro: pontos positivos e aspectos negativos. 3. Inconstitucionalidades. 4. Conclusões. 5. Propostas. 6. Referências.

**RESUMO:** A legislação tributária no Brasil compreende incríveis descompassos, não só em relação à razoabilidade, como também à produção normativa exacerbada e, não raro, na contramão do figurino constitucional. A propósito, consoante o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, o país produz a média de 1,92 normas por hora! E o faz de forma equivocada, com total desapeço ao contexto, daí o cabimento de parafrasear a expressão *manicômio tributário* empregada por LelloGangemi em Estudo exemplaríssimo no qual criticou de modo acerbo o direito tributário italiano na década de cinquenta. Deveras, entre nós, a legislação tende a afrontar primados constitucionais, o mesmo ocorrendo com muitas Emendas, o que torna ainda

---

(\*) Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC). Professor Titular aposentado de Finanças Públicas e Tributação no Mestrado e Doutorado da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM). Professor no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET); no Curso de Especialização em Direito Tributário da Academia Brasileira de Direito Constitucional, em Curitiba (PR), e no Curso de Especialização Damásio, sob a coordenação dos Professores Regina Helena Costa e Rodrigo Frota. Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas, Cadeira n.º 62. Membro fundador do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário (IBEDAFT). Autor de obras jurídicas pelas editoras Mackenzie, Noeses e Saraiva. Sócio de Eduardo Jardim e Advogados Associados.

mais grave o problema. Assim, dentre muitos desconcertos, o presente Estudo realiza uma análise de algumas inconstitucionalidades, a título de mostrar que antes de qualquer reforma, é de mister cumprir a Constituição.

**PALAVRAS-CHAVE:** Inconstitucionalidades; Sistema Constitucional Tributário; ICMS; Cosip; Imposto anual sobre a propriedade; ISS.

**ABSTRACT:** The tax legislation in Brazil comprises incredible inconsistencies, not only in relation to reasonableness, butal so to the exacerbated normative production and, not in frequently, contrary to the constitutional pattern. By the way, according to the Brazilian Planning Institute, the country produces an average of 1.92 norms per hour! And he does it wrongly, with total disregard for the context, hence the need to paraphrase the expression *taxas asylum* used by LelloGangemi in a very exemplary study in which he bitterly criticized Italian tax law in the fifties. Indeed, among us, legislation tends to affront constitutional primaries, the same occurring with many Amendments, which makes the problem even more serious. Thus, among many unconstitutionality, this Study performs an analysis of some of them, in order to show that before any reform, it is necessary to comply with the Constitution.

**KEYWORDS:** Unconstitutionality; Constitutional Tax System; ICMS; Cosip; Annual property tax; ISS.

## 1. INTRODUÇÃO

---

Consoante estampa o próprio título, o assunto tematizado versa sobre tributos que, não resistem a um contraste de constitucionalidade. Com efeito, será realizada uma análise sucinta acerca de desconpassos vitandos que circundam uma série de espécies tributária, objeto do presente Estudo.

Sobremais, não demasia obter temperar que os gravames acimados como inconstitucionais representam uma amostragem dos desconcertos que habitam a seara da tributação no direito pátrio.

Por conseguinte, cumpre veementizar que as Emendas Constitucionais, bem como a legislação compreendem incontáveis desacertos de índole formal, as quais tendem a comprometer a sua validade, além de abrigarem ausência de razoabilidade no tangente ao mérito.

Ao demais, merece lembrada a expressão *manicômio tributário* concebida por **LelloGangemi**, Professor Catedrático da Universidade de Nápoles, ao criticar a legislação italiana na década de 1950. Por oportuno, ouçamo-lo: “*A infelicíssima situação do nosso ordenamento tributário: um caos de leis contraditórias e em antítese aos mais elementares princípios de racionalidade, justiça e socialidade*” (GANGEMI, 1959, p. 127-194).

Outrossim, não se pode olvidar que a carga tributária entre nós se afigura das mais elevadas do mundo contemporâneo, a exemplo de traduzir o dobro em média em relação aos países emergentes, sem contar que é proporcionalmente acima da norte-americana! E o que é pior, tudo sem contrapartida em termos de serviços públicos em segmentos essenciais, tais como segurança, saúde, transporte, educação, habitação e assim avante.

Força é esclarecer que o tema será questionado ao lume da teoria geral do direito, portanto sob um prisma teorético, razão pela qual, apesar das impropriedades a serem anotadas, os tributos então qualificados como inconstitucionais continuam exigíveis e desfrutando da presunção de legalidade e harmonia com o Texto Magno.

Verdade seja, a tributação no Brasil revela um paradoxo singular, pois abriga um sistema constitucional tributário exemplaríssimo, enquanto, conforme já falado, as Emendas e a legislação falecem de densidade jurídica.

Posto isto, passemos ao exame das apontadas inconstitucionalidades, tudo com o desígnio de pugnar pelo aprimoramento da produção normativa no plano geral e abstrato, bem assim no concreto e individual.

## 2. TRIBUTAÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO. PONTOS POSITIVOS E ASPECTOS NEGATIVOS.

---

O direito brasileiro apresenta uma peculiaridade singular na dimensão em que dedicou um capítulo específico ao tema, no caso o Título VI, denominado “Da Tributação e do Orçamento”, no qual versa exaustivamente sobre a matéria por meio dos artigos 145 *usque* 162, sem contar a circunstância pela qual contempla, também, outras normas de índole tributária espalhadas numa multiplicidade de artigos contidos no Texto Excelso.

Com efeito, força é reconhecer que a tributação inserta na *Lex Legum* compõe um verdadeiro sistema segundo a primorosa lição de **Juan Manuel Teran** que assim averbou: “*Sistema es un conjunto ordenado de elementos según un punto de vista unitario*”.( 1971, p. 146)

Por conseguinte, na esteira da luminosa reflexão do Professor Teran, pode-se dizer que na órbita do Direito, o sistema normativo consiste num conjunto ordenado de regras interligadas e agrupadas em torno de princípios fundamentais, compondo um todo indecomponível.

Não é diferente a sempre abalizada lição de **Paulo de Barros Carvalho**, que define o sistema constitucional tributário como “*um subsistema formado pelo quadro orgânico de normas que versem matéria tributária em nível constitucional*”( 2017, p. 165-166).

Cumprе destacar que os denominados princípios são representados por normas que hospedam maior relevância e valor axiológico, as quais são dotadas de um campo de abrangência racional que se propaga por todo o sistema. São verdadeiras matrizes constitucionais, algumas genéricas, *ad exemplum* da forma de Estado ou forma de Governo, bem assim os direitos e garantias. Já outros são pontuais, como os postulados da estrita legalidade tributária, anterioridade e outros.

Ao lado dessas considerações, cumprе sublinhar que o sistema constitucional tributário brasileiro assegura às entidades federadas o

poder necessário para obter recursos financeiros por intermédio da tributação, bem como limita o poder do Estado e, com isso, protege os direitos do pagador de impostos e outras modalidades de gravames. Demais disso, estabelece uma rígida partilha de competências, em função das quais atribuiu poderes exclusivos, privativos e indelegáveis em prol da União, Estados, DF e Municípios.

Demais disso, o nosso Sistema versou a tributação de maneira exaustiva e pormenorizada, fazendo-o por meio de dezenas e dezenas de normas que chegam ao detalhamento de determinar que um dado imposto é progressivo ou seletivo ou não-cumulativo, dentre outros exemplos.

Como se pode notar, essas características revestem uma fisionomia única ao Direito Tributário brasileiro, culminando por otimizar a segurança jurídica do Estado e do *Taxpayer*.

Entrementes, as virtudes apontadas não são o bastante para o país concretizar os ideais de justiça fiscal e consequente prestação de serviços públicos de qualidade para a sociedade, isso porque o grande problema repousa no descumprimento da Constituição, o que traduz um criticável aspecto negativo da tributação entre nós. Ao lado de posturas omissivas, há também as comissivas, a exemplo das inúmeras inconstitucionalidades a serem abordadas no item subsequente.

### 3. INCONSTITUCIONALIDADES

---

#### 3.1. ICMS mercantil sobre bens

---

Preliminarmente, cumpre esclarecer que o tributo sob exame representa uma das múltiplas modalidades imersas na expressão ICMS.

Nesse sentido, aliás, é a lição de **Roque Carrazza**, para quem a sigla em apreço compreende cinco impostos distintos, quais sejam: a) o imposto sobre operações mercantis; b) o imposto sobre serviços de transportes interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação,

distribuição e consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto incidente sobre a extração, circulação, distribuição e consumo de minerais (2005, p. 14-15).

Por óbvio, o ICMS mercantil haveria de incidir tão somente sobre operações mercantis tendo por objeto Mercadorias. Entrementes, a Emenda nº 33, de 11 de dezembro de 2001, incorporada ao artigo 155, inciso IX, letra a, da Constituição Federal, qualificou como tributável não só mercadorias como bens importados do exterior. Vejamos o referido dispositivo constitucional, *in verbis*:

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

Ora, o aludido comando não se escoima de vitanda absurdez, na medida em que passa ao largo de conceitos lógicos jurídicos, pois o aspecto semântico da palavra *Bem* não se confunde com *Mercadoria*. Decididamente, ao lume de postulados básicos do Direito Comercial a expressão *Bem* significa algo fora do comércio, ao passo que a *Mercadoria*, de revés, indica coisa dentro do comércio.

Ao propósito, de há muito o Direito Romano qualificou como *Mercadoria* as coisas móveis objeto de comércio, conforme atremado por Ulpiano “*mercis appellatio ad res mobilis tantum pertinet*”. Na mesma vereda é a lição de **Carvalho de Mendonça**, para quem o conceito de *Mercadoria* consiste em tudo aquilo que pode ser objeto de comércio ( 1977, p. 277).

Dessarte, um automóvel na loja é *Mercadoria*, tornando-se *Bem* após a efetivação de operação de venda e compra, ingressando no patrimônio do adquirente com a natureza de *Bem*.

Nem se diga que o Direito poderia transfigurar o aludido conceito sob pretexto de criar suas realidades, uma vez que o âmbito da ficção jurídica não pode transpor a harmonia e a lógica sistemática, conforme impresso em antiga e memorável decisão do Pretório Excelso da lavra do **Ministro Luis Galotti**, a saber:

Ministro Luis Gallotti. In RE 71758/GB “é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando e, não mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou. Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na constituição” (RTJ 66/165).

Não obstante, o Supremo Tribunal Federal decidiu em sentido oposto ao julgar o Tema 171 (Recurso Extraordinário nº 439.796/PR, julgado em 06/11/13). Por conseguinte, a Corte legitimou a incidência do ICMS após o advento da Lei Complementar nº 114/2002 e desde que prevista na legislação interna de cada Estado ou do Distrito Federal.

### **3.2. ICMS sobre ICMS**

---

O título *per se* já revela a dimensão do ilógico e teratológico, pois tributar o próprio tributo traduz um rematado dislate. Realmente, à míngua de qualquer fundamento, senão também falecendo de suporte constitucional, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em seu artigo 13, § 1º, I, criou a esdrúxula figura do chamado ICMS *por dentro*, o que significa a incidência do ICMS sobre o próprio ICMS!

Demais disso, impende destacar que os Estados e o Distrito Federal são dotados de competência para tributar os fatos jurídicos contidos na sigla ICMS e já prefalados, não dispondo de competência para gravar o ICMS.

O assunto, a bem ver, mereceu incisivas críticas de **Roque Carrazza** que, dentre outros pontos, insurge-se contra a Lei Complementar que versou a matéria fora do arquétipo constitucional, criando um outro imposto, além de majorar o ICMS, fazendo-o por via transversa ( 2005, p. 250 e ss.).

Em que pese as ponderações expostas, em decisão de Recurso Extraordinário 212209 no ano de 1999, o Supremo Tribunal Federal já havia decidido em prol da constitucionalidade da questionada cobrança *por dentro*, ou seja, a incidência do ICMS sobre o ICMS e consagrou tal posicionamento ao ratificar igual entendimento ao julgar o RE 582.461.

A Corte entendeu que a inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio ICMS não configura dupla tributação, nem afronta o primado da não-cumulatividade. Por outro lado, contudo, força é observar que o problema não é esse, mas, sim, a falta de competência para tanto e por tratar-se de novel imposto inominado.

### **3.3. ICMS incidente sobre fornecimento de alimentos e afins**

---

A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, estabelece que o ICMS mercantil incide sobre o fornecimento de alimentos em restaurantes e similares, consoante o disposto no seu artigo 2º, inciso I, assim estampado: “Art. 2º O imposto incide sobre: I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”.

Antes do advento do diploma normativo *in casu* grassava intensa polêmica sobre o campo de incidência do fato jurídico substanciado no fornecimento de refeições e bebidas em restaurantes e assemelhados. Alguns pugnavam pelo ICMS, enquanto outros sustentavam tratar-se de serviço tributável pelo ISS.

Como visto, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, firmou que a conduta em apreço representa fato gerador do

ICMS, consoante cristalizado no comando supratranscrito, o que, na percepção do presente Estudo traduz uma vitanda absurdidade.

A talho de foice, o fato gerador do ICMS mercantil consiste numa obrigação de dar, no caso, a mercadoria objeto da respectiva relação jurídica. Ora, como sabido e ressabido, o restaurante não vende mercadorias, mas presta serviço de fornecimento de alimentação, o que configura obrigação de fazer e não de dar, resultando, assim, despropositado cobrar ICMS em face de obrigação de fazer.

Ante essas ponderações, desponta à evidência que o fornecimento de alimentos em restaurantes e afins traduz prestação de serviços, em tese, passível de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza de competência municipal. Mais uma vez merece lembrado o adágio segundo o qual o Direito não pode designar com a fisionomia de serviço um fato consubstanciado em obrigação de dar. Tanto é verdade que um restaurante, desde o mais simples até o mais sofisticado, qualquer deles, não vende alimentos *in natura*, mas os fornece por meio de serviço de preparo e atendimento por meio de garçons.

Entrementes, a incidência do ICMS encontra-se pacificada no Pretório Excelso, por meio de sobrenumeráveis julgados, dentre os quais, o *decisum* do RE 160007, ora reproduzido, a saber:

**Órgão julgador: Tribunal Pleno**  
**Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO**  
**Julgamento: 20/10/1994**  
**Publicação: 20/04/2001**

EMENTA: **ICMS – OPERAÇÃO DE FORNECIMENTO DE BEBIDAS EM BARES, RESTAURANTES E SIMILARES.** A cobrança do **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços** harmoniza-se com os preceitos da alínea "b" do inciso I e da alínea "b" do inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal – precedentes: recurso extraordinário nº 129.877-4, em que funcionei como Relator perante a Segunda Turma, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça de 27 de novembro de 1992 e recurso

extraordinário nº 144.795-8-SP, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão na Primeira Turma, com acórdão veiculado no Diário da Justiça de 12 de novembro de 1993.

### 3.4. ICMS e inobservância da seletividade

---

Nos termos de disposição constitucional prevista no artigo 155, § 2º, inciso III, o ICMS deve ser graduado em consonância com o grau de maior ou menor necessidade da mercadoria para a maioria da população, em homenagem, diga-se de passo, ao primado da seletividade. Assim, por exemplo, mercadorias supérfluas, como perfumes e caviar, estão sujeitas às alíquotas mais elevadas, enquanto os alimentos, dentre outras, absolutamente imprescindíveis para todos devem ser tributados em patamares mínimos ou até mesmo isentos do imposto.

Todavia, nem sempre a seletividade é efetivada no plano legislativo, *ad exemplum* da tributação de medicamentos, em regra gravada por 17% ou 18% na maioria das unidades federativas, em flagrante desrespeito não só à seletividade, como também à saúde que é um direito inalienável do ser humano e jaz contemplada como direito social no artigo 6º do Texto Magno.

Outro desconcerto inconcebível se encontra na alíquota elevada do ICMS de energia elétrica no consumo igual ou superior a 200 kWh no período de apuração. Ora, é incontestável que a energia elétrica abriga um grau máximo de necessidade por parte de toda a população, sem exceção, e, por isso mesmo, deveria ser tributada com alíquota mínima ou mesmo contemplada com isenção no caso de utilização com número menor de kWh.

Tal fato, contudo, não ocorre, pois, como sabido o ICMS *in casu* é gravado por 25% em São Paulo, acompanhado por outros Estados, o que configura um despropósito e uma flagrante inconstitucionalidade. É dizer, a legislação do ICMS considera qualificar a energia elétrica no mesmo patamar de bebida alcoólica, perfumes e caviar, o que é um rematado dislate.

Apesar dos descompassos apontados, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a apreciação do assunto dependeria da análise de legislação infra-constitucional e do reexame do conjunto probatório, além de sublinhar que se trata de ofensa indireta à Constituição, conforme exemplifica a Ementa a seguir transcrita:

**RE 597304 AgR**

**Órgão julgador: Segunda Turma**

**Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA**

**Julgamento: 22/04/2014**

**Publicação: 05/05/2014**

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. **IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. TELECOMUNICAÇÕES. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. ESSENCIALIDADE. REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS. REGULAMENTO DO ICMS DE SÃO PAULO, LEI ESTADUAL N. 6.374/1989 E LEI N. 7.783/1989. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE PRÉVIA DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO: SÚMULA N. 279 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.**

Por derradeiro, resta lembrar que, em junho de 2014, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a Repercussão Geral sobre o assunto, conforme faz certo o RE 714139, o que, ao menos em tese, poderia rever a atual orientação pretoriana.

### **3.5. Contribuição de Iluminação Pública – COSIP**

---

A prestação de serviço público pode ser objeto de taxa que seja específica e divisível, ou seja, o serviço deve ser identificado e determinado, enquanto a divisibilidade consiste na possibilidade de desfrute individual susceptível da respectiva quantificação. Nesse sentido, aliás, estabelece o artigo 145, II, da Constituição Federal, devidamente reproduzido no artigo 77 do Código Tributário Nacional.

Dessarte, ressalta à evidência que o serviço de iluminação pública se afigura indivisível em face de sua própria natureza, máxime porque não é possível individualizar e quantificar a sua utilização. Logo, não poderia ser objeto de taxa de serviço, razão pela qual o legislador declinou do projeto original em relação à instituição de uma taxa e lhe dera o *nomen juris* de Contribuição de Iluminação Pública – COSIP.

Ora, embora o Direito possa criar ficções, não poderia, jamais, transfigurar a gênese de conceitos lógico-jurídicos, a ponto de chamar de contribuição aquilo que é uma taxa, a exemplo do caso vertente. Na mesma trilha, conforme prefalado neste Estudo, não pode a lei chamar de renda o que não é renda ou denominar propriedade o que não é propriedade e assim avante.

Diante dessas observações expostas em estreita síntese, resta evidente tratar-se de taxa de serviço público indivisível e, portanto, inconstitucional, a qual ganhou a denominação indevida de taxa, conquanto não o seja.

Entrementes, importa lembrar que o Supremo Tribunal Federal declarou a sua conformidade com o Texto Magno, conforme demonstra a decisão abaixo:

**RE 961967 AgR**

Órgão julgador: **Primeira Turma**

**Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO**

**Julgamento: 30/09/2016**

**Publicação: 24/10/2016**

**Ementa**

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. **CONTRIBUIÇÃO PARA CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA.** CONSTITUCIONALIDADE. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 573.675-RG, assentou a constitucionalidade da cobrança da **contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.** 2. Agravo interno a que se nega provimento.

### 3.6. Imposto anual dos impostos sobre a propriedade

---

Conforme sabido, os impostos sobre a propriedade no Brasil são cobrados todos os anos, tudo sob pretexto equivocado segundo o qual a lei transpõe as fronteiras da ficção e considera ocorrido o fato gerador todo início de ano.

Dessarte, o IPTR, o IPVA e o IPTU são objeto de cobrança anual, uma vez que a letra da legislação infirma postulados básicos da Teoria Geral do Direito, seja a extinção da obrigação tributária em face do pagamento, seja a exigência de imposto sem fato gerador.

A bem ver, o autor do presente Estudo palestrou sobre o tema no Congresso Nacional IBET realizado em dezembro de 2011, bem como publicou um trabalho acerca da matéria na Revista Tributária das Américas (2012, p. 67-88).

Deveras, a aludida cobrança contraria a lógica da extinção das obrigações ao lume da Teoria Geral do Direito, máxime porque o pagamento regular tem o condão de extinguir o liame obrigacional. *A contrario sensu*, a estrambótica renovação da exigibilidade, como quer a letra da legislação e consoante entende a visão tradicional, representa uma hipótese tão absurda segundo a qual a obrigação continuaria a existir mesmo após a efetivação do pagamento.

Nas dobras desses escólios, força é destacar também que inexistente um novo fato jurídico tributário em face da sobrevinda de um novo ano-calendário, donde, também por esse prisma, a questionada exigibilidade não se escoa de vitanda teratologia que não resiste a um contraste de validez. Em abono ao asserto, impende recordar a lição de **Geraldo Ataliba**, Mestre dos Mestres, que, em seu clássico *Hipótese de incidência tributária*, versou o assunto e afirmou em alto e bom som que o fato imponible representa requisito imprescindível para a instalação da relação jurídica tributária. São suas palavras: “*Cada fato imponible determina o nascimento de uma obrigação tributária*” (2012, p. 68).

Ante os breves comentários trazidos à colação, cabe reafirmar que a cobrança anual dos impostos sobre a propriedade, quer entre nós, quer alhures, configura uma teratologia que merece ser banida do Direito.

### **3.7. ISS e local da incidência**

---

O tema em apreço representa controvérsia antiga surgida com o advento do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Deveras, o referido diploma normativo estabelecia que, afora o serviço de construção civil, o ISS seria devido no local do estabelecimento prestador, hipótese parcialmente mantida por legislação superveniente, no caso as Leis Complementares nº 116, de 31 de julho de 2003, e nº 157, de 29 de dezembro de 2016.

Estas, a seu turno, acolheram a regra do local do estabelecimento prestador, mas enumeraram 25 exceções em que o imposto é devido no local da prestação. É incrível que algo tão singelo tenha ensejado polêmicas ao longo de décadas, o que teria ocorrido em face de uma produção de legislação equivocada, a margem da lógica e da ciência do Direito, tudo conjugado com a censurável concepção literal do Direito.

Ora, à luz da postulados de lógica e da Teoria Geral do Direito, cumpre reconhecer que o imposto se torna devido no território em que se dera o respectivo fato jurídico. Dizer que o ISS seria devido em local diverso ao daquele do fato gerador seria o mesmo que estabelecer a incidência do IPTU de imóvel situado no litoral devido noutro município, como por exemplo naquele que tenha domicílio o proprietário e não no município em que se encontra o imóvel e assim avante. Em suma, traduz noção cediça que a obrigação tributária ou qualquer outra deve ser cumprida no território da ocorrência do respectivo fato jurídico.

### **SÍNTESE CONCLUSIVA**

---

As inconstitucionalidades ora apresentadas não são exaustivas, tanto que muitas outras existem, a exemplo da tributação de despesas pelo imposto sobre a renda ou da tributação do faturamento que por si só não exprime capacidade contributiva ou ainda o IPVA circunscrito a veículos automotores de circulação terrestre ou mesmo o desvio da arrecadação da seguridade social em prol do orçamento do Executivo

Federal, nos termos da DRU prevista no artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e assim por diante.

#### 4. CONCLUSÕES

---

- I- A arrecadação tributária brasileira totaliza o dobro do que a de países emergentes e, ainda assim, inexistente contrapartida de serviços públicos que atendam minimamente as exigências básicas de uma sociedade justa e igualitária, tanto que o nosso IDH é dos mais baixos do planeta.
- II- O sistema tributário constitucionalizado instrumentaliza o Governo a obter os recursos financeiros necessários à consecução do bem comum, afigura-se exaustivo e pormenorizado, bem como limita o Poder do Estado e, por essa forma, protege a sociedade que arca com a despesa pública por meio da tributação. O problema é o descumprimento da Constituição, a começar pela elevada carga tributária e pelas incríveis inconstitucionalidades, muitas das quais apontadas neste Estudo.

#### 5. PROPOSTAS

---

- I- Reduzir a despesa pública pela metade em harmonia com o patamar dos países emergentes, sem contar que o Brasil gasta proporcionalmente mais que os Estados Unidos.
- II- Na seara tributária, quer-se o cumprimento da Constituição, na esteira das palavras de **Ruy Barbosa** em homenagem à legalidade: *“Com a lei, pela lei e dentro da lei, porque fora da lei não há solução”* ( 1892, p. 285-289).
- III- Tal desígnio, ao lado de tantos outros que afligem o país, somente poderia ser alcançado por meio de uma Assembleia Nacional Constituinte, conforme a proposta de **Modesto Carvalhosa** (2021). Um dos fundamentos que lastreiam a

proposta do insigne jurista, advogado e professor, consistiria numa Constituinte independente a ser escrita por constituintes sem qualquer vínculo político ou de qualquer outra natureza, cuja missão cívica terminaria com a conclusão dessa grande obra que seria descortinar um novo e promissor horizonte para o Brasil.

## 6. REFERÊNCIAS

---

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 13. tir. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BARBOSA, Ruy. *Discursos parlamentares*. Tomo I. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1892, 10 v, cap. XII, Obras Completas.
- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed., São Paulo: Saraiva, 2017.
- CARVALHOSA, Modesto. *Uma nova Constituição para o Brasil*. São Paulo: LVM, 2021.
- GANGEMI, Lello. Manicômio tributário italiano. In: *Studi in memoria di Benvenuto Griziotti*. Milano: Giuffrè, 1959.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. In: *Revista Tributária das Américas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- MENDONÇA, J. X. Carvalho de. In *Enciclopédia Saraiva do Direito*, São Paulo: Editora Saraiva, 1977.
- TERAN, Juan Manuel. *Filosofia del derecho*. México: Porrúa, 1971.

# III

## Os actores tributários e a alteração do seu papel

*José Casalta Nabais\**

**SUMÁRIO:** 1. Os actores tributários e o seu papel tradicional; 2. Alterações ao papel de cada dos actores tributários: 2.1. A transferência da função legislativa para o Governo e Administração; 2.2. A transferência de tarefas da administração tributária para os contribuintes; 3. Um Estado de cidadãos ou de súbditos fiscais?

**PALAVRAS-CHAVES:** Actores tributários. Função legislativa. Súbditos fiscais. Globalização económica.

Como é sabido, o nascimento e desenvolvimento da relação de imposto está dependente da actuação sucessiva de diversos actores em relação aos quais se estabeleceu um quadro jurídico de acção, tanto constitucional como legal, particularmente estrito, que conduziu a que o papel desempenhado por cada um deles se tenha estabilizado e consolidado ao longo dos séculos XIX e XX. Uma estabilização e consolidação que, podemos dizer, em termos de os destinatários da correspondente acção poderem saber o que esperar deles num quadro de coerência e confiança mútuas. De facto, a entrada em palco e a ordem pela qual entravam os actores tributários e o papel que cada

---

(\*) Professor catedrático da faculdade de Direito da universidade de Coimbra.

um desempenhava sem qualquer promiscuidade ou confusão era algo previsível e calculável. O que, hoje em dia, não é bem assim. Por isso, vejamos, em primeiro lugar, qual o papel tradicional dos actores tributários para abordarmos, depois, as alterações que o papel de cada um deles sofreu.

Antes de prosseguir, importa referir que vamos cuidar apenas dos actores domésticos ou internos, independentemente de quais sejam estes actores em termos de divisão vertical das atribuições e competências tributárias do Estado. O que significa que não aludiremos ao problema que vem sendo tratado sob a expressão de “federalismo fiscal”<sup>1</sup>. Assim como, obviamente, deixamos de fora de qualquer consideração os actores externos, sobretudo os actores internacionais, em que sobressaem as empresas, que hoje em dia, com a globalização económica e internacionalização de parte muito significativa das relações tributárias e da consequente limitação da soberania dos Estados, desempenham um papel cada vez mais importante, quando não mesmo decisivo para o êxito da tributação. Actores esses que, sejam organizações internacionais, sejam os demais Estados, não podem deixar de actuar num quadro de cada vez maior cooperação, como o exige a globalização económica e a intensa internacionalização das relações tributárias.

## **1. OS ACTORES TRIBUTÁRIOS E O SEU PAPEL TRADICIONAL**

Efectivamente, no que aos actores tributários diz respeito, assiste-se presentemente a alterações muito significativas que revelam bem como se vem subvertendo o papel de cada um dos actores tributários.

- 
1. V. sobre esse problema, v. Nazaré da Costa Cabral, *A Teoria do Federalismo Financeiro*, 2<sup>a</sup> ed., Almedina, Coimbra, 2015; e «O primeiro passo do federalismo financeiro: determinação de funções. Análise de soluções a propósito ds recentes alterações na legislação autárquica portuguesa», *Boletim de Ciências Económicas*, Vol, LVII, 2014, p. 833 e ss.; Neringa Slavinskaite, «Fiscal decentralisation and economic theory», *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, 26, 2015, p. 109 e ss.; e o nosso estudo «Recursos financeiros e poderes tributários das autarquias locais: que melhorias?», *Por um Estado Fiscal Supratável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. V, Almedina, Coimbra, 2018, p. 243 e ss.

Papeis que são pela ordem cronológica e lógica: 1) o legislador fiscal, que cria ou institui em abstracto o imposto e regula necessariamente os seus elementos essenciais; 2) o contribuinte que, como destinatário das normas legais que definem a incidência fiscal *lato sensu*, pratica o facto tributário, facto gerador ou pressuposto de facto do imposto, que não pode deixar de se reconduzir a expressões ou manifestações da capacidade contributiva revelada na obtenção de um rendimento, na titularidade ou aquisição de bens de natureza patrimonial ou na aquisição onerosa de bens e serviços; 3) a administração tributária que edita o acto tributário ou acto de liquidação do imposto, através do qual se identifica o contribuinte ou devedor do imposto e se determina o montante do imposto a pagar; e 4) (eventualmente) os tribunais tributários se a relação de imposto vier a ser afectada de alguma patologia contra a qual os afectados venham a reagir no sentido de repor a legalidade das situações<sup>2</sup>.

De facto, num tal quadro, era muito clara a delimitação do papel de cada um dos actores tributários, o que era consentâneo, de resto, com o sistema fiscal em que actuavam, porquanto era um sistema fiscal relativamente simples pelo menos face aos que actualmente temos. Pois ao Parlamento cabia não só a criação dos impostos como a definição da disciplina dos seus elementos essenciais segundo o *princípio da legalidade fiscal* que, tendo em conta a dogmática desenvolvida sobretudo no século XX, é um princípio que se desdobra em dois aspectos: no princípio da reserva de lei e no princípio da reserva material. O *princípio da reserva de lei* implica que haja uma intervenção de lei parlamentar, seja esta material a fixar a própria disciplina dos impostos, ou de carácter formal, a autorizar o Governo-legislador a estabelecer essa disciplina. Já o *princípio da reserva material*, em geral referido com base na dogmática alemã por princípio da tipicidade (*Tatbestandsmässigkeit*), exige que a lei contenha a disciplina tão

---

2. Relativamente ao papel decisivo do contribuinte, v., por todos, Dino Jarach, *Il Fatto Imponibile: Teoria Generale di Diritto Tributario Sostanziale*, CEDAM, Padova, 1981, p. 149 e ss.

completa quanto possível da matéria reservada, matéria que, nos termos do nº 2 do art. 103º da Constituição Portuguesa é, relativamente a cada imposto, a incidência, a taxa ou alíquota, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes<sup>3</sup>.

Pois bem, o princípio da reserva material de lei, que se reporta à *intensidade* da reserva de lei fiscal, a implicar que a lei parlamentar ou o correspondente decreto-lei parlamentarmente autorizado contenha os *elementos essenciais* de cada imposto, consolidou-se na segunda metade do século passado segundo uma ideia de tipicidade fechada que colocava inequivocamente a instituição e disciplina dos impostos integralmente nas mãos do Parlamento, deixando para a administração tributária um papel de pura aplicação dessa mesma disciplina legal sem qualquer possibilidade de intervenção na referida disciplina, ainda que a título meramente complementar ou de desenvolvimento de matérias não integrantes das constitucionalmente reservada à lei.

Dá que, em sede do direito fiscal, as leis não sejam em geral seguidas de regulamentos como acontece com as leis na generalidade dos domínios pelos quais se estende o direito administrativo, em que encontramos inúmeros regulamentos que desenvolvem ou complementam as leis, sem os quais estas são de todo inaplicáveis. De facto, estando a disciplina dos impostos tendencialmente toda contida na lei, parece não haver, à partida, espaço para a normal intervenção dos regulamentos, havendo lugar apenas à edição de regulamentos internos – as chamadas orientações administrativas, que tradicionalmente ostentam uma diversidade de designações tais como as de instruções, circulares, ofícios-circulares, ofícios-circulados, despachos normativos, regulamentos, pareceres, etc., muito embora por via de regra se apresentem na forma de circulares.

---

3. V. a tal respeito o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 321 e ss.

Orientações administrativas que, por constituírem meros regulamentos internos, têm como destinatário a administração tributária, só esta lhes devendo obediência, sendo, pois, obrigatórios apenas para os órgãos situados hierarquicamente abaixo do órgão autor das mesmas. Por isso não são vinculativos nem para os particulares nem para os tribunais. E isto quer sejam regulamentos organizatórios, que definem regras aplicáveis ao funcionamento interno da administração tributária, criando métodos de trabalho ou modos de actuação, quer sejam regulamentos interpretativos, que procedem à interpretação de preceitos legais ou, na medida em que os haja, preceitos regulamentares<sup>4</sup>.

Um entendimento da intervenção regulamentar no domínio dos impostos que corresponde a um padrão de relações entre o legislador fiscal e a administração tributária e ao papel que cada um destes actores tem que não está mais em consonância com a realidade actual, em que, como vamos ver, o legislador fiscal se retrai e a administração tributária, ao mesmo tempo que alarga o seu raio de acção, vê a sua função profundamente modificada.

## **2. ALTERAÇÕES AO PAPEL DE CADA DOS ACTORES TRIBUTÁRIOS**

---

Mas todo o quadro que descrevemos tem vindo a ser objecto de importantes modificações no papel tradicional que cabia a cada um dos actores tributários, sendo do maior interesse dar nota do fenómeno, muito embora seja de assinalar que o essencial do que a cada um deles cabia se mantenha, como o exige a armadura de princípios constitucionais estruturantes do nosso Estado de Direito.

---

4. Cf., sobre as orientações administrativas, Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, p. 139 e s.; Pedro Soares Martinez, *Direito Fiscal*, 7.<sup>a</sup> ed., Almedina, Coimbra, 1993, p. 111 e s.; Nuno Sá Gomes, *Lições de Direito Fiscal*, vol. II, Lisboa, 1997, p. 297 e ss.; e José Luís Saldanha Sanches, *A Quantificação da Obrigação Tributária. Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1995, p. 202 e ss.

A este respeito é de sublinhar que o actor tributário que, ao menos aparentemente, mais transformado viu o seu papel, foi, sem dúvida, o tradicional actor operacional do sistema – a administração tributária. O que, naturalmente, teve reflexos importantes no papel dos outros actores, pois a administração tributária não só ampliou significativamente a sua actuação face à do legislador fiscal, que, de algum modo, foi constringido a alguma autocontenção, como viu profundamente modificada a sua acção em sede do lançamento, liquidação e cobrança dos impostos, ou seja, no domínio da administração ou gestão dos impostos que não só transferiu em larga medida para os particulares como passou a relacionar-se com estes em novos moldes.

## **2.1. A transferência da função legislativa para o Governo e Administração**

---

Pois bem, começemos pelas alterações traduzidas, de um lado, nas transferências da função legislativa do Parlamento para o governo e para a administração tributária, que vêm ocorrendo em virtude sobretudo do relaxamento do princípio da legalidade fiscal, e, de outro lado, as concretizadas no fenómeno que vimos designando por “privatização da administração ou gestão dos impostos” que tem a ver com o facto de a generalidade dos impostos serem hoje liquidados e cobrados pelos particulares, sobretudo pelas empresas, seja na qualidade de contribuintes seja na qualidade de terceiros, ficando para a administração tributária basicamente uma função de supervisão, vigilância e controlo<sup>5</sup>. Uma palavra sobre cada um destas realidades.

No que se reporta ao relaxamento das exigências do princípio da legalidade fiscal, no entendimento em que este vinha sendo entendido que sumariamente acabámos de referir, em consequência

---

5. V. sobre o fenómeno, o nosso *Direito Fiscal*, 11.<sup>ª</sup> ed., Almedina, 2019, p. 343 e ss., bem como Hugo Flores da Silva, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014; e José Andrés Rozas Valdés (Ed.), *La Externalización de Servicios Tributarios, Una Aproximación al Derecho Comparado*, Marcial Pons, 2015.

da “governamentalização”, por um lado, e da “administrativização”, por outro, da disciplina jurídica dos impostos, é de sublinhar que este princípio enfrenta hoje importantes limitações, decorrentes sobretudo da acção do *princípio da praticabilidade* das soluções legais, podendo centrar-nos em dois entorses mais visíveis: um, que respeita à reserva de lei parlamentar e que tem a ver com o crescente protagonismo do Governo; outro, relativo à reserva material ou tipicidade que implica um crescente papel da Administração Tributária.

No referente à governamentalização, é visível que os governos vêm tendo um papel cada vez maior em relação à disciplina jurídica dos impostos. Pode falar-se de dois tipos de governamentalização. A governamentalização fiscal material, traduzida no facto de, muito embora formalmente ser o Parlamento que decide, autorizando o governo a legislar ou aprovando sem alterações de maior as propostas de lei que o governo lhe apresenta, o certo é que é o Governo o verdadeiro protagonista da legislação fiscal. E a governamentalização fiscal formal, concretizada na transferência para o governo do próprio poder fiscal formal que cabia ao Parlamento, como ocorre no seio da União Europeia, em que o legislador, não obstante o reforço crescente do Parlamento Europeu, continua a ser um órgão de natureza inter-governamental – o Conselho Europeu<sup>6</sup>.

Por seu turno, no respeitante ao crescente papel da Administração Tributária na disciplina jurídica dos impostos, incluindo por vezes matérias da reserva de lei, é de aludir à imensa teia de orientações administrativas editadas sob diversas formas, embora por via de

---

6. Sendo certo que nos limitamos aqui a referir o legislador interno, embora no actual contexto de internacionalização e globalização das situações tributárias, o seu papel se encontre cada vez mais limitado pelos legisladores supranacional, internacional e transnacional. E se, relativamente aos legisladores supranacional e internacional, ainda se pode dizer, a seu modo, que não deixam de ser integrados pelo legislador nacional, ao ser parte dos tratados que suportam as correspondente organizações, já em relação ao legislador transnacional isso de todo não ocorre.

regra através de circulares<sup>7</sup>. Trata-se de regulamentos internos que, em virtude das exigências de densidade do princípio da legalidade fiscal, concretizada no princípio da tipicidade, eram os únicos tradicionalmente admissíveis, limitando-se, por conseguinte, a contribuir para a interpretação uniforme das leis fiscais.

Todavia, o que se vem observando é que a abertura que hoje se impõe à ideia de tipicidade, que obviamente não tem de passar de uma tipicidade tendencialmente fechada, como foi defendida na segunda metade do século passado<sup>8</sup>, para um atipicidade tendencialmente aberta, como é defendido presentemente por alguma doutrina<sup>9</sup>, implica deixar para a Administração Tributária aspectos da disciplina legal dos impostos, incluindo alguns que contendem com os próprios elementos essenciais dos impostos, que deviam, todavia, ser regulados por verdadeiros regulamentos<sup>10</sup>. Realidade que se compreende, pois por evidentes razões de praticabilidade das soluções legais, foi-se aceitando com alguma latitude uma progressiva abertura no referente à ideia de tipicidade em que se concretiza o princípio da legalidade fiscal. Algo que decorre fundamentalmente da crescente

- 
7. Tradicionalmente apresentadas sob a forma de instruções, circulares, ofícios-circulares, ofícios-circulados, despachos normativos, regulamentos, pareceres, etc. Uma realidade que encontramos também lá fora, como os *rescripts* franceses, os *rulings* anglo-saxónicos e os *Verwaltungsvorschriften* (*Richtlinien, BdF-Schreiben, Erlasse, OFD-Verfügungen*) alemães. V. K. Tipke & J. Lang, *Steuerrechts*, 22.<sup>a</sup> ed., Otto Schmidt, Köln, 2015, p. 190 *ess*, e 1286, e a nossa crítica no *Direito Fiscal*, cit., p. 196 e ss.
  8. Como era a defendida por Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, Coimbra, 1972, p. 263 e ss., e *Manual de Direito Fiscal*, cit., p. 109 e ss.
  9. Como a defendida sobretudo por Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal. Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007, esp. p. 367 e ss., e o estudo «Separation of powers in tax law», *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Sérvulo Correia*, FDUL, Coimbra Editora, 2010, p. 115 e ss.
  10. Que se materialize num adequado equilíbrio que atenua a rigidez do princípio, admitindo abertura para harmonizar, segundo uma ideia de concordância prática, as exigências do princípio da legalidade fiscal concretizadas na ideia de tipicidade com as do princípio da praticabilidade das soluções legais – v., neste sentido, Fábio Pallaretti Calcini, *Princípio da Legalidade. Reserva de Lei e Densidade Normativa*, Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2016. V. também nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 373 e ss.

complexidade das actuais situações tributárias, em que é visível uma certa osmose entre a fase da definição (incidência) dos impostos e a fase da determinação (liquidação) dos mesmos. No entanto a disciplina legal correspondente a essa abertura deixada à Administração Tributária continua a ser vertida nas referidas orientações administrativas. Uma realidade que, atento o seu significado e alcance, não tem sido, a nosso ver, devidamente tomada em conta, porquanto tem como consequência essas orientações ficarem fora da tutela judicial própria dos regulamentos num Estado de Direito<sup>11</sup>.

Por isso mesmo, justifica-se que lhe dediquemos aqui algumas linhas, para assinalar que a concretização normativa protagonizada pela Administração Tributária da crescente abertura, que as leis dos impostos necessariamente comportam, não pode ficar numa espécie se limbo. O que ocorre quando essa concretização acaba sendo inteiramente remetida para os chamados regulamentos internos, uma vez que estes, ao desenvolverem ou complementarem aspectos dos próprios elementos essenciais dos impostos, substituem efectivamente a lei. Pelo que, apenas num quadro de pura ficção, se pode considerar terem os impostos toda a sua disciplina normativa contida na lei. Na verdade, esta acaba cada vez mais por constar de circulares da Administração Tributária.

O que, para além de revelar uma visão das coisas totalmente artificial e sem qualquer adesão à realidade jurídico-tributária, pois consideram como meros regulamentos internos normas administrativas da maior importância, pois substituem inclusive a normação reservada à lei parlamentar ou a decreto-lei parlamentarmente autorizado, tem como inevitável consequência que a sua impugnação judicial não possa ser autonomamente levada a cabo, tanto em sede da sua (i)legalidade como em sede da sua (in)constitucionalidade. Com

---

11. Com algumas honrosas excepções, com destaque para João Taborda Gama, «Tendo surgido dúvidas sobre o valor das circulares e outras orientações genéricas...», *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, vol. III, Coimbra Editora, 2011, p. 157 e ss.

efeito, ao partir-se da ideia de que as referidas circulares constituem meras orientações administrativas, encontrando-se, por conseguinte, excluídas do universo das normas jurídicas, aquela impugnação apenas poderá operar conjuntamente com a que for dirigida ao acto tributário em que cada circular é objecto de aplicação. Uma visão das coisas que não só conduz a um esvaziamento do significado e alcance do princípio constitucional da legalidade fiscal, como constitui uma inequívoca degradação das garantias jurisdicionais dos contribuintes e demais sujeitos passivos das relações tributárias, concretizando-se assim numa efectiva inversão da posição reforçada destes face à dos administrados em geral, o que anula o mais importante suporte da especialização do direito dos impostos, objecto de desenvolvimento sobretudo a partir da segunda década do século XX.

Pois essa visão das circulares da Administração Tributária, a que nós próprios, no quadro da utilização rotineira de fórmulas tipo *passé partout* e em termos acríticos, chegámos por aderir<sup>12</sup>, obsta a que as ilegalidades e inconstitucionalidades normativas praticadas pela Administração Tributária possam ser objecto de impugnação judicial. O que, se em relação ao controlo da constitucionalidade levada a cabo pelo Tribunal Constitucional, ao considerar que tais circulares não constituem normas jurídicas e não integram assim o seu objecto de controlo<sup>13</sup>, não se revela muito grave, porquanto isso apenas limita a intervenção do referido Tribunal, não impedindo os outros tribunais de exercer o controlo enquanto titulares do controlo difuso da constitucionalidade, já a impossibilidade da sua impugnação autónoma limita e muito a garantia jurisdicional dos contribuintes e demais sujeitos passivos das relações tributárias perante circulares ilegais ou inconstitucionais.

Pois estes não podem obstar à prática de actos tributários ilegais ou inconstitucionais por terem por base circulares ilegais ou

---

12. V. o nosso *Direito Fiscal*, 7ª ed., Almedina, Coimbra, 2012, p. 196 e s.

13. V., por exemplo, o acórdão 42/2014 do Tribunal Constitucional.

inconstitucionais com o pretexto de que estas não produzem efeitos externos, efeitos na esfera dos contribuintes e demais sujeitos passivos tributários, uma vez que tais efeitos apenas serão produzidos aquando da prática dos correspondentes actos tributários, dando assim por demonstrado o que é preciso demonstrar, investigando circular a circular se, de facto, produzem efeitos autónomos que se não reconduzem à lei que é suposto limitarem-se a interpretar e aplicar. Na verdade, não nos podemos agarrar a uma visão exclusivamente formal, bastando-nos com o circuito que, partindo do *nomen iuris* dado a tais regulamentos, leva à conclusão de que não estamos perante normas jurídicas, mas face a orientações administrativas que não produzem efeitos autónomos face aos contribuintes. Pelo contrário, perante cada circular há que fazer justamente o circuito inverso de verificar se e em que medida as disposições nela contidas se limitam a interpretar e aplicar a lei do imposto, ou se, como é cada vez mais frequente, completam ou desenvolvem a disciplina jurídica da lei deixada nesta propositadamente por completar ou desenvolver.

## **2.2. A transferência de tarefas da administração tributária para os contribuintes**

---

Mas ao mesmo tempo que o Governo, de um lado, e a Administração Tributária, de outro, assumem parte relevante da função do legislador fiscal, os contribuintes demais sujeitos passivos das relações jurídico-tributárias, com destaque para as empresas, acabam arcando com a parte decisiva da tarefa da “administração” ou “gestão” dos impostos. De facto, verifica-se a transformação da tradicional administração tributária, que era uma administração activa em sede de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos, em uma administração basicamente de controlo, fiscalização e supervisão, no quadro de uma administração tributária em dois degraus orgânicos: um primeiro degrau de administração privada, a cargo sobretudo das empresas que leva a cabo a administração operacional dos impostos; e

um segundo degrau de administração pública a quem cabe sobretudo um papel de controlo e supervisão<sup>14</sup>.

Sendo certo que à transformação acabada de mencionar, acrescentem duas outras a que importa aludir. Uma que tem a ver com o relacionamento dos diversos órgãos e serviços dentro da Administração Tributária e outra com a alteração da função que esta desempenha neste novo quadro de uma administração basicamente de controlo.

Quanto à primeira, como é sabido, a Administração Tributária, enquanto administração directa do Estado, tem-se apresentado organizada segundo os padrões de uma estrita hierarquia administrativa, como consta, de resto, do art. 6º da lei orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira<sup>15</sup>. O que, todavia, já não acontece com as unidades orgânicas que têm vindo a ser criadas nos tempos mais recentes, que têm por base uma estrutura de natureza matricial, como são a Unidade de Grandes Contribuintes (UGC)<sup>16</sup> e, bem assim, a Unidade de Gestão da Relação com o Contribuinte (UGRC)<sup>17</sup>.

---

14. V. a tal respeito, o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 326 e ss.

15. Uma hierarquia com três níveis hierárquicos de órgãos e serviços, cada um deles correspondente a sua área territorial: a AT, as direcções de finanças e os serviços de finanças; a AT, as alfândegas e as delegações aduaneiras ou postos aduaneiros – v. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 293 e ss.

16. Que foi criada pela lei orgânica da Autoridade Tributária (Decreto-Lei nº 118/2011, de 15 de Dezembro) e regulada no artigo 68º-B da Lei Geral Tributária (aditado pela Lei nº 6/2013, de 17 de Janeiro) veio a ser alargada às pessoas singulares pela LOE/2016 (Lei nº 7-A/2016, de 30 de Março). Para os critérios de selecção dos contribuintes cuja situação tributária deve ser acompanhada pela UGC, v. a Portaria n.º 130/2016, de 10 de Maio, alterada no sentido do alargamento dos contribuintes a acompanhar pela Portaria n.º 159/2018, de 1 de Junho. E para a lista em que se identificam os contribuintes pela UGC, v. os Despachos da Directora Geral da AT n.º 1268/2017, de 6 de Fevereiro, e n.º 977/2019, de 28 de Janeiro.

17. Criada pelo Despacho n.º 13171/2014, de 30 de Outubro, compete-lhe, em face da importância dos sistemas informáticos na gestão da interface relacional da AT com os contribuintes, promover o cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelos contribuintes e a qualidade nos serviços prestados pela AT. Sobre as estruturas organizacionais de natureza matricial v. João Lisboa e Outros, (Dir. e Coord.), *Introdução à Gestão de Organizações*, 3ª ed., Vida Económica, 2011, p. 242 e ss.

Por seu turno, no respeitante à alteração, ou talvez melhor à nova perspectiva de actuação da Administração Tributária no exercício da sua actividade de controlo, fiscalização e supervisão, traduz-se a mesma na adopção por parte da AT de um papel proactivo face aos contribuintes, acompanhando e aconselhando estes no cumprimento das inúmeras obrigações tributárias acessórias que o actual sistema de administração ou gestão privadas dos impostos implica, de modo a que se previnam e evitem comportamentos ou formas de actuação que redundem em incumprimento dessas obrigações cuja reacção *a posteriori* tem inúmeros inconvenientes e elevados custos. Muito embora, seja de assinalar que neste novo relacionamento da Administração Tributária com os contribuintes e demais sujeitos passivos das relações tributárias, possa conduzir a um certo dualismo e a até a um tratamento discriminatório, porquanto acabamos por ter um sector da administração tributária especialmente cooperativa com os grandes contribuintes e a administração tributária mais tradicional, actuando segundo o modelo mais interventivo, com os demais contribuintes<sup>18</sup>.

Todo um conjunto de alterações que não pode deixar de questionar-nos sobre o sentido e o alcance da aplicação dos princípios que integram a “constituição fiscal” neste novo quadro da realidade. Realidade que a doutrina, em que nós a seu modo também nos temos incluído, parece não se ter dado conta, continuando a insistir numa narrativa dogmática correspondente à situação existente aquando da integração daqueles princípios nos textos constitucionais. A este respeito é, designadamente, de perguntar se e em que medida os custos de cumprimento e de administração com que, nesse sistema, arcam os contribuintes estão em inteira conformidade com os princípios constitucionais<sup>19</sup>.

---

18. No que, a seu modo, constitui uma manifestação do que vimos designando por *apartheid* fiscal. V. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 475 e ss.. V. sobre este fenómeno o nosso livro *Problemas nucleares de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2020, p. e ss. 131 e ss.

19. V. Cidália Maria Mota Lopes, *Quanto custa pagar impostos em Portugal. Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*, Coimbra, 2008.

De resto, há quem, em nítido paralelismo com a ideia de capacidade contributiva, se socorra da ideia de *capacidade colaborativa* que constituiria o parâmetro jurídico-constitucional das múltiplas onerações em que se concretizam actualmente as obrigações tributárias acessórias<sup>20</sup>. O que, a nosso ver, não parece ser o mais adequado. É que, para além de o princípio da capacidade contributiva enfrentar os problemas bem difíceis, no respeitante as onerações traduzidas nas múltiplas e variadas obrigações tributárias acessórias, é preciso ter em conta que não estão em causa os limites ao *an* e ao *quantum* das imposições fiscais, que têm como parâmetro da sua validade jurídica a chamada “constituição fiscal”, antes estamos perante limitações ou restrições às liberdades e direitos fundamentais dos contribuintes e de mais sujeitos tributários passivos que convocam naturalmente a “constituição jusfundamental”, mais especificamente o regime dos limites ou restrições aos direitos, liberdades e garantias fundamentais<sup>21</sup>. Problema este que, a nosso ver, não diminui significativamente com a introdução do sistema electrónico de gestão dos impostos (*e-tax-system*), que em Portugal teve uma adopção verdadeiramente fulgurante<sup>22</sup>.

---

20. Para o recurso à capacidade colaborativa para testar a legitimidade das obrigações tributárias acessórias, v. Leandro Paulsen, *Capacidade Colaborativa. Princípio de Direito Tributário para as Obrigações Acessórias*, Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2014.

21. V. neste sentido, v. Maria Esther Sánchez López, *Los Deberes de Información Tributaria desde la Perspectiva Constitucional*, Madrid, 2001. V. também o nosso estudo «Considerações sobre a reorganização empresarial», *Estudos em Memória de Ana Maria Rodrigues*, Almedina, Coimbra, 2018, p. 179 e ss. (p. 184 e s.).

22. Pois em 2000 abriu-se a possibilidade das declarações electrónicas de rendimento entregues *on line*, em 2013 foi criado o portal da *e-factura*, em 2015 foi aberta a possibilidade de o contribuinte no portal da *e-factura* saber qual o valor das deduções à colecta constituídas por despesas facturadas com o seu NIF e comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira, e em 2017 criou-se o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares automático que, tendo começado na liquidação do IRS de 2016, tem sido progressivamente alargado todos os anos. Cf. Cidália Maria da Mota Lopes, «Os custos de cumprimento fiscal e as novas tecnologias – desenvolvimentos mais recentes», *Estudos em Memória de Ana Maria Rodrigues*, cit., p. 73 e ss.

Muito embora seja de acrescentar, a este respeito, alertando para o risco de esta solução através da dogmática dos limites dos direitos fundamentais poder ser manifestamente insuficiente perante a actual situação da inflação galopante das obrigações tributárias acessórias muitas delas de complexa compreensão e difícil cumprimento. Isto sobretudo se tivermos em conta que uma tal avalanche de obrigações tributárias acessórias tende, natural e facilmente, a ter como resultado o significativo incumprimento de muitas delas, com a consequente aplicação de sanções pecuniárias administrativas (coimas) ou penais (multas). Ora, se e na medida em que estas coimas e multas se convertam, de algum modo, numa efectiva alternativa de obter receitas públicas, ou seja, num apócrifo poder tributário do Estado, então a convocação do princípio da capacidade contributiva e suas virtualidades já não aparecerá tão descabida, podendo justamente ser uma via de obstar ou limitar que um tão amplo, diversificado e oneroso poder de estabelecer sanções pecuniárias em sede fiscal não tenha um quadro jurídico-constitucional minimamente adequado e operacional. De facto, face a uma manifestação do poder tributário, embora anómalo, há que recorrer à constituição fiscal e não, ou não apenas, à constituição jusfundamental.

Mas voltando à “privatização” da administração ou gestão dos impostos, importa dizer que ela, todavia, não vale no respeitante à cobrança coerciva dos impostos, pois esta, mais por tradição do que por qualquer outra coisa, continua a ser objecto de um processo, o processo de execução fiscal, embora caiba hoje inteiramente à administração tributária, já que são os órgãos de execução integrantes desta os competentes para a prática, em primeira mão, de todos os actos de execução fiscal, não cabendo aos tribunais tributários outra intervenção que não seja a de decidir as eventuais reacções ou reclamações que sejam dirigidas contra os actos primários de execução. O que, em total contramão, vem ampliando a actuação da Administração Tributária traduzido através do alargamento da aplicação do processo de execução fiscal, o qual, com o objectivo de obter uma cobrança coerciva mais rápida e eficaz de diversas dívidas, tem

presentemente um âmbito que vai muito para além do da execução das dívidas decorrentes das relações fiscais ou, mais amplamente, das relações tributárias.

O que tem expressão clara na abertura do art. 148<sup>o</sup> do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que integra no âmbito da execução fiscal, ao lado das dívidas provenientes de tributos ou de coimas e outras sanções pecuniárias relativas a contra-ordenações tributárias, que constituem por assim dizer o âmbito natural do processo da execução fiscal, também, nos termos expressamente previstos na lei, outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo<sup>23</sup> ou constituam reembolsos ou reposições. A que foi acrescentado, em 2010, pela LOE/2010<sup>24</sup>, as dívidas por coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), uma disposição legal adoptada na sequência de se ter verificado a falta de base legal, nos termos do CPPT, para essas dívidas poderem ser cobradas através do processo de execução fiscal<sup>25</sup>, um problema resultante da consolidação da jurisprudência do Tribunal Constitucional que julgou não inconstitucional o art. 8<sup>o</sup> do RGIT, que estabelece a responsabilidade civil por multas e coimas dos administradores e gerentes de empresas societárias<sup>26</sup>.

---

23. O que está em articulação com o disposto no art. 179.<sup>o</sup> do novo Código de Procedimento Administrativo que estabelece a aplicação do processo de execução fiscal à execução coerciva das obrigações pecuniárias que devam ser pagas por força de um acto administrativo.

24. Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (LOE/2010), que aditou a alínea c) ao n.º 1 do referido art. 148.<sup>o</sup>, na sequência da referida rejeição pelos tribunais tributários desse alargamento antes tentado pela Administração Tributária.

25. Como veio julgar o STA em diversos acórdãos – v. os acórdãos de 28.05.2008, recurso 31/08, de 14.04.2010, recurso 64/10, de 08.09.2010, recurso 186/10, de 16.12.2009, recurso 1147/09, de 08.09.2010, recurso 186/10, e de 10.11.2010, recurso 767/10.

26. V., por todos, o acórdão do Tribunal Constitucional 437/2011 e os acórdãos do STA de 16/12/09, processo 1147/09, de 16/12/09, processo 1074/09 e 24/3/10 e de 14/4/10, processo 1216/09 e 64/10

Uma extensão do processo de execução fiscal que não deixa, todavia, de constituir uma solução algo anómala, na medida em que constitui mais um segmento da crescente expansão desse processo para a execução de dívidas que têm pouco ou nada a ver com as que estiveram na base da instituição desse processo tão especial de execução, pois um tal processo devia limitar-se à execução de dívidas decorrentes de tributos ou dívidas que devam ser pagas por força de um acto administrativo<sup>27</sup>. Assim temos dúvidas sobre a utilização do processo de execução fiscal para a cobrança de dívidas decorrentes de preços, como os preços respeitantes às actividades de exploração de sistemas municipais ou intermunicipais como os cobrados pelo abastecimento público de água, pelo saneamento de águas residuais, gestão de resíduos sólidos e transportes colectivos de pessoas e mercadorias<sup>28</sup>, nos termos do n.º 3 do art. 21.º do Regime de Financiamento das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais<sup>29</sup>.

Com efeito, o recurso ao processo de execução fiscal para a cobrança coerciva das dívidas decorrentes desses preços municipais, como vêm estabelecendo diversos regulamentos municipais e vem sendo entendido pela jurisprudência em continuação da situação anterior, em que esses preços se encontravam legalmente configurados como taxas, na modalidade de tarifas<sup>30</sup>, parece não ter mais base legal que

---

27. No que mais não é do que uma das manifestações de “fiscalismo” ou *raison d’État* fiscal – v. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 287 e ss.

28. Pois, quanto aos preços respeitantes à distribuição de energia eléctrica em baixa tensão, o poder dos municípios é actualmente bem mais aparente do que real – v. Suzana Tavares da Silva, *Direito da Energia*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, p. 92 e s.

29. Aprovado pela – Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro. V. quanto ao que dizemos no texto o nosso estudo «Considerações sobre o ensino e a evolução do direito fiscal nos últimos cem anos», *Por um Estado Fiscal Suportável*, vol. IV, Almedina, Coimbra, 2015, p. 187 e ss. (p. 221 e ss.).

30. Isto é, de taxas em que à equivalência jurídica correspondia também uma equivalência económica – v. a nossa anotação a um acórdão do STA com o título «Tarifas e questões tributárias», *Cadernos de Justiça Administrativa*, 6, Novembro – Dezembro de 1997, p. 48 e ss. Refira-se que expressão tarifas deixou de constar da Lei das Finanças Locais, na versão de 2007, passando esta a mencionar apenas taxas e preços municipais.

o suporte, designadamente a que tinham antes como taxas, constante do disposto no art. 148<sup>o</sup> do CPPT e do disposto no art. 12<sup>o</sup> do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais<sup>31</sup>.

Em todo este quadro de alterações do papel dos actores tributários podemos dizer que os únicos actores que mantiveram basicamente o seu papel foram os tribunais tributários, muito embora mesmo estes, de algum modo, tenham visto modificada a sua actuação. E isto por duas ordens de razão. De um lado, pelo aumento muito significativo da litigação relativamente ao qual por certo não terão sido inteiramente alheias as modificações verificadas no papel dos actores tributários activos que referimos. De outro lado, pelo aumento exponencial da litigação tributária em sede do processo de execução fiscal, que passou a ser da competência dos tribunais tributários em virtude da mencionada expansão de que foi objecto esse processo.

Uma realidade que, em conjugação com os demais aspectos relativos à alteração do papel dos actores tributários, vem, de algum modo, pondo em causa a efectividade da garantia fundamental a uma tutela jurisdicional efectiva, consagrada nos n<sup>os</sup> 4 e 5 do art. 268.<sup>o</sup> da Constituição, no que aos contribuintes e demais sujeitos tributários passivos diz respeito. Situação que, embora possa ter sido objecto de alguma atenuação com a instituição e desenvolvimento que tem revelado a arbitragem tributária sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), não foi, todavia, substancialmente modificada<sup>32</sup>. É que, não obstante a indiscutível qualidade das sentenças e acórdãos proferidos pelo CAAD, temos a sensação de que esta via não veio substituir os tribunais, no domínio em que actua, mas antes a somar-se a estes, o que, a ser assim, não contribui efectivamente para aliviar realmente a sobrecarga da jurisdição tributária.

---

31. V. também Suzana Tavares da Silva, «Tarifas portuárias: uma visão no contexto do actual sistema tributário e regulatório português», em *Novos Desafios da Política Portuária*, Instituto Jurídico / FDUC, 2015, p. 180.

32. V. o nosso estudo «Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária», *Por um Estado Fiscal Suportável*, vol. IV, cit., p. 7 e ss.

Para além de que esta sobrecarga tem a ver com a verdadeira bolha que a indústria da litigação atingiu, a qual a nosso ver, não pode ser combatida eficazmente actuando apenas pelo lado da *oferta*, de mais tribunais, mais juízes, mais meios humanos, mas limitando consequentemente e com energia a *procura*. O que não será nada fácil e requer uma actuação de todos os actores, públicos e privados, mais consentânea com o Estado de Direito democrático, contrariando o ambiente de *animus litigandi* que, embora se encontre instalado um pouco por toda a parte, é particularmente visível no direito dos impostos.

Impõe-se assim: ao legislador, que faça e altere as leis tendo sempre presente as potencialidades de litigação que as mesmas abrem; à administração, evitar soluções ou insistir em soluções que não tenham qualquer suporte na doutrina ou estejam em desconformidade com jurisprudência firme; aos tribunais, decidirem com a maior brevidade, de modo a obstar que a justiça seja um refúgio para os litigantes a quem não assiste razão material; aos cidadãos em geral, uma educação para a cidadania que os consciencialize dos deveres que devem cumprir e que a evasão e fraude fiscais não penalizam o Estado mas os contribuintes que o suportam; e aos meios da comunicação social que se disponham a tratar os assuntos da justiça em termos consentâneas com o Estado de Direito democrático que somos, evitando ou atenuando pôr o foco quase exclusivo e permanente no que suporta ou reforça uma cultura de litigação, privilegiando o que evita os litígios ou, uma vez desencadeados, a sua solução.

### **3. UM ESTADO DE CIDADÃOS OU DE SÚBDITOS FISCAIS?**

---

Tendo em conta o papel de cada um dos actores tributários e as alterações de que foram objecto nas últimas décadas, cabe perguntar se os contribuintes, cuja centralidade no nascimento e desenvolvimento da relação tributária, decorrente da centralidade do facto tributário ou facto gerador dos impostos, constitui algo óbvio, ainda são cidadãos ou, se pelo contrário, não passam de meros súbditos fiscais.

O que, naturalmente implica dizer alguma coisa sobre a cidadania fiscal e a sua eventual subversão resultante da avalanche de imposições tributárias, da mais diversa ordem, em que os contribuintes se vêm submersos.

Pois bem, a respeito da cidadania fiscal, é de notar que impostos constituem um assunto demasiado importante e sério para poder ser deixado exclusivamente nas mãos de políticos e de técnicos, designadamente juristas e economistas. Daí que todos os contribuintes devam ter opinião acerca dos impostos e da justiça ou injustiça fiscal que suportam, até porque a ideia de justiça fiscal não deixa de ser um conceito que também passa pelo senso comum<sup>33</sup>. O que não significa que não exista uma íntima ligação entre a cidadania política e a cidadania fiscal, muito embora presentemente jamais se confundam, como em larga medida aconteceu no século XIX, enquanto perdurou o sufrágio censitário, em que o direito de voto, e ainda mais o direito de ser eleito, se encontrava reservado aos que fossem contribuintes.

É que a cidadania que actualmente constitui o efectivo suporte do dever fundamental de pagar impostos é o que podemos designar por *cidadania económica*, porquanto tem por base, não o vínculo político, da nacionalidade ou da cidadania política, mas antes o vínculo económico, da *residência* ou outra conexão económica ou da cidadania económica. Com efeito, não podendo aquele dever fundamental assentar senão em manifestações ou expressões da capacidade contributiva, do que parece não haver dúvidas é de que a nacionalidade não pode em si mesma ser constituída em facto tributário, pressuposto de facto ou facto gerador de impostos, nem ser erigido em elemento de conexão decisivo para desencadear o poder tributário de um Estado relativamente a não residentes ou a pessoas que não tenham com este quaisquer ligações de natureza económica que consubstanciem alguma das manifestações da capacidade contributiva.

---

33. V. Joel Slemrod & Jon Bakija, *Taxing Ourselves. A Citizen's Guide to the Great Debate over Tax Reform*, The MIT Press, Cambridge (Massachusetts). London (England), 1996, esp. p. 256 e s.

Daí que seja altamente criticável, como de resto é reconhecido pela generalidade da doutrina, a tradicional posição dos Estados Unidos da América em manter a tributação baseada na nacionalidade ou cidadania norte-americana. Um sistema que inicialmente até fazia sentido, pois tratava-se da tributação dos rendimentos gerados nos EUA por americanos residentes no exterior, a qual foi criada para fazer face às despesas com a Guerra Civil, tendo natureza estritamente territorial, pois reportava-se apenas a rendimentos gerados nos EUA e visava compensar a não participação na defesa da pátria dos americanos residentes no estrangeiro. O que, nessa situação de conflito bélico, explica não só a sua ligação à nacionalidade americana, como a sujeição a uma tributação superior à incidente sobre os residentes.

Todavia, ainda antes de terminada a Guerra, em 1864, esta tributação baseada na nacionalidade mudou de natureza, passando a ser uma tributação de base mundial, a qual, não obstante ter sido bastante contestada por ser considerada inconstitucional, o certo é que o *Supreme Court*, pelo acórdão *Cook v. Tait* (1924), veio julgá-la não inconstitucional, argumentando com os “inerentes benefícios” que os EUA proporcionariam aos americanos residentes no exterior. Benefícios difíceis de descortinar à época, já que o benefício que parecia como mais associável à nacionalidade, traduzido no direito de voto dos americanos residentes no exterior apenas foi reconhecido em 1975.

Pelo que o inerente benefício descortinável parece que seria apenas o que se concretiza no direito de os norte-americanos poderem regressar aos EUA. O que se nos afigura inadmissível, porquanto tributar alguém com base na nacionalidade em troca de poder exercer o direito de voto ou o direito de regressar ao país da nacionalidade, é confundir a cidadania política (direito e liberdade de voto) e a cidadania pessoal (direito e liberdade de regressar)<sup>34</sup> com a cidadania de natureza

---

34. *Le droit ou la liberté d'aller et venir*, na expressão francesa, que na Constituição Portuguesa consta do artigo 44º com a epígrafe “direito de deslocação e de emigração”, em cujo nº 2 se prescreve: «[a] todos é garantido o direito de emigrar ou de sair do território nacional e o direito de regressar».

económica que apenas pode ter por base vínculos económicos. De resto, uma tributação cujo pressuposto e vínculo jurídico-tributário assente numa espécie de contrapartida pelo direito de voto ou pelo direito de poder regressar ao país de que se é nacional, constitui uma restrição de todo inaceitável àquelas liberdades fundamentais, porquanto violam a dignidade da pessoa humana na medida em que essas normas convertam esta ou algum dos aspectos da sua personalidade em *objecto* de relações de natureza patrimonial<sup>35</sup>.

Todavia, esta maneira de olhar para os cidadãos sobretudo, quando não exclusivamente, como meros destinatários de impostos não é apanágio apenas dos EUA. É certo que a concepção norte-americana de tributação dos seus nacionais, que referimos, seja particularmente chocante pelo facto de ser assumida pela ordem jurídica com o total beneplácito do *Supreme Court* desde meados do século XIX, a qual, a seu modo, não deixa de ser uma expressão inequívoca do imperialismo fiscal que os EUA, enquanto superpotência económica, política e militar, pode praticar sobre a generalidade dos demais países sem dificuldades de maior<sup>36</sup>.

É que na generalidade dos países o que verificamos é o aumento muito significativo da carga e esforço fiscais e da carga e esforço fiscais *per capita*, o que vem acompanhado, de um lado, pela crescente criação

---

35. Uma concepção norte-americana que tem nas mais recentes investidas unilateralistas, através de legislação com ampla eficácia extraterritorial, como o FATCA, a sua actual continuação. Quanto ao que dizemos no texto, v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 262 e ss., e o nosso estudo «Sobre a educação e cidadania fiscal», *ob. cit.*, p. 19 e ss. Embora se deva dizer que, em 20 de Dezembro de 2018, pela mão do congressista Holding, deu entrada no Congresso a proposta *Tax Fairness for Americans Abroad Act* (H. R. 7358), com a qual se pretende mudar a tributação baseada na nacionalidade para a baseada na residência e, assim, acabar com a injustiça de que têm sido objecto os cidadãos norte-americanos residentes no estrangeiro. Proposta condenada ao fracasso porque a tributação baseada na cidadania integra o ADN da cultura norte-americana e o capitalismo nómada em desenvolvimento só reforça essa cultura – v. Andrew Henderson, «The death of Tax Fairness for Americans Abroad Act»: <https://nomadcapitalist.com/2021/02/08/tax-fairness-for-americans-abroad-act/>.

36. A respeito do imperialismo fiscal e suas manifestações, v. o nosso livro *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, cit., p. 285 e ss.

de tributos com as mais variadas designações e por diferentes entidades ou órgãos públicos e privados que não contam para o apuramento da carga e esforço fiscais, e, de outro, pela galopante desigualdade na distribuição dos encargos tributários. Uma realidade perante a qual é de perguntar se os que efectivamente acabam por arcar com o suporte financeiro do Estado ainda podem ser vistos como cidadãos, ou se não passam de meros súbditos fiscais de que o Estado se serve para assegurar a sua sustentabilidade financeira a todo o custo.

Pois bem, a cidadania fiscal consubstancia-se no dever fundamental de pagar impostos, um dever que constitui o preço que pagamos e devemos pagar de bom grado por vivermos em uma comunidade assente na ideia de liberdade, uma vez que como escreveu *Olivier Wendell Holmes*: “os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”<sup>37</sup>. Pois, embora este, como qualquer dever, constitua directamente uma posição passiva do contribuinte face ao Estado, reflexamente ele configura-se como uma posição activa do contribuinte traduzida efectivamente em diversos direitos.

O que facilita a compreensão do profundo alcance desse dever fundamental, em relação ao qual podemos dizer que se trata de um dever cercado de direitos fundamentais, pois, como desde há muito vimos ensinando<sup>38</sup>, este dever comporta os seguintes direitos: 1)

---

37. Uma afirmação que outra coisa não é senão uma específica concretização da ideia mais geral de que, como dizia Alexis de Tocqueville, na actual sociedade “a reclamação de direitos e a sua realização não é suficiente; os cidadãos têm também deveres”. Para a defesa desta ideia v. as referidas obras clássicas de Gabriel Ardant, *Théorie Sociologique de l'Impôt*, vols. I e II, Paris, 1965, e *Histoire de l'Impôt*, vols. I e II, Fayard, Paris, 1971 e 1972, e de Charles Adams, *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, 2.<sup>a</sup> ed., Madison Books, Lanham. New York. Oxford, 1999. O que não quer dizer que o sistema de impostos não possa ser convertido em instrumento de opressão, para o que basta lembrar que a monstruosa “solução final” de Hitler foi, em larga medida, a continuação e o desenvolvimento de anteriores “soluções fiscais” para o problema judaico, pelas quais, de resto, Hitler começou com a sua reforma fiscal de 1934, tendo aprovado a *Steueranpassungsgesetz* da *Reichabgabenordnung*, V., sobre esta reforma, Reimer Boss, *Steuern im Dritten Reich. Vom Recht zum Unrecht unter der Herrschaft des Nationalsozialismus*, Verlag C. H. Beck, München, 1995, esp. p. 135 e ss.

38. V. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 138 e s.

o *direito de não pagar impostos* a não ser aqueles que hajam sido criados nos termos da Constituição, não tenham natureza retro-activa e cuja liquidação e cobrança se façam nos termos da lei, como consta do n.º 3 do art. 103.º da Constituição Portuguesa<sup>39</sup>; 2) o *direito de exigir* que todos os outros membros da comunidade também contribuam para o seu suporte financeiro, o que implica para o Estado que todos os membros da mesma sejam constituídos em destinatários desse dever (tarefa do legislador)<sup>40</sup> e, bem assim, que todos eles sejam efectivamente obrigados ao cumprimento do mesmo (tarefa da Administração Tributária e dos tribunais); 3) o *direito à eficiência da despesa pública*, o que significa que o dever fundamental de pagar impostos apenas se conterà dentro dos seus limites constitucionais se a despesa pública assegurar um adequado retorno à sociedade do montante dos impostos através da prestação, em quantidade e qualidade, dos correspondentes serviços e políticas públicas.

Pelo que cada contribuinte tem simultaneamente um dever, o dever de contribuir financeiramente para a comunidade que integra, e um conjunto de direitos a ele intimamente ligados traduzidos nas exigências de não pagar mais do que aquilo que a Constituição impõe, de obrigar a que todos os outros membros da comunidade igualmente contribuam para a mesma e de as receitas dos impostos terem por destino despesas públicas pautadas pela eficiência. Ou seja, que cada um dos membros da comunidade nacional sem excepções contribua para a realização do terceiro dos três *iura praecepta* de Ulpiano, isto

---

39. Que dispõe: “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”. Sobre este dever fundamental formulado à maneira de um direito fundamenta, v. o nosso estudo «Um direito fundamental a não +agar impostos?», em Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (Coord.), *Direitos Fundamentais dos Contribuintes – Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes*, Almedina, São Paulo, 2021, p. 233 a 265.

40. A levar acabo em total conformidade com os exigentes princípios que integram a “constituição fiscal”, sobretudo o princípio da legalidade fiscal que materializa em larga medida a bem conhecida máxima *no taxation without representation*.

é, que realize o *suum cuique tribuere* relativamente à comunidade de que é membro<sup>41</sup>.

Ora, como é bem conhecido, um tal dever fundamental acaba tendo por destinatários, não todos os cidadãos ou residentes do país em que, sob a protecção do correspondente Estado, desenvolvem a sua actividade económica e obtêm os correspondentes benefícios. É que alguns deles, sobretudo os mais poderosos e com maior capacidade contributiva, que dispõem de grande mobilidade, aproveitando das manifestas deficiências de regulação do fenómeno da globalização económica e da internacionalização das relações tributárias, que apenas pode ser alcançada na arena da cooperação internacional, acabam por escapar ao cumprimento dos correspondentes deveres, conseguindo assim “viajar à boleia” como *free riders* inteiramente à custa dos impostos e demais encargos tributários suportado pelos outros, não raro mais fracos e com menor capacidade contributiva<sup>42</sup>. O que tem como inultrapassável consequência que o suporte financeiro do Estado não seja, efectivamente, um dever fundamental de todos, mas daqueles que, não tendo ou não podendo aproveitar da mobilidade que a globalização económica e internacionalização das relações tributárias vieram proporcionar, acabam por arcar com a sustentação financeira do Estado.

---

41. Relativamente à natureza de dever-direito, que imputamos ao dever fundamental de pagar impostos, v. Vitor Faveiro, *O Estatuto do Contribuinte. A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, p. 824 e ss.

42. Com a agravante de esses poderosos, para além de pagarem os impostos que escolhem pagar, beneficiam de uma alocação de recursos proporcionada pela distribuição primária dos rendimentos e da riqueza pautada pela ausência de mercado concorrencial, não raro associada a uma verdadeira ditadura mercantilista dada a meritocracia. Problemas de que nos dão conta, cada um deles à sua maneira, autores como Vito Tanzi, *Termites of the State. Why Complexity leads to Inequality*, Cambridge University Press, New York, 2018; Daniel Innerarity, *Una Teoría de la Democracia Compleja: Gobernar en el Siglo XXI*, Galaxia Gutenberg, 2020; e Michael J. Sandel, *The Tyranny of Merit: What's Become of the Common Good?*, Farrar, Straus and Giroux, 2020. V. também o capítulo sobre a sustentabilidade do Estado fiscal do nosso livro *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, cit., p. 125 a 160.

E não só, porquanto a avalanche de obrigações ditas acessórias que têm de cumprir, muitas delas sem qualquer utilidade ou relativas a informações de que a Administração Tributária ou o Estado já têm ou deviam ter conhecimento, é verdadeiramente impressionante. Daí que falar em cidadania fiscal em relação a estes, que não passam de efectivos súbditos, não raro sem os mais elementares direitos, só pode ter o sentido de uma brincadeira, obviamente uma brincadeira de mau gosto.

## IV

# Como agem os corruptos

### *How the corrupt act*

*Léo da Silva Alves\**

**RESUMO:** O texto traz uma abordagem da corrupção que se repete no Brasil com uma metodologia conhecida. Independentemente de governos e em praticamente todos os entes e entidades públicas da Federação o modelo se repete, trocando apenas os atores. O conhecimento do método pelos órgãos de controle não inibe os agentes, porque agem às sombras, são pessoas geralmente acima de qualquer suspeita e, pela quantidade de casos, estatisticamente o número de ocorrências identificadas é desproporcional; quando há responsabilização, a efetividade é praticamente inócua. São longos e complexos processos que levam à prescrição, ou uma infinidade de recursos inviabiliza o cumprimento de pena. Ademais, a possibilidade de ressarcimento do erário, segundo dados do Tribunal de Contas da União, não passa de 2%.

**PALAVRAS-CHAVE:** Corrupção; fraude; licitações; contratos administrativos; política; democracia; pobreza.

**ABSTRACT:** The text presents an approach to corruption that is repeated in Brazil with a known methodology. Regardless of governments and in practically all public entities and entities in the Federation, the model is repeated, changing only the actors.

---

(\*) Advogado e conferencista, dedicado a temas relacionados à responsabilidade de agentes públicos. Dentre mais de 50 livros, destaca-se “Rataria – corrupção política no Brasil”.

The knowledge of the method by the control bodies does not inhibit the agents, because they act in the shadows, they are people generally above suspicion and, due to the number of cases, statistically the number of identified occurrences is disproportionate; when there is accountability, the effectiveness is practically innocuous. They are long and complex processes that lead to statute of limitations, or an infinity of resources makes serving a sentence unfeasible. Furthermore, the possibility of reimbursement of the treasury, according to data from the Federal Court of Accounts, is no more than 2%.

**KEYWORDS:** Corruption; fraud; bids; administrative contracts; politics; democracy; poverty.

**SUMÁRIO:** I – Introdução; II – Principais formas de corrupção; III – Causas da corrupção; IV – Desdobramentos da corrupção; V – Efeitos da corrupção; VI – Conclusão.

## I. INTRODUÇÃO

---

O Brasil ocupa 47% do território sul-americano. É praticamente a metade da América do Sul; e corresponde exatamente à parte continental mais favorecida pelas condições de topografia, clima, qualidade de solo, riquezas minerais, potencialidades turísticas e posição geográfica em relação aos principais centros do mundo. Dentro do espaço territorial brasileiro cabem toda a Europa ocidental e todos os países da América Central. Como se admitir, então, o quadro de miséria do qual é acometida a metade da população, tendo-se em conta aqui apenas os que vivem com o mínimo e os que se arrastam na pobreza extrema? Como explicar às inteligências esclarecidas que há disputas por terras para moradia ou plantio; que a produção mineral oficializada é inferior a 1% do PIB; que a exploração do turismo tem resultado irrisório; que a renda per capita, as condições sanitárias e as taxas de mortalidade infantil se equiparam a das mais miseráveis nações do mundo?

O país é privilegiado pelas forças da natureza, que não lhes devassam com terremotos, maremotos, ciclones e erupções vulcânicas.

As catástrofes que vez e outra lhes desgraçam são, invariavelmente, resultantes da ação humana. De fato, a seca, a geada, as enchentes, a desertificação, a erosão, as queimadas e os deslizamentos de terras são consequências de omissões convenientes ou de ações deliberadas do poder público em favor de criminosos que agridem o ambiente sob a motivação do lucro; e são esses bandidos em associação com agentes do Estado que alimentam a política em todos os níveis com favores particulares em diversificadas modalidades. Nessa conta podem-se creditar a desigualdade social e a precariedade de serviços públicos, vítimas do desvio de recursos de impostos; uma das mais altas cargas tributárias do mundo de alguma forma abastece os cofres do crime organizado, uma ação que entrelaça o coletivo de colarinho branco com prepostos dos três Poderes.

O atraso do Brasil nos indicadores internacionais que medem a qualidade de vida e o desenvolvimento nacional se deve à corrupção em diversos formatos. A posição do país no ranking das grandes economias não corresponde à realidade interna, tanto no que se refere à satisfação mínima das necessidades das pessoas quanto ao desacelerado progresso. Apontam-se como sequelas o desprestígio das próprias tecnologias, a subserviência ao poderio de indústrias multinacionais, as deficiências de infraestrutura em áreas sensíveis, como energia, comunicações e transportes, e a falta de quase tudo em substancial parcela dos seus mais de 5.500 municípios.

A corrupção é uma prática perversa, cruel e sem piedade. Ela não se resume à conhecida e folclórica propina para servidores desregrados, em troca de pequenas facilidades; ela tomou o rumo de bem orquestradas organizações nas altas estruturas do poder. O desvio de recursos dá-se atualmente por sofisticados esquemas envolvendo o superfaturamento de obras e serviços, a venda de leis ou favores e a proteção de criminosos, o uso indevido de cartões corporativos, os cargos comissionados para apadrinhados políticos sem que a necessidade de trabalho os exija, a tolerância com funcionários fantasmas e o nepotismo cruzado. Mas a criatividade dos bandidos é ilimitada. O

Brasil seria um país altamente desenvolvido se os corruptos usassem a genialidade para o bem, assim como a usam para imaginar e executar golpes nos cofres públicos.

O corrupto tem a seu favor o fato de praticar as ações sem a mesma visibilidade dos crimes comuns que os cidadãos presenciam nas ruas, nos locais públicos e que se manifestam de forma grotesca. As infrações praticadas por agentes pobres, menos favorecidos, têm maior percepção. Os poderosos, de colarinho branco, concentram-se em lugares fechados; fazem os acertos a quatro paredes, nos próprios lares ou em bem instalados escritórios e gabinetes e, nesses lugares, obviamente, não são notados. Pode-se dizer, portanto, que esses bandidos de elite são protegidos pelos seus próprios ambientes. Não estão sob a vigilância ostensiva da polícia nem à vista do povo.

Ou seja, há um problema de transparência. Gustavo Di Angellis da Silva Alves fez um estudo criminológico sobre a relação entre corrupção e a burocracia a partir da teoria da oportunidade, onde concluiu que esta última é um fator relevante a contribuir para o delito, pois ela cria obstáculos que prejudicam a fluidez e, principalmente, a transparência dos processos, sendo este um fator essencial no combater à corrupção. Em razão disso, defende que na adoção de medidas com foco no combate a esse crime sejam priorizadas aquelas de natureza preventiva:

*En términos legales, abundan en Brasil herramientas para hacer frente a la corrupción. Hay una verdadera guerra contra los delitos de alto escalón. Sin embargo, el país tiene una cultura muy concentrada a la adopción de medidas que son, en su mayoría, de carácter represivo. Ese modelo actual, que está lleno de instrumentos para castigar penalmente al criminal (e incluso políticamente a los agentes corruptos), tiene poco éxito para prevenir el problema (VIEIRA, 2014); no ha resuelto la cuestión de las pérdidas amargadas por el Estado y por la sociedad, tampoco se ha buscado las causas de ese delito.*

Dentro desse contexto, o autor sustenta que um modelo que prioriza as medidas repressivas não é o ideal já que não evita o dano e, como forma de contribuir para o combate à corrupção, propõe a adoção de medidas que reduzam a burocracia, como, por exemplo: *“cambiar, siempre que sea posible, la estructura organizativa clásica (cascada) a modelos más horizontales, con menos niveles, menos burocracia, aumentando la transparencia interna y permitiendo al personal mayor conocimiento sobre los proyectos en curso, con una mayor integración entre los sectores”*.

## II. PRINCIPAIS FORMAS DE CORRUPÇÃO

---

### a) Tipos/formas de corrupção

A se seguir o mapeamento dos fatos conhecidos pelos meios de controle, incluindo o social, pode-se didaticamente apresentar a seguinte classificação dos tipos de corrupção:

- **Corrupção ativa** – marcada pelo ato de oferecer vantagens a alguém visando o próprio benefício.
- **Corrupção passiva** – aquela que tecnicamente diz respeito ao funcionário público ou ao colaborador no âmbito empresarial — que aceita receber vantagens para si ou para outros indivíduos em troca de atitudes corruptas.
- **Corrupção necessária** – é assim apontada nas situações em que um indivíduo recorre a atitudes corruptas com o intuito de agilizar processos e burlar o fluxo natural da burocracia, geralmente obtendo concessões ilegais. Diz-se que ela é “necessária” porque o fim é legal, ainda que os meios sejam ilícitos.
- **Corrupção preditiva** – é uma modalidade que se sustenta na expectativa, na previsibilidade de que determinado candidato, uma vez eleito com o apoio ilícito, será subserviente quando efetivamente exercer o cargo para o qual foi conduzido.

- **Corrupção lateral** – corresponde a um formato de largo emprego nas casas parlamentares. São constituídas bancadas (grupos de senadores ou deputados, por exemplo) com o objetivo único de votar em projetos de interesse de determinado segmento ao qual pertencem. O Congresso Nacional do Brasil é abundante nesse exemplar, com agrupamentos de eleitos que nos seus mandatos tratam exclusivamente de questões às quais estão vinculadas. São proeminentes as que concentram o agronegócio, de grande poderio econômico; e as bancadas de evangélicos, compostas por pastores que ingressam na política sob o patrocínio de igrejas e atuam a favor dessas instituições que são, na verdade, empresas geradoras de lucros e multiplicadoras de fortunas. Na atualidade o país vê o crescimento de bancadas do crime organizado: são figuras com debilidade de caráter que operam pela moderação de leis a favor da criminalidade, sendo elas próprias beneficiárias das benesses. Cerca de 30% dos membros do mais alto colégio parlamentar do país são condenados em primeira instância ou respondem a processos por crimes que vão do estupro ao tráfico de drogas, da pedofilia ao homicídio.

## **b) Modus operandi**

Dentro da administração pública há as práticas que podem ser consideradas ordinárias; obedecem a um padrão conhecido dos especialistas. Os Tribunais de Contas têm esses modelos claramente identificados, porque se repetem em escala geral seguindo uma rotina. Ainda assim, o controle dessas Cortes não arrefece os ânimos dos corruptos em face da pouca efetividade da resposta. O volume de ocorrências é de tal ordem que os processos de aferição e julgamento não atendem a ínfima parcela. Ademais, as consequências das condenações são insignificantes: estima-se que somente 2% dos valores desviados retornam aos cofres públicos.

Sem esgotar a identificação, apontam-se os seguintes meios de alcance do dinheiro público:

- **Superfaturamento** – aqui há uma combinação de preços entre agentes públicos e empresas fornecedoras de obras, produtos e serviços. No cálculo os valores são superdimensionados, de forma a garantir ao corruptor maior lucro que o devido e ao corrompido, de dentro da administração oficial, a correspondente cota de vantagem. Como muitas operações somam cifras estratosféricas, quinhões de 3% a 5% são suficientes para um gestor desonesto constituir fortuna em seis meses de atuação.
- **Acréscimo no volume** – representa o aumento na quantidade, superestimando o necessário para atender o serviço público. No período caótico da pandemia da COVID-19 esse expediente foi usado sem freio inibitório, facilitado pela autorização legal para contratações emergenciais, com dispensa de certames de busca da proposta mais vantajosa. E assim se tornaram usuais a compra de testes para exames em quantidades para muito além da demanda, bem como equipamentos de proteção individual para profissionais de saúde e medicamentos cujos estoques nunca serão aproveitados.
- **Contratação simplesmente desnecessária** – a exemplo do modelo anterior, ela pode vir combinada com o superfaturamento. Torna-se uma ação ainda mais gravosa porque, diferentemente do aumento do volume, aqui o contrato é formalizado sem o pressuposto de qualquer necessidade. Até prédios públicos são construídos e jamais ocupados, porque desde o início o propósito não era a utilidade, mas as vantagens do negócio em si. Concluída a obra, jamais é equipada e se vê consumida pela depredação ou pelos efeitos do abandono ao tempo.
- **Direcionamento** – trata-se de uma conduta que muitas vezes, para maior proveito ilícito, é compartilhada com as formas de superfaturamento e acréscimo de volume. Neste caso, o

agente público, à margem do princípio da impessoalidade, escolhe por conveniência o detentor do contrato; ele direciona a licitação mediante fraude nos procedimentos. Os atos oficiais têm aparência de legalidade, mas trazem vícios de origem na medida em que uma empresa é favorecida; compromete-se a isonomia, afastando-se os demais concorrentes das oportunidades de contratação com o poder público; e, evidentemente, essa opção é expressivamente recompensada.

- **Inserção de dados falsos em sistemas de informação** – acontece quando a habilitação de um fornecedor, por exemplo, depende da regularidade fiscal ou de apresentação de documentos que atestem a idoneidade. Essas exigências podem ser suprimidas, compensadas pela inclusão de dados falsos com o objetivo de ludibriar o controle.
- **Falsificação de notas fiscais** – no meio probatório costuma-se dizer que um documento pode ser materialmente ou idoneamente falso. A falsidade material acontece quando o documento é fabricado para produzir uma verdade que não existe; ou é adulterado, para mascarar uma informação existente. A inidoneidade do documento ocorre, por sua vez, quando o conteúdo é inverídico. Nesse cenário, sem prejuízo de exemplos em outros documentos, estão as falsificações em notas de caráter fiscal, com base nas quais há o recolhimento dos respectivos tributos. A corrupção utiliza a fabricação da nota para “provar” um pagamento de algo que não foi efetivamente adquirido; a adulteração do conteúdo quando são alteradas as quantidades, os valores ou as datas; ou na descrição de um objeto contratado que não corresponde à realidade. Na quixotesca luta contra a corrupção, tem-se encontrado situações bizarras: nota fiscal que atesta aquisição de uniformes de serviço quando, na verdade, foram compradas vestimentas de grife para o exibicionismo de detentores de cargos públicos; documentos que registram a compra de

equipamentos de informática com destino a estabelecimentos escolares podem disfarçar compras de joias para a luxúria de amantes.

Sem esgotar a criatividade dos criminosos que cercam o poder, essas ocorrências são as que se encontram na vitrine da corrupção administrativa, de aproveitamento habitual, ordinário, nos três níveis da federação: municipal, estadual e federal. Os corruptos formam uma rede de colaboração, que envolve políticos, gestores, funcionários da burocracia e empresários, todos despídos de pudor. Pode-se incluir nessa composição criminosa até agentes controladores. A denominada Operação Lava Jato, iniciada em 2014, desnudou o envolvimento de autoridades de todos os poderes nessa teia de aproveitamento ilícito dos recursos provindos dos pesados impostos pagos pela sociedade. Mas o interessante é que ela própria, a Operação em si, não escapou de ver alguns dos seus membros mais ativos com a biografia na lama, envolvidos em interesses escusos, fraudes e obtenção de vantagens ilícitas.

A essa fórmula de manipular contas, informações e documentos na administração da coisa pública tem-se a acrescentar a corrupção ampla que se manifesta em diversas operações; ela pode se dar na fraude de eleições, com abuso do poder econômico que desequilibra as disputas, assim como é possível que esteja na troca de favores que agentes públicos fazem entre si, subvertendo a ordem jurídica. O rompimento com os limites morais tem uma infinidade de versões e assim pode se compreender como corrupto até mesmo o cidadão cooptado, que entrega a sua consciência para os deuses do descaso.

### **III. CAUSAS DA CORRUPÇÃO**

---

Está claro que as causas da corrupção estão associadas ao desenho das peculiaridades do Brasil, com a sua raiz histórica apodrecida. A corrupção é endêmica; a população nativa convive com o fato desde a formação do Império e, ao longo de décadas, acostumou com a

extensão e naturalidade do crime perpetuado contra a sua própria dignidade. A habitualidade criou esse ambiente e a vida pública passou a ser vista como lugar de enriquecimento, para onde migram psicopatas institucionais e corporativos. E sendo esses tipos hábeis manipuladores, usam o povo como se os favorecessem; e parcela do povo, como as vítimas de estelionatos, acredita que, de alguma forma, está tendo vantagem quando abordada pela ação desses larápios.

É evidente que a corrupção tem a dimensão do mundo. A diferença é que em democracias sólidas o controle é presente, com substancial redução dos fatos e dos montantes; nas democracias débeis, o crime encontra maior proporção, mas não chega a apodrecer a todo tecido social. O Brasil tem o agravante histórico de tal forma que mesmo aqueles que são alcançados pela lei e levados a julgamento repetem os crimes de dentro dos presídios, no cumprimento de penas. Quando raramente condenados à restrição da liberdade física, usufruem tal ordem de privilégios que, entre as paredes desses estabelecimentos, continuam no gerenciamento de fraudes, alimentando com instruções os seus prepostos que permanecem em pontos sensíveis de órgãos governamentais.

Nesse espaço da sanção criminal é possível a seguinte constatação: i) as investigações são dificultadas pelo tráfico de influência e por prerrogativas funcionais, que limitam a coleta de provas; ii) os julgamentos são demorados; iii) os recursos favorecem os corruptos, sendo rapidamente conhecidos e decididos quando a favor; geralmente levam anos para serem apreciados quando desfavorecem o réu; iv) as penas, quando atribuídas, são desproporcionais à lesão; v) a execução penal brasileira privilegia os ricos, que encontram facilidade na progressão para os regimes semiaberto, aberto e domiciliar. Isso mantém a percepção de que o risco compensa; e a sociedade se habituou a ver na Presidência da República, no comando do Congresso Nacional e nos principais postos da administração federal pessoas com extensa folha de ocorrências criminais. Aquele que hoje é centro de um escândalo nacional, apanhado por vezes em flagrante ou com

provas irrefutáveis dos delitos, terá a conduta abonada pelo curso do tempo, durante o qual outros episódios ganharão noticiários. Voltará nas eleições seguintes conduzido pelo voto para o exercício de cargo público; ou, pela inexplicável confiança de um governante, ocupará ministérios, diretorias, superintendências e lugares-chave na burocracia estatal, onde continuará na consecução dos crimes. Esse enredo se repete em todas as esferas da administração em território brasileiro.

A causa inicial e estrutural, portanto, está aqui: o Brasil sempre esteve entregue a ocupantes de cargos públicos que têm os olhos voltados para o próprio umbigo; é gente que utiliza a administração geral como uma feira de negócios próprios ou que permite que terceiros o façam sem o razoável controle. Persistem aqueles que inexplicavelmente acumulam fortunas durante a gestão do erário, sem qualquer outra fonte de ganhos que suportem aferição; e praticamente todos fazem o discurso dos pobres, mantenho-os, todavia, em quantidade de milhões, aprisionados na miséria e na escuridão da ignorância.

Neste particular, aponte-se que na segunda década do século 21 mais da metade da população (52,6%) ainda não possui formação escolar média, conforme apuração do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE); é alarmante a quantidade de pessoas consideradas analfabetas funcionais, como são identificados os indivíduos maiores de 15 anos inaptos para a leitura e interpretação de texto básico – logo uma multidão sem capacidade de reflexão e discernimento. A miserabilidade, por seu turno, atinge 50 milhões de brasileiros. É uma situação conveniente para os aproveitadores da mentira. A falta de esclarecimento da maioria que decide pelo voto é parte da sustentação da perversidade; aqueles aos quais nunca foi dada a oportunidade de uma vida digna estão sempre suscetíveis a serem usados como combustível para a máquina de corrupção. O figurino dos corruptos não deixa que a nação se consolide como crítica, verdadeiramente cidadã, exigente de demandas legítimas. Acaba-se por constatar a existência de uma sociedade inconscientemente cúmplice com o crime, alimentando-o com votos em pleitos eleitorais; e substancial

parcela dos eleitos, os que verdadeiramente exercem o poder, valendo-se dessa condição para desnutrir as instituições que poderiam se opor ao vandalismo oficial.

A debilidade dos controles internos, a fragilidade das leis, a demora nos julgamentos e a subserviência de uma massa pobre e inculta são, como se percebe, situações interligadas a esse pacote. Por isso, não prosperam as tentativas para o fim dessa modalidade criminosa, de ataque ao erário e uso, direto ou indireto, dos ofícios públicos. Pode-se dizer, enfim, que todos são contra a corrupção, desde que não seja a sua. Nesse tom, os discursos de enfrentamento ecoam por todo o país, leis novas são instituídas (propositalmente com brechas de larga interpretação) e, dessa forma, caminha um povo para o cadafalso, acreditando em cada eleição que os vagabundos oficiais os conduzem para o paraíso.

#### **IV. DESDOBRAMENTOS DA CORRUPÇÃO NA POLÍTICA NACIONAL**

---

Está claro que a história administrativa e política é um percurso da perversão. Há uma cultura de tolerância com o uso indevido dos cargos públicos. É conveniente avançar nessa pontuação; é interessante que melhor se explique a cena na qual se posicionam os atores sem ética e sem reservas de compaixão. Eles adotam a democracia como um rótulo e dela se aproveitam como se pertencessem às oligarquias, nas quais o poder se concentra em um reduzido grupo de indivíduos. A linha que separa a democracia brasileira do formato oligárquico é praticamente inexistente. A República já nasceu com esse vício. Famílias, grupos econômicos e um ou outro partido comandaram regiões do Brasil e em alguns sítios ainda insistem em fazê-lo, colaborando enfaticamente para os efeitos do atraso. Essa oligarquia tradicional passou por mutações e hoje o Brasil está a reboque de uma configuração exótica, com a seguinte forma: o que seria uma democracia é uma oligarquia; mas o que seria uma oligarquia convencional é uma oligarquia excêntrica, constituída por agrupamento das mesmas

pessoas que adotaram a política como profissão ou como um estranho sacerdócio, para o qual não há nem necessidade de fé, nem juramento de sacrifícios. Retirando-lhes o discurso e observando as atitudes, tem-se a certeza de que essa singular congregação não se nutre de ideologia e não se veste de interesse público.

É impressionante a repetição de nomes nas últimas quatro décadas, o que também ocorreu nas décadas precedentes. O político ora está na Câmara dos Deputados, ora no governo do Estado; ora no Senado Federal, ora em um Ministério; ora de volta ao Parlamento, passando nesses intermédios por prefeituras, agências reguladoras e diretorias de estatais para não perder o vínculo e manter as condições de retorno ao primeiro time.

Perceba-se com rigor o retrato dos atuais ocupantes dos mais elevados cargos e mandatos no Executivo e nas Casas congressuais. Eles são os mesmos artistas, a maioria no palco pelo menos desde os anos 1980, quando era desconhecida do público a telefonia celular e sequer se imaginavam os recursos da informática. Os que se afastaram dos cargos, compelidos pela enfermidade, velhice ou óbito tiveram a cautela de deixar os substitutos nos respectivos feudos. Portanto, têm-se praticamente quatro décadas perdidas com pessoas que não disseram aos eleitores e administrados a que vieram, visto que o Brasil continua com os três mais importantes pilares corroídos pela incompetência: saúde, educação e segurança pública. É evidente que nas décadas anteriores a política também era um repasse de pai para filhos e netos. Sem renovação, o país está afastado da trilha que poderia levar à qualidade de vida e ao desenvolvimento nacional, porque aqueles que deveriam trabalhar para tanto não vislumbram esse fim; é inimaginável pessoas circunspectas, nos altos escalões do governo, a planejar políticas públicas para, por exemplo, verdadeiramente erradicar a miséria; reúnem-se, todavia, para escolher a maneira como melhor tirar proveito da exploração da pobreza. Grandes obras não são escolhidas exatamente pela necessidade, mas pela possibilidade de gerarem grandes contratações e propinas, cujos resultados são de

vantajoso uso dos próprios construtores e dos débeis morais alojados em gabinetes com a bandeira do Brasil.

## **V. EFEITOS DA CORRUPÇÃO**

---

Não se poderia esperar que o Brasil recolhesse benefícios com esse modelo de prática política e de exercício do poder. Na medida em que parte dos recursos do Tesouro é desviada para interesses privados e enriquecimento ilícito, faltam verbas públicas para a realização de obras e serviços necessários à sociedade. Os brasileiros trabalham quatro meses por ano para o Estado; dele não recebem a contrapartida. Educação, saúde, transporte e até segurança tornaram-se serviços particulares, obviamente pagos pelos recursos pessoais de quem pode fazê-lo. A maioria pobre da população fica com as migalhas, como escolas desprovidas de biblioteca, energia elétrica, instalações sanitárias e, naturalmente, de proposta pedagógica e de professores com remuneração digna. A grande massa humana trabalhadora utiliza veículos do transporte público que, em alguns lugares, lembra a condução de animais para abate; 51,9% da população brasileira não tem acesso à coleta de esgoto, de acordo com dados do Sistema Nacional de Informações sobre Saneamento. O desfile de horrores é enorme.

Considere-se que a corrupção é o início, o meio e o fim do modelo político brasileiro. Os agentes corruptos, que ficam nos principais postos, não possuem em regra aptidão administrativa, cultura razoável, e conhecimento sustentado na ciência e no planejamento. O mesmo acontece com os seus prepostos. Todos que estão ali têm o mesmo propósito, que não é o de servir à pátria. Além dos vícios morais, eles carregam a incompetência gerencial; não mostram para os ofícios públicos a mesma habilidade enquanto estelionatários. Logo, não bastasse o ataque ao erário, esses indivíduos causam enorme lesão ao país pela inoperância ou pela incapacidade de aplicação adequada da parcela que não foi retirada do Tesouro. Uma vez que o Tribunal de Contas da União identificou mais de 14 mil obras públicas federais

paralisadas em todo o país, aqui está a amostra da combinação entre desvio de recursos e incompetência administrativa.

## VI. CONCLUSÃO

---

Em conclusão, qualquer indicador de pesquisa aponta para elevadas cifras no desvio de recursos públicos por esquemas de corrupção, alguns montados com sofisticado nível de planejamento. Também resta evidente que a corrupção está assentada no modelo político e administrativo que o Brasil mantém desde a sua independência. O fim do Império não afastou os maus costumes nem implantou práticas republicanas. A história política brasileira não pode ser escrita sem nela incluir as bases da corrupção, pois foi ela quem pavimentou os acessos ao poder de praticamente todos os governantes, alguns com mais, outros com menos envolvimento pessoal.

Até mesmo golpes militares sucedidos nas décadas de 1930 e 1960 tiveram patrocínios que podem ser enquadrados em uma das modalidades de corrupção, no mínimo na expectativa de favorecimento dos conduzidos àqueles que financiaram as tramas e as execuções.

Não há solução fora da mudança do sistema político. E o sistema político não se deixa mudar. Pelo menos há 30 anos há movimentos de organizações sociais nesse sentido; a cada eleição nacional o tema é renovado e as promessas atualizadas. Mexem-se em direitos trabalhistas e previdenciários, alteram-se para cima as alíquotas tributárias, há reformas na estrutura profissional do Estado, relativa ao funcionamento das repartições, mas não se alteram as regras de efetividade que poderiam impedir o ingresso de corruptos nos principais nichos de decisão.

O pesquisador que não tiver familiaridade com os fatos, limitando-se aos informes legais e publicitários, terá a impressão de avanços. Experimentará boas sensações com a chamada Lei da Improbidade Administrativa, que traduz a pretensão de enfrentar com eficácia o enriquecimento ilícito; terá agradável surpresa com a Lei da Ficha

Limpa, que teoricamente não permite a ocupação de cargo público por condenados em segunda instância na Justiça criminal; encherá os olhos com leis que remetem para a responsabilidade política dos principais governantes – e aqui estão leis em vigor desde a metade do século passado. Todas elas têm tubos de escape, de maneira que os corruptos de especial hierarquia conseguem sair sem dificuldade, se escondendo nos esgotos até a oportunidade seguinte.

Ações policiais cinematográficas e exposições midiáticas de autoridades presas entre 2014 e 2018 apresentaram ao mundo a perspectiva de um exemplo de enfrentamento dessa configuração de crime. No entanto, não foi preciso que os pesquisadores aguardassem décadas dos fatos para encontrar elementos que permitissem escrever com fidelidade a história desse período. A própria Operação Lava a Jato é um capítulo a ser inserido nos casos de corrupção, por fraudes processuais, violação do devido processo legal, vantagens ilícitas obtidas por protagonistas de dentro das instituições que a sociedade imaginava serem morais e moralizadoras. A promoção pessoal desses agentes estava no planejamento e disso se aproveitaram para vantagens indiretas, sendo as principais as palestras remuneradas, as receitas com livros de forte apelo e a ascensão a cargos públicos de confiança, emprestando a terceiros a imagem de suposta lisura. A Associação Brasileira de Juristas pela Democracia listou pelo menos quatro condutas que teriam sido praticadas pelo então magistrado, visto como símbolo da coragem e decência nacional: prevaricação, abuso de autoridade, improbidade administrativa e formação de quadrilha. O que parecia ser um expediente exemplar de atuação da Polícia Judiciária, do Ministério Público e da Magistratura está a se mostrar como um apêndice da podridão do processo político eleitoral, que se valeu da credibilidade do Poder Judiciário para lubrificar as correntes da corrupção.

Vê-se que corruptos lançam redes ao mar; invadem todas as estruturas do Estado e delas se aproveitam. Em essência, em 2018 o discurso da moralidade e da anticorrupção foi apropriado levar para

governos e casas parlamentares figuras melancólicas, patéticas, para lá darem seguimento às práticas imorais e corruptas.

O lado figurativo dessa realidade é notado com o fato de os heróis nacionais até agora serem principalmente aqueles que cometeram alguma forma de atrocidade humana. Dos vultos da pátria, festejados oficialmente, poucas biografias resistem a uma análise pelo prisma da moralidade; e, nesse contorno, seguidas gerações se acostumaram a celebrar os corruptos como exemplos de prosperidade e de liderança.

São percentualmente insignificantes os logradouros aos quais são atribuídos nomes de personalidades das ciências, das artes e dos valores civilizatórios; em contrapartida as ruas, praças, bairros e prédios públicos ostentam como patronos as figuras que geralmente passaram para a história nacional, regional ou municipal sem o filtro da dignidade. Políticos na maioria, oportunistas quase todos, são as referências que ficaram e se amontoam como paradigmas de uma sociedade doente.



## V

# Três Tribunais de Contas da União ao longo da Constituição de 1988

*Flávio Garcia Cabral\**

**RESUMO:** O artigo investiga os perfis do Tribunal de Contas da União (TCU) ao longo da vigência da Constituição Federal de 1988. Com a advento da Constituição, o Tribunal adquiriu um rol amplo de competências, porém a forma por meio da qual a Corte se comportou ao longo desses 32 anos, no que concerne a questões políticas, ao exercício de suas atribuições e aos limites de suas atuações se mostrou variado, podendo-se identificar três cenários distintos da Corte. Assim, apurou-se uma primeira fase (1988 até meados da década de 90) na qual o TCU ainda possuía fortes vinculações políticas e era desconhecido da sociedade e com pouca atuação efetiva; uma segunda fase (de meados dos anos 90 e início dos anos 2000 até por volta do início dos anos 2010), na qual a Corte se aprimorou tecnicamente, tendo uma atuação ordinária bem consolidada e com inovações tecnológicas, começando a se destacar perante a sociedade pelas suas fiscalizações e combate ao desperdício do dinheiro público; uma terceira fase (de meados dos anos 2010 até hoje), na qual o TCU busca assumir um protagonismo no cenário político brasileiro, atuando, por diversas vezes, com excessos.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tribunal de Contas da União; Constituição; Ativismo.

---

(\*) Pós-Doutor (PUCPR); Doutor em Direito Administrativo (PUC-SP); Coordenador da Pós-Graduação em Direito Público pela Escola de Direito do Ministério Público do Mato Grosso do Sul (EDAMP); Procurador da Fazenda Nacional.

**SUMÁRIO:** Introdução; 1. De 1988 até meados da década de 90: o tímido tribunal político; 2. De meados da década de noventa até meados dos anos 2010: o tribunal técnico; 3. De meados de 2010 até 2020 – o tribunal ativista; conclusões; referências bibliográficas.

## INTRODUÇÃO

---

O controle da coisa pública remete a tempos longínquos, encontrando-se modelos de prestação de contas por parte de administradores públicos desde a Antiguidade (a *polis* Ateniense mostra-se como um exemplo claro disso). Seja com enfoque em um viés de controle interno e de controle patrimonial, como ocorreu com a criação em 1714 da figura do *General-rechenkammer* pelo monarca Guilherme I, na Prússia, seja com um embasamento liberal de controle dos atos estatais, a exemplo do Comitê de Contas Públicas no Parlamento Britânico (1861), o certo é que a necessidade de controle dos gastos públicos é questão que se encontra no esqueleto das estruturas estatais ocidentais, com mais destaque aos órgãos de controle externo na modernidade.

Dentre estes, na sistemática brasileira, emerge com relevância ímpar a figura do Tribunal de Contas da União (TCU), órgão criado já em 1890, pelo Decreto nº 966-A, tendo Rui Barbosa, então Ministro da Fazenda do Governo Provisório, figurado como seu idealizador e, posteriormente, tendo o Tribunal sido efetivamente implementado em 1893 pelo novo Ministro da Fazenda, Serzedello Corrêa.

Este órgão de controle externo ganhou um destaque ímpar na Constituição Federal de 1988, com uma ampliação do seu rol de competências e um espaço no texto constitucional até então não experimentado nas Constituições precedentes.

No entanto, ao longo de mais de 30 anos de atuação sob a égide do texto constitucional vigente, o Tribunal não atuou nem se estruturou da mesma maneira. O Tribunal de 1988 não é o mesmo de 2020.

O destaque, por bem ou por mal, conferido pela imprensa ao TCU bem demonstra essa variação entre os períodos iniciais da Corte durante o texto de 1988 e os anos mais recentes. De maneira ilustrativa, consultando pelo termo “Tribunal de Contas da União” no sítio eletrônico de busca do conhecido jornal “Folha de São Paulo”, do período de 1988 a 1998, há 818 resultados; de 1998 a 2008 o número salta para 4649; já de 2008 a 2018, o número de chamadas com o termo em questão alcança o montante de 7059 resultados.

Este artigo busca, portanto, investigar quais os perfis da Corte de Contas da União durante a vigência da Constituição Federal de 1988. Para tal fim, o texto será estruturado em três capítulos, cada um discorrendo sobre um dos três perfis que o TCU adquiriu ao longo da ordem constitucional vigente.

## **1. DE 1988 ATÉ MEADOS DA DÉCADA DE 90: O TÍMIDO TRIBUNAL POLÍTICO**

---

Nos primeiros anos após a promulgação da Constituição de 1988 pairava no Brasil, entre todas as instituições públicas, uma aura de novidade, fruto de uma mescla de dúvidas sobre o porvir, de indagações sobre os limites e funcionamento da nova Constituição, de necessidade de adaptação a uma nova ordem jurídica e social e do otimismo quanto ao novo quadro democrático que se firmava. Com o TCU não foi diferente.

Este primeiro período, que pode ser compreendido de 1988 até meados da década de 1990, é marcado por uma atuação discreta<sup>1</sup> da Corte, ainda fortemente atrelada à atuação política dos Poderes Legislativo e Executivo.

---

1. Já na década de 90, Jair Linz Netto proferiu palestra na qual assentou que paira sobre o Tribunal de Contas uma absoluta ignorância acerca da razão de sua existência (LINZ NETTO, Jair. Tribunal de contas: sempre combatido, nunca conhecido. *Revista de Direito Administrativo – RDA*. Rio de Janeiro, n.200, abr./jun. 1995, p.72).

O que se notava era um Tribunal ainda não conhecedor de todas as suas prerrogativas e atribuições. Ainda em fase de adaptação às mudanças constitucionais – como salientado pelo Ministro do TCU, Marcos Vinícios Vilaça, no relatório sobre as Contas de Governo, “1989 foi o primeiro ano de vigência da novel Constituição – ainda muito carente de diversas leis complementares e ordinárias sem amparo, em questões essenciais, porém passíveis de controvérsias [...]”<sup>2</sup>-, percebe-se um misto de euforia e insegurança sobre o desempenho e as expectativas lançadas sobre o Tribunal de Contas<sup>3</sup>.

Somado a isso havia impossibilidades econômicas que obstaculizavam uma atuação plena. De fato, tendo em vista que grande parte das análises realizadas pela Corte de Contas dizem respeito ao atendimento ou não de regras de Direito Financeiro, ao menos até 1994 essa disciplina jurídica era extremamente frágil, em especial porque estava-se diante de índices inflacionários galopantes, chegando, em 1993, pelo IPCA, a 2.477%. Como analisar se o orçamento foi cumprido ou se os gastos públicos estavam dentro de limites previamente estipulados quando havia variações de preços próximas a 80 por cento mensalmente? Pouco poderia o TCU atuar nesses casos de maneira efetiva.

Além disso, as inovações e mecanismos de trabalho do Tribunal necessitavam ser estabelecidos, aprimorados e/ou modificados em razão das competências impostas pela Constituição de 1988. Isso levava tempo. Este aspecto foi mencionado de maneira clara no discurso de promulgação da Constituição realizada pelo então Presidente do TCU, Ministro Alberto Hoffmann: “Providências já foram e estão sendo tomadas, outras ainda virão, para que esta Corte de Contas

---

2. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república*. Brasília: TCU, 1989, p.95.

3. CABRAL, Flávio Garcia. *O Tribunal de Contas na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Verbatim, 2014, p.155-156.

assuma a postura adequada e acelere os seus trabalhos com vistas ao cumprimento imediato das novas disposições constitucionais”<sup>4</sup>.

Contudo, ainda que houvesse, de maneira célere, o aprimoramento legislativo esperado e a maior compreensão pela própria Corte de suas competências, havia ainda empecilhos materiais para isso. Como destacou o Ministro Carlos Átila Álvares da Silva, na ocasião de sua posse como Presidente do TCU para o biênio de 1992 e 1993, apesar de ter havido um extraordinário aumento de responsabilidades e incumbências para o Tribunal com o advento da Constituição de 1988, “não correspondeu ampliação sequer proporcional de meios e recursos”. Segundo ele, o quadro de pessoal técnico se mantinha idêntico desde 1987, estabilizado em 945 analistas de finanças, de nível superior, distribuídos em 21 inspetorias regionais nas capitais estaduais, nove inspetorias gerais, seis secretarias e nove gabinetes de Ministros, nesta sede em Brasília. Ademais, prosseguiu alegando que, no exercício de 1991, a participação do Tribunal no orçamento da União (excluídas, portanto as estatais) foi de apenas 0,09%, ou seja, “para cada cem cruzeiros gastos pela Administração, apenas UM CENTAVO foi destinado ao Tribunal”<sup>5</sup>.

Pode-se trazer mais um detalhe a este início do Tribunal. Atuações mais efusivas por parte do TCU no passado autoritário havia trazido desagradáveis resultados aos membros do TCU<sup>6</sup>. Como se estava a

---

4. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *O Tribunal de Contas da União e os 30 anos da Constituição Federal de 1988*. Brasília: TCU, 2018, p.23.

5. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *O Tribunal de Contas da União e os 30 anos da Constituição Federal de 1988*. Brasília: TCU, 2018, p.73-74.

6. Exemplo mais emblemático ocorreu em 1937, quando o TCU, ao analisar as contas do exercício de 1936 do então Presidente Getúlio Vargas, manifestou-se pela sua reprovação. Sentindo o peso do autoritarismo de Vargas, essa manifestação pelo Tribunal obteve duas consequências. A primeira foi que a Câmara dos Deputados (responsável pelo efetivo julgamento das contas à época), por meio do Decreto Legislativo nº 101/1937, contrariando o parecer do Tribunal, declarou as contas aprovadas. A segunda é que pouco tempo depois o Ministro-relator das indigitadas contas, Francisco Thompson Flores, viria a ser posto em disponibilidade, não mais retornando ao TCU. Antes disso, logo no início da atuação do Tribunal na história brasileira, outro célebre acontecimento demonstrou àqueles que defendiam a Corte de Contas as tristes

sair de um regime militar, a sombra de posturas autoritárias ainda permeava a Corte, que não sabia ao certo como os governantes deste Estado redemocratizado – a democratização persistiria? – reagiriam perante as decisões de controle externo.

Na mesma toada, um agir cauteloso nos primeiros anos pós 1988 decorria dos debates e considerações ocorridos durante a Constituinte de 87-88 a respeito da Corte de Contas, que demonstrou

---

consequências de se contrariar regimes autoritários. Artur Adolfo Cotias e Silva narra com riqueza de detalhes o ocorrido: "O episódio mais estrepitoso da principiante história do Tribunal ocorreu a três meses da instalação, em abril de 1893. O vice-presidente Floriano Peixoto determinou a seu ministro da Viação, Limpo de Abreu, que nomeasse um cidadão, Pedro Paulino da Fonseca, irmão de seu antecessor, o marechal Deodoro da Fonseca, pagando-lhe um conto de réis por mês. Findo o primeiro mês, Limpo de Abreu mandou que lhe pagassem o vencimento e o Tribunal de Contas, reputando o ato como ilegal, por ausência de dotação orçamentária, negou-lhe o registro, devolvendo o aviso ao ministro da Viação. O acontecimento, chegando ao conhecimento de Floriano Peixoto por despacho de Limpo de Abreu, desagradou profundamente ao vice-presidente, que comentou: "São coisas do meu amigo ministro da Fazenda, que criou um tribunal superior a mim. Precisamos reformá-lo." Dito isso, mandou chamar seu ministro da Fazenda, Serzedello Corrêa, e o interpelou sobre se já havia no país quem mandasse mais do que ele, em alusão ao Tribunal. O ministro da Fazenda respondeu-lhe com tranqüilidade: "Não. Superior a V.Ex.<sup>a</sup>, não. Quando V.Ex.<sup>a</sup> está dentro da lei e da Constituição, o Tribunal cumpre as suas ordens. Quando V.Ex.<sup>a</sup> está fora da lei e da Constituição, o Tribunal lhe é superior. Reformá-lo, não podemos. O meu colega não podia criar lugar para dar a Pedro Paulino. Só o Congresso poderia fazê-lo. Portanto, o que realizou foi ilegal." Passados oito dias, Floriano, não satisfeito com a atitude, elaborou e enviou ao ministro da Fazenda minuta de decretos reformando o Tribunal, acompanhada de lacônico bilhete: "Mande fazer e traga, que quero assinar amanhã". A reforma pretendida modificava, basicamente, o sistema de registro, impondo ao Tribunal a figura do registro sob protesto. Em famosa correspondência datada de 27 de abril de 1893, dirigida ao marechal Floriano Peixoto, Serzedello, em defesa do Tribunal, demitiu-se da pasta da Fazenda, citando o ministro da Itália e dizendo do Tribunal como " ...um recurso que tinha eu contra os meus próprios erros." E completou, ainda: "Esses decretos anulam o Tribunal de Contas, o reduzem a simples chancelaria do Ministério da Fazenda, tiram-lhe toda a independência e autonomia, deturpam os fins da instituição, e permitirão ao Governo a prática de todos os abusos e vós os sabeis — é preciso antes de tudo legislar para o futuro." E arrematou, demitindo-se: "Pelo que venho de expor, não posso, pois, Marechal, concordar e menos referendar os decretos a que acima me refiro e por isso rogo vos digneis de conceder-me a exoneração do cargo de Ministro da Fazenda, indicandome sucessor." Szerdello Correia foi exonerado e posteriormente preso (SILVA, Artur Adolfo Cotias e. O Tribunal de Contas da União na História do Brasil: evolução histórica, política e administrativa (1890-1998). *Prêmio Serzedello Corrêa 1998*: Monografias Vencedoras. Brasília: TCU – Instituto Serzedello Corrêa, 1999, p.47-48; 74).

que começava-se a olhar com desconfiança sobre a escolha de seus membros e certas prerrogativas que possuíam. A esse respeito, mencione-se a quase perda da garantia da vitaliciedade de seus membros durante os debates da Constituinte (somente tendo sido mantida por uma violação clara e frontal ao regimento da Constituinte de 87-88<sup>7</sup>), e a alteração na forma de escolha dos Ministros que, antes, sendo exclusiva do Chefe do Executivo (ainda que com a sabatina do Senado), passa a se concentrar nas mãos do próprio Poder Legislativo (indicação de 6 dos 9 membros do Tribunal), ademais de inserir um afinilamento das opções deixadas ao Poder Executivo, que passa a ter que escolher dois membros dentre ocupantes das carreiras de Auditor do Tribunal e de Procurador do Ministério Público de Contas.

Assim, tendo-se germinado um Tribunal com mais competências, mas com um filtro maior na seleção de seus membros, tendo estes quase perdido sua vitaliciedade, parecia de todo prudente conduzir-se com precaução, de maneira serena e sem atrair os holofotes para a Corte, para não ser alvo de novas críticas ou desconfianças.

Outro ponto digno de nota quanto ao perfil da Corte era o forte envolvimento político, fruto do critério de escolha dos seus membros (que, apesar de haver a mudança constitucional, continuavam atrelados a influências político partidárias, além do fato de, por um período, os Ministros em atividade na Corte ainda tinham sido indicados sob a égide da Constituição passada). O Tribunal parecia não fazer questão de participar de embates políticos, ainda que isso fosse uma consequência de suas atribuições constitucionais. Um caso que chama atenção, e que talvez represente este forte atrelamento político da Corte nesse primeiro período, remete à gestão de Fernando Collor de Mello, que acabou sendo destituído do cargo em razão

---

7. A respeito dos debates sobre a vitaliciedade dos Ministros do TCU ao longo da Constituinte, confira-se CABRAL, Flávio Garcia. O TCU na Constituinte de 87-88: a estruturação da Corte de Contas In: VIEIRA, Bruno Soeiro; OLIVEIRA, Frederico Antonio Lima de (Org.). *Direito Público Contemporâneo: ensaios críticos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. v.II, p. 167-192.

do processo de *impeachment*. Em relação ao exercício de 1991, ano marcado por um conturbado momento político e gerencial, havendo denúncias sobre possíveis escândalos de corrupção envolvendo o Presidente, o Tribunal de Contas da União, por meio do Ministro-relator, Paulo Affonso Martins de Oliveira, esclareceu que não cabia à Corte julgar as contas prestadas pelo Presidente da República, por se tratar de competência exclusiva do Congresso Nacional. Nessa linha de raciocínio, concluiu o TCU que não competiria ao parecer indicar a reprovação ou aprovação (ainda que com ressalvas) das contas<sup>8</sup>, tendo elaborado, então, um documento, que se pretendia parecer (embora não opinativo<sup>9</sup>), no sentido de que as contas somente estariam aptas a serem apreciadas pelo Congresso<sup>10</sup>.

Da mesma maneira, quanto às contas do ano seguinte (1992), ante o quadro político ora iluminado, encontrou-se, tal como ocorrido em 1990, embora por razões distintas, dividida em duas gestões, sendo a primeira de 1º de janeiro a 29 de setembro de 1992 (Fernando Collor de Mello) e de 30 de setembro a 31 de dezembro do mesmo ano (Itamar Franco). Este ano, marcado por desconformidades tão gritantes,

- 
8. Há que se ressaltar que os Ministros Fernando Gonçalves e Elvia L. Castello Branco se posicionaram contrários a esse “parecer” inconclusivo. O primeiro, inclusive, suscitou uma preliminar (que foi rejeitada), argumentando o seguinte: “Da mesma forma, este Tribunal, ao emitir o Parecer Prévio sobre as contas do governo, para embasar o julgamento a cargo do Congresso Nacional, deve dizer se as contas merecem ou não ser aprovadas. De outro modo, seria levar a Corte ao esvaziamento que tanto combatemos, seria uma atitude inócua, porque não teria cumprido sua missão constitucional”.
  9. Na história do Tribunal de Contas já houve um período em que o Tribunal emitia pareceres não conclusivos. Foi durante a vigência da “Polaca”, a Constituição de 1937. Nesse período cabia ao Tribunal emitir parecer-relatório, o qual estaria sujeito a aprovação do próprio Presidente da República. Ou seja, o Presidente prestava as contas de sua gestão, o Tribunal emitia parecer não opinativo e o próprio Presidente as aprovava, por meio de decreto-lei (SILVA, Artur Adolfo Cotias e. O Tribunal de Contas da União na História do Brasil: evolução histórica, política e administrativa (1890-1998). Prêmio Serzedello Corrêa 1998: Monografias Vencedoras. Brasília: TCU – Instituto Serzedello Corrêa, 1999, p.75-76). Patente, portanto, que este tipo de “parecer” só existiu por haver um regime autoritário que não autorizava qualquer espaço legítimo para a existência do controle externo.
  10. CABRAL, Flávio Garcia. *O Tribunal de Contas na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Verbatim, 2014, p.168.

que não poderiam passar despercebidas pelo TCU, obteve manifestação de um único Ministro, Fernando Gonçalves<sup>11</sup>, pela reprovação no período de gestão do então Presidente Fernando Collor de Mello. Os demais Ministros sustentaram, em síntese, que as contas deveriam ser analisadas de maneira global, logo não caberia reprová-las tendo em vista a ausência de irregularidades graves no período da gestão do Presidente Itamar Franco. Como defendeu o Ministro relator, “não se pode e nem se deve estabelecer qualquer marco divisório entre eles, vez que as virtudes nominadas ou os defeitos identificados se constituíram em um ‘*continuum*’, sem que se possa precisar uma demarcação de quando tiveram início ou fim”<sup>12</sup>. Assim, a apreciação se deu de forma global, uma vez que, segundo o relator, “a prestação de contas do Presidente da República não é, pois, uma justaposição ou agregado de contas de agentes públicos específicos”<sup>13</sup>.

Deve-se ter claro que uma eventual reprovação das contas do governo pelo TCU não seria uma afronta apenas ao Presidente da República e demais membros do governo (o que, por si só, já evidencia o turbilhão de complicações políticas que teriam que enfrentar os membros do Tribunal), mas de igual forma encaminharia ao Poder Legislativo a responsabilidade de rejeitar as contas (hipótese esta que, na atual configuração política de alianças partidárias, teria o condão de dificultar as empreitadas políticas de muitos dos seus membros) ou de demonstrar à sociedade civil o motivo de refutar as

---

11. O Ministro Homero Santos também abordou a questão, assentando que se o exercício tivesse sido inteiramente presidido por Collor, sua manifestação seria pela reprovação, mas como havia uma cisão de gestões, vindo Itamar Franco a assumir o fim daquele período, as contas deveriam, na sua opinião, ser analisadas de modo global, optando, portanto, por seguir a linha do relator e se manifestar pela aprovação.

12. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república*. Brasília: TCU, 1992, p.9.

13. CABRAL, Flávio Garcia. *O Tribunal de Contas na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Verbatim, 2014, p.168-172.

razões apresentadas pelo TCU (o que poderia manchar a imagem do próprio Congresso Nacional e de seus membros)<sup>14</sup>.

## 2. DE MEADOS DA DÉCADA DE NOVENTA ATÉ MEADOS DOS ANOS 2010: O TRIBUNAL TÉCNICO

---

O Tribunal foi aprendendo a lidar com o novo texto constitucional e notou que havia espaço na novel ordem jurídica e perante a sociedade para que atuasse com maior tranquilidade. O segundo perfil da Corte demonstra um amadurecimento sobre seu papel e suas competências. Ainda que o aspecto político continuasse a existir, persistindo até hoje<sup>15</sup>, a Corte passa a se preocupar e aprimorar suas competências de ordem técnica, criando mecanismos operacionais, utilizando-se de uma melhor organização e das tecnologias então existentes.

---

14. CABRAL, Flávio Garcia. *O Tribunal de Contas na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Verbatim, 2014, p.227.

15. Uma das maiores críticas existentes ao TCU, a qual se manteve uniforme ao longo de sua trajetória na Constituição de 1988, diz respeito ao critério de nomeação de seus Ministros. Como destacado por Bruno Wilhelm Speck e José Nagel, a politização na indicação dos membros, nomeados pelos Poderes Legislativo e Executivo, traz “o risco de que essas indicações sejam influenciadas por critérios de conveniência política” (SPECK, Bruno Wilhelm; NAGEL, José. A fiscalização dos recursos públicos pelos tribunais de contas. In: SPECK, Bruno Wilhelm (Org.). *Caminhos da transparência: análise dos componentes de um sistema nacional de integridade*. Campinas: Editora da Unicamp, 2002, p.237). Fabrício Motta sustenta que, embora não seja possível apontar qual a composição mais adequada para as Cortes de Contas, dificilmente haveria um modelo mais inadequado do que o atual modelo brasileiro. Para ele, deveria haver uma reformulação constitucional de modo a predominar os aspectos técnicos sobre o político (MOTTA, Fabrício. Julgamento dos prefeitos municipais: apreensão crítica da mudança imposta pelo Supremo Tribunal Federal. *Fórum Municipal & Gestão das Cidades – FMGC*, Belo Horizonte, ano 4, n. 15, jul./set. 2016, p.43). Apesar do texto constitucional não fazer nenhuma exigência quanto à origem dos seus Ministros, a prática durante toda a Constituição de 1988 demonstra que o Tribunal costuma abrigar os pares dos membros do Congresso, bem como ex-ocupantes de diversos cargos de natureza política, como parlamentares ou Secretários e Ministros de Estado. Do corpo de Ministros atualmente em exercício, há cinco ex-deputados federais, um ex-vereador, dois Ministros oriundos das carreiras atreladas ao TCU (Procurador de Contas e Auditor), por exigência constitucional, e um ex-servidor público do Poder Legislativo.

Nesse período, igualmente, diversos atos normativos foram publicados, permitindo uma atuação mais segura e embasada por parte do Tribunal. Outrossim, com o surgimento de novas figuras jurídicas, ampliava-se o leque de objetos para serem fiscalizadas pela Corte. Mencione-se de forma exemplificativa a maturação da Lei Orgânica do TCU, aprovada em 1992; as novas contratações públicas, agora sob a égide da Lei nº 8.666/93; a Lei das Concessões e Permissões (Lei nº 8.987/95); a Lei nº 9.755/1998, que determinou que o Tribunal criasse um sítio eletrônico com o título “Contas Públicas”, para divulgação de dados referentes à arrecadação tributária da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como sobre a execução orçamentária; a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000); a Lei das Parcerias Público-Privadas (Lei nº 11.079/2004); a Lei da Transparência (Lei Complementar nº 131/2009). Além disso, com a estabilização da moeda por meio do Plano Real, as fiscalizações do Tribunal em termos de Direito Financeiro se mostravam mais coerentes e factíveis.

Em se tratando da atuação ordinária do TCU (as atividades da Corte que não o parecer prévio do artigo 71, inciso I, da CF), percebe-se, em uma perspectiva macro, um aprimoramento e evolução na rotina do Tribunal, em especial a partir do final dos anos 90 e início dos anos 2000. O que se pode verificar de uma análise concreta da atuação do TCU é que, nesse período, ele soube se valer dos instrumentos que as inovações tecnológicas lhe ofereceram, bem como das novidades legislativas havidas, como nos casos da percepção da importância do controle social da administração a partir de 2003, com a consequente criação da ouvidoria em 2004, e seu aprimoramento em 2011, por meio do sistema “Sisouv Web”; o início da fiscalização sistemática de obras públicas em 1997, por exigência das LDO’s; a melhoria qualitativa na fiscalização das obras a partir de 2004, em especial pela adoção da metodologia “Reforme”; o aumento no número de valores encaminhados para cobrança executiva a partir de 2001, como consequência básica do advento da Lei de Responsabilidade Fiscal; a interação entre a sociedade e o Tribunal por meio de denúncias; o

incremento no número de servidores ao longo de aproximadamente 20 anos<sup>16</sup>.

Nesse tocante, Benjamin Zymler, membro do TCU, em análise do Tribunal após 20 anos de Constituição, escreveu que ao longo desse período a Corte desenvolveu-se, qualificando seus técnicos e realizando prestigiados concursos públicos, encontrando-se em uma posição na arquitetura do Estado muito mais definida e importante do que aquela ocupada em momentos anteriores. Chega a afirmar que se trata da fase de maior pujança da Corte de Contas e que isso ocorre a partir de uma interpretação mais profunda dos dispositivos constitucionais relacionados ao TCU, associada à aprovação de algumas leis posteriores à Constituição de 1988, que leva a Corte a assumir encargos e tarefas até então não incluídas entre as suas atribuições<sup>17</sup>.

Um dos grandes catalisadores dessa mudança de perfil da Corte, passando a ser um órgão mais atuante e técnico, foi o Ministro Marcos Vinícios Rodrigues Vilaça, presidente da Corte na gestão de 1995 e 1996. Logo no início do primeiro ano de sua gestão ele instituiu uma nova sistemática no campo da fiscalização, com a implantação dos denominados “Planos Especiais de Auditoria”, voltados para áreas específicas e executados concomitantemente aos planos de auditoria semestralmente aprovados pela Corte de Contas. Inicialmente foram fiscalizados órgãos e entidades do Poder Executivo na área de licitações e contratos, tendo auditado, à época, o montante de R\$ 1,5 bilhão. Este esforço chamou a atenção do Congresso Nacional que solicitou fiscalizações semelhantes nos demais Poderes. Posteriormente, houve auditorias especiais para a apuração dos custos decorrentes do atraso na execução de projetos financiados por organismos multilaterais

---

16. CABRAL, Flávio Garcia. *O Tribunal de Contas na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Verbatim, 2014, p.277-279.

17. ZYMLER, Benjamin. *O Tribunal de Contas da União 20 anos após a Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/o-tribunal-de-contas-da-uniao-20-anos-apos-a-constituicao-federal-de-1988-parte-1/> Acesso em: 20 out. 2020.

e agências estrangeiras; exame do relacionamento entre os fundos de pensão e as entidades federais que os patrocinavam; avaliação dos sistemas aeroviário, ferroviário, portuário e rodoviário do país; identificação de obras paralisadas ou inacabadas. O resultado de todo este trabalho trouxe forte repercussão positiva no Congresso Nacional e na sociedade<sup>18</sup>.

Essa alteração na forma de agir da Corte e os impactos positivos trazidos em relação ao nome da instituição, promovidos pelo então Ministro-presidente Marcos Vinícios Rodrigues Vilaça, foram expressamente reconhecidos pelo Ministro sucessor na Presidência, Homero Santos, que no seu discurso de posse como presidente destacou que o TCU, “graças ao trabalho, a inteligência, a dedicação, o espírito público e a competência com que o nobre Presidente soube conduzi-lo, já não é mais o mesmo que o elegeu em 14 de dezembro de 1994. É reconhecidamente mais forte, mais respeitado, mais presente no controle da Administração Pública Brasileira e no cenário internacional e diplomático”<sup>19</sup>.

Outro ponto que representa esta modificação do perfil da Corte diz respeito a um dos únicos casos de rejeição, com base nos fundamentos da idoneidade moral e reputação ilibada, de um nome para a composição da Corte (questão que pareceria improvável ou fantasiosa nos primeiros anos pós 1988, onde os laços políticos quase sempre prevaleceram). Trata-se da indicação do Senador Luiz Otávio (PM-DB-PA), feita pelo Senado em 2003, que, tendo em vista uma série de acusações a que respondia aquele parlamentar (principalmente a denúncia ofertada pelo Ministério Público em 2001, acusando-o da prática de falsidade ideológica e crime contra o sistema financeiro nacional, em razão da fraude perpetrada contra o BNDES no valor de treze milhões de reais), foi impugnada na Justiça, por meio de ação

---

18. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *O Tribunal de Contas da União e os 30 anos da Constituição Federal de 1988*. Brasília : TCU, 2018, p.96.

19. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *O Tribunal de Contas da União e os 30 anos da Constituição Federal de 1988*. Brasília : TCU, 2018, p.110.

popular, e, posteriormente, em 2006, foi rejeitada pela Câmara dos Deputados.

Nesse tocante, a formação dos Ministros que ocupam o TCU também se mostra diferenciada nesta segunda fase. Seja fruto da casuística ou mesmo de uma maior cautela na análise curricular dos indicados ao cargo de Ministro do TCU, certo é que as nomeações ocorridas nesse período são as que trazem membros com as maiores titulações acadêmicas durante o período de 32 anos da Constituição. Do atual quadro de Ministros (até o fechamento deste artigo), a Corte conta com dois membros com Doutorado e três com Mestrado, todos com suas indicações feitas no interregno aqui mencionado. Além disso, considerando o período de sua nomeação, ainda que já tenham se aposentado, é possível contabilizar mais um Ministro com titulação de Doutor e outro de Mestre. Somente em termos de comparação, dos Ministros indicados ou que atuaram durante a primeira fase do TCU, analisada no capítulo precedente, somente um dispunha de título acadêmico de Mestre<sup>20</sup>.

### **3. DE MEADOS DE 2010 ATÉ 2020 – O TRIBUNAL ATIVISTA**

A Corte definitivamente já se encontrava consolidada como instituição fundamental para o funcionamento da República brasileira. Conhecido entre os órgãos públicos, o Tribunal passava agora a ganhar as graças da sociedade, em um misto de admiração pelo controle dos gastos públicos e prevenção contra superfaturamentos e fraudes em contratações públicas, com a sempre presente desconfiança de sua vinculação política em razão do critério de seleção de seus membros.

Este último momento, ao menos até o período atual, demonstra uma nova faceta da Corte de Contas. Tem-se um Tribunal que

---

20. CABRAL, Flávio Garcia. *O ativismo de contas no Tribunal de Contas da União – TCU. Estágio Pós-Doutoral – 2018-2019. Período: 11/2018 a 11/2019: relatório final.* 2019. 95 f. Relatório (Pós-Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Programa de Pós-Graduação em Direito, Curitiba (PR), 2019.

quer se fazer conhecido, ainda que para isso tenha que se exceder em diversos casos. Sem abandonar o aspecto técnico construído e consolidado durante os anos anteriores (que continua sendo aprimorado, tornando a Corte um caso de sucesso dentro da Administração Pública<sup>21</sup>), o Tribunal passa a atuar de maneira direta e indireta no cenário político brasileiro, clamando para si um protagonismo até então inexistente.

Um dos predicados atribuídos a este TCU de agora é seus viés participativo nas deliberações legislativas. Ilustrando esse cenário, pode-se mencionar a alteração à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), trazida pela Lei nº 13.655/2018. Cite-se, primeiramente, a comunicação emitida pelo Presidente do TCU, Ministro Raimundo Carreiro, em 04 de abril de 2018, no qual consta a preocupação do Tribunal de que diversas disposições contidas no projeto de lei possuem teor de “cunho fortemente desfavorável aos órgãos de controle, particularmente em relação ao Ministério Público e aos Tribunais de Contas.” Referida comunicação foi remetida ao Ministério da Justiça, à Casa Civil e à Advocacia-Geral da União. Subsidiando a mensagem do Presidente do TCU, consta uma análise preliminar feita pela Consultoria Jurídica do Tribunal, apontando, de maneira ampla, a inconstitucionalidade de vários artigos constantes do Projeto de Lei nº 7.448/2017 (temos aqui o órgão de controle emitindo manifestações de um controle prévio de constitucionalidade!). Posteriormente, insistindo na inconstitucionalidade do Projeto de lei em tela, a CONJUR do TCU emite um parecer detalhado e completo, constante no processo TCU/CONJUR TC 012.028/2018-5. Ato contínuo, em 16 de abril de 2018, os Ministros do TCU, Raimundo Carreiro, José Múcio Monteiro, Walton Alencar Rodrigues e Vital do Rêgo se encontram pessoalmente com o Presidente da República para

---

21. Tome-se o uso de inteligência artificial nas fiscalizações como exemplo do constante aprimoramento do TCU no exercício de suas competências. O Tribunal tem utilizado com frequência 3 robôs para auxiliar na detecção de fraudes, cruzamento de dados e auxílio nas peças técnicas dos auditores (são eles: Alice, Sofia e Monica), além de contar com o acesso a mais de 70 bancos de dados para a obtenção de informações.

demonstrar o “descontentamento geral do Tribunal do Contas” em 116 relação ao aludido projeto de lei.

Apesar de o projeto de lei ter sido substancialmente aprovado e transformado na Lei nº 13.655/2018, alguns dos seus artigos foram de fato vetados pelo Presidente da República. Com o veto parcial, o TCU, em 02 de maio de 2018, voltou a se manifestar por meio de seu presidente, declarando que “os vetos apostos a diversos dispositivos do PL 7448/2017 demonstram, de um lado, a procedência das preocupações e dos fundamentos apresentados por este Tribunal, pelo Ministério Público Federal e pelas variadas associações que se manifestaram sobre o tema”. Nesse breve apanhado cronológico dos fatos, sem que se faça qualquer análise quanto ao mérito da alteração da LINDB, o que se nota é a insistente atuação do TCU para tentar impedir a aprovação de um projeto de lei que era contrário a seus interesses. Seja por meio da emissão de notas e pareceres técnicos, ou por meio de reuniões pessoais com o Presidente da República, a Corte de Contas buscou influenciar diretamente o processo legislativo, tendo, sob certo ponto, ainda que não por mérito seu exclusivamente, sucesso ao conseguir o veto de alguns artigos do Projeto de Lei nº 7.448/2017.

A verificação de uma atuação do TCU com um caráter corporativista, semelhante a um *lobby*, é, para o bem ou para o mal, uma conduta reiterada e comum em diversos setor públicos e privados. Não parece ser algo exclusivo do TCU ou ainda que, a primeira vista, traga efeitos deletérios imediatos para a sociedade e para a própria instituição. Além disso, a atuação nos bastidores da política por parte do TCU não é necessariamente algo novo. O que muda é que ele se mostra de maneira mais clara, aberta e tendo o TCU um papel de protagonismo e merecedor de atenção na tomada de decisões legislativas (algo que, no passado, ocorria de maneira tímida e sem os holofotes). Acrescenta-se que no passado<sup>22</sup> as interferências do TCU no processo legislativo

---

22. Sobre a atuação do TCU durante o processo da Constituinte de 87-88 a respeito de suas competências e prerrogativas de seus membros ou mesmo nos trabalhos legislativos para a aprovação da sua Lei Orgânica, vide ROSILHO, André. *Tribunal de Contas*

diziam respeito mais a questões afetas a sua própria estruturação e funções diretas, não uma atuação mais abrangente que o afete, por vezes, somente de maneira reflexa.

Outra caso emblemático diz respeito à legislação sobre *compliance* na Administração Pública. O surgimento do Decreto nº 9.203/2017, que versa sobre governança pública, elemento essencial do *compliance*, é produção quase que exclusiva do Tribunal de Contas da União. Este ato normativo é fruto de inúmeros estudos e articulações políticas realizadas pelo TCU, de modo a implementar uma normatização em termos de governança pública, seguindo as diretrizes por ele mesmo escolhidas. Conforme narram João Augusto Ribeiro Nardes, Cláudio Sarian Altounian e Luis Afonso Gomes Vieira:

A Presidência do TCU sempre teve a convicção de que a probabilidade de sucesso das diretrizes estratégicas formuladas para o período estava diretamente relacionada à sua disseminação entre os entes jurisdicionados, Congresso, sociedade e entidades parceiras. Nessa linha de pensamento, o Tribunal foi bastante proativo na divulgação de seus principais projetos, especialmente aqueles relacionados à melhoria da governança, auditorias coordenadas, especialização e atuação internacional. Ao longo de 2013 e 2014, diversos encontros foram realizados com objetivo de colher as impressões de agentes públicos e privados, empresas e organizações. Foram promovidas, por exemplo, várias reuniões de trabalho com parlamentares e visitas a redações dos principais veículos de imprensa do País. Também foram reativados os eventos do Diálogo Público, os quais percorreram

---

*da União: competências, jurisdição e instrumentos de controle.* São Paulo: Quartier Latin, 2019; WILLEMANN, Marianna Montebello. *Accountability democrática e o desenho institucional dos Tribunais de Contas no Brasil.* Belo Horizonte: Fórum, 2017; CABRAL, Flávio Garcia. O TCU na Constituinte de 87-88: a estruturação da Corte de Contas In: VIEIRA, Bruno Soeiro; OLIVEIRA, Frederico Antonio Lima de (Org.). *Direito Público Contemporâneo: ensaios críticos.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. v.II, p. 167-192.

mais de 20 capitais brasileiras e reuniram mais de 30 mil gestores. Destacamos que o Tribunal se fez representar, em diversos fóruns nacionais e internacionais, por meio da Presidência, Vice-Presidência, Ministros da Casa, Secretários e auditores<sup>23</sup>.

O Decreto elaborado, bem como o Projeto de Lei nº 9.163/2017 encaminhado ao Congresso Nacional, têm como base referencial um estudo do TCU, conduzido durante cinco anos, sob a coordenação do Ministro Augusto Nardes, e que está resumido no manual “10 passos para a Boa Governança”<sup>24</sup>.

Dentre os traços do “novo” TCU, o mais emblemático é, sem sombra de dúvida, a atuação ativista<sup>25</sup> da Corte. Entende-se por “ativismo de contas” o comportamento dos Tribunais de Contas que, a pretexto de se mostrarem proativos ou de serem encarados como concretizados de direitos fundamentais ou controladores de políticas públicas,<sup>26</sup> acabam por exercer suas atribuições em desconformidade com o que

---

23. NARDES, João Augusto Ribeiro; ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; VIEIRA, Luis Afonso Gomes. *Governança Pública: o desafio do Brasil*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p.248.

24. CABRAL, Flávio Garcia. O papel do Tribunal de Contas para o *compliance* na Administração Pública In: DAL POZZO, Augusto Neves; MARTINS, Ricardo Marcondes (Coord.). *Compliance no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. v.1, p. 350.

25. É certo que se localizam condutas ativistas do TCU desde a década de 90 (ARAÚJO, Carlos Maurício Lociks de. Ativismo na jurisprudência do Tribunal de Contas da União. In: BRANCO, Paulo Gustavo Gonet (Org.). *Jurisprudência do direito constitucional*. Brasília: IDP, 2013, p.152-171). No entanto, tal comportamento encontrava-se mais contido e se mostrava mais como uma exceção. Atualmente essa forma de agir parece estar se normalizando no âmbito da Corte.

26. Deve-se destacar o óbvio: a existência de limites à atuação do Tribunal de Contas não retira sua total relevância e destaque para o controle da Administração Pública. Como afirma André Rosilho, “a Constituição realmente limitou o campo de jurisdição direta do Tribunal, apenas admitindo que as competências nele inseridas (para praticar atos sancionatórios e atos de comando) sejam concretamente exercidas em matérias financeiras e mediante controle de legalidade. Isso não quer dizer, contudo, que seu espaço para influir seja pequeno, diminuto” (*Controle da Administração Pública pelo Tribunal de Contas da União*. 2016. 358 f. Tese (Doutorado) – Curso de Direito, Universidade de São Paulo – Usp, São Paulo, 2016, p. 340).

permite o texto constitucional e infraconstitucional, demonstrando a subjetividade na tomada de decisões por seus membros<sup>27</sup>.

O papel singular que ocupa o Tribunal de Contas da União faz com que haja a tentadora necessidade de se consolidar e impor suas posições institucionais com certa frequência. A circunstância de ser encarado como um órgão não subordinado a nenhum dos três Poderes Estatais clássicos, traz, de um lado, um papel ímpar e de destacada importância na ordem constitucional brasileira, ganhando prestígio a tal ponto de alguns doutrinadores chegarem a considerá-lo um quarto Poder Estatal;<sup>28</sup> de outra banda, essa imprecisão sobre como situar institucionalmente a Corte acarreta uma fragilização e vulnerabilidade, pois, ao não estar inserido em nenhum dos já consolidados Poderes Públicos, acaba por não contar com seu apoio e estar envolvido em constantes atritos institucionais (o Poder Executivo o acusa de obstar o funcionamento da Administração Pública com suas decisões; o Poder Judiciário revê inúmeros dos seus julgados, por vezes não prestando deferência a certos aspectos técnicos analisados pelo Tribunal; há, por parte do Poder Legislativo, diversas propostas de Emendas Constitucionais visando a reduzir as competências do TCU).

Desta maneira, analisando-se as deliberações do TCU, identificam-se medidas que demonstram, de uma forma, na medida do possível, clara e evidente, que houve: i) extrapolação das suas competências constitucionais, invadindo searas que seriam de outros órgãos e/ou instituições, por vezes havendo substituição do próprio gestor (vide Acórdãos TCU nº 798/2016 e 1407/2016 – Plenário); ii) desrespeito aos precedentes judiciais, decisões judiciais específicas e/ou precedentes administrativos da própria Corte de Contas (vide Acórdão TCU

---

27. CABRAL, Flávio Garcia. *O ativismo de contas no Tribunal de Contas da União – TCU. Estágio Pós-Doutoral – 2018-2019. Período: 11/2018 a 11/2019: relatório final. 2019. 95 f. Relatório (Pós-Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Programa de Pós-Graduação em Direito, Curitiba (PR), 2019.*

28. JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.27.*

nº 2.573/2018 – Plenário); iii) interpretações que desrespeitem a literalidade dos textos normativos (vide Acórdão TCU nº 2.469/2018 – Plenário); iv) construção de regras concretas e específicas, não editadas pelo legislador, a partir de normas gerais e abstratas de cunho principiológico (vide Acórdão TCU nº 1.584/2016 – Plenário); v) ativismo decorrente de uma posição subjetivista, criando normas não existentes no Direito positivo (vide Acórdão TCU nº 2636/2019 – Plenário)<sup>29</sup>.

Traga-se um exemplo, dentre os diversos localizáveis na jurisprudência da Corte de Contas, que ilustra bem o perfil ativista do Tribunal: no Acórdão nº 728/2019 – Plenário, emitido no processo 023.687/2017-7, no qual o órgão de controle externo realizou fiscalização envolvendo 104 empresas estatais não dependentes de recursos do Tesouro Nacional, com mais de 459 mil empregados públicos e dispêndio total anual em salários de aproximadamente R\$ 44 bilhões, em 2016. Dentre as várias constatações, apurou-se que 86% dos salários pagos aos dirigentes das estatais são superiores ao setor privado. O relator, Ministro Vital do Rêgo, consignou que, ainda que disponha textualmente que “o pagamento de verbas salariais por parte dessas empresas, por expressa disposição do art. 37, § 9º, da CF/1988, não se submete ao teto de remuneração fixado pelo inciso XI do mesmo artigo, pois são regidas pelo regime jurídico próprio das empresas privadas”, concluiu, em sentido aparentemente oposto, que “a não incidência do teto constitucional, contudo, não afasta a necessidade de observância do princípio da moralidade nem a garantia da razoabilidade das remunerações pagas, a ser aferida, entre outros, pela comparação com aquelas praticadas pelo mercado.” Com base nisso, no aludido Acórdão a Corte de Contas determina (não recomenda, mas sim determina) à Secretaria de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (SEST) que “adote, entre outros parâmetros de avaliação, o teto constitucional

---

29. Para maiores considerações sobre o ativismo de contas, confira-se CABRAL, Flávio Garcia. *O ativismo de contas no Tribunal de Contas da União – TCU*. Estágio Pós-Doutoral – 2018-2019. Período: 11/2018 a 11/2019: relatório final. 2019. 95 f. Relatório (Pós-Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Programa de Pós-Graduação em Direito, Curitiba (PR), 2019.

a que se sujeita a Administração Pública por força do art. 37, Inciso XI, da Constituição Federal, bem como o nível salarial praticado por empresas similares do setor privado, assim consideradas aquelas de porte similar e que atuam no mesmo setor econômico da estatal pleiteante”. A justificativa deste acórdão para a criação da exigência, em oposição ao que determina o texto constitucional, é a moralidade (princípio cuja significação também é bastante rarefeita). Como visto no trecho transcrito, a única invocação da moralidade no voto do relator foi a ali constante, é dizer, não houve qualquer indicativo de qual seria o conteúdo da moralidade a permitir que um texto expresso da Constituição, que isenta, para as pessoas jurídicas ora analisadas, a submissão ao teto do funcionalismo, fosse desrespeitado. Ademais, o órgão de controle externo acaba por interferir na remuneração paga por pessoas jurídicas de direito privado (ainda que o regime não seja totalmente privado, sempre havendo derrogação parcial por normas de direito público, o aspecto remuneratório, nesse caso, com base na própria Constituição, não é uma questão atrelada ao regime de direito público), determinando uma redução nos montantes salariais pagos, sem que haja qualquer regramento específico nesse sentido. Há uma dose de subjetividade exacerbada no referido julgado, que, analisando constatações fáticas (o alto valor das remunerações pagas), cria limitações, não previstas em lei, com base em um senso próprio de justo e injusto<sup>30</sup>.

Acrescente-se que houve a apresentação de Embargos de Declaração ao referido Acórdão, de acordo com a legislação processual de contas, tendo sido proferido então o Acórdão nº 1523/2019 – Plenário. Neste, o TCU afasta a maior parte das alegações de obscuridade. Um trecho da decisão, contudo, chama a atenção: ao analisar o

---

30. A respeito do moralismo político que frequentemente se encontra em determinados órgãos públicos, que buscam desviar os ditames normativos em benefício de uma pretensa justiça, Emerson Gabardo bem assinala que “a ‘ilusão da justiça’ é uma decorrência da falsa percepção de que os agentes públicos podem, a partir de uma consciência pura, austera e imparcial, refletir os anseios de felicidade dos demais indivíduos para além de uma ordem deliberada e a priori estabelecida como regra geral objetiva” (Os perigos do moralismo político e a necessidade de defesa do direito posto na Constituição da República de 1988. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, a. 17, n. 70, out./ dez. 2017, p.85).

questionamento da parte embargante sobre o critério de utilização do teto do funcionalismo público para as empresas estatais não dependentes, o que iria contra o texto constitucional, a Corte de Contas indica que esse teto deve servir como uma das balizas para se aferir a remuneração paga pelas estatais, em um “juízo de razoabilidade”. Destaca o Ministro-relator que com relação à determinação feita pelo órgão, deve-se registrar que o Tribunal “buscou inovar ao estabelecer critérios adicionais de aferição da adequabilidade das remunerações pagas no âmbito das estatais, ao fixar as balizas relacionadas ao teto remuneratório e ao nível salarial praticado por empresas similares do setor privado”. O próprio TCU declara que a Corte “buscou inovar”, valendo-se, assim, de um princípio<sup>31</sup> de bastante abstração como a moralidade para construir determinações concretas a terceiros.

O Tribunal vem construindo um imaginário de controle totalizante, invocando um argumento de que controle em demasia não é prejudicial à ordem republicana quando se trata de gasto público (manifestação do Ministro Vital do Rêgo, no Acórdão nº 1.407/2016 – Plenário), buscando figurar como um “super órgão de revisão”<sup>32</sup> dos atos administrativos, criando critérios duvidosos para atrair para si a competência de certos casos.

---

31. Ao se apontar essa espécie de decisão como sendo de cunho ativista, não se está desmerecendo ou desvalorando o papel dos princípios na ordem jurídica brasileira, ou retirando-se sua normatividade. Se é patente na dogmática jurídica atual que princípios são normas, capazes de servir como vetor de interpretação e coordenação de todas as demais normas jurídicas, podendo, inclusive, acarretar a derrotabilidade de certas regras, isso não implica na possibilidade de construção de regras específicas a partir de sua interpretação, o que seria, como é evidente, papel exclusivo do Poder Legislativo.

32. O rol de atribuições constitucionais, embora seja bastante amplo, não autoriza que o Tribunal de Contas da União possa controlar, inclusive sustando, qualquer ato administrativo praticado pela Administração. Caso se permitisse essa interpretação equivocada, haveria na ordem jurídica brasileira um “super-órgão”, responsável por atuar como instância revisora de tudo o que a Administração faz. Além disso, pelo fato do TCU exercer função administrativa, não lhe cabe servir como instância controladora de todo e qualquer ato. Não serve o TCU como órgão do Poder Judiciário, no qual qualquer ilegalidade pode ser ali questionada (CABRAL, Flávio Garcia. O Tribunal de Contas da União (TCU) e o controle da atividade regulatória. In: FONSECA, Reynaldo Soares da; COSTA, Daniel Castro Gomes da (Coord.). *Direito regulatório: desafios e perspectivas para a Administração Pública*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p.469).

Ainda nessa toada, outro ponto de destaque desse último período diz respeito a uma mudança significativa e importante na história do órgão. Pela primeira vez houve a manifestação pela reprovação das contas presidenciais.

Em sentido diametralmente oposto ao que vinha sendo adotado até então, no parecer das contas de governo do exercício de 2014, período do governo da presidente Dilma Rousseff, o TCU se manifestou pela primeira vez na história (com exceção do evento de 1937) pela reprovação das contas de governo (o que se repetiu nas contas do ano de 2015), tendo por elemento essencial as chamadas “pedaladas fiscais” (prática que, conforme narra o Ex-ministro da Fazenda, Delfim Neto, era realizada com frequência em todos os governos anteriores)<sup>33</sup>.

Essa manifestação da Corte, que se deu, em grande parte, devido ao momento político, econômico e social então vivido, sem considerar ainda possíveis influências externas de partidos de oposição e da imprensa, traz uma mescla bastante representativa dessa última fase vivenciada pelo Tribunal. Tem-se aqui elementos que indicam o TCU buscando figurar como protagonista do cenário político brasileiro; procurando romper com a imagem de atrelamento político e demonstrar uma feição mais técnica, manifestando-se pela primeira vez pela reprovação das contas de governo, implicando em um embate com o Chefe do Poder Executivo; agindo de maneira ativista, não no mérito da questão em si, mas ao desconsiderar seus precedentes<sup>34</sup>,

---

33. NETTO, Delfim. [Entrevista]. *Estadão*. “A Dilma tem de enfrentar o peneirão que lhe cabe”, em 01.08.2015, para o jornalista João Villaverde, Brasília, 2015.

34. Por evidente que seria possível (até desejável) que a Corte mudasse a forma de se comportar em relação à emissão dos pareceres prévios (não se espera, tampouco se incentiva que o órgão de controle desconsidere irregularidades nas contas públicas). No entanto, uma mudança repentina, sem qualquer sinalização dessa alteração, relacionada a uma prática realizada por governos anteriores, demonstra uma forte insegurança jurídica e o desprezo pela integridade e coerência do Direito (CABRAL, Flávio Garcia. *O ativismo de contas no Tribunal de Contas da União – TCU*. Estágio Pós-Doutoral – 2018-2019. Período: 11/2018 a 11/2019: relatório final. 2019. 95 f. Relatório (Pós-Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Programa de Pós-Graduação em Direito, Curitiba (PR), 2019).

que sempre foram no sentido de apontar ressalvas quando detectadas irregularidades de maior gravidade.

## CONCLUSÕES

---

Os membros das instituições públicas se vão, mas estas permanecem. Essa é a lógica de instituições republicanas bem estruturadas e consolidadas, nas quais não pode haver uma confusão entre seus membros e o caráter institucional.

Sem embargo, a feição que a instituição assume, por meio de seus atos e interações com os Poderes, bem como sua modelagem normativa, em muito se altera a depender de sua composição e dos contextos social, cultural, econômico e político. Assim ocorreu com o Tribunal de Contas da União.

Analisando somente o período pós-88, é possível apurar ao menos três conformações bem demarcadas sobre a atuação do TCU. Nos anos que seguiram à promulgação do texto constitucional até meados da década de 90 era um Tribunal ainda com fortes atrelamentos políticos, desconhecido da sociedade e com pouca visibilidade e atuação efetiva. De meados dos anos 90 e início dos anos 2000 até por volta do início dos anos 2010, a Corte se aprimorou tecnicamente, tendo uma atuação ordinária bem consolidada e com inovações tecnológicas, valendo-se cada vez mais das novas atribuições constitucionais que possui, começando a se destacar perante a sociedade pelas suas fiscalizações e combate ao desperdício do dinheiro público. No último momento, de meados dos anos 2010 até hoje o TCU busca assumir um protagonismo no cenário político brasileiro, atuando, por diversas vezes, de maneira ativista.

É certo que, apesar dessa alternância de perfis, o subsequente não abandona por completo os traços de seus antecessores. A imbricação política existente no primeiro período do Tribunal, por exemplo, repete-se nos demais, ainda que de maneira menos evidente. De outro lado, os trabalhos técnicos de qualidade e a utilização das competências constitucionais foram conquistadas ainda hoje mantidas.

Nota-se que essa mutação de perfis não representa necessariamente uma evolução positiva. Se, por um lado, deve-se receber com aplausos o aprimoramento técnico do TCU e a utilização adequada de todas as competências constitucionais que possui, por outro deve ser merecedora de repúdio uma tentativa de controle totalizante, na qual o subjetivismo dos membros do Tribunal suplanta as normas constitucionais, em um verdadeiro ativismo de contas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

- ARAÚJO, Carlos Maurício Lociks de. Ativismo na jurisprudência do Tribunal de Contas da União. In: BRANCO, Paulo Gustavo Gonet (Org.). *Jurisprudência do direito constitucional*. Brasília: IDP, 2013. p.152-171.
- CABRAL, Flávio Garcia. *O ativismo de contas no Tribunal de Contas da União – TCU*. Estágio Pós-Doutoral – 2018-2019. Período: 11/2018 a 11/2019: relatório final. 2019. 95 f. Relatório (Pós-Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Programa de Pós-Graduação em Direito, Curitiba (PR), 2019.
- \_\_\_\_\_. O papel do Tribunal de Contas para o *compliance* na Administração Pública In: DAL POZZO, Augusto Neves; MARTINS, Ricardo Marcondes (Coord.). *Compliance no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. v.1, p. 337-356.
- \_\_\_\_\_. O TCU na Constituinte de 87-88: a estruturação da Corte de Contas In: VIEIRA, Bruno Soeiro; OLIVEIRA, Frederico Antonio Lima de (Org.). *Direito Público Contemporâneo: ensaios críticos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. v.II, p. 167-192.
- \_\_\_\_\_. *O Tribunal de Contas na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Verbatim, 2014.
- \_\_\_\_\_. O Tribunal de Contas da União (TCU) e o controle da atividade regulatória. In: FONSECA, Reynaldo Soares da; COSTA, Daniel Castro Gomes da (Coord.). *Direito regulatório: desafios e perspectivas para a Administração Pública*. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 455-475.
- GABARDO, Emerson. Os perigos do moralismo político e a necessidade de defesa do direito posto na Constituição da República de 1988. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, a. 17, n. 70, p. 65-91, out./dez. 2017.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

- LINS NETTO, Jair. Tribunal de Contas: sempre combatido, nunca conhecido. *Revista de Direito Administrativo – RDA*, Rio de Janeiro, n. 200, p. 71-84, abr./jun. 1995.
- MOTTA, Fabrício. Julgamento dos prefeitos municipais: apreciação crítica da mudança imposta pelo Supremo Tribunal Federal. *Fórum Municipal & Gestão das Cidades – FMGC*, Belo Horizonte, ano 4, n. 15, p. 38-44, jul./set. 2016.
- NARDES, João Augusto Ribeiro; ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; VIEIRA, Luis Afonso Gomes. *Governança Pública: o desafio do Brasil*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- NETTO, Delfim. [Entrevista]. *Estadão*. “A Dilma tem de enfrentar o panelaço que lhe cabe”, em 01.08.2015, para o jornalista João Villaverde, Brasília, 2015.
- ROSILHO, André. *Controle da Administração Pública pelo Tribunal de Contas da União*. 2016. 358 f. Tese (Doutorado) – Curso de Direito, Universidade de São Paulo – Usp, São Paulo, 2016.
- \_\_\_\_\_. *Tribunal de Contas da União: competências, jurisdição e instrumentos de controle*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- SILVA, Artur Adolfo Cotias e. O Tribunal de Contas da União na História do Brasil: evolução histórica, política e administrativa (1890-1998). *Prêmio Serzedello Corrêa 1998: Monografias Vencedoras*. Brasília: TCU – Instituto Serzedello Corrêa, 1999. p. 19-144.
- SPECK, Bruno Wilhelm; NAGEL, José. A fiscalização dos recursos públicos pelos tribunais de contas. In: SPECK, Bruno Wilhelm (Org.). *Caminhos da transparência: análise dos componentes de um sistema nacional de integridade*. Campinas: Editora da Unicamp, 2002. p.227-258.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *O Tribunal de Contas da União e os 30 anos da Constituição Federal de 1988*. Brasília : TCU, 2018.
- \_\_\_\_\_. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república*. Brasília: TCU, 1989.
- \_\_\_\_\_. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república*. Brasília: TCU, 1992.
- WILLEMANN, Marianna Montebello. *Accountability democrática e o desenho institucional dos Tribunais de Contas no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2017.
- ZYMLER, Benjamin. **O Tribunal de Contas da União 20 anos após a Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/o-tribunal-de-contas-da-uniao-20-anos-apos-a-constituicao-federal-de-1988-parte-1/> Acesso em: 20 out. 2020.

## VI

# Tributação de operações envolvendo contratos inteligentes e tecnologia de registro por encadeamento distribuído: um estudo da experiência venezuelana com o Petro

*Caio Neno Silva Cavalcante\**

*Ophir Filgueiras Cavalcante Junior\*\**

**RESUMO:** Os avanços da Economia Digital, em geral, são enfrentados pelo Direito com certo atraso. Os contratos inteligentes são um exemplo de mecanismo digital de comércio que já se encontra em plena utilização no mercado privado e que, em conjugação à Tecnologia de Registro por Encadeamento Distribuído (DLT), tende a se popularizar e expandir ainda mais. Em termos

---

(\*) Advogado. Mestrando no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB) – Linha de Pesquisa de Direito, Estado, Tributação e Desenvolvimento. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (UniCEUB). Bacharel em Engenharia de Controle e Automação pela Universidade de Brasília (UnB). E-mail: caionsc@gmail.com

(\*\*) Advogado. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Pará (UFPA). Professor Honorário da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Presidente do Conselho Seccional da OAB/PA (2001-2006). Presidente do Conselho Federal da OAB (2010-2013). Presidente da União dos Advogados de Língua Portuguesa – UALP (2011-2012). Presidente do Comitê Nacional para o Brasil da Union Internationale des Avocats – UIA (2010-2013). Procurador-Geral do Estado do Pará (2016-2018). E-mail: ophir.cavalcante@oc.adv.br

de tributação, no entanto, os Estados Nacionais ainda iniciam seus esforços para definir quais as abordagens fiscalizatórias e arrecadatórias mais eficientes e tecnicamente factíveis. Nesse sentido, o Governo da Venezuela, nos últimos anos, iniciou um projeto ambicioso de criação de uma plataforma DLT do tipo *blockchain*, integrada a uma criptomoeda estatal, o Petro, emitida e regulada unicamente pelo Estado, em regime de monopólio. Este trabalho busca analisar esta experiência embrionária, bem como suas possíveis implicações sobre a tributação de operações realizadas com contratos inteligentes ou dentro de ecossistemas DLT, e as possíveis dificuldades que a abordagem escolhida por aquele país já enfrenta ou pode ter de enfrentar.

**PALAVRAS-CHAVE:** Contratos inteligentes. Petro. Venezuela. *Blockchain*. Tributação de operações com criptoativos.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução; 2. Contratos inteligentes; 3. Tecnologia de registro por encadeamento distribuído; 4. Tributação de operações realizadas por meio de contratos inteligentes; 5. A experiência venezuelana com o Petro, suas implicações tributárias e sua relação com os contratos inteligentes e a DLT; 6. Conclusão; Referências.

## 1. INTRODUÇÃO

---

O setor privado começa a se mobilizar, ao redor do mundo, para absorver e utilizar, da melhor maneira possível, a combinação dos *smart contracts* e da *Distributed Ledger Technology* (DLT). Tanto é assim que diversas instituições relevantes já vêm publicando estudos sobre o tema, como é o caso da *European Union Agency for Network and Information Security* (ENISA)<sup>1</sup> e da *International Swaps and Derivatives Association* (ISDA)<sup>2</sup>. A Câmara de Comércio Digital dos Estados Unidos,

---

1. EUROPEAN UNION AGENCY FOR NETWORK AND INFORMATION SECURITY (ENISA). *Distributed Ledger Technology & Cybersecurity: Improving information security in the financial sector*. Publicação eletrônica, Dez. 2016. Disponível em: <<https://www.enisa.europa.eu/publications/blockchain-security>>. Acesso em: 17 dez. 2020.

2. INTERNATIONAL SWAPS AND DERIVATIVES ASSOCIATION (ISDA) & LINKLATERS. *Whitepaper: Smart Contracts and Distributed Ledger – A Legal Perspective*. Publicação eletrônica, 2017. Disponível em: <<https://www.isda.org/a/6EKDE/smart-contracts-and-distributed-ledger-a-legal-perspective.pdf>>. Acesso em 12 dez. 2020.

inclusive, já formou um comitê específico para discutir os contratos inteligentes, chamado *Smart Contracts Alliance*<sup>3</sup>.

*Os Governos, no entanto, tendem a ser mais reticentes. É comum que a legislação dos estados nacionais demore a incorporar mecanismos legais efetivamente eficientes de regulação, em especial quando estas envolvem novas tecnologias. A velocidade de desenvolvimento do mercado de inovações, segurança computacional (cybersecurity) e da automação é significativamente maior que a capacidade dos legisladores ao redor do mundo de acompanhá-las e a complexidade do assunto constitui um agravante que torna o desenvolvimento de políticas públicas ainda mais moroso e complexo.*

Fato é que estas tecnologias já vêm sendo utilizadas em uma miríade de campos de aplicação<sup>4</sup> e o Direito deverá, inevitavelmente, enfrentar o tema, mais cedo ou mais tarde. Especificamente no que tange às entidades governamentais arrecadoras de tributos, as transações não convencionais realizadas por meio de processos virtuais podem apresentar um desafio significativamente complexo.

A impossibilidade de identificar exatamente quais as partes de uma transação (e, por identificar, leia-se obter todos os dados necessários à tributação, como endereços, números de identificação fiscal – como o CPF e o CNPJ, no Brasil – dentre outros) dificulta o trabalho das entidades governamentais como cobradoras de tributos. Ademais, quando o fato potencialmente tributável é digital, estrangeiro, ou desconhecido, e quando a gama possível de transações não se enquadra

---

3. SMART CONTRACTS ALLIANCE. *SMART CONTRACTS: Is the Law Ready?*. Chamber of Digital Commerce. Set. 2018. Disponível em: <<https://digitalchamber.s3.amazonaws.com/Smart-Contracts-Whitepaper-WEB.pdf>>. Acesso em: 11.12.2020.

4. Exemplos são os campos da identificação digital, seguros, derivativos, hipotecas, registro de imóveis, logística, cadeias de suprimentos, testes clínicos e, até, do compartilhamento de dados de pesquisa acerca do câncer e outros temas relativos à saúde (CHAMBER OF DIGITAL COMMERCE. *Smart Contracts: 12 Use Cases for Business & Beyond A Technology, Legal & Regulatory Introduction — Foreword by Nick Szabo*. Publicação eletrônica, dez. 2016, p. 3. Disponível em: <<http://digitalchamber.org/assets/smart-contracts-12-use-cases-for-business-and-beyond.pdf>>. Acesso em: 12 dez. 2020).

nos modelos tradicionais, é muito mais difícil impor obrigações tributárias. Em transações unicamente de ativos virtuais, ou nas quais a própria plataforma da operação está localizada fora do alcance prático da autoridade reguladora (ainda que legalmente dentro de sua jurisdição), as dificuldades de efetivação são ainda maiores<sup>5</sup>.

Nesse sentido, o presente trabalho pretende abordar a experiência embrionária que vem sendo tentada na Venezuela, com a utilização de uma moeda virtual estatal, o Petro (PTR), bem como as possíveis implicações deste tipo de abordagem no campo dos contratos inteligentes e da DLT. Para tanto, inicia-se com uma abordagem conceitual a respeito do que seriam os *smart contracts*, seguida de um estudo acerca da interseção entre estes tipos de contratos e a *Distributed Ledger Technology*.

Posteriormente, aponta-se algumas das alternativas até então imaginadas pela doutrina para viabilizar a tributação de operações reguladas por contratos inteligentes, com destaque para a abordagem que parece ter sido escolhida pela Venezuela: a de monopolizar o mercado. Por último, destaca-se as mais recentes medidas do Governo Venezuelano em sua empreitada e tece-se alguns comentários sobre as possíveis dificuldades que a abordagem escolhida já enfrenta ou pode ter de enfrentar.

## 2. CONTRATOS INTELIGENTES

---

Classicamente, o contrato é um ato jurídico bilateral, dependente de pelo menos duas declarações de vontade, que visa criar, modificar ou extinguir direitos e deveres de conteúdo patrimonial. Neste conceito estão inclusos todos os “tipos de convenções ou estipulações que possam ser criadas pelo acordo de vontades e por outros fatores

---

5. CHRISTIANS, Allison. Taxation In The Age of Smart Contracts: The Cryptokitty Conundrum. *The Ohio State Technology Law Journal*, v. 16, n. 1, p. 91-113, 2020, p. 92-93. Disponível em: <[https://kb.osu.edu/bitstream/handle/1811/91836/1/OSTLJ\\_V16N1\\_091.pdf](https://kb.osu.edu/bitstream/handle/1811/91836/1/OSTLJ_V16N1_091.pdf)>. Acesso em: 22 dez. 2020.

acessórios”<sup>6</sup>. Este conceito clássico, todavia, atualmente representa apenas uma pequena parcela do mundo negocial. A maior parte dos contratos já são celebrados com pessoas jurídicas, empresas, grandes capitalistas e com o Estado<sup>7</sup>. Há ocasiões nas quais sequer se sabe quem é a outra parte, com a qual se está contratando.

Nesse sentido, na década de 90, o cientista da computação e criptógrafo Nick Szabo, analisou a relação entre um comprador e uma máquina de vendas automática (*vending machine*). Essencialmente, neste tipo de máquina, qualquer um com moedas, notas, ou cartões de crédito é capaz de depositar certa quantia e, em troca, receber um produto que escolheu usando um painel informatizado. Szabo definiu a relação da máquina de venda como um contrato com um portador (*contract with bearer*) e, nesses casos, muitas vezes não se sabe quem é este portador, ou seja, para qual empresa (ou empresas) vai o montante dispendido<sup>8</sup>.

O criptógrafo, então, cunhou um novo conceito, o de contratos inteligentes (*smart contracts*), que seriam quaisquer mecanismos passíveis de serem imbuídos em programas computacionais (*software*) ou estruturas tecnológicas (*hardware*), de forma a tornar custosa a quebra contratual para um indivíduo mal-intencionado<sup>9</sup>. Esta definição, significativamente técnica, contudo, não satisfaz as dúvidas dos juristas. Com o passar do tempo e a evolução da internet – a qual, como se sabe se popularizou e se modernizou muito rapidamente a partir dos anos 2000 – conceitos com maior pertinência jurídica foram sendo construídos.

6. TARTUCE, Flávio. *Direito Civil: Teoria Geral dos Contratos e Contratos em espécie*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 14ª Edição, v. 3, 2019, p. 26.

7. GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil: Direito das Obrigações – Parte Especial – Contratos*. São Paulo: Saraiva Educação, 20ª ed., v. 6, Tomo I, 2018, p. 14.

8. SZABO, Nick. Formalizing and Securing Relationships on Public Networks. *First Monday*. Publicação eletrônica, v. 2, n. 9, set. 1997, p. 1. Disponível em: <<https://firstmonday.org/ojs/index.php/fm/article/view/548/469>>. Acesso em 12 dez. 2020.

9. SZABO, Nick. Formalizing and Securing Relationships on Public Networks. *First Monday*. Publicação eletrônica, v. 2, n. 9, set. 1997, p. 1. Disponível em: <<https://firstmonday.org/ojs/index.php/fm/article/view/548/469>>. Acesso em 12 dez. 2020.

Entre os anos 2010 e 2020, a doutrina passou a admitir uma diferença entre Contratos legais inteligentes (*smart legal contracts*) e Código de contratos inteligentes (*smart contract code*). Os contratos legais inteligentes são contratos legais ou elementos de contratos legais, cujo cumprimento pode ser exigido pelas autoridades competentes, e que seriam representados e executados por meio de *software*. Os códigos de contratos inteligentes, por sua vez, são pedaços de código de programação (conhecidos como agentes de programas, ou *software agents*), criados com o objetivo de executar certas tarefas caso condições pré-definidas se verifiquem. Para que contratos legais inteligentes possam ser implementados, eles necessitam de um ou mais códigos de contratos inteligentes, mas nem todo código de contrato inteligente, isoladamente, é um contrato legal inteligente<sup>10</sup>.

Como característica comum, os contratos legais inteligentes operam sob uma lógica condicional: “se A ocorrer, faça B”; ou “se C ocorrer, não faça D”. Considerando um cenário no qual B é proprietário de um apartamento cuja chave é um código eletrônico e este pactua, com A, um valor de 1000 unidades monetárias para alugar o local, a título de exemplo, um *smart legal contract* a reger a relação de aluguel poderia se parecer com o seguinte:

#### EXEMPLO DE CONTRATO LEGAL INTELIGENTE

Pelo presente instrumento particular de contrato, pessoa A, qualificação, e pessoa B, qualificação, concordam que, a partir da assinatura do presente contrato, será executado, uma única vez, no dia 25 de cada mês, às 13h00, o algoritmo a seguir:

*Se (Mês >= 1 & Mês <= 6 & Ano = 2020)*

*Enviar (Chave eletrônica, A)*

*Ler (Conta bancária [A])*

---

10. INTERNATIONAL SWAPS AND DERIVATIVES ASSOCIATION (ISDA) & LINKLATERS. *Whitepaper: Smart Contracts and Distributed Ledger – A Legal Perspective*. Publicação eletrônica, 2017, p. 4-5. Disponível em: <<https://www.isda.org/a/6EKDE/smart-contracts-and-distributed-ledger-a-legal-perspective.pdf>>. Acesso em 12 dez. 2020.

*Se (Conta bancária [A]) < 1000*

*Mudar (Chave eletrônica)*

*Enviar (Chave eletrônica, B)*

*Se (Conta bancária [A]) >= 1000*

*Transferir (Conta bancária [A], Conta bancária [B], 1000)*

*Fim*

As partes elegem o foro do município Y, Estado W, País Z, para que sejam dirimidas quaisquer dúvidas sobre o presente contrato, e concordam que a legislação de regência será a do País Z.

Por meio deste contrato, portanto, se estabeleceu que, todo dia 25 de cada mês, um computador executará o pedaço de código ora descrito<sup>11</sup>. Tal código, no entanto, só tem utilidade durante o período do pacto. Veja-se que, na primeira linha, se analisam três condições cumulativas: as interações seguintes ocorrem somente se o mês corrente for janeiro (mês 1) ou maior; e for junho (mês 6) ou menor; e o ano for 2020. Caso contrário, o código leva direto para o “Fim”. Independentemente de o código seguir sendo executado para sempre, ele só terá efeito durante o período do pacto. Este período do pacto, portanto, sequer precisou ficar definido fora do código computacional.

Caso os requisitos iniciais se cumpram, o programa enviará a chave eletrônica (uma senha) para A, com qual este poderá abrir a fechadura do apartamento<sup>12</sup>. Depois, o programa lerá a conta bancária de A e

11. Vale dizer que o código utilizado como exemplo, em verdade, trata-se de pseudocódigo, uma forma simplificada de representar um código computacional que não segue nenhuma linguagem de programação específica, mas simula, de forma mais parecida com a linguagem humana tradicional, a lógica booleana que as máquinas compreendem.

12. Vale dizer que esta capacidade de os contratos inteligentes atuarem diretamente no mundo físico, aumentando sua característica de autoexecutoriedade, é fortemente ampliada pelo desenvolvimento da chamada Internet das Coisas (*Internet of Things*), que pode ser descrita como uma tendência do mundo moderno a integrar, por meio da Internet, diversos aparelhos eletrônicos que antes eram independentes, como as fechaduras residenciais do exemplo. Para mais detalhes a respeito do tema, sugere-se a leitura de ATLAM, Hany F.; WALTERS, Robert. J.; e WILLS, Gary B. *Internet of Things: State-of-the-art, Challenges, Applications, and Open Issues. International Journal of Intelligent Computing Research (IJICR)*, v. 9, n. 3, Set. 2018, p. 928-938.

verificará seu saldo. Se A tiver saldo insuficiente (menor que 1000 unidades monetárias), a chave eletrônica será modificada e enviada somente para B, de modo que A não conseguirá entrar no apartamento. Se A, todavia, tiver saldo suficiente (maior ou igual a 1000 unidades monetárias), o valor de 1000 unidades será transferido para B. Em qualquer dos casos, o programa se encerra e volta a ser executado somente no próximo dia 25.

Pela cláusula seguinte, situada após o código, as partes elegem o foro para dirimir controvérsias e definem a legislação aplicável. Trata-se, por certo, de exemplo simplificado, que deixa de cobrir uma série de questões relevantes. Neste contrato, por exemplo, não há previsão de multa a ser paga por A, para B, no caso de descumprimento contratual, nem há possibilidade de A, tendo saldo insuficiente em determinado mês, sequer poder reabrir o apartamento para retirar seus pertences. Há, também, diversas preocupações de segurança envolvidas. Não se definiu exatamente qual computador ou rede de computadores seria responsável por executar o código todo dia 25, nem como se dariam as permissões para que tal computador acessasse as contas bancárias de A e B.

Dependendo de quais problemas um contrato inteligente possa ter, estes poderiam ou não ser resolvidos com mais linhas de código. Nesse diapasão, a doutrina divide os tipos de cláusula de um contrato em operacionais e não operacionais. Em regra, apenas as cláusulas operacionais – que são aquelas que podem ser traduzidas em lógica condicional – podem ser substituídas por código de contratos inteligentes. Cláusulas não operacionais, que são aquelas que lidam com relações jurídicas mais amplas entre as partes – como é o caso da eleição de foro e legislação aplicável, por exemplo – dependem (pelo menos por enquanto) da “linguagem legal humana tradicional”<sup>13</sup>.

---

13. INTERNATIONAL SWAPS AND DERIVATIVES ASSOCIATION (ISDA) & LINKLATERS. *Whitepaper: Smart Contracts and Distributed Ledger – A Legal Perspective*. Publicação eletrônica, 2017, p. 10-12. Disponível em: <<https://www.isda.org/a/6EKDE/smart-contracts-and-distributed-ledger-a-legal-perspective.pdf>>. Acesso em 12 dez. 2020.

O exemplo, contudo, traduz bem os princípios dos *smart legal contracts* e sua diferenciação quanto ao *smart contract code*. Permite, também, que se comece a compreender a lógica por trás desta nova forma de representar a relação jurídica contratual.

No ramo do Direito Civil Comparado, já se tornou lugar-comum dizer que os contratos vivem uma crise existencial. Flávio Tartuce, no entanto, defende que “o contrato está sujeito a todas as variações possíveis pelas quais passa a sociedade, decorrentes da interpretação da lei no campo prático” e que esta crise que o Direito Comparado anuncia, em verdade, nada mais seria do que uma mudança de estrutura, ao invés de uma possibilidade de extinção dos contratos<sup>14</sup>.

Nesse sentido, na prática, as vantagens de utilização de um contrato inteligente são as mais variadas. No quadro apresentado, por exemplo, a troca automática da chave eletrônica da porta evita significativo transtorno ao proprietário em ajuizar uma medida possessória, assim como o pagamento automático evita que o inquilino se esqueça de fazer o pagamento (ou sequer tenha que se preocupar com isso). Além da vantagem da autoexecutoriedade, há que se destacar, também, que a linguagem computacional é significativamente menos fluida que a linguagem legal humana tradicional, o que permite grande segurança aos contratos e uma previsibilidade sem par no contrato tradicional.

Também existem, por outro lado, desvantagens. Um código incompleto (como é o do exemplo didático utilizado, com as diversas falhas já demonstradas) ou mal escrito pode gerar sérios problemas. Veja-se, por exemplo, que se as avaliações condicionais do código anterior fossem simplesmente trocadas de ordem, o resultado seria completamente diverso da vontade das partes.

---

14. TARTUCE, Flávio. *Direito Civil: Teoria Geral dos Contratos e Contratos em espécie*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 14ª Edição, v. 3, 2019, p. 31.

*Ler (Conta bancária [A])*  
*Se (Conta bancária [A]) >= 1000*  
*Transferir (Conta bancária [A], Conta bancária [B], 1000]*  
*Se (Conta bancária [A]) < 1000*  
*Mudar (Chave eletrônica)*  
*Enviar (Chave eletrônica, B)*

Isso porque, caso a análise do programa começasse com a verificação da condição de suficiência de saldo (ou seja, começasse verificando se o saldo é maior que 1000) e A tivesse 1999 unidades monetárias ou menos, o *software* transferiria 1000 para B, mas, na linha de código seguinte, ao analisar a condição de insuficiência de saldo (ou seja, se o saldo é menor que 1000), após a transferência anterior, a condição também se verificaria e, mesmo tendo pago corretamente, A ainda ficaria impedido de entrar no apartamento. Ainda existe, como bem se sabe, a possibilidade de alteração maliciosa no código, realizada por um especialista frequentemente conhecido como *hacker*.

### 3. TECNOLOGIA DE REGISTRO POR ENCADEAMENTO DISTRIBUÍDO

---

Uma das formas de mitigar, por exemplo, os problemas de segurança aventados anteriormente, como a ameaça dos *hackers*, é a integração dos *smart contracts* com a *Distributed Ledger Technology* (DLT), traduzida livremente como Tecnologia de Registro por Encadeamento Distribuído, gênero do qual o badalado *Blockchain* é espécie. Tanto são afins as duas tecnologias que é frequente que os contratos inteligentes sejam definidos em função da DLT, como se os primeiros somente fizessem sentido quando integrados à segunda<sup>15</sup>.

---

15. Em recente estudo do ponto de vista da Engenharia da Computação, os autores definem os contratos inteligentes como programas executáveis cujos sucessivos estados (*states*) são guardados na Blockchain (KEMMOE, Victor Youdom; STONE, William; KIM, Jeehyeong; KIM, Daeyoung; SON Junggab. Recent Advances in Smart Contracts: a Technical Overview and State of The Art. IEEE Access, v. 8, jul. 2020, p.

A *Smart Contracts Alliance*, da Câmara de Comércio Digital dos Estados Unidos, por exemplo, entende que somente com o surgimento da DLT, os contratos inteligentes puderam começar a operar em um ambiente que também proporcionasse transparência e auditoria independente de registros verificáveis de sua atividade<sup>16</sup>.

É justamente esta ligação entre as tecnologias que justifica o fato de os contratos inteligentes não terem se popularizado mais cedo<sup>17</sup>. De fato, a lógica condicional na qual se baseiam os *smart contracts* é tão antiga quanto o surgimento das primeiras linguagens de programação. Programar um computador para executar automaticamente um código caso determinada condição se cumpra, portanto, já é possível há décadas. Na prática, no entanto, sem uma tecnologia DLT como apoio, o mais provável é que ambas as partes do contrato devessem ter os códigos na memória de seus computadores individuais, ativando-os ao mesmo tempo, o que gera diversos problemas de implementação<sup>18</sup>.

Essencialmente, um Registro por Encadeamento Distribuído (*Distributed Ledger*) age como um banco de dados sequencial, sincronizando em múltiplos computadores que carregam, cada um, uma versão

---

117782- 117801. Disponível em: <<https://ieeexplore.ieee.org/stamp/stamp.jsp?arnumber=9125932>>. Acesso em: 19 dez. 2020). Não se trata, no entanto, de estudo que explore o ponto de vista jurídico a respeito do tema.

16. SMART CONTRACTS ALLIANCE. *“Smart Contracts” Legal Primer Why Smart Contracts Are Valid Under Existing Law and Do Not Require Additional Authorization to Be Enforceable*. Chamber of Digital Commerce. Jan. 2018, p. 1. Disponível em: <<https://4actl-02j1q5u297uq1ymaad-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2018/02/Smart-Contracts-Legal-Primer-02.01.2018.pdf>>. Acesso em: 29.12.2020.
17. Nas palavras do idealizador dos contratos inteligentes, Nick Szabo, “Blockchain technology appears very much to be the jet fuel necessary for smart contracts to become commonplace in business transactions and beyond” (CHAMBER OF DIGITAL COMMERCE. *Smart Contracts: 12 Use Cases for Business & Beyond A Technology, Legal & Regulatory Introduction — Foreword by Nick Szabo*. Publicação eletrônica, dez. 2016, p. 3. Disponível em: <<http://digitalchamber.org/assets/smart-contracts-12-use-cases-for-business-and-beyond.pdf>>. Acesso em: 12 dez. 2020).
18. INTERNATIONAL SWAPS AND DERIVATIVES ASSOCIATION (ISDA) & LINKLATERS. *Whitepaper: Smart Contracts and Distributed Ledger – A Legal Perspective*. Publicação eletrônica, 2017, p. 8-9. Disponível em: <<https://www.isda.org/a/6EKDE/smart-contracts-and-distributed-ledger-a-legal-perspective.pdf>>. Acesso em 12 dez. 2020

completa de todo o banco. Assim, ao adicionar um contrato inteligente de maneira encadeada no banco de dados, somente esta versão do código valerá para as partes, obrigando-as umas para com as outras por meio de um instrumento contratual único. Ao ser adicionado ao banco de dados, o código é sincronizado aos outros computadores da rede e, assim, também pode ser visualizado e verificado de maneira transparente por terceiros independentes.

Para ilustrar didaticamente o funcionamento de um Encadeamento Distribuído, Antony Lewis faz um paralelo com as páginas de um livro. Cada página tem, além do próprio texto, informações acerca dela mesma. Por exemplo, o número da página, a identificação do autor, do capítulo e outras informações relevantes, que permitem àquela página ser localizada no conjunto da obra. A estas informações da página sobre ela mesma, chama-se metadados<sup>19</sup>.

Na DLT, particularmente no Encadeamento Distribuído do tipo *Blockchain* (traduzido livremente para “corrente de blocos”, dando a ideia de blocos de informação encadeados sequencialmente), o raciocínio é o mesmo. Além do conteúdo do bloco, este também possui um cabeçalho (*header*), que contém, dentre outros elementos identificativos, uma sequência de caracteres (*hash*) que traz uma referência computacional ao bloco anterior da corrente e é associada ao conteúdo específico deste bloco, como uma impressão digital eletrônica.

É por essa razão que, muitas vezes, autores falantes do Português traduzem o termo *Distributed Ledger Technology* como uma Tecnologia de “livro-razão” (ou “livro-registro”) eletrônico distribuído, fazendo referência aos tradicionais livros-razão nos quais as empresas registram (ou registravam) sequencialmente suas movimentações comerciais.

---

19. LEWIS, Anthony, *A gentle introduction to Blockchain Technology*. Bits on Blocks: Thoughts on blockchain technology, 2015, p. 6-7. Disponível em: <<https://bitsonblocks.net/2015/09/09/gentle-introduction-blockchain-technology/>>. Acesso em: 12 dez. 2020.

A visualização do conteúdo de um determinado bloco é dependente, em geral, do uso de uma chave eletrônica, que pode ser pública (caso no qual acessa somente os metadados contidos no *header* do bloco), caracterizando uma *public key*, ou privada (caso no qual acessa os metadados e o conteúdo do bloco), caracterizando uma *private key*.

Para se adicionar um novo bloco em um Encadeamento Distribuído, há exigência de execução de operações matemáticas complexas (usualmente conhecidas como *proof of work*), que mobilizam o aparato computacional em utilização, gerando custos (essencialmente, energia elétrica para operação e resfriamento da máquina, dentre outros), costumeiramente referidos como poder computacional (*CPU power*). Ao conjunto de adição de novos blocos e de execução destas operações matemáticas, denomina-se mineração (*mining*)<sup>20</sup>.

Sempre que um computador integrante da rede tenta adicionar uma nova informação, esta informação deve se ligar às informações anteriores e, para tanto, se submete a uma avaliação de todos os outros componentes da rede. Apenas após um consenso entre os outros elementos é que uma nova informação pode ser agregada ao encadeamento.

É justamente este mecanismo de consenso que leva a DLT a ser entendida como um sistema descentralizado, ou seja, independente de uma única (ou de poucas) instituições reguladoras e fiscalizadoras, como é o caso do sistema bancário tradicional, que segue o modelo cliente-servidor (*client-server*), no qual a instituição (*server*) tem a integralidade dos dados e o cliente somente confia que aqueles dados estão corretos. A nomenclatura frequentemente utilizada para identificar a descentralização destes sistemas é *peer-to-peer* (em tradução livre, transferência entre pares), visto que cada integrante da rede (*peer*) tem a integralidade dos dados do encadeamento existentes até

---

20. PEYROTT, Sebastian. An Introduction to Ethereum and Smart Contracts: a Programmable Blockchain. Publicação eletrônica, 2017, p. 3-4. Disponível em: < <https://auth0.com/blog/an-introduction-to-ethereum-and-smart-contracts-part-2/>>. Acesso em: 18.12.2020.

antes da proposição de uma adição e apenas as atualizações (*updates*) são compartilhadas<sup>21</sup>.

Se um contrato inteligente for entendido como uma informação nova a ser adicionada a uma *Distributed Ledger*, portanto, o problema dos *hackers* praticamente desaparece, visto que, para alterar um código já incorporado no Encadeamento, o ente malicioso precisaria alterar todos os elementos anteriores, o que tornaria o empreendimento excessivamente custoso<sup>22</sup>.

Ainda que um destes entes mal-intencionados tenha sucesso, de alguma forma, em alterar um dos elementos no meio do encadeamento, todos as seqüências *hash* dos elementos posteriores terão de ser novamente geradas e, daquele ponto em diante, toda a corrente ficará diferente, o que pode ser facilmente identificado pelos outros usuários da rede antes da sincronização. Caso isto ocorra, os outros usuários não darão sua autorização computacional e o consenso não será atingido, de modo que a alteração maliciosa não se incorporará definitivamente ao banco de dados<sup>23</sup>.

De fato, a única maneira de um único ente malicioso conseguir fabricar um consenso irreal (*consensus hijack*) seria se este tivesse poder computacional superior a, pelo menos, 50% (cinquenta por cento) de todo o *CPU power* combinado dos integrantes da rede. Quanto maior a rede, no entanto, mais difícil é tal tarefa<sup>24</sup>.

---

21. LEWIS, Anthony, *A gentle introduction to Blockchain Technology*. Bits on Blocks: Thoughts on blockchain technology, 2015, p. 9-10. Disponível em: <<https://bitsonblocks.net/2015/09/09/gentle-introduction-blockchain-technology/>>. Acesso em: 12 dez. 2020.

22. LEWIS, Anthony, *A gentle introduction to smart contracts*. Bits on Blocks: Thoughts on blockchain technology, 2016. Disponível em: <<https://bitsonblocks.net/2016/02/01/gentle-introduction-smart-contracts/>>. Acesso em: 12 dez. 2020.

23. LEWIS, Anthony, *A gentle introduction to Blockchain Technology*. Bits on Blocks: Thoughts on blockchain technology, 2015, p. 9. Disponível em: <<https://bitsonblocks.net/2015/09/09/gentle-introduction-blockchain-technology/>>. Acesso em: 12 dez. 2020.

24. EUROPEAN UNION AGENCY FOR NETWORK AND INFORMATION SECURITY (ENISA). Distributed Ledger Technology & Cybersecurity: Improving information security in

Com o advento dos contratos inteligentes e, posteriormente, da Tecnologia de Registro por Encadeamento Distribuído que torna sua aplicação viável e segura no mundo real dos contratos jurídicos, a primeira quebra de paradigma está em se aceitar que obrigações contratuais podem ser descritas em outra linguagem que não a linguagem legal humana tradicional, especificamente em linguagem de máquina, tornada compreensível aos olhos humanos por meio de códigos de programação.

Dentro do contexto da DLT, os contratos inteligentes parecem cumprir as três condições de aplicabilidade segura que Nick Szabo inicialmente pensou, na década de 90. Eles detêm a observabilidade (*observability*), ou seja, cada parte do contrato consegue observar a performance da outra, e, concomitantemente, consegue comprovar sua própria performance para os coobrigados. Detêm, também, verificabilidade (*verifiability*), pois cada contratante consegue comprovar a um terceiro independente que o contrato foi cumprido ou descumprido, ao mesmo tempo em que este auditor externo também pode descobrir tais informações sozinho, caso estas lhe sejam negadas. Por último, podem deter privacidade (*privity*) desde que a DLT utilizada seja equipada para que apenas os interessados tenham acesso às informações relevantes<sup>25</sup>.

Em DLT's do tipo *Blockchain*, por exemplo, os outros integrantes da rede, por meio de suas chaves públicas (*public key*) têm acesso somente às informações a respeito do bloco (*header*), o que os permite chegar a um consenso sobre a admissão do bloco à estrutura

---

the financial sector. Publicação eletrônica, Dez. 2016, p. 15-16. Disponível em: <<https://www.enisa.europa.eu/publications/blockchain-security>>. Acesso em: 17 dez. 2020; e PEYROTT, Sebastian. An Introduction to Ethereum and Smart Contracts: a Programmable Blockchain. Publicação eletrônica, 2017, p. 3-4. Disponível em: <<https://auth0.com/blog/an-introduction-to-ethereum-and-smart-contracts-part-2/>>. Acesso em: 18.12.2020.

25. SZABO, Nick. Formalizing and Securing Relationships on Public Networks. *First Monday*. Publicação eletrônica, v. 2, n. 9, set. 1997, p. 1. Disponível em: <<https://firstmonday.org/ojs/index.php/fm/article/view/548/469>>. Acesso em 12 dez. 2020.

do encadeamento (ou a sua rejeição, como no caso anteriormente exposto, no qual o ente malicioso tenta alterar dados já incorporados na cadeia), mas jamais podem acessar o conteúdo do bloco, o qual pode ser visto apenas por aqueles (partes envolvidas ou auditores externos por eles eleitos) que tenham uma chave computacional específica para tanto (*private key*)<sup>26</sup>.

Em seguida, uma ruptura epistemológica posterior ainda mais significativa é de se aceitar que tais códigos têm a mesma força de vínculo entre as partes que teria qualquer parágrafo escrito em linguagem comum, obrigando-as, da mesma maneira, umas para com as outras e, concomitantemente, submetendo-as ao escrutínio de observadores externos, em especial do Poder Judiciário, na resolução de disputas, e do Poder Executivo, sob a ótica da fiscalização, regulação e tributação.

#### **4. TRIBUTAÇÃO DE OPERAÇÕES REALIZADAS POR MEIO DE CONTRATOS INTELIGENTES**

---

Não há qualquer certeza acerca do futuro dos contratos inteligentes como meios viáveis de efetuar transações comerciais. O crescimento do uso deste tipo de plataforma, no entanto, foi fortemente popularizado pela Ethereum, uma DLT tipo *blockchain*, criada em 2014 (com lançamento oficial em julho de 2015), por Vitalik Buterin. A Ethereum tem como principal inovação a incorporação dos *smart contracts* como seu mais importante diferencial e tem acumulado significativo sucesso em fidelizar uma rede de programadores e desenvolver uma rede especializada em transações comerciais digitais utilizando este tipo de mecanismo. Atualmente, diversas outras plataformas utilizam contratos inteligentes, como é o caso da EOS.IO, dentre outras<sup>27</sup>.

---

26. PEYROTT, Sebastian. An Introduction to Ethereum and Smart Contracts: a Programmable Blockchain. Publicação eletrônica, 2017, p. 2. Disponível em: <<https://auth0.com/blog/an-introduction-to-ethereum-and-smart-contracts-part-2/>>. Acesso em: 18.12.2020.

27. IREDALE, Gwyneth. *History of Blockchain Technology: A Detailed Guide*. 101 Blockchains. Publicação eletrônica, nov. 2020. Disponível em: <<https://101blockchains>>.

Se já há ativos com valor monetário aferível, em circulação entre indivíduos dentro da jurisdição de determinado Governo, então já há, pelo menos em abstrato, interesse das Autoridades Fiscais. Vale dizer, inclusive, que essa circulação tem crescido significativamente. Ream, Chu e Schatsky relatam que, apenas no primeiro quadrimestre de 2016, negócios relacionados a contratos inteligentes totalizaram US\$ 116 milhões (cento e dezesseis milhões de dólares estadunidenses), mais que duas vezes o somatório dos três quadrimestres anteriores, e que cinco instituições financeiras multinacionais já começavam, naquele ano, o desenvolvimento de plataformas próprias utilizando essa tecnologia<sup>28</sup>.

Nesse sentido, parte da doutrina entende que a legislação atual, pelo menos por enquanto, já conteria especificidade suficiente para lidar com a regulação de operações realizadas por meio de contratos inteligentes. A *Smart Contracts Alliance* da Câmara de Comércio Digital, por exemplo, entende que, nos Estados Unidos, o *Electronic Signatures in Global and National Commerce Act* (ESIGN) e o *Uniform Electronic Transactions Act* (UETA) já regulam suficientemente bem o aspecto da assinatura digital e das chaves (*private* e *public keys*) utilizadas na maioria das DLT's do tipo *blockchain*. A organização defende que, em companhia do *Uniform Commercial Code* (UCC), que regula transações comerciais na maioria dos estados daquele país, o ESIGN e o UETA seriam suficientes e que qualquer legislação adicional apenas serviria para confundir a aplicação da lei já existente<sup>29</sup>.

---

com/history-of-blockchain-timeline/>. Acesso em: 29 dez. 2020.

28. REAM, John; CHU, Yang; SCHATSKY, David. *Upgrading blockchains: Smart contract use cases in industry*. Publicação eletrônica, 2016. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/us/en/insights/focus/signals-for-strategists/using-blockchain-for-smart-contracts.html>>. Acesso em 15 dez. 2020.

29. SMART CONTRACTS ALLIANCE. “*Smart Contracts*” *Legal Primer Why Smart Contracts Are Valid Under Existing Law and Do Not Require Additional Authorization to Be Enforceable*. Chamber of Digital Commerce. Jan. 2018, p. 2. Disponível em: <<https://4actl-02j1q5u297uq1ymaad-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2018/02/Smart-Contracts-Legal-Primer-02.01.2018.pdf>>. Acesso em: 29. dez. 2020

Outra parte da doutrina, contudo, entende que, especialmente quanto à tributação, os Governos deveriam ter papel mais proativo. Nesse sentido, Christians defende que as Autoridades Fiscais teriam três possíveis caminhos a seguir: (i) lutar contra a tecnologia com armas familiares, tentando superar os obstáculos à aplicação da legislação vigente, um de cada vez; (ii) entrar no mercado, encontrando um forma de se beneficiar da tecnologia, inserindo-se à força em relações privadas; ou (iii) competir com o setor privado para dominar o mercado, criando uma plataforma rival para desenvolver as transações dentro de seus próprios termos<sup>30</sup>.

A primeira possibilidade exposta por Christians se assemelha, de certa forma, àquela preconizada pela *Smart Contracts Alliance*. Ela parece atrativa porque exige menor esforço do legislador. Até a nomenclatura “contratos inteligentes” sugere uma aplicação direta ou, pelo menos, analógica, das normatizações existentes para tributação de operações contratuais comuns. Em termos de tributação, a saída mais simples seria requerer à terceiros (possivelmente às próprias plataformas DLT nas quais as transações ocorrem) que reportassem cada uma das operações executadas, em um processo conhecido como *third-party reporting*<sup>31</sup>.

*A própria natureza descentralizada dos encadeamentos tipo blockchain*, contudo, torna inviável tal abordagem. A plataforma na qual as transações são efetuadas não tem, por definição, um proprietário responsável, na medida em que a adição de novas transações é feita com base no consenso entre os diversos elementos da rede, na metodologia *peer-to-peer*.

---

30. CHRISTIANS, Allison. Taxation In The Age of Smart Contracts: The Cryptokitty Conundrum. *The Ohio State Technology Law Journal*, v. 16, n. 1, p. 91-113, 2020, p. 98-99. Disponível em: <[https://kb.osu.edu/bitstream/handle/1811/91836/1/OSTLJ\\_V16N1\\_091.pdf](https://kb.osu.edu/bitstream/handle/1811/91836/1/OSTLJ_V16N1_091.pdf)>. Acesso em: 22 dez. 2020

31. CHRISTIANS, Allison. Taxation In The Age of Smart Contracts: The Cryptokitty Conundrum. *The Ohio State Technology Law Journal*, v. 16, n. 1, p. 91-113, 2020, p. 99-104. Disponível em: <[https://kb.osu.edu/bitstream/handle/1811/91836/1/OSTLJ\\_V16N1\\_091.pdf](https://kb.osu.edu/bitstream/handle/1811/91836/1/OSTLJ_V16N1_091.pdf)>. Acesso em: 22 dez. 2020

Ainda que existisse uma figura centralizada, esta não poderia ter acesso às chaves privadas (*private keys*) de cada uma das transações sem que o custo de verificação individualizada se tornasse proibitivo ou que o próprio fundamento de privacidade (*privacy*) dos contratos inteligentes fosse vilipendiado, posto que estes acordos foram pensados para que apenas os metadados de cada bloco de informações (acessíveis por meio da chave pública) fosse necessário para verificação do consenso, sem que se tivesse acesso ao próprio conteúdo do bloco.

A segunda possibilidade exposta por Christians é de que os Governos entrassem no mercado e se inserissem forçadamente nas transações. Essencialmente, a Autoridade Fiscal teria de monitorar as plataformas DLT e identificar quando contratos inteligentes fossem formados, requerendo, de alguma forma, que o Fisco fosse incluído como parte da operação, recebendo aquilo que lhe cabe de acordo com a legislação vigente<sup>32</sup>.

O custo para tal monitoramento tão abrangente, todavia, também parece ser proibitivo. Uma possível solução seria a utilização, pelos Governos, da tecnologia de aprendizado de máquina (*machine learning*), que permitiria uma fiscalização progressivamente mais eficiente, conforme o algoritmo se aperfeiçoasse, contudo, tal preço exigiria, também, elevados investimentos em pesquisa e desenvolvimento.

Vale ressaltar, no entanto, que as próprias instituições financeiras tradicionais estão entre os maiores investidores na Tecnologia de Registro por Encadeamento Distribuído e vêm financiando o desenvolvimento de iniciativas privadas que possam servir a seus interesses econômicos. Exemplo disso é a empresa R3, financiada por mais de 350 (trezentos e cinquenta) instituições privadas, incluindo bancos

---

32. CHRISTIANS, Allison. Taxation In The Age of Smart Contracts: The Cryptokitty Conundrum. *The Ohio State Technology Law Journal*, v. 16, n. 1, p. 91-113, 2020, p. 105-106. Disponível em: <[https://kb.osu.edu/bitstream/handle/1811/91836/1/OSTLJ\\_V16N1\\_091.pdf](https://kb.osu.edu/bitstream/handle/1811/91836/1/OSTLJ_V16N1_091.pdf)>. Acesso em: 22 dez. 2020

e cooperativas de crédito, que desenvolve a plataforma Corda, uma DLT multifuncional<sup>33</sup>.

É possível, portanto, que, no futuro, as principais plataformas de Encadeamento Distribuído que suportem *smart contracts* sejam financiadas ou, até, administradas, até certo ponto, por instituições financeiras tradicionais, caso no qual a regulação que já existe quanto às atividades destas (e novas instâncias regulatórias ainda a surgir) seria a principal oportunidade de tributação efetiva disponível para os Governos. Um problema ainda a enfrentar, contudo, seria a necessidade de aceitação, pelas Autoridades Fiscais, de pagamento em criptoativos ou outras espécies de ativos digitais, ou, caso esta aceitação não ocorra, haveria a questão de definir quem seria responsável por pagar eventuais taxas de conversão entre criptoativos e moeda corrente, bem como de lidar com flutuações de valores de cotação<sup>34</sup>.

A terceira possibilidade indicada por Christians é a monopolização do mercado. Isto implicaria na criação, pelos Governos, de plataformas DLT próprias e na obrigatoriedade de utilização desta plataforma pelos entes privados, seja por meio de coação legal, seja por meio de incentivos econômicos. O autor reporta, nesse diapasão, iniciativas como a da Zona Econômica Especial da China, de criar uma plataforma de pagamento digital que utilize a tecnologia *blockchain*, e da Tailândia, de desenvolver uma aplicação *blockchain* para mitigar casos de fraude relacionada ao Imposto de Valor Agregado (VAT). Estes esforços, dentre outros, podem servir de base para o desenvolvimento de plataformas DLT mais complexas, controladas por Governos, cujo

---

33. R3. *About R3*. Publicação eletrônica, 2020. Disponível em: <<https://www.r3.com/about/>>. Acesso em: 30 dez. 2020.

34. CHRISTIANS, Allison. Taxation In The Age of Smart Contracts: The Cryptokitty Conundrum. *The Ohio State Technology Law Journal*, v. 16, n. 1, p. 91-113, 2020, p. 106-108. Disponível em: <[https://kb.osu.edu/bitstream/handle/1811/91836/1/OSTLJ\\_V16\\_N1\\_091.pdf](https://kb.osu.edu/bitstream/handle/1811/91836/1/OSTLJ_V16_N1_091.pdf)>. Acesso em: 22 dez. 2020.

objetivo seria estabelecer um monopólio das transações virtuais, incluindo aquelas realizadas por meio de contratos inteligentes<sup>35</sup>.

O exemplo mais vivaz de iniciativa estatal para monopolizar o mercado de DLT, e que parece ter obtido a maior evolução, no menor espaço de tempo, por certo, é o da Venezuela, que criou um criptoativo próprio, o Petro (PTR), com uma plataforma DLT do tipo *blockchain*, acessível por meio de um aplicativo de celular chamado PetroApp, controlada pela Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SUNACRIP), órgão governamental criado especificamente para este fim<sup>36</sup>.

## 5. A EXPERIÊNCIA VENEZUELANA COM O PETRO, SUAS IMPLICAÇÕES TRIBUTÁRIAS E SUA RELAÇÃO COM OS CONTRATOS INTELIGENTES E A DLT

No dia 08 de dezembro de 2017, por meio do Decreto nº 3.196 da Presidência da República da Venezuela, foi autorizada a criação da *Superintendencia de los Criptoactivos y actividades conexas Venezolana* (SUPCACVEN), um órgão governamental, sem personalidade jurídica, administrado pela Vice-presidência do país, mas com autonomias orçamentária, administrativa e financeira sobre os recursos que lhe correspondem<sup>37</sup>.

O objetivo da SUPCACVEN era estabelecer as condições regulatórias para a compra e venda de ativos financeiros, bem como para

35. CHRISTIANS, Allison. Taxation In The Age of Smart Contracts: The Cryptokitty Conundrum. *The Ohio State Technology Law Journal*, v. 16, n. 1, p. 91-113, 2020, p. 109-110. Disponível em: <[https://kb.osu.edu/bitstream/handle/1811/91836/1/OSTLJ\\_V16N1\\_091.pdf](https://kb.osu.edu/bitstream/handle/1811/91836/1/OSTLJ_V16N1_091.pdf)>. Acesso em: 22 dez. 2020.

36. VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SUNACRIP). *Whitepaper*. Publicação eletrônica, out. 2018. Disponível em: <<http://www.bcv.org.ve/billetes-y-monedas/criptomonedas/actos-administrativos/whitepaper-del-petro>>. Acesso em 29 dez. 2020.

37. VENEZUELA. *Decreto Nro. 3.196*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 6.346 Extraordinario. Caracas, Venezuela, 8 dez. 2017. Disponível em: <<http://www.tsj.gob.ve/pt/gaceta-oficial>>. Acesso em: 16 dez. 2020.

aplicação, uso e desenvolvimento de tecnologias baseadas em Blockchain (traduzidos, no Decreto, como *cadena de bloques*), incluindo atividades de mineração e desenvolvimento de novas criptomoedas.

O art. 4º, então, descreve uma nova criptomoeda estatal, chamada Petro, descrevendo que se trata de Petróleo Venezuelano quotizado conforme os índices da Organização dos Países Exportadores de Petróleo (OPEP), assim como de outras *commodities*, como o ouro, o diamante, a columbita-tantalita (*coltán*) e o gás. Segundo o instrumento legislativo, cada unidade do Petro teria como respaldo físico um contrato de compra e venda de 1 (um) barril de petróleo ou qualquer outra *comodity* que decida o Estado.

Este lastro do Petro em uma riqueza física é uma das principais diferenças do ativo venezuelano para as criptomoedas tradicionais, que não têm, em regra, qualquer ligação com bens e serviços específicos<sup>38</sup>.

O mesmo Decreto nº 3.196 traz, ainda, algumas previsões genéricas a respeito da criação e casas de câmbio (*exchanges*), nas quais seria possível trocar o Petro por outras criptomoedas ou pela moeda fiduciária nacional, o Bolívar soberano (Bs). Também há previsão a respeito da venda inicial de Petro pelo Estado (mercado primário) e, a partir daí, da possibilidade de negociação posterior, por meio das casas de câmbio (mercado secundário).

---

38. Parte da doutrina entende que a existência de tal lastro torna incorreta a denominação “criptomoeda”, devendo-se preferir o termo mais genérico “criptoativo”. Para os fins deste trabalho, no entanto, esta diferenciação apresenta-se pouco relevante. Para aprofundamento de tal discussão, veja-se JAIMES, José del Carmen Hernández. El criptoactivo venezolano Petro y su valoración como criptomoneda e instrumento financiero. *Economía*. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de los Andes, Venezuela, v. XLIV, n. 48, p. 173-214, jul./dez., 2019. Disponível em: <<http://erevistas.saber.ula.ve/index.php/economia/article/view/15831>>. Acesso em: 17 dez. 2020. O mesmo artigo também traz uma consideração relevante a respeito da (in)constitucionalidade do atrelamento do Petro ao barril de petróleo, tendo em vista a previsão do art. 12, da Constituição Venezuelana, de que os minérios e hidrocarbonetos (como é o caso do petróleo) são bens de domínio público e, portanto, inalienáveis e imprescritíveis, o que impediria que fossem dados em garantia por qualquer outro ativo (JAIMES, op. cit., p. 190).

Mais detalhes viriam a ser divulgados com a publicação do Decreto Constituinte sobre Criptoativos e a Criptomoeda Soberana Petro, de 09 de abril de 2018, no qual o Petro foi definido, no art. 5, da seguinte maneira:

*Artículo 5. La Criptomoneda venezolana “PETRO” es de característica criptoactivo soberano, respaldado y emitido por la República Bolivariana de Venezuela sobre una plataforma de cadena de bloques federada, intercambiable por bienes y servicios, y por dinero fiduciario de “exchange” nacionales e internacionales, cuyo lanzamiento busca promover una economía digital independiente, transparente y abierta a la participación directa de las ciudadanas y ciudadanos, sobre la base de sus riquezas minerales e hidrocarburos. El Petro es un novedoso mecanismo financiero alternativo al sistema financiero tradicional, favoreciendo el crecimiento de un nuevo ecosistema económico basado en la confianza, integridad, transparencia, eficiencia y rapidez que garantiza la tecnología de cadenas de bloques, en sus tres dimensiones como instrumento de intercambio, de ahorro e inversión y como plataforma tecnológica.<sup>39</sup>*

O mesmo Decreto também referendou a emissão, pelo Executivo Nacional, de 100.000 (cem milhões) de Petros e autorizou a afetação potencial de 5.342.000 (cinco milhões, trezentos e quarenta e dois mil) de barris de petróleo para, conforme art. 12, “servir de respaldo para a criação e emissão da criptomoeda venezuelana Petro”. O instrumento legislativo também autorizou a criação (art. 7) da *Tesorería de Criptoactivos de la República Bolivariana de Venezuela* (TCV), definindo-a como a instância competente para a emissão, custódia, arrecadação e distribuição e recursos relacionados ao mercado virtual de criptoativos.

39. VENEZUELA. *Decreto Constituyente de fecha 4 de abril de 2018*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 6.370 Extraordinario. Caracas, Venezuela, 9 abr. 2018. Disponível em: <<http://www.tsj.gob.ve/pt/gaceta-oficial>>. Acesso em: 16 dez. 2020.

No Decreto nº 3.353 da Presidência da República, também de 09 de abril de 2018, a TCV foi criada como uma Empresa estatal, organizada sob a forma de sociedade anônima, com personalidade jurídica e patrimônio próprios, distintos e independentes do Fisco Nacional, mas subordinada à Vice-presidência da República. Vale dizer que o órgão soberano da empresa é uma Assembleia Geral de Acionistas, mas sua Junta Diretiva é presidida pelo *Tesorero*, indicado pelo Presidente, e por 4 (quatro) diretores nomeados, assim como seus suplentes, pelo Vice-presidente (art. 4)<sup>40</sup>.

O Decreto Constituinte sobre Criptoativos e a Criptomoeda Soberana Petro, de 09 de abril de 2018, ainda trazia três outras previsões relevantes. A primeira delas era a criação de um *Sistema de Registro* (art. 8), no qual deveriam se cadastrar todas aquelas pessoas ou entidades que desejassem lidar com criptoativos no país. A segunda (art. 9), conferia ao Estado Venezuelano a tarefa de proteger, promover e garantir o uso das Criptomoedas como meios de pagamento em instituições públicas, empresas privadas ou de capital misto, dentro e fora do território nacional. A terceira (art. 10), determinava que o Governo faria publicar um livro-branco (*whitepaper*) do Petro, no qual seriam regulados processos iniciais e outras questões relevantes, como a destinação de fundos arrecadados com o registro e transações digitais. Além disso, o mesmo art. 10 determinava que qualquer pessoa natural ou jurídica, pública ou privada, que pretendesse criar um criptoativo, deveria tornar público um documento onde expusesse todas as condições de sua criação, funcionamento e eventual lastro<sup>41</sup>.

Verifica-se, então, que, por meio destas medidas preliminares, o Governo Venezuelano já intentava dificultar a criação e entrada de

---

40. VENEZUELA. *Decreto Nro. 3.353*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 6.371 Extraordinario. Caracas, Venezuela, 9 abr. 2018. Disponível em: <<http://www.tsj.gob.ve/pt/gaceta-oficial>>. Acesso em: 16 dez. 2020.

41. VENEZUELA. *Decreto Constituyente de fecha 4 de abril de 2018*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 6.370 Extraordinario. Caracas, Venezuela, 9 abr. 2018. Disponível em: <<http://www.tsj.gob.ve/pt/gaceta-oficial>>. Acesso em: 16 dez. 2020.

novos criptoativos no país, ao mesmo tempo em que tornava obrigatório o estímulo ao uso do Petro por instituições públicas e privadas que buscassem negociar com a Venezuela. Trata-se, pois, de um conjunto de previsões legais gerais cujo objetivo era, justamente, monopolizar o mercado e dar centralidade ao Petro. Enquanto a medida dos arts. 8 e 9 trazem uma espécie de coação legal ao uso do Petro, bem como ao registro obrigatório de usuários, *exchanges*, desenvolvedores e quaisquer outros interessados em lidar com a moeda, o art. 10 trazia um desincentivo econômico para a instauração de qualquer outro criptoativo, combinando-se, portanto, duas formas de implantar um monopólio estatal.

O *whitepaper* do Petro teve sua primeira edição publicada em janeiro de 2018, mas sofreu alterações e teve sua versão mais atual publicada em 01 de outubro de 2018. O documento destaca que o Petro seria a primeira moeda digital promovida e emitida por um Estado, com respaldo em suas riquezas naturais e que teria o potencial de “revolucionar a economia mundial, em proporção semelhante aquilo que a internet fez pelos computadores e os celulares fizeram com as comunicações”<sup>42</sup>.

Versões anteriores do *Whitepaper* apontavam que o Petro se utilizaria da plataforma Ethereum<sup>43</sup> e, posteriormente, da plataforma NEM<sup>44</sup>, mas, na versão mais atual, a descrição é de que o Petro teria sua própria plataforma (como de fato ocorreu). O documento ainda aponta que a base tecnológica de *blockchain*, aplicada ao Petro, permitiria

42. VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SU-NACRIP). *Whitepaper*. Publicação eletrônica, out. 2018, p. 4. Disponível em: <<http://www.bcv.org.ve/billetes-y-monedas/criptomonedas/actos-administrativos/whitepaper-del-petro>>. Acesso em 29 dez. 2020

43. JAIMES, José del Carmen Hernández. El criptoactivo venezolano Petro y su valoración como criptomoneda e instrumento financiero. *Economía*. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de los Andes, Venezuela, v. XLIV, n. 48, p. 173-214, jul./dez., 2019, p. 201. Disponível em: <<http://erevistas.saber.ula.ve/index.php/economia/article/view/15831>>. Acesso em: 17 dez. 2020.

44. NEM. *Notícias de NEM*. CoinTelegraph. Publicação eletrônica. Disponível em: <<https://cointelegraph.com.br/tags/nem>>. Acesso em: 27 dez. 2020.

“transferir valor e informação, tornando possível prescindir de terceiros”, contudo, não deixa claro a quais terceiros se estaria fazendo referência e qual nível de poder e interferência sobre as operações que teria o Estado Venezuelano, quando não fosse parte direta da operação. Nesse sentido, apesar de pregar que o Petro seria uma moeda estável, o *Whitepaper* também admite que ele tenha uma flutuação de valor que acompanhe a valoração das exportações, de modo que, quando caíam os ingressos financeiros de exportação, a criptomoeda se deprecie automaticamente para estimular a produção interna<sup>45</sup>.

O mesmo documento também traz a forma de cálculo do preço do Petro para a primeira emissão, realizada pela empresa pública TCV. Este cálculo leva em conta um peso atribuído a cada uma das *commodities* de lastro da moeda, com o Petróleo respaldando 50%, ferro e ouro com 20% cada, e diamante com 10%. A compra de Petros junto à TCV, pagos em Bolívares soberanos (Bs) ou outra moeda fiduciária, constitui o mercado primário. Negociações posteriores, realizados junto às *exchanges* autorizadas pelo Governo constituem o mercado secundário, mas não há qualquer detalhamento de como o cálculo do preço passa a ser feito, o que o deixa ao sabor das análises da agência governamental competente e traz, em algum nível, certa insegurança econômica e jurídica. De fato, mesmo tendo apresentado uma forma de cálculo do preço inicial, o documento também aponta, logo em seguida, que o preço inicial fora pré-definido pelo Presidente e que sua atualização se dará por um índice representativo das commodities do país, sem identificar como tal índice seria calculado. Diz o *Whitepaper*:

*El valor inicial de Petro estará fijado en los 60 USD como ha sido definido por nuestro Presidente Nicolás Maduro Moros en atención a los análisis que fijaban su valor histórico promedio en torno a este baremo. Sin embargo, a partir del momento inicial, el valor del Petro se actualizará*

---

45. VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SUNACRIP). *Whitepaper*. Publicação eletrônica, out. 2018, p. 4-6. Disponível em: <<http://www.bcv.org.ve/billetes-y-monedas/criptomonedas/actos-administrativos/whitepaper-del-petro>>. Acesso em 29 dez. 2020

*por un índice que estará compuesto por una canasta de los commodities representativos de la riqueza del subsuelo venezolano.*<sup>46</sup>

Para preservar o valor da criptomoeda, o *Whitepaper* aponta que o Petro é finito, ou seja, que poderá ser minerado somente até certa quantidade, em um lapso de tempo de dez anos<sup>47</sup>. Essa mesma linha costuma ser adotada pela maioria das criptomoedas para garantir aos investidores que seus ativos não perderão valor indefinidamente pela emissão contínua de novas unidades. No caso do Petro, no entanto, apesar dos esforços do documento, não está claro como exatamente se dá o processo de mineração e quais serão seus efetivos limites.

Posteriormente, no dia 30 de janeiro de 2019, foi publicado, na *Gaceta Oficial*, mais um Decreto Constituinte da Assembleia Nacional Constituinte da Venezuela, datado de 20 de novembro de 2018, que trouxe diversas novas informações significativas<sup>48</sup>. Em primeiro lugar, quanto à legalidade das medidas, o art. 2 aponta que as disposições do decreto constitucional, advindas do Poder Constituinte Originário<sup>49</sup>, são de ordem pública e prevalecem sobre disposições contidas

46. VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SU-NACRIP). *Whitepaper*. Publicação eletrônica, out. 2018, p. 6. Disponível em: <<http://www.bcv.org.ve/billetes-y-monedas/criptomonedas/actos-administrativos/whitepaper-del-petro>>. Acesso em 29 dez. 2020

47. VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SU-NACRIP). *Whitepaper*. Publicação eletrônica, out. 2018, p. 7. Disponível em: <<http://www.bcv.org.ve/billetes-y-monedas/criptomonedas/actos-administrativos/whitepaper-del-petro>>. Acesso em 29 dez. 2020

48. VENEZUELA. *Decreto Constituyente de fecha 20 de noviembre de 2018*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 41.575. Extraordinario. Caracas, Venezuela, 30 jan. 2019. Disponível em: <<http://www.tsj.gob.ve/pt/gaceta-oficial>>. Acesso em: 16 dez. 2020.

49. Vale ressaltar que a legitimidade do estabelecimento de uma nova Assembleia Constituinte na Venezuela, ocorrida em 30 de julho de 2017, foi questionada por organismos internacionais por, supostamente, esvaziar o Poder Legislativo, que antes era controlado pela oposição ao Governo, contudo, tal análise foge ao escopo deste artigo. Para mais detalhes, sugere-se: HUMAN RIGHTS WATCH. *Relatório Mundial 2020: Venezuela – Eventos de 2019*. Publicação eletrônica, 2020. Disponível em: <<https://www.hrw.org/pt/world-report/2020/country-chapters/336670>>. Acesso em 30 dez. 2020.

em outras leis, incluindo outras de mesma hierarquia, naquilo que as contradisserem.

Este Decreto Constituinte extingue a SUPCACVEN e cria, em seu lugar (art. \*), a *Superintendencia Nacional de Criptoactivos y Actividades Conexas* (SUNACRIP), com natureza de instituto autônomo, adscrita à Vice-presidência Setorial de Economia do país, descrevendo, também, suas fontes de receitas (art. 13) e concedendo ao órgão a capacidade de detalhar suas próprias atribuições e estrutura organizativa (art. 14)<sup>50</sup>. O mesmo Decreto também adscribe a empresa pública TCV à SUNACRIP (art. 26), contudo, não deixa claro qual nível de comando o instituto teria sobre a empresa. Entre o art. 29 e o art. 33, trata do *Sistema de Registro*, reforçando seu caráter cogente para todas as pessoas naturais e jurídicas que queiram exercer qualquer atividade relacionada à exploração de criptomoedas no país, bem como possibilitando a cobrança de preços públicos para o uso dos serviços de registro da SUNACRIP.

O art. 34 dá à SUNACRIP o poder de inspecionar e fiscalizar todos os estabelecimentos que exerçam atividades próprias ao sistema de criptoativos, “para determinar a verdade dos fatos que permitam conhecer a conformidade ou descumprimento dos deveres”, bem como a identificação dos responsáveis, do grau de responsabilidade e do dano causado. Os artigos seguintes também conferem à SUNACRIP a possibilidade de confiscar equipamentos, suspender licenças ou executar quaisquer medidas cautelares para proteger o sistema, bem como trazem penas pecuniárias e privativas de liberdade para eventuais descumpridores.

Para os objetivos desta análise, no entanto, o mais importante dispositivo do Decreto Constituinte de 20 de novembro de 2018, é

---

50. Sobre as atividades da SUNACRIP, o art. 8 dispõe que “ejercerá las más amplias facultades dentro del marco legal y constitucional, para regular la creación, emisión, organización, funcionamiento y uso de criptoactivos; en consecuencia, regulará el funcionamiento de las Casas de Intercambio y demás servicios financieros en criptoactivos, así como las actividades asociadas a la minería digital.”

o número 2 do art. 23, que dá ao Conselho Executivo de Intendentes (órgão interno à SUNACRIP, composto pelo Superintendente Nacional e por, pelo menos, quatro outros intendentes por ele nomeados, conforme arts. 21 e 22) o poder de aprovar diretrizes que regulem registros, contratos de commodities, funcionamento de *exchanges*, atividades de mineração e contratos inteligentes. Trata-se, pois, da primeira vez que o termo “contratos inteligentes” aparece na legislação venezuelana, deixando claro que a SUNACRIP também regulará as atividades a eles pertinentes e que estes são considerados, para efeitos de regulação, como atividades conexas ao sistema de criptoativos.

A Vice-presidência Setorial de Economia, então, passou a emitir Atos Administrativos posteriores, detalhando mais alguns procedimentos relevantes, dos quais se destacam as regras para envio e recebimento de remessas de criptoativos para o exterior<sup>51</sup>. Vale dizer que há um limite máximo para recebimento de criptoativos, no valor de 10 PTR ao mês, e que qualquer valor maior, também em limite de 50 PTR, deve ser autorizado pela SUNACRIP (art. 6). O emissor também deve identificar, na plataforma, diversos dados obrigatórios do receptor, como cédula de identidade, data de nascimento e qualquer outro pedido pela plataforma. Esta *Providencia* também reserva à SUNACRIP o direito de solicitar, por quaisquer meios que considere idôneos, qualquer informação ou documentação ao receptor e ao emissor da remessa, para “garantir a transparência das operações” (art. 10). Trata-se, pois, de mais um mecanismo por meio do qual o Estado busca impedir a realização de operações ilegais por meio de sua plataforma, e que terá efeito importantes sobre eventuais contratos inteligentes que possam vir a ser incluídos na *blockchain* estatal venezuelana.

---

51. VENEZUELA. *Providencia Nro. 009/2019 de fecha 05 de febrero de 2019*. Vicepresidencia Sectorial de Economía. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 41.581. Caracas, Venezuela, 07 feb. 2019. Disponível em: <<http://www.tsj.gob.ve/pt/gaceta-oficial>>. Acesso em: 16 dez. 2020.

Destaca-se, ainda, Ato Administrativo de Outubro de 2019, no qual a SUNACRIP regula, em parte, o número 2 do art. 23, do Decreto Constituinte de 20 de novembro de 2018, naquilo que é pertinente às casas de câmbio. Este Ato traz uma série de exigências complexas de registro e prestação de informações e exige um preço de 100 PTR para autorizações de uso da plataforma estatal, mais 10 *bitcoin* (BTC) para a outorga da autorização<sup>52</sup>.

A existência desta regulação parcial sugere que, futuramente, quando (e se) a plataforma de *blockchain* estatal que dá suporte ao Petro for atualizada a ponto de incluir contratos inteligentes, estes também deverão sofrer forte regulação e exigências da SUNACRIP. Vale dizer que, até a data do presente trabalho, a plataforma ainda não dava suporte a este tipo de transação.

Ademais, não há como prever qual a extensão destas regulações, nem a forma que tomarão. É possível que o Governo exija que quaisquer transações por meio de *smart contracts* sejam identificadas na plataforma, diferenciando-as de blocos de outros tipos e facilitando sua fiscalização, ou que seja determinado aos usuários que, necessariamente, incluam o Fisco Nacional como parte em seus contratos.

Fato é que, apesar de um início turbulento, com pouca adesão dos usuários, a plataforma estatal parece estar encontrando adesão crescente. Desde seu lançamento já foram registradas mais de 142.920 (cento e quarenta e duas mil, novecentas e vinte) operações, com média de 8.390 (oito mil, trezentas e noventa) transações diárias, de acordo com números oficiais da ferramenta “*Explorador de bloques*”<sup>53</sup>, na qual é possível percorrer todos os metadados de todas as

---

52. VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SUNACRIP). *Condiciones generales para la operatividad de las casas de intercambio en el sistema integral de criptoactivos*. Publicação eletrônica, out. 2019. Disponível em: <<https://www.petro.gob.ve/assets/descargas/Condicionado%20casas%20de%20intercambio.pdf>>. Acesso em 29 dez. 2020.

53. VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SUNACRIP). *Explorador de bloques*. Ferramenta eletrônica de consulta, 2021. Disponível em: <<https://explorador.petro.gob.ve/insight>>. Acesso em 11 jan. 2021.

operações já feitas (sem que seja possível, por certo, ao observador externo, verificar seu conteúdo). Já há, no site oficial do Petro na internet, inclusive, uma calculadora de conversão entre PTR e outras criptomoedas, bem como entre estas criptomoedas e diversas moedas fiduciárias, incluindo o Bolívar e o dólar estadunidense<sup>54</sup>.

O problema de adesão, contudo, não é o único enfrentado pelo Governo Venezuelano em sua empreitada. O Petro foi pensado, dentre outros, como uma forma de escapar dos bloqueios econômicos impostos pelos Estados Unidos ao país, no entanto, já em 19 de março de 2018, poucos meses depois das primeiras previsões legais venezuelanas a respeito de criptoativos, o então Presidente daquele país, Donald Trump, assinou Ordem Executiva estendendo o bloqueio também a transações deste tipo<sup>55</sup>.

Em sua primeira seção, a Ordem Executiva proíbe qualquer transação, feita por indivíduo nos Estados Unidos, envolvendo criptoativos que tenham sido emitidos por, para ou em benefício do Governo da Venezuela desde 09 de janeiro de 2018. Ela também é aplicável a contratos celebrados antes de sua entrada em vigor, de modo que, possivelmente, eventuais contratos inteligentes, caso existissem, poderiam estar abarcados. Mais significativa, no entanto, é a disposição da segunda seção, que versa:

*Sec. 2. (a) Any transaction that evades or avoids, has the purpose of evading or avoiding, causes a violation of, or attempts to violate any of the prohibitions set forth in this order is prohibited.*

*(b) Any conspiracy formed to violate any of the prohibitions set forth in this order is prohibited.*

54. VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SU-NACRIP). *Petro Calculadora*. Ferramenta eletrônica de consulta, 2021. Disponível em: <<https://www.petro.gob.ve/calculadora.html>>. Acesso em 11 jan. 2021.

55. ESTADOS UNIDOS. *Executive Order on Taking Additional Steps to Address the Situation in Venezuela*. Foreign Police, 19 mar. 2018. Disponível em: <<https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/executive-order-taking-additional-steps-address-situation-venezuela/>>. Acesso em: 17 dez. 2020.

Veja-se que não há, nesta proibição, qualquer referência a indivíduos localizados nos Estados Unidos, de modo que, em leitura mais abrangente, qualquer indivíduo ou empresa que tenha negócios com aquele país e que deseje transacionar em Petros, com a Venezuela, também poderia sofrer sanções. Com base nestas proibições, inclusive, o aplicativo oficial da *blockchain* estatal venezuelana, o PetroApp, também foi retirado das opções de *download* no GooglePlay e na AppStore, dificultando o acesso de usuários externos ao país<sup>56</sup>.

Outro problema é a recessão econômica venezuelana. Em maio de 2020, o salário-mínimo no país era de 800.000 (oitocentos mil) Bolívares soberanos (Bs), equivalentes a USD 4,6 (quatro vírgula seis dólares americanos)<sup>57</sup>. Em conversão do dia 11 de janeiro de 2021, utilizando-se a calculadora oficial do site do Petro, a equivalência era de 1 PTR para 56,20 USD, e de 1 PTR para 74.044.684,20 Bs<sup>58</sup>.

A adesão de cidadãos venezuelanos comuns ao Petro, portanto, fica prejudicada pelo baixo valor proporcional que estes podem efetivamente investir no criptoativo sem prejudicar o sustento próprio e familiar. De acordo com o *Whitepaper* do Petro, todavia, a unidade monetária mínima do Petro é de 0,000001 PTR, conhecido como um *Mene* (mPTR)<sup>59</sup>, o que, pelo menos em tese, possibilitaria investimentos, ainda que mínimos.

---

56. MELLO, Michelle de. Dois anos de Petro: criptomoeda ajuda Venezuela a driblar bloqueio econômico dos EUA. Brasil de Fato. Internacional. Economia. Caracas, Venezuela, 12 dez. 2019. Disponível em: <<https://www.brasildefato.com.br/2019/12/12/dois-anos-de-petro-criptomoeda-ajuda-venezuela-a-driblar-bloqueio-economico-dos-eua>>. Acesso em: 18 dez. 2020.

57. AFP Brasil. *Salário mínimo na Venezuela chega a R\$ 26, mesmo com alta de 77,7%*. Portal UOL. Publicação eletrônica, 27 abr. 2020. Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/noticias/afp/2020/04/27/salario-minimo-na-venezuela-chega-a-us-46-mesmo-com-alta-de-777.htm>>. Acesso em 20 dez. 2020.

58. VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SU-NACRIP). *Petro Calculadora*. Ferramenta eletrônica de consulta, 2021. Disponível em: <<https://www.petro.gov.ve/calculadora.html>>. Acesso em 11 jan. 2021.

59. VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SU-NACRIP). *Whitepaper*. Publicação eletrônica, out. 2018, p. 9. Disponível em: <<http://>>

Entretanto, apesar da forte recessão econômica, a Venezuela segue envidando esforços para o fortalecimento do Petro, inclusive na esfera tributária. De fato, o Tribunal Superior de Justiça (TSJ) daquele país recentemente declarou constitucional, com base no art. 316 da Constituição Venezuelana<sup>60</sup>, o uso do Petro como unidade de referência para o cálculo dinâmico de tributos e sanções, ainda que tenha mantido a cobrança efetiva apenas em Bolívares soberanos, em respeito ao art. 318 (“*La unidad monetaria de la República Bolivariana de Venezuela es el bolívar*”). Segundo o Tribunal, tal medida tem “o firme propósito de avançar em seu uso como criptoativo para fortalecer este ecossistema”<sup>61</sup>.

## 6. CONCLUSÃO

---

O presente trabalho, sem considerar a natureza política ou mesmo ideológica do regime venezuelano, buscou analisar a experiência embrionária deste ente nacional com a utilização da moeda virtual estatal soberana, o Petro (PTR), bem como as possíveis implicações deste tipo de abordagem no campo dos contratos inteligentes, da DLT e das suas possíveis repercussões jurídicas nas relações contratuais. De forma geral, tal iniciativa pode ser enquadrada como uma tentativa de regulação do mercado de criptoativos por meio da construção de um monopólio estatal.

---

[www.bcv.org.ve/billetes-y-monedas/criptomonedas/actos-administrativos/white-paper-del-petro](http://www.bcv.org.ve/billetes-y-monedas/criptomonedas/actos-administrativos/white-paper-del-petro)>. Acesso em 29 dez. 2020

60. Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos. (VENEZUELA. *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*, 1999. Incluye Exposición de Motivos y Enmienda nº 1 (15/02/2009) Disponível em: <<http://www.minci.gob.ve/wp-content/uploads/2011/04/CONSTITUCION.pdf>>. Acesso em: 08 dez. 2020)

61. VENEZUELA. Tribunal Superior de Justicia. Caracas, 18 de agosto de 2020, 210º y 161º. Julgado em 29 jul. 2020. Quarto ponto do acórdão Disponível em: <<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/agosto/310057-0118-18820-2020-19-0333.HTML>>. Acesso em: 22 dez. 2020.

O monopólio estatal não é uma iniciativa estranha aos ordenamentos jurídicos ao redor do mundo. No Brasil, por exemplo, a Lei nº 9.478/97 dispõe sobre o monopólio estatal quanto à exploração de petróleo, e o art. 21, XXII, da Constituição Federal (CF/88) dá à União o monopólio total da exploração do setor nuclear. Resta averiguar se o monopólio estatal do setor de criptoativos é, em primeiro lugar, factível, no sentido técnico-informático da palavra, e, em segundo lugar, se é recomendável, no sentido econômico e mercadológico, em conjunção com o interesse social público, aí incluídos os possíveis desdobramentos no mundo do Direito e na liberdade de contratar. A pioneira experiência venezuelana com o Petro pode ter o condão de fornecer respostas significativas a respeito destas questões.

Vale dizer que, de um lado, o Governo Venezuelano fornece poucos detalhes a respeito do funcionamento técnico-informático de sua plataforma *blockchain*, contudo, de outro lado, com o passar dos anos, tem editado disposições legais que, ao menos de forma geral, permitem a análise dos poderes estatais de controle sobre este ecossistema. A consequência prática destas previsões fiscalizatórias, todavia, resta ainda a ser mais bem avaliada.

Em especial, destaca-se a obrigatoriedade de registro estatal de todo e qualquer interessado no sistema, seja ele um operador, desenvolvedor, casa de câmbio ou somente um simples usuário, conjugada à possibilidade do o governo requisitar, em qualquer hipótese, informações adicionais a respeito de qualquer dos envolvidos, bem como proceder a medidas cautelares administrativas como o confisco de equipamentos e a suspensão de licenças, antes de prévio contraditório (vale dizer, no entanto, que a legislação prevê contraditório, mas este é postergado), conforme arts. 37 a 41, do Decreto Constituinte de 20 de novembro de 2018.

Ademais, a previsão do número 2 do art. 23, do mesmo Decreto Constituinte, deixa claro que os contratos inteligentes são considerados, pela legislação venezuelana, como atividades conexas ao sistema de criptoativos. Ainda não há, até o momento, suporte técnico da

plataforma estatal venezuelana para a utilização dos *smart contracts* na *blockchain*, mas a própria existência deste dispositivo, bem como a intenção anterior do Governo, nas primeiras versões do *Whitepaper* do Petro, em utilizar a plataforma Ethereum, reconhecida justamente por ter popularizado o conceito de contratos inteligentes, denotam que o Estado Venezuelano pretende, por certo, avançar neste sentido.

A importância dos contratos inteligentes, em especial quando conjugados à Tecnologia de Registro por Encadeamento Distribuído (DLT), vem crescendo em todo o mundo e, cada vez mais, o Direito será chamado a pensar, junto à Economia e outros setores do conhecimento científico, em soluções que permitam sua efetiva regulação estatal (ou que a abandonem, seja parcial ou integralmente) e sua tutela jurisdicional na solução dos inevitáveis conflitos, inerentes a qualquer atividade comercial humana. A experiência venezuelana com o Petro, de uma forma ou de outra, contribuirá para estas análises de forma importante e vanguardista, seja para que se reproduzam os aspectos positivos, seja para desvelar consequências econômicas ou sociais negativas a serem futuramente evitadas por outros Governos e entidades privadas.

## REFERÊNCIAS

---

- AFP Brasil. *Salário mínimo na Venezuela chega a R\$ 26, mesmo com alta de 77,7%*. Portal UOL. Publicação eletrônica, 27 abr. 2020. Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/noticias/afp/2020/04/27/salario-minimo-na-venezuela-chega-a-us-46-mesmo-com-alta-de-777.htm>>. Acesso em 20 dez. 2020.
- ATLAM, Hany F.; WALTERS, Robert. J.; e WILLS, Gary B. Internet of Things: State-of-the-art, Challenges, Applications, and Open Issues. *International Journal of Intelligent Computing Research (IJICR)*, v. 9, n. 3, Set. 2018, p. 928-938.
- CHAMBER OF DIGITAL COMMERCE. *Smart Contracts: 12 Use Cases for Business & Beyond A Technology, Legal & Regulatory Introduction — Foreword by Nick Szabo*. Publicação eletrônica, dez. 2016, p. 3. Disponível em: <<http://digitalchamber.org/assets/smart-contracts-12-use-cases-for-business-and-beyond.pdf>>. Acesso em: 12 dez. 2020.
- CHRISTIANS, Allison. Taxation In The Age of Smart Contracts: The Cryptokitty Conundrum. *The Ohio State Technology Law Journal*, v. 16, n. 1, p.

- 91-113, 2020. Disponível em: <[https://kb.osu.edu/bitstream/handle/1811/91836/1/OSTLJ\\_V16N1\\_091.pdf](https://kb.osu.edu/bitstream/handle/1811/91836/1/OSTLJ_V16N1_091.pdf)>. Acesso em: 22 dez. 2020.
- ESTADOS UNIDOS. *Executive Order on Taking Additional Steps to Address the Situation in Venezuela*. Foreign Police, 19 mar. 2018. Disponível em: <<https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/executive-order-taking-additional-steps-address-situation-venezuela/>>. Acesso em: 17 dez. 2020.
- EUROPEAN UNION AGENCY FOR NETWORK AND INFORMATION SECURITY (ENISA). *Distributed Ledger Technology & Cybersecurity: Improving information security in the financial sector*. Publicação eletrônica, Dez. 2016. Disponível em: <<https://www.enisa.europa.eu/publications/blockchain-security>>. Acesso em: 17 dez. 2020.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil: Direito das Obrigações – Parte Especial – Contratos*. São Paulo: Saraiva Educação, 20<sup>ª</sup> ed., v. 6, Tomo I, 2018.
- HUMAN RIGHTS WATCH. *Relatório Mundial 2020: Venezuela – Eventos de 2019*. Publicação eletrônica, 2020. Disponível em: <<https://www.hrw.org/pt/world-report/2020/country-chapters/336670>>. Acesso em 30 dez. 2020.
- INTERNATIONAL SWAPS AND DERIVATIVES ASSOCIATION (ISDA) & LINKLATTERS. *Whitepaper: Smart Contracts and Distributed Ledger – A Legal Perspective*. Publicação eletrônica, 2017. Disponível em: <<https://www.isda.org/a/6EKDE/smart-contracts-and-distributed-ledger-a-legal-perspective.pdf>>. Acesso em 12 dez. 2020.
- IREDALE, Gwyneth. *History of Blockchain Technology: A Detailed Guide*. 101 Blockchains. Publicação eletrônica, nov. 2020. Disponível em: <<https://101blockchains.com/history-of-blockchain-timeline/>>. Acesso em: 29 dez. 2020.
- JAIMES, José del Carmen Hernández. El criptoactivo venezolano Petro y su valoración como criptomoneda e instrumento financiero. *Economía*. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de los Andes, Venezuela, v. XLIV, n. 48, p. 173-214, jul./dez., 2019. Disponível em: <<http://erevistas.saber.ula.ve/index.php/economia/article/view/15831>>. Acesso em: 17 dez. 2020.
- KEMMOE, Victor Youndom; STONE, William; KIM, Jeehyeong; KIM, Daeyoung; SON Junggab. Recent Advances in Smart Contracts: a Technical Overview and State of The Art. *IEEE Access*, v. 8, jul. 2020, p. 117782- 117801. Disponível em: <<https://ieeexplore.ieee.org/stamp/stamp.jsp?arnumber=9125932>>. Acesso em: 19 dez. 2020.
- LEWIS, Anthony, *A gentle introduction to Blockchain Technology*. Bits on Blocks: Thoughts on blockchain technology, 2015. Disponível em: <<https://bitsonblocks.net/2015/09/09/gentle-introduction-blockchain-technology/>>. Acesso em: 12 dez. 2020.

- LEWIS, Anthony. *A gentle introduction to smart contracts*. Bits on Blocks: Thoughts on blockchain technology, 2016. Disponível em: <<https://bitsonblocks.net/2016/02/01/gentle-introduction-smart-contracts/>>. Acesso em: 12 dez. 2020.
- MELLO, Michelle de. Dois anos de Petro: criptomoeda ajuda Venezuela a driblar bloqueio econômico dos EUA. Brasil de Fato. Internacional. Economia. Caracas, Venezuela, 12 dez. 2019. Disponível em: <<https://www.brasildefato.com.br/2019/12/12/dois-anos-de-petro-criptomoeda-ajuda-venezuela-a-driblar-bloqueio-economico-dos-eua>>. Acesso em: 18 dez. 2020.
- NEM. *Notícias de NEM*. CoinTelegraph. Publicação eletrônica. Disponível em: <<https://cointelegraph.com.br/tags/nem>>. Acesso em: 27 dez. 2020.
- PEYROTT, Sebastian. *An Introduction to Ethereum and Smart Contracts: a Programmable Blockchain*. Publicação eletrônica, 2017. Disponível em: <<https://auth0.com/blog/an-introduction-to-ethereum-and-smart-contracts-part-2/>>. Acesso em: 18.12.2020.
- R3. *About R3*. Publicação eletrônica, 2020. Disponível em: <<https://www.r3.com/about/>>. Acesso em: 30 dez. 2020.
- REAM, John; CHU, Yang; SCHATSKY, David. *Upgrading blockchains: Smart contract use cases in industry*. Publicação eletrônica, 2016. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/us/en/insights/focus/signals-for-strategists/using-blockchain-for-smart-contracts.html>>. Acesso em 15 dez. 2020.
- SMART CONTRACTS ALLIANCE. *"Smart Contracts" Legal Primer Why Smart Contracts Are Valid Under Existing Law and Do Not Require Additional Authorization to Be Enforceable*. Chamber of Digital Commerce. Jan. 2018. Disponível em: <<https://4act102j1q5u2979uq1ymaad-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2018/02/Smart-Contracts-Legal-Primer-02.01.2018.pdf>>. Acesso em: 29 dez. 2020.
- SMART CONTRACTS ALLIANCE. *SMART CONTRACTS: Is the Law Ready?*. Chamber of Digital Commerce. Set. 2018. Disponível em: <<https://digitalchamber.s3.amazonaws.com/Smart-Contracts-Whitepaper-WEB.pdf>>. Acesso em: 11 dez. 2020.
- SZABO, Nick. Formalizing and Securing Relationships on Public Networks. *First Monday*. Publicação eletrônica, v. 2, n. 9, set. 1997. Disponível em: <<https://firstmonday.org/ojs/index.php/fm/article/view/548/469>>. Acesso em 12 dez. 2020.
- TARTUCE, Flávio. *Direito Civil: Teoria Geral dos Contratos e Contratos em espécie*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 14ª Edição, v. 3, 2019.
- VENEZUELA. *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*, 1999. Incluye Exposición de Motivos y Enmienda nº 1 (15/02/2009) Disponível em: <<http://www.minci.gob.ve/wp-content/uploads/2011/04/CONSTITUCION.pdf>>. Acesso em: 08 dez. 2020.

- VENEZUELA. *Decreto Constituyente de fecha 4 de abril de 2018*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 6.370 Extraordinario. Caracas, Venezuela, 9 abr. 2018. Disponível em: <<http://www.tsj.gob.ve/pt/gaceta-oficial>>. Acesso em: 16 dez. 2020.
- VENEZUELA. *Decreto Constituyente de fecha 20 de noviembre de 2018*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 41.575. Extraordinario. Caracas, Venezuela, 30 jan. 2019. Disponível em: <<http://www.tsj.gob.ve/pt/gaceta-oficial>>. Acesso em: 16 dez. 2020.
- VENEZUELA. *Decreto Nro. 3.196*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 6.346 Extraordinario. Caracas, Venezuela, 8 dez. 2017. Disponível em: <<http://www.tsj.gob.ve/pt/gaceta-oficial>>. Acesso em: 16 dez. 2020.
- VENEZUELA. *Decreto Nro. 3.353*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 6.371 Extraordinario. Caracas, Venezuela, 9 abr. 2018. Disponível em: <<http://www.tsj.gob.ve/pt/gaceta-oficial>>. Acesso em: 16 dez. 2020.
- VENEZUELA. *Providencia Nro. 009/2019 de fecha 05 de febrero de 2019*. Vicepresidencia Sectorial de Economía. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 41.581. Caracas, Venezuela, 07 feb. 2019. Disponível em: <<http://www.tsj.gob.ve/pt/gaceta-oficial>>. Acesso em: 16 dez. 2020.
- VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SUNACRIP). *Whitepaper*. Publicação eletrônica, out. 2018. Disponível em: <<http://www.bcv.org.ve/billetes-y-monedas/criptomonedas/actos-administrativos/whitepaper-del-petro>>. Acesso em 29 dez. 2020.
- VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SUNACRIP). *Condiciones generales para la operatividad de las casas de intercambio en el sistema integral de criptoactivos*. Publicação eletrônica, out. 2019. Disponível em: <<https://www.petro.gob.ve/assets/descargas/Condicionado%20casas%20de%20intercambio.pdf>>. Acesso em 29 dez. 2020.
- VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SUNACRIP). *Explorador de bloques*. Ferramenta eletrônica de consulta, 2021. Disponível em: <<https://explorador.petro.gob.ve/insight>>. Acesso em 11 jan. 2021.
- VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SUNACRIP). *Petro Calculadora*. Ferramenta eletrônica de consulta, 2021. Disponível em: <<https://www.petro.gob.ve/calculadora.html>>. Acesso em 11 jan. 2021.
- VENEZUELA. Tribunal Superior de Justicia. Caracas, 18 de agosto de 2020, 210<sup>º</sup> y 161<sup>º</sup>. Julgado em 29 jul. 2020. Disponível em: <<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/agosto/310057-0118-18820-2020-19-0333.HTML>>. Acesso em: 22 dez. 2020.

## VII

# Vida e morte do fundo da Lei Kandir: créditos de ICMS dos exportadores, de energia e de bens de uso e consumo

*Fernando Facury Scaff\**

**SUMÁRIO:** I. Contexto constitucional e nascimento do Fundo da Lei Kandir; II. A vida do Fundo da Lei Kandir e o direito de crédito de icms; III. A morte do Fundo da Lei Kandir; Conclusões.

**RESUMO:** O texto original da Constituição de 1988 permitiu que fosse cobrado ICMS sobre as exportações. Em 1996 a Lei Kandir desonerou as exportações, criando um Fundo para ressarcir os Estados e também compensar as empresas pelos resíduos tributários na cadeia exportadora. Em paralelo, esta norma também permitiu às empresas em geral, incluindo as exportadoras, o aproveitamento dos créditos referentes à energia elétrica e aos bens de uso e consumo. O assunto foi constitucionalizado em 2003, pela EC 42, judicializado em 2013, pela ADO 25, e conciliado federativamente em 2020 pela Lei Complementar 176. Em 2021 a Emenda Constitucional 109 extinguiu o Fundo. O texto analisa a *vida e morte* deste Fundo, e como ficam os créditos de ICMS dos exportadores, os de bens de uso e consumo e os de energia elétrica, devendo ser considerado

---

(\*) Professor Titular de Direito Financeiro da Universidade de São Paulo – USP. Livre Docente e Doutor em Direito pela USP. Advogado sócio de Silveira, Athias Soriano de Mello, Bentes, Lobato e Scaff – Advogados. E-mail: scaff@silveiraathias.com.br

como uma continuação de texto anterior; publicado em conjunto com Alexandre Silveira e Daniel Athias<sup>1</sup>.

**PALAVRAS-CHAVES:** Fundo da Lei Kandir, créditos de ICMS, exportação, energia, uso e consumo.

**ABSTRACT:** The original text of the 1988 Brazilian Constitution allowed the states, subnational entities of the Brazilian federation, to charge ICMS on international exports. In 1996, a law, named after its author, Kandir, exempt the exports from this tax, creating a Fund to compensate the states for their losses, and the companies for the tax that would remain in the export chain. This rule also allowed every company, including the exporters, to use the ICMS credits related to the purchase of electric energy and consumer goods. This issue was constitutionalized in 2003, by Constitutional Amendment 42, judicialized in 2013 by a type of lawsuit arguing an omission by Congress in regulating a constitutional rule, ADO 25, and federatively conciliated in 2020, by Complementary Law 176. In 2021, the Constitutional Amendment 109 extinguished the Fund. This article analyzes the life and death of the Fund, and how the ICMS credits of companies are regulated, such as the ICMS credits related to the purchasing of electric energy and consumer goods, and must be considered as a sequence of a previous text, published jointly with Alexandre Silveira e Daniel Athias.

**KEY WORDS:** Kandir Law Fund, ICMS credits, exports, energy, consumer goods.

## I - CONTEXTO CONSTITUCIONAL E NASCIMENTO DO FUNDO DA LEI KANDIR

---

01. No âmbito da Constituição de 1967 e suas emendas, não existia a possibilidade de incidência do então Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM) na exportação de produtos industrializados, bem como sobre outros produtos especificados em lei ordinária<sup>2</sup>.

---

1. SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, A. C. ; ATHIAS, D. T. . A desoneração das exportações e a compensação da Lei Kandir. In: VELOSO, Zeno; NOBRE, Milton; SANTOS, Raimundo; BACELAR, Jeferson A. F.; OLIVEIRA, Frederico A. L. de. (Org.). 30 anos da Constituição do Estado do Pará: histórico, análise e perspectiva. 1ed.Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, v. , p. 541-.

2. CF/67, art. 23, §7º: O imposto de que trata o item II não incidirá sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar.

A Constituição de 1988 originalmente outorgava aos Estados a possibilidade de, “nos termos de lei complementar”<sup>3</sup>, tributar a exportação de mercadorias através do ICMS, principal tributo estadual o que gera maior arrecadação em termos nacionais.

O ICMS da Constituição de 1988 não é o mesmo ICM que vigorava antes<sup>4</sup>. O ICMS passou a englobar também os extintos IUM – Imposto Único sobre Minerais, IUCL – Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes, o IUEE – Imposto Único sobre Energia Elétrica, e o ISTC – Imposto sobre os Serviços de Transportes e Comunicações, cuja competência, no âmbito da Constituição anterior, era da União e incidiam uma única vez sobre cada operação que envolvesse este tipo de mercadoria; daí sua classificação como *impostos únicos*.

02. Após diversas marchas e contramarchas legislativas sobre o assunto<sup>5</sup>, o problema da tributação da exportação pelo ICMS foi contornado através da edição da Lei Complementar 87, de 1996, denominada de Lei Kandir<sup>6</sup>, que finalmente estabeleceu as normas gerais em matéria de ICMS, que deveriam ser obrigatoriamente seguidas pelos Estados e o Distrito Federal<sup>7</sup>.

---

3. Redação original: Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: X – não incidirá: a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, *excluídos os semielaborados definidos em lei complementar*;

4. Um excelente panorama sobre este assunto pode ser encontrado em Sacha Calmon Navarro Coelho, *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, 7ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, págs. 219 e seguintes.

5. Para maiores detalhes, ver: SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, A. C. ; ATHIAS, D. T. . A desoneração das exportações e a compensação da Lei Kandir. In: VELOSO, Zeno; NOBRE, Milton; SANTOS, Raimundo; BACELAR, Jeferson A. F.; OLIVEIRA, Frederico A. L. de. (Org.). 30 anos da Constituição do Estado do Pará: histórico, análise e perspectiva. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, v. , p. 541-.

6. Registra-se que o usual nome aplicado à Lei Complementar 87/96 decorre de uma homenagem ao seu principal articulador, deputado federal pelo PSDB-SP, Antonio Kandir.

7. Problemas à parte, a Lei Kandir é considerada por José Roberto Afonso como uma “reforma profunda e bem-sucedida”. AFONSO, José Roberto R. Federalismo fiscal brasileiro: uma visão atualizada. Caderno Virtual, v. 1, n. 34. 2016.

Josué Alfredo Pellegrini (Pellegrini, 2006, p. 22-23 e 73), em obra monográfica, situa o debate havido na época da tramitação do projeto de lei<sup>8</sup>.

O texto da Lei Kandir tratou o tema de forma direta e singela<sup>9</sup>, afastando a possibilidade de os Estados tributarem a exportação de qualquer produto, fosse ele classificado como primário, industrializado ou semielaborado. Restou, porém, a pendência da compensação do custo fiscal referente aos créditos de ICMS utilizados na aquisição de bens de uso e consumo e energia elétrica, e o ressarcimento dos resíduos de ICMS na cadeia exportadora, pois a desoneração das exportações depende não apenas da redução à zero da alíquota na operação de exportação; demanda, também, que as demais operações antecedentes na cadeia exportadora (na produção do bem a ser exportado) sejam igualmente desoneradas, o que se dá através da manutenção e da possibilidade de utilização dos créditos de ICMS.

Lucas Bevilacqua bem sintetiza essa situação, em obra de referência na matéria, observando-a sob a ótica das transações no comércio internacional, e os diversos mecanismos estabelecidos no Brasil

---

8. “A principal discórdia entre estados e União era o montante a ser transferido, diante das distintas visões a respeito dos efeitos da desoneração de ICMS sobre a arrecadação dos estados. Estes desejavam compensação equivalente ao resultado puro e simples da aplicação das alíquotas vigentes de ICMS sobre a base tributária correspondente aos itens desonerados. A União, por sua vez, reconhecia as perdas iniciais de receita dos estados, mas acrescentava que o impulso à atividade econômica gerado pela desoneração elevaria a arrecadação de ICMS ao longo do tempo, até que as perdas estaduais fossem totalmente eliminadas. Outro argumento apresentado era a tendência previamente existente de redução da incidência do ICMS sobre as exportações por iniciativa dos próprios estados. Outra questão bastante discutida era a vigência das transferências. Esta questão decorria das distintas visões a respeito dos efeitos da desoneração sobre a arrecadação dos estados. Como a União avaliava que os efeitos negativos iniciais da desoneração seriam revertidos ao longo do tempo, entendia também que a compensação deveria ser temporária. Os estados, por sua vez, defendiam a compensação permanente, ao se concentrarem nas perdas iniciais de arrecadação, talvez por considerarem incertos os ganhos posteriores.”

9. Art. 3<sup>o</sup> O imposto não incide sobre: II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços;

para ressarcimento dos *resíduos tributários na exportação* (RECAP, REINTEGRA, Lei Kandir etc.):

*O princípio do país de destino determina desoneração completa do ônus tributário; ainda que por meio de ressarcimento de tributo incidente em etapa produtiva anterior à exportação.*<sup>10</sup>

A Lei Kandir também permitiu que as empresas exportadoras mantivessem o crédito de ICMS referente às compras anteriormente efetuadas, com a finalidade de desonerar efetivamente a exportação, conforme o art.21, §2º.<sup>11</sup>

Ao mesmo tempo os Estados usaram seu poder político para a obtenção de compensações, uma vez que a Lei Kandir previa (1) queda na arrecadação do ICMS e (2) a obrigação de respeitar o crédito decorrente das operações anteriores à exportação, duas medidas que impactariam negativamente a arrecadação estadual.

Esta compensação pleiteada pelos Estados, e que passou a ser conhecida como o *Fundo da Lei Kandir*, consta do art. 32, pelo qual foi aprovado um Anexo que estabelecia repasse orçamentário de créditos da União aos Estados, calculado sobre as perdas que estes teriam com estas duas medidas<sup>12</sup>.

---

10. Bevilacqua, Lucas. *Incentivos Fiscais às exportações*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, pág. 281.

11. Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento: (...). §2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

12. Nesse sentido, recorde-se a lição de Onofre Alves Batista Júnior: “O verbo compensar, no contexto da justificativa, somente pode significar ‘reparar um prejuízo com uma vantagem correspondente; contrapesar, reciprocamente’, já que, conforme exposto, os estados efetivamente experimentaram queda na arrecadação como consequência do estreitamento do universo de operações tributáveis, em prol da política de incentivo às exportações conduzida pela União. Da mesma forma, ‘perdas’ tem relação com algo que ficou para trás, ou seja, ‘compensação de perdas’ tem a ver com reposição daquilo que, no passado, se perdeu. Não se perde algo futuro, que ainda não se tem!”. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Lei Kandir e o risco de um “tombo federativo”. In: CRUZ,

03. Observe-se que a Lei Kandir contemplava também a hipótese de os contribuintes, exportadores ou não, utilizarem seus créditos relativos a bens de uso e consumo próprio do estabelecimento e de energia elétrica. Destaca-se que isso alcança as empresas em geral, além das exportadoras.

Ocorre que *jamais foi permitiu o efetivo uso destes créditos relativos a bens de uso e consumo próprio ou de energia elétrica*, para nenhuma empresa, excetuadas as hipóteses de industrialização e de exportação, de forma proporcional (art. 33, II, “b” e “c”).

Para as demais hipóteses, ver as sucessivas alterações do art. 33, inciso II, “d” e inciso IV, “c” da Lei Complementar 87/96:

- i) Em setembro de 1996, quando da edição da Lei Complementar 87, estes créditos poderiam ser usados pelas empresas assim que a lei entrasse em vigor, o que ocorreria em 01-01-98;
- ii) Na sequência houve novos adiamentos, sempre antes que tal direito entrasse em vigor, pelas:
  1. Lei Complementar 92, de 23-12-97, que adiou sua fruição para 01-01-2000;
  2. Lei Complementar 99, de 20-12-99, que adiou o gozo desse direito para 01-01-2003;
  3. Lei Complementar 114, de 16-12-02, que adiou para 01-01-2007;
  4. Lei Complementar 122, de 12-12-06, que adiou para 01-01-2011;
  5. Lei Complementar 138, de 29-12-10, que adiou para 01-01-2020;
  6. E o mais recente adiamento ocorreu pela Lei Complementar 171/19, até 1º de janeiro de 2033.

---

Luiz Sávio de Souza; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.). Desonerações de ICMS, Lei Kandir e o pacto federativo. Belo Horizonte: ALEMG, 2019. P. 172.

## II - A VIDA DO FUNDO DA LEI KANDIR E O DIREITO DE CRÉDITO DE ICMS

---

04. Em 2003 o assunto foi constitucionalizado através de dois artigos inseridos pela Emenda Constitucional 42.

No corpo permanente o art. 155, § 2º, X, “a” assegurou às empresas exportadoras “*a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores*”. Ou seja, tais empresas deveriam manter seus créditos, na exata linha do que havia sido determinado pela Lei Kandir.

E no corpo transitório da Constituição (ADCT) foi inserido o art. 91, determinando que fosse criada uma “fonte de recursos federal” para financiar os Estados *a pagar esses valores*, em montante a ser definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela determinados, podendo considerar algumas variáveis. O art. 91, §4º, ADCT, é bastante claro quanto ao pagamento aos exportadores, obrigando os Estados e o Distrito Federal apresentar à União as informações relativas ao ICMS declarado pelos contribuintes que realizarem operações ou prestações com destino ao exterior.

05. Dada a omissão do Poder Legislativo federal em regulamentar essa norma, em agosto de 2013 o Governo do Estado do Pará propôs uma Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO 25), de forma que o Supremo Tribunal Federal (STF) declarasse a omissão legislativa do Congresso Nacional, intimando-lhe a adotar as medidas necessárias para torná-la efetiva. Diversos Estados foram admitidos como *amicus curiae*.

Essa ação foi julgada procedente em 30 de novembro de 2016, com trânsito em julgado em 29 de agosto de 2017, sendo reconhecida a omissão de quase 13 anos, tendo prevalecido o voto do relator, Min. Gilmar Mendes, que fixou prazo de 12 meses para que o Congresso Nacional editasse norma estipulando os critérios para a transferência obrigatória. A decisão inovou ao estabelecer medidas *alternativas* em caso de descumprimento do referido prazo pelo Congresso,

conferindo, nessa ocasião, competência ao Tribunal de Contas da União (TCU) para fixar de maneira *provisória* os critérios de transferência, considerando as normas constitucionais, e calcular os valores/quotas a serem alocados a cada Estado.

No Congresso tramitaram projetos de lei para suprir a omissão declarada pelo STF, com destaque para o PLP 511/2018, decorrente do trabalho da Comissão Mista da Lei Kandir, criada justamente para atender a decisão da ADO 25. Porém a morosidade foi a tônica, não sendo cumprido o prazo estabelecido pelo STF.

Entrementes, o TCU foi convocado a apresentar solução *transitória* na forma prescrita na decisão do STF. Conforme os autos do processo TC 028.100/2017-4, foi realizada análise pelo corpo técnico<sup>13</sup> em 19 de novembro de 2018, a qual não foi referendada pelo Tribunal, conforme despacho efetuado em 30 de janeiro de 2019 pelo Ministro Aroldo Cedraz<sup>14</sup>. Registre-se ter sido necessário que o Fórum Nacional de Governadores formulasse expresso requerimento ao Tribunal de Contas da União para a obtenção de sua íntegra, que, enfim, foi disponibilizada no site daquele órgão. Em suma, o TCU também não decidiu a respeito do assunto.

---

13. Das conclusões: “c) os cálculos realizados para avaliação da regra de cessação, prevista no § 2º do art. 91 do ADCT, demonstraram que todos os estados, sem exceção, tiveram o produto da arrecadação do ICMS, em 2017, destinado predominantemente, em proporção superior a 90%, ao estado onde ocorreu o consumo das mercadorias, bens ou serviços. Entendeu-se, assim, por cumprida a cláusula resolutória prevista no § 2º do art. 91 do ADCT, de modo a estarem presentes os pressupostos para cessação dos repasses. d) até a realização do presente trabalho, as disposições do § 2º do art. 91 do ADCT não tinham sido avaliadas. Uma vez realizados os cálculos e constatada a implementação da condição estabelecida nesse dispositivo para cessação dos repasses, torna-se inconstitucional a sua manutenção com fundamento no art. 91 do ADCT.

14. “Percebo que os efeitos das análises realizadas por esta Casa são diametralmente opostos aos do que se tem discutido no Congresso Nacional, bem como das limitações na obtenção de dados relatadas pela unidade técnica. Diante desse contexto, antes do deslinde deste feito, considero pertinente que as análises realizadas pela Semag sejam previamente apresentadas e discutidas de forma mais ampla com as equipes e parlamentares, as unidades da federação afetadas, bem como os tribunais de contas subnacionais, por intermédio do IRB, e outras entidades da sociedade civil e empresarial que possam contribuir para a qualidade e a confiabilidade dos dados que serão apresentados por esta Corte ao Congresso Nacional neste processo”.

Em razão do impasse, o Ministro Gilmar Mendes atendeu a pedido formulado pela União, requerendo maior prazo para cumprimento da decisão, e, com isso, o processo foi desarquivado, tendo sido concedido novo prazo de 24 meses para o cumprimento do acórdão, que havia transitado em julgado em 29 de agosto de 2017 – o que bem demonstra a inadequação das regras de processo civil para o processual constitucional. Registra-se que, consoante o despacho proferido pelo Ministro Gilmar Mendes<sup>15</sup>, não foi a primeira vez que o STF assim decidiu, havendo precedente na ADO 23, concedido pelo Ministro Ricardo Lewandowski.

Com a reabertura do prazo, ocorreu um acordo histórico firmado entre todos os Estados e a União<sup>16</sup> pelo qual esta se comprometeu a transferir aos entes descentralizados R\$ 58 bilhões no período entre 2020 e 2037. Isso foi “sacramentado” pela Lei Complementar 176, publicada em 29 de dezembro de 2020, sendo que a primeira parte dos recursos foi transferida ainda em dezembro de 2020. Estes valores serão divididos na proporção de 75% para os Estados e 25% para seus Municípios – portanto, os Estados receberão, em seu conjunto e ao longo do tempo, R\$ 42,5 bilhões, sendo R\$ 3 bilhões a cada ano, em parcelas mensais, entre 2020 e 2037, sendo, a partir de 2031 até 3037, reduzido esse montante em R\$ 500 milhões a cada ano, (art. 1º, LC 176/20).

O conflito interfederativo foi encerrado. Porém, como ficam os créditos das empresas exportadoras, e, para as empresas em geral, os créditos dos bens de uso e consumo e energia elétrica?

---

15. Despacho: “Isso porque, considerando o grave quadro fiscal da União e dos Estados, tendo como pano de fundo o federalismo cooperativo, entendo ser necessário que a divergência de posições seja discutida em um ambiente de diálogo institucional, com soluções político-jurídico-legislativas, que consigam amainar as diferenças e otimizar as convergências.” <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339585288&ext=.pdf>

16. Gilmar destaca papel do STF na solução de controvérsia tributária da Lei Kandir, Revista Consultor Jurídico, 03 de janeiro de 2021, disponível em <https://www.conjur.com.br/2021-jan-03/gilmar-destaca-papel-stf-solucao-controversia-lei-kandir>, último acesso em 06 de junho de 2021.

06. Aqui é necessário distinguir dois aspectos: (1) o direito ao ressarcimento dos resíduos de crédito de ICMS pelas empresas exportadoras e (2) o direito do crédito de ICMS sobre os bens de uso e consumo. E fazê-lo em razão de sua diferente natureza normativa e financeira.

07. Para compreensão do ressarcimento do resíduo de ICMS das empresas exportadoras é necessário considerar que: (1) o comércio internacional é algo importante para o país, que necessita de reservas internacionais decorrentes da balança comercial; (2) existem resíduos tributários na cadeia exportadora, pois incide ICMS na compra dos insumos para produção dos bens a serem exportados e, a despeito de não haver tributação na exportação, estes resíduos oneram o produto; (3) existe uma regra simples em comércio exterior: não se exporta tributos, apenas mercadorias; logo, não permitir que as empresas exportadoras sejam compensadas desses resíduos implica em tornar os bens exportados mais caros, isto é, não competitivos no mercado internacional – o que acarreta menos vendas e menos saldos na balança comercial internacional, o que é importante para o país<sup>17</sup>.

Este é o ponto omissso no histórico acordo realizado: não ficou claro que cabe aos exportadores a compensação desses resíduos, decorrentes dos valores transferidos aos Estados. Os R\$ 42,5 bilhões, a despeito de serem *constitucionalmente correlacionados*, estão *formalmente* desvinculados dessa compensação, ingressando *sem carimbo* nos cofres estaduais, o que manterá essas empresas esperando a boa vontade dos Estados em ressarcir esses resíduos de crédito, o que se configura um desrespeito ao art. 155, § 2º, X, “a” da CF.

Alguém dirá: o texto está errado, pois os Estados compensam estas perdas regularmente. Tal alegação será falsa, pois estas compensações são enormemente dificultadas pelos Estados, conforme exposto por

---

17. Para maiores detalhes consultar Bevilacqua, Lucas. *Incentivos Fiscais às exportações*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

Paulo Duarte e Guilherme Mendes<sup>18</sup>, com exemplos dos Estados de São Paulo e Minas Gerais, que poderiam ser ampliados para outros entes federados. Na verdade, desde 1997 o crédito dos exportadores foi compensado em conta-gotas, e isso apenas por alguns Estados, havendo uma montanha de créditos a serem ressarcidos.

Em texto anterior<sup>19</sup> esse ponto já havia sido alertado: *quem ficará com o dinheiro do Fundo da Lei Kandir?*, no qual consta: “não se pode ler o artigo 91 do ADCT sem conectá-lo direta e imediatamente ao artigo 155, parágrafo 2º, X, ‘a’ da Constituição — ambos criados pela mesma EC 42, de 2003. Aliás, a própria petição inicial da ADO 25 faz a conexão entre os dois artigos, embora silencie quanto ao ressarcimento dos exportadores”. Infelizmente o acordo histórico foi omissivo nesse aspecto.

Trata-se de uma norma constitucional, concretizada por decisão do STF e referendada pela Lei Complementar 176/20, que atribuiu aos Estados o montante de R\$ 42,5 bilhões, implementando o Fundo interfederativo da Lei Kandir, cuja *razão de ser* consta do corpo transitório da Constituição (ADCT, art. 91, §4º), que determina o ressarcimento aos contribuintes que realizarem operações ou prestações com destino ao exterior, bem como do corpo permanente da Carta (art. 155, §2º, X, “a”), ao estabelecer, em sua parte final, que o ICMS não incide sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, “assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”.

O que deve ser feito? Caso os Estados não ressarcam diretamente as empresas exportadoras, estas devem buscar junto ao Poder

---

18. Duarte, Paulo e Mendes, Guilherme. Lei Complementar nº 176/2020: quando chegará a vez de os exportadores monetizarem o saldo credor de ICMS? *Jornal O Estado de São Paulo*, 08 de janeiro de 2021. Disponível em <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/lei-complementar-no-176-2020-quando-chegara-a-vez-de-os-exportadores-monetizarem-o-saldo-credor-de-icms/>, última consulta em 06 de junho de 2021.

19. SCAFF, Fernando Facury. ICMS na exportação e a obrigação de legislar: quem ficará com o dinheiro? *Revista eletrônica Consultor Jurídico*, 24 de janeiro de 2017. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-jan-24/contas-vista-icms-exportacao-obrigacao-legislar-quem-fica-dinheiro>, última consulta em 06 de junho de 2021.

Judiciário seu direito ao crédito, fazendo com que estes R\$ 42,5 bilhões, a serem pagos entre 2020 e 2037, sejam usados *primordialmente* para compensar os resíduos de crédito de ICMS na cadeia exportadora.

Financeiramente tais empresas buscam um *reembolso* do que foi pago, seja (1) em dinheiro, seja (2) em crédito, de tal modo que possa ser comercializado (no jargão: *monetizado*, isto é, transformado em título que possa ser negociado no mercado). Nesse sentido, os Estados sabem *previamente* o valor exato a desembolsar em dinheiro, ou o valor a ser monetizado, desde 2003, ano em que a Emenda Constitucional 42 foi aprovada – por força do §4º do art. 91, ADCT.

08. Por outro lado, no que tange a direito que as empresas em geral têm sobre os créditos das aquisições de bens de uso e consumo e sobre a energia elétrica, constata-se ser algo mais complexo, pois o direito permanece assegurado no âmbito legislativo, e não diretamente constitucional.

No âmbito legislativo o impedimento à utilização dos créditos tem sido sucessivamente postergado até 1º de janeiro de 2033, sendo a norma mais recente a Lei Complementar 171/19. Serão mais de 35 anos de direito postergado legislativamente, o que pode se caracterizar como um recorde nefasto no âmbito mundial. Registre-se as possibilidades de uso destes créditos em caso de industrialização e de exportação, de forma proporcional (art. 33, II, “b” e “c”). A considerar o atual horizonte jurídico-político no campo tributário brasileiro, é muito mais provável ser extinto o ICMS, tal como o conhecemos hoje, do que ver esse direito ser implementado em concreto.

No âmbito constitucional há uma clara violação à regra da *não cumulatividade*, porém, infelizmente, o STF, até hoje, nunca considerou sua inconstitucionalidade, mesmo a analisando sob a ótica da postergação do gozo desse direito<sup>20</sup>.

---

20. Dentre outros: “(...) A inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação

Nesse aspecto, como em outras situações semelhantes, constata-se ser muito mais difícil obter a concretização de um direito que já foi legislativamente concedido, a despeito de ser constantemente postergado.

O que fazer? Embora o direito seja legislativamente assegurado, e esteja sendo violada a norma constitucional referente à não-cumulatividade, o STF já se manifestou pela constitucionalidade da norma, porém o fez antes desta última postergação, em 2019, através da Lei Complementar 171. Existe a possibilidade de o STF considerar em sua análise o argumento de que, de nada serve assegurar um direito, e ele não poder ser exercido, pois seu gozo vem sendo indefinidamente diferido há *mais de três décadas*. Pode-se buscar proteção sob esse argumento, via jurisdição constitucional.

Financeiramente se trata de uma situação diversa daquela das empresas exportadoras, pois o que se busca é a cessação da postergação indefinida do direito de se creditar nessas aquisições, não envolvendo diretamente *desembolso* ou *monetização* por parte dos Estados, apenas o reconhecimento do *direito decrédito*, o que ocorre de forma cotidiana na operação das empresas em geral. Logo, os Estados não terão como identificar *de antemão* o impacto desse montante de crédito em seus cofres, fruto das operações rotineiras das empresas.

### III – A MORTE DO FUNDO DA LEI KANDIR

---

09. No bojo das alterações normativas implementadas durante a pandemia do Coronavírus-19, foi aprovada a Emenda Constitucional 109/21, que simplesmente revogou todo o art. 91 do ADCT, e, com isso, extinguiu a obrigação da União em indenizar as perdas dos Estados e,

---

ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo não viola o princípio da não cumulatividade. De igual modo, não ofendem o princípio da não cumulatividade a modificação introduzida no art. 20, §5º, da LC 87/96, e as alterações ocorridas no art. 33 da mencionada lei (...)" (ARE 710026 ED, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. 07/04/2015).

de forma concomitante, extinguiu a fonte específica de recursos criada para ser utilizada na indenização das perdas na cadeia exportadora.

O argumento político utilizado foi a aprovação da Lei Complementar 176/20 (em especial a renúncia constante do art. 5<sup>o</sup><sup>21</sup>, bem como a regra do art. 4<sup>o</sup><sup>22</sup>) e o grande acordo interfederativo realizado no âmbito da ADO 25. Em outras palavras: a União pagará especificamente aos Estados R\$ 42,5 bilhões, entre 2020 e 2037, e, a partir daí, não haverá mais reposição de perdas – exceto se houver nova alteração normativa no futuro.

Todavia, a norma do corpo permanente da Constituição remanesce íntegra (art. 155, §2<sup>o</sup>, X, “a”), e com ela, *permanece assegurado o direito à manutenção do resíduo de créditos das empresas exportadoras*; apenas a *fonte específica de recursos* (Fundo da Lei Kandir) é que foi extinta pela Emenda Constitucional 109, ao revogar o art. 91, ADCT.

Logo, observando a situação em 2021, verifica-se que as perdas dos Estados foram repostas desde 1997, e seguirão sendo compensadas até 2037 – quarenta anos – e a *fonte interfederativa secará* a partir de então; porém a obrigação de ressarcir remanescerá.

Para análise dessas consequências, três aspectos devem ser considerados.

- 
21. Art. 5<sup>o</sup> As transferências de recursos de que tratam os arts. 1<sup>o</sup> e 2<sup>o</sup> desta Lei Complementar estão condicionadas à renúncia pelo ente a eventuais direitos contra a União decorrentes do art. 91 do ADCT. §1<sup>o</sup> A renúncia ao direito de que trata o caput deste artigo ocorrerá mediante a entrega de declaração do titular do Poder Executivo, ou de seu representante com certificado digital, no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), no prazo de 10 (dez) dias úteis, contado da data de publicação desta Lei Complementar. §2<sup>o</sup> O ente providenciará a juntada de cópia da declaração de renúncia à pretensão formulada em todas as ações judiciais ajuizadas contra a União que tenham como causa de pedir, direta ou indiretamente, a obrigação prevista no art. 91 do ADCT, a fim de que sejam extintas, com resolução de mérito, na forma da alínea c do inciso III do caput do art. 487 da Lei n<sup>o</sup> 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil). §3<sup>o</sup> Não serão devidos honorários advocatícios nas ações judiciais extintas em decorrência do cumprimento do disposto no caput deste artigo.
  22. Art. 4<sup>o</sup> Considera-se implementada a regra de cessação contida no § 2<sup>o</sup> do art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

10. No âmbito privado, para as empresas exportadoras, remanesce o direito de obter a compensação pelos resíduos de crédito de ICMS, podendo ser judicializado esse aspecto em face do claro liame constitucional exposto, entre seu direito de crédito e os pagamentos determinados pela Lei Complementar 176/20, fruto do acordo realizado no âmbito da ADO 25.

Com isso, as perdas acumuladas e comprovadas devem ser ressarcidas desde 2003, data da Emenda Constitucional 42 que constitucionalizou esse direito, observando em especial o art. 91, §4º, ADCT.

É impossível prever o que ocorrerá após 2037, quando a última parcela do acordo interfederativo for paga. Observando a legislação a partir de 2021, e considerando o que direito de ressarcir estes resíduos de créditos remanesce (art. 155, §2º, X, “a”, CF), dever-se-á buscar o ressarcimento dentro das receitas próprias dos Estados, sem considerar essa *fonte interfederativa, extraordinária e temporária* prevista pela Lei Complementar 176/20.

11. Ainda no âmbito privado, quanto ao direito ao crédito de ICMS das empresas em geral em razão da aquisição dos bens de uso e consumo, bem como de energia elétrica, que permanecem postergados até 2033, deve-se considerar que o acordo estabelecido pela Lei Complementar 176/20 não gerou impacto em sua situação – exceto para as empresas exportadoras, contempladas com o ressarcimento desses resíduos de crédito de ICMS em razão da Lei Complementar 176/20. O ponto central, nesse aspecto, para as empresas em geral (repito e destaque: excetuadas as empresas exportadoras), é a postergação de mais de três décadas e meia que sucessivas normas vêm acarretando. Deve-se considerar que já existiam duas possibilidades de uso destes créditos: em caso de industrialização e de exportação, de forma proporcional (art. 33, II, “b” e “c”)

Tal direito postergado não gera direito a reembolso, em *dinheiro* ou *créditos monetizáveis*, para as empresas em geral (excetuadas as empresas exportadoras). O que as empresas *em geral* devem buscar

no Judiciário é o direito de *compensarjá* o ICMS nas aquisições de bens de uso e consumo e de energia elétrica, *de forma plena*.

Logo, para o gozo desse direito pelas *empresas em geral*, a extinção do Fundo da Lei Kandir pela Emenda Constitucional 109 não gerará impactos, devendo seu direito ser buscado por outras vias, conforme exposto.

12. No âmbito público, referente às finanças dos Estados, o recurso advindo do Fundo da Lei Kandir cessará em 2037, e existe o compromisso constitucional de ressarcimento das perdas da cadeia exportadora, o que deve ser pago independente de decisão judicial – ou por força dela, se as empresas exportadoras vierem a buscar o Poder Judiciário para tanto.

Os Estados devem organizar suas finanças para quitar tais débitos e se estruturarem para o término dessa *fontetemporária e extraordinária* de transferência interfederativa, pois a Lei Complementar 176/20 já estipulou o prazo de seu término: o ano de 2037.

O que fazer para depois de 2037? Ou buscar outra fonte de recursos (própria ou interfederativa) para fazer frente às suas despesas, ou encolher outras despesas. *Tertius non datur*.

## CONCLUSÕES

---

13. Utilizando uma imagem poética, inspirada em José Cabral de Mello Neto, pode-se dizer que o Fundo da Lei Kandir teve uma vida e morte quase severina, pois foi uma luta interfederativa de longos anos, decorrentes de uma impropriedade de origem da Constituição de 1988, que permitiu aos Estados cobrar ICMS nas exportações – incidência ímpar em todo o mundo, pois centrada em entes subnacionais.

A correção de rota foi difícil, envolvendo a criação desse Fundo compensatório, inicialmente amparado apenas na Lei Complementar 87/96, que teve vários perfis e composições, posteriormente foi constitucionalizado pela Emenda Constitucional 42/03, e sua

implementação judicializada perante o STF na ADO 25, gerando um grande acordo judicial interfederativo, que culminou na Lei Complementar 176/20. O Fundo foi extinto pela Emenda Constitucional 109/20.

Os recursos serão desembolsados pela União até 2037, mas tais receitas estaduais devem servir para pagar os resíduos de créditos de ICMS da cadeia exportadora, acumulados desde a Emenda Constitucional 42, de 2003. É impossível prever o que ocorrerá após 2037, data limite dos repasses estabelecidos, até mesmo porque permanece íntegro o direito ao ressarcimento dos resíduos de crédito de ICMS decorrentes da exportação (art. 155, §2, X, “a”, CF).

Assunto correlato, não diretamente vinculado a esse ressarcimento, é o do direito de crédito sobre as aquisições de bens de uso e consumo e de energia elétrica, assegurados legislativamente às *empresas em geral* (mas já equacionado para as *empresas exportadoras*), pela mesma via normativa, sucessivamente postergados até o ano de 2033 – além das hipóteses já contempladas: em caso de industrialização e de exportação, de forma proporcional (art. 33, II, “b” e “c”). É necessário que o diferimento desse direito cesse para as empresas *em geral*, pela via judicial ou pelo decurso desse prazo, e os Estados se preparem para esse impacto em seus cofres.

O desenho institucional mal estabelecido em sua origem, gerou todo esse imbróglio, que se espera esteja próximo de seu término.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

- ABRAMOVSKY, Laura; PHILLIPS, David; WARWICK, Ross. Redistribution, efficiency, and the design of VAT: a review of the theory and literature. IFS Briefing Note BN 212. 2017.
- AFONSO, José Roberto R. Federalismo fiscal brasileiro: uma visão atualizada. Caderno Virtual, v. 1, n. 34. 2016.
- AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco de. ICMS: crise federativa e obsolescência. Revista Direito GV, vol. 14, n. 3. São Paulo, 2018.

- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Lei Kandir e o risco de um “tombo federativo”. In: CRUZ, Luiz Sávio de Souza; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.). Desonerações de ICMS, Lei Kandir e o pacto federativo. Belo Horizonte: ALEMG, 2019.
- Bevilacqua, Lucas. *Incentivos Fiscais às exportações*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense.
- CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. Desafios à Competitividade das Exportações Brasileiras. Brasília: CNI, 2018.
- DUARTE, Paulo e MENDES, Guilherme. Lei Complementar nº 176/2020: quando chegará a vez de os exportadores monetizarem o saldo credor de ICMS? *Jornal O Estado de São Paulo*, 08 de janeiro de 2021. Disponível em <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/lei-complementar-no-176-2020-quando-chegara-a-vez-de-os-exportadores-monetizarem-o-saldo-credor-de-icms/>.
- JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. O nó da reforma tributária no Brasil (1995-2008). *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, vol. 30, n. 89, de outubro/2015.
- Pellegrini, Josué. A. Dez anos da compensação prevista na Lei Kandir: conflito insolúvel entre os entes federados? In: PRÊMIO TESOUREIRO NACIONAL, 11., Brasília: ESAF, 2006.
- SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, A. C. ; ATHIAS, D. T. . A desoneração das exportações e a compensação da Lei Kandir. In: VELOSO, Zeno; NOBRE, Milton; SANTOS, Raimundo; BACELAR, Jeferson A. F.; OLIVEIRA, Frederico A. L. de. (Org.). 30 anos da Constituição do Estado do Pará: histórico, análise e perspectiva. 1ed.Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, v. , p. 541-.
- SCAFF, Fernando Facury. ICMS na exportação e a obrigação de legislar: quem ficará com o dinheiro? *Revista eletrônica Consultor Jurídico*, 24 de janeiro de 2017. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-jan-24/contas-vesta-icms-exportacao-obrigacao-legislar-quem-fica-dinheiro>.
- TORRES, João Camilo de Oliveira. A formação do federalismo no Brasil. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2017.

## VIII

# Ativismo judicial e o diálogo institucional nas políticas públicas

*Ronaldo Chadi\**

*Thaís Xavier Ferreira da Costa\*\**

**RESUMO:** A presente pesquisa aborda o ativismo judicial, com o escopo de revisitar as bases teóricas atinentes aos direitos fundamentais e à tripartição de poderes, propondo o diálogo institucional como meio de atuação harmônica entre os poderes, dirimindo assim, questões de legitimidade democrática. O ensaio teórico pauta-se, por meio da pesquisa bibliográfica, em doutrinas e trabalhos científicos sobre o tema, buscando aproximar o conteúdo teórico de uma abordagem voltada para concreção de direitos fundamentais.

---

(\*) Graduado em Direito pela PUC/PR; Especialista em Direito Administrativo pela PUC/SP; Especialista em Direito Civil e Empresarial pelo Instituto Nacional de Pós-Graduação/UCDB. Possui MBA em Gestão Pública pela Uninter/PR; Mestre em Direito do Estado pela Universidade de Franca/SP; Doutor em Função Social do Direito pela FADISP/SP e Pós-Doutor em Ciências Histórico-Jurídicas pela Universidade de Lisboa. Foi Advogado; Delegado de Polícia Civil do Estado do Paraná; Promotor de Justiça/MPE/MS; Professor de Direito Administrativo; Coordenador dos Cursos de Direito; e Procurador do Ministério Público de Contas. Atualmente é Conselheiro e Corregedor do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul; Presidente da Academia Sul Mato-grossense de Direito Público; Membro Correspondente da Academia Paulista de Letras Jurídicas; Membro da Sociedade Brasileira de Direito Financeiro; Diretor da Sociedade Paulista de Direito Financeiro e Diretor da SociedadHispanobrasileña de Derecho Comparado.

(\*\*) Doutoranda em Função Social no Direito Constitucional pela Fadisip. Mestre em Ciências Jurídicas pela Unicesumar. Especialista em Direito do Estado e Relações Sociais pela UCDB. Auditora Estadual de Controle Externo junto ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.

**PALAVRAS-CHAVES:** Ativismo Judicial. Direitos Fundamentais. Diálogo Institucional.

**ABSTRACT:** This research addresses judicial activism, with the scope of revisiting the theoretical bases pertaining to fundamental rights and the tripartition of powers, proposing institutional dialogue as a means of harmonious action between the powers, thus resolving issues of democratic legitimacy. The theoretical essay is based, through bibliographic research, on doctrines and scientific works on the theme, seeking to bring the theoretical content closer to an approach aimed at concretizing fundamental rights.

**KEYWORDS:** Judicial Activism. Fundamental rights. Institutional Dialogue.

**SUMÁRIO:** 1 Introdução. 2 Natureza e Papel do Estado. 3 A CF/88 – discussões acerca da concretização de direitos. 4 Políticas públicas, controle e constituição. 5 Ativismo judicial e o diálogo institucional. 6 Conclusão. 7 Referências.

## 1. INTRODUÇÃO

---

Após a promulgação da CF/88, com a consolidação do estado do bem estar social, as decisões judiciais inauguram um novo momento no cenário nacional, que ficou conhecido como ativismo judicial. Os fundamentos dos conteúdos decisórios pautam-se em princípios e reconhecem-lhe força normativa com o escopo de assegurar direitos fundamentais aos cidadãos em sua relação vertical, ou seja, com o Estado. Dessarte, direitos fundamentais, políticas públicas, tripartição dos poderes, mérito administrativo, freios e contrapesos e a legitimidade democrática inserem-se em um plexo doutrinário com posicionamentos divergentes. Justifica-se e mostra-se relevante estudar o tema sob a perspectiva do diálogo institucional como forma de contribuir com o arcabouço teórico da justiça constitucional.

Almeja-se com o presente estudo, verificar como o diálogo institucional pode se inserir no contexto jurídico para dirimir o embate da legitimidade democrática e da tripartição de poderes nas decisões judiciais com ingerência nas políticas públicas, garantir a tutela dos

direitos fundamentais, e por conseguinte, possibilitar a efetividade ao texto constitucional.

Especificamente, pretende-se estudar natureza e papel do Estado sob a perspectiva dos direitos fundamentais; reconhecer as políticas públicas como meio de concreção dos direitos fundamentais; avaliar o papel dos poderes no ciclo técnico-político das políticas públicas; analisar as discussões doutrinárias acerca das características, efetividade e eficácia do texto constitucional; discutir os pontos de conflito do ativismo judicial no cenário jurídico; buscar nos precedentes do diálogo institucional possibilidades de reconhecer força e efetividade ao texto constitucional preservando postulados importantes como repartição dos poderes e legitimidade democrática.

A metodologia utilizada foi a bibliográfica exploratória, pautada em doutrinas e trabalhos científicos acerca da matéria. Para abordagem, utilizou-se o método dedutivo, partindo de premissas teóricas passíveis para solução do problema.

## 2. NATUREZA E PAPEL DO ESTADO

---

As primeiras formações dos Estados modernos, caracterizados pela estabilidade de governo, pela definição de fronteiras territoriais e pela existência de um povo com sentimento nacionalista, surgem na Europa sob a forma de monarquia absolutista, constituindo-se em políticas soberanas. A partir do Século XVIII, com a Revolução Francesa, o sentimento nacionalista difundiu-se, influenciando a formação de outras nações na América.

Lynn Hunt retrata bem parte das consequências da Revolução Francesa, e o surgimento do Estado Social, baseado na proteção dos direitos individuais e de uma nova legitimidade para subsistência de um governo<sup>1</sup>. Os valores sociais represados antes de 1789 passaram

---

1. HUNT, Lynn. *A invenção dos direitos humanos: uma história*. São Paulo Companhia das Letras, 2009. p. 131-145.(tradução de Rosaura Eichenberg)

a ser os norteadores dos princípios que emergiram fortemente como a solidariedade, igualdade, liberdade, bem comum e que contribuíram para construção do Estado Social sustentado pela tripartição de poderes, pela legalidade e pelo fortalecimento das instituições públicas e privadas.

Apesar das Nações passarem a tomar forma e estabelecer suas fronteiras quase na mesma configuração geográfica de hoje, as ideias do liberalismo das Revoluções ocorridas na Europa, assentadas na propriedade privada, na redução do poder político, na igualdade perante a lei e no funcionamento livre do comércio foram se sedimentando.

Vigoravam nessa época as ideias econômicas do Estado Liberal em que se acreditava que o mercado e a economia conseguiriam regular-se por si, mantendo-se o Estado longe das questões do capitalismo. Esta era a chamada defesa do “Estado mínimo”, onde Adam Smith<sup>2</sup> entendia que a intervenção estatal deveria ocorrer somente em três situações: na defesa contra os inimigos externos, na proteção dos indivíduos contra ofensas recíprocas e na realização de obras públicas que não estivessem ao alcance do particular.

Trata-se da primeira geração de direitos, assim identificada por Norberto Bobbio, consubstanciada na conquista dos direitos individuais civis e políticos, como o direito à vida, à propriedade particular, à liberdade, e que expressam o momento imediato ao da Revolução Francesa que clamava pela menor intervenção do Estado na vida privada<sup>3</sup>.

Com a restrita intervenção do Estado, principalmente na economia, a corrida pela hegemonia do Século XIX passou da força bélica para força de trabalho em busca do crescimento industrial e comercial.

---

2. SMITH, Adam (tradução de Luiz João Baraúna). *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. v. II. Nova Cultural: São Paulo, 1996. (tradução da edição original de 1966)

3. BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. 9 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 32

Em razão disso, ao final do Século XIX, em pleno desenvolvimento da Revolução Industrial europeia, ocorreram as migrações internas forçadas. Famílias inteiras foram expulsas do campo deslocando-se para os centros urbanos para o aumento da industrialização.

Surge então a classe proletariada, e já nas duas primeiras décadas do Século XX, a consciência do trabalhador em relação a importância do mundo capitalista reclama por novos direitos em virtude da própria exploração que o empresariado impunha mediante longas jornadas de trabalho sem o devido descanso, em condições precárias, desprovido de qualquer benefício ou proteção contra os acidentes que frequentemente ocorriam no ambiente laboral.

O Estado Social firma seu cunho ideológico nessa época, com a afirmação de direitos e políticas socializantes num processo de intensa luta sindical e operária. Esse processo culmina na eclosão da Revolução Mexicana e na Revolução Russa (que transformaria o Estado Social num Estado Socialista). Surgem as bases jurídicas do Estado Social, com a Constituição Mexicana de 1917, e na Declaração de Direitos do Povo Trabalhador e Explorado da Rússia entre 1917 e 1918. O Estado Social passa então a ser reconhecido como Estado Constitucional por normatizar em Constituições os direitos trabalhistas e sociais.

Com as falhas no modelo liberalista, as tensões entre os trabalhadores e patrões permaneciam inflamadas. A tentativa do reconhecimento dos direitos sociais conquistados sofria grande resistência da ainda forte ascendência dos empresários sobre o *modus operandi* da atividade industrial e dos serviços.

Anteveio a quebra da Bolsa de Nova York e a crise de 1929 trouxe desconfiança na eficiência do liberalismo econômico. A economia, baseada na ideia de autorregulação do mercado e na aplicação pura da lei da “oferta e da procura” em que se acreditava que eventuais diferenças e tensões do mercado resolver-se-iam harmoniosamente, mais dia menos dia, mostrou-se desastrosa.

Cumprе lembrar que já nos primeiros anos da crise de 1929 a falência das empresas proliferou de maneira alarmante e a produção

norte-americana havia diminuído pela metade. Mesmo com a baixa dos preços, as mercadorias não tinham demanda e o que não se vendia era destruído. Milhares de pessoas perderam todas as economias, perderam seus empregos e passaram por enormes necessidades, inclusive de sobrevivência. No Brasil, a queima do café produzido em excesso ou o descarte de suas sacas em alto-mar foram cenas frequentes que abalaram igualmente a economia brasileira.

O Estado Social que já compunha a regra constitucional em alguns países consolida-se com o *New Deal*. principal objetivo era a geração de emprego e renda fazendo a economia se movimentar. Assim, dois grandes problemas poderiam ser solucionados: os conflitos sociais diminuiriam e o endividamento seria resolvido com o próprio crescimento da economia que, com o dinheiro dos impostos colocaria as contas públicas em dia.

Com a economia em franca expansão e desenvolvimento, liderados pelos Estados Unidos, o Estado Social volta ser implementado e tem seu auge até a Segunda Guerra Mundial onde novamente o mundo se vê em conflito e, com ele, um novo momento de incerteza da economia global.

Com o fim da Segunda Guerra Mundial, a Europa e a Ásia Oriental arrasadas, além do próprio Estados Unidos, precisariam de um novo plano de recuperação, o Plano Marshall. O *WelfareState* então, na Europa do pós-guerra, é posto em prática emergencial através do encontro de três vertentes: aplicação das ideias de Keynes; b) concessões para conter o avanço do socialismo soviético e; atingir o crescimento econômico com um Estado do Bem-Estar Social com significativa proteção social em matéria de saúde, educação, proteção das conquistas trabalhistas e aposentadoria.

A ideia do estado do bem estar social expande mundialmente, sendo que no Brasil suas bases legais e institucionais encontram-se na década de 1930-1940 com a Consolidação das Leis Trabalhistas, alcançando seu ápice com a promulgação da Constituição Federal de

1988. Conforme afirma Norberto Bobbio, os direitos fundamentais surgem ao logo do tempo e nascem quando devem nascer<sup>4</sup>.

### 3. A CF/88 – DISCUSSÕES ACERCA DA CONCRETIZAÇÃO DE DIREITOS

---

A constituição é concebida doutrinariamente como um texto que regula uma ordem histórica e concreta, e seu conceito, segundo JJ Canotilho, só pode ser obtido a partir de sua inserção e função na realidade histórica. É o texto constitucional que vai estabelecer os pressupostos de criação, vigência e execução do ordenamento jurídico e conformar o seu conteúdo.<sup>5</sup>

Sendo a CF/88 uma constituição dirigente, que estabelece por meio de suas normas programáticas fins e programas de ação futura com o escopo de garantir melhoria de condições sociais e econômicas da população, emerge a discussão acerca de sua efetividade, como explica Paulo Bonavides<sup>6</sup> ao abordar a crise constitucional do objeto:

Nos países subdesenvolvidos o Direito Constitucional tem visto sua eficácia retrograda, mostrando-se impotente para fechar o fosso entre as regras formais e a realidade das situações, dos comportamentos e das formas concretas de exercício de poder.

(..) tendo por eixo a questão social – o campo de batalha onde os interesses e as ideologias se defrontam, sem que o Estado, por decorrência da natureza da mesma, possa prover a Constituição dos meios materiais com que executar e concretizar determinados mandamentos e prescrições. Isso ocorre toda vez que as exigências

---

4. BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. 9 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p.14

5. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*, reim., Coimbra, Livraria Almedina, 1994, p. 75-76

6. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 193-195..

programáticas das prestações sociais acabam por exceder a capacidade dos recursos disponíveis, fazendo inadimplente o Estado intervencionista e levantando o espectro da ingovernabilidade da Nação.

A eficácia é aferida no sentido jurídico (capacidade de produzir efeitos jurídicos regulando situações ou comportamentos) e social (conformidade normativa com a realidade). Ingo Wolfgang Sarlet<sup>7</sup> destaca que a preocupação com um adequado manejo do problema da eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais está atrelado com sua efetividade:

A efetividade das normas constitucionais diz respeito, portanto, à pretensão de máxima realização, no plano da vida real, do programa normativo abstratamente estabelecido (embora tal programa seja ele próprio fruto de uma articulação com o mundo dos fatos, da economia, dos movimentos sociais, etc.), em outras palavras, como também pontua Luís Roberto Barroso<sup>8</sup>, ao processo de migração do ‘dever ser’ normativo para o plano do ‘ser’ da realidade social.

O alcance normativo na realidade dos fatos depende, portanto, de fatores internos (inseridos na própria constituição – garantias, instrumentos e interpretação constitucional) e externos (alheios à constituição – dinâmica social, econômica e os impulsos políticos). Dessarte, quanto a este último quesito, destaca-se que:

---

7. SARLET, Ingo Wolfgang e outros. *Curso de direito constitucional*. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 199

8. Ao abordar os efeitos das normas programáticas, defende o autor que: “*Objetivamente, desde o início de sua vigência, geram as normas programáticas os seguintes efeitos imediatos: (A) revogam os atos normativos anteriores que disponham em sentido colidente com o princípio que substanciam; (B) carregam um juízo de inconstitucionalidade para os atos normativos editados posteriormente, se com ela incompatíveis.*” In BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da constituição brasileira*. 3.ed. São Paulo: Ed. Renovar, 1996, p. 117

Uma sociedade fragilizada, com uma economia dependente e em crise, dificilmente assegura os pressupostos para que os direitos sociais previstos no texto constitucional tenham eficácia e efetividade em termos sequer próximos dos ideais. Estruturas sociais conservadoras podem obstaculizar a concretização de imposições constitucionais e mesmo de direitos fundamentais. Da mesma forma, atores sociais e políticos (incluindo aqui os agentes do Poder Judiciário como agentes políticos) comprometidos e capacitados para transformar a vontade em realidade são indispensáveis.<sup>9</sup>

Diante do distanciamento entre o conteúdo inserido no texto constitucional e a realidade social do país, variadas teorias buscam discutir e avançar em soluções. Insere-se nesse cenário, a teoria do direito reflexivo, cujo pressuposto teórico pauta-se na incapacidade do Estado em regular a complexidade da sociedade contemporânea, encontrando solução nos princípios da responsabilidade social e da consciência global. Ou seja, sociedade e Estado deveriam se autorregular, e os vários sistemas agiriam coordenados, como sintetiza Diogo de Figueiredo Moreira Neto: *“substituindo o dirigismo estatal pela consensualidade, avivando o sentido de identidade e de responsabilidade da sociedade civil, e sobretudo, a sua sensibilidade moral, indispensável à sólida fundamentação de uma teoria da justiça.*<sup>10</sup>

Verifica-se que, sendo o texto constitucional a premissa teórica material para o desenvolvimento da política pública concretizadora de determinado direito social, sua realização passa a depender de um ato político, de forma que a teoria em comento retira a responsabilidade estatal (estruturada pela própria constituição) pela responsabilização da sociedade civil, em evidente descaracterização do Estado Social, retomando as bases do Estado Liberal, a partir da não intervenção

---

9. IBIDEM, p. 200.

10. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Desafios institucionais brasileiros*. In MARTINS, Ives Gandra (org). *Desafios do século XXI*, São Paulo, Pioneira/Academia Internacional de Direito e Economia, 1997, p. 195.

estatal. No mesmo sentido entende Manoel Gonçalves Ferreira Filho<sup>11</sup>, que ao criticar a natureza do texto constitucional, defende a estrutura de um Estado Mínimo, que deve limitar-se a ser o fiscalizador e incentivador da iniciativa privada, e não o responsável pela realização de políticas públicas.

É fato, no entanto, que as estruturas do estado social (realidade do nosso texto constitucional) não coadunam com as premissas do liberalismo, cabendo ao Estado o protagonismo da realização de políticas públicas e consequente concretização de direitos fundamentais. As crises destacadas entre a norma e a realidade podem ser aferidas de diferentes ângulos e com desdobramentos distintos no meio jurídico e social. Repensar as medidas dispostas no texto constitucional perpassam por um plexo teórico cujo estudo iniciamos com a teoria estruturante da consecução das políticas públicas.

#### **4. POLÍTICAS PÚBLICAS, CONTROLE E CONSTITUIÇÃO**

---

O termo “Política Pública” pode causar certa confusão em razão do plurisignificado da palavra “Política”, sendo portanto equívoca. Pode significar a atividade de poder desenvolvida, ou a arte da governança (cujo significado originário vem do grego *politeia*), ou a própria luta pelo poder traduzida no envolvimento que um partido político ou numa figura pública ligada a uma estrutura administrativa governamental.

Nesse sentido, também na América Latina, a mesma dificuldade é detectada, conforme observa Gonzalo Ordóñez-Matamoros (*et al*)<sup>12</sup>:

*Una de las mayores dificultades para comprender el término de “política pública” radica en que se trata de un concepto que en la práctica no existe en el imaginario colectivo del*

---

11. FERREIRA Filho, Manoel Gonçalves. *Constituição e governabilidade: ensaio sobre a (In)governabilidade brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1995, p.21 a 38

12. ORDÓÑEZ-MATAMOROS, Gonzalo et al. *Manual de análisis y diseño de políticas públicas*. Bogotá, Colômbia: Universidad Externado de Colombia, 2013. p. 27

*mundo hispano. Enefecto, el concepto de "policy" es tradicionalmente traducido al español como política, lo que a su vez suele ser interpretado como "politics" (la actividad política como competencia por el poder) o "polity" (el ámbito del gobierno de las sociedades o la esfera política distinta de/ en oposición a la sociedad civil). De esta manera, se confunde el arte de la puja por el poder ("politics") con lo que hoy se conoce como política pública, el arte de saber qué se hace con el poder una vez este es adquirido.<sup>13</sup>*

Mas na junção das palavras: Política + Pública, a palavra "Política" ganha nova significação, constituindo-se numa diretriz que se traduz num conjunto de normas que define a forma, a conduta, a estrutura e a organização de um setor da vida pública. Assim, "Política Pública" constitui o gênero, donde emergem os termos Política Social, Política Econômica, Política Criminal, Política Sanitária, Política Educacional etc.

Reconhecendo a inexistência de uma definição jurídica, mas compreendendo políticas públicas como um sistema complexo e ordenado, Maria Paula Dallari Bucci<sup>14</sup>, aproxima-se de um conceito que pode ser transposto para o Direito, na percepção de que se tratam de: *"(...) programas de ação governamental visando coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados."* Quanto aos critérios, explica a autora: *"Como tipo ideal, a política pública deve visar a realização de objetivos definidos, expressando a seleção*

13. Uma das maiores dificuldades para entender o termo de "política pública" reside em que se trata de um conceito que na prática não existe no imaginário coletivo do mundo hispano. O projeto de "política" é tradicionalmente traduzido em espanhol como política, o que é uma vez que é interpretado como "política" (a política política como o poder) o "polity" (o âmbito do governo de sociedades da esfera política distinta de / em oposição a sociedade civil). Desse modo, se confunde a arte da puja pelo poder ("políticos") com o que é mais conhecido como política pública, a arte de saber que tem o poder uma vez este é adquirido.

14. BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In *Políticas públicas – reflexões sobre o conceito jurídico*. BUCCI, Maria Paula Dallari (org). São Paulo: Saraiva, 2006, p. 38-39

*de prioridades, a reserva dos meios necessários à sua consecução e o intervalo de tempo em que se espera o atingimento de resultados”.*

Nesse contexto, é imprescindível atentar para a constitucionalização dos diversos ramos do direito, ocasionada pela incidência no seu domínio dos princípios constitucionais, tanto os específicos como (e principalmente) os de caráter geral, que se irradiam por todo o sistema jurídico.<sup>15</sup>

A descentralização dos serviços públicos deveria ser o reflexo das Políticas Públicas traçadas pelos governos, nas suas diversas esferas de Poder (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e que devem ser compatíveis e harmônicas com os fundamentos e objetivos preconizados pela Constituição Federal<sup>16</sup>.

A Constituição Federal estabeleceu vários objetivos fundamentais a serem seguidos pelas autoridades constituídas, que servem de vetores de interpretação, de criação e de aplicação das leis. Não sendo os objetivos do art. 3º de natureza taxativa, os poderes públicos devem buscar os meios e instrumentos para promover condições de igualdade real e efetiva, devendo existir uma política legislativa e administrativa com a adoção de normas especiais tendentes a corrigir os efeitos de tratamento desigual, buscando a concretização da igualdade social.

O caráter vinculativo das Políticas Públicas relaciona-se com os preceitos, fundamentos, princípios e objetivos constitucionais, uma vez que a Lei Maior configura-se como Carta Política de observação obrigatória e que não se presta apenas como limitadora do agir dos poderes públicos<sup>17</sup>, mas como verdadeira diretriz governamental e interpretativa na formulação de Políticas Públicas.

---

15. REIS, José Sávio dos. *Princípio da eficiência: o que se espera das instituições*. In: Revista do Ministério Público de Minas Gerais. ed. 22. 2011.

16. Vide arts. 1º e 3º da Constituição Federal.

17. DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 13.

Além do mais, em razão das múltiplas necessidades de caráter público que o Estado tem o dever de amparar e prestar o serviço à sociedade, seja de maneira direta ou indireta, exige, nessas atividades públicas expandidas que a Administração desempenhe diversos papéis, inclusive de facilitador, de apoiador, de possibilitador e mediador. Conforme afirma Liberatti<sup>18</sup>, “*o Estado, para desenvolver as atividades e os serviços públicos, o faz por meio de atores, pessoas, organizações e instituições encarregadas de prover as pessoas de todos os direitos previstos no texto constitucional*”, determinando assim a competência para escolha das políticas públicas estatais.

Conforme preconiza Losada, umas das formas de se analisar a relação entre política e as políticas públicas é pensar *las políticas como um produto de la política centrando la investigación en llamado ciclo de las políticas*,<sup>19</sup> ou seja, decompor as fases ou etapas de uma política pública para seu estudo.

E segundo Israel Cruz Badillo: *el paradigma del ciclo de las políticas públicas, se refiere a los diferentes conocimientos y experiencias derivados de un marco de conocimiento pragmático que permite identificar las etapas en las que se divide la política-yasea económica, política o social*.<sup>20</sup> Essas etapas constituem o chamado ciclo de Políticas Públicas onde cada uma dessas fases organiza uma porção sequencial e interdependente de sua existência.

---

18. LIBERATTI, Wilson Donizeti. *Políticas públicas no estado constitucional*. São Paulo: Atlas, 2013.p. 82-83.

19. LOSADA, A. Entre la ciencia política básica y la ciencia política aplicada, de la política a las políticas, del análisis a la gestión. *Revista de Investigaciones Políticas y sociológicas*. Año/v. 2, n. 1-2. Universidade de Santiago Compostela, España, 2003. p. 63.

“*O paradigma do ciclo de políticas públicas refere-se aos diferentes conhecimentos e experiências derivados de um quadro de conhecimento pragmático que identifica os estágios em que a política é dividida, econômica, política ou social.*”

20. CORONA, Benito León; MENESES, Benigno Martínez. El ciclo de las políticas públicas y su influencia entre viejo y el nuevo paradigma de la gestión pública. In: *Gobierno y gestión pública*. Universidade Autónoma del Estado de Hidalgo, México, Cap. 6. 2011. p. 160.

Nos anos 1990, Howlett e Ramesh<sup>21</sup> condensaram as fases do processo da política pública em cinco etapas, apresentando o que denominaram '*Improved model*': (1) montagem da agenda; (2) formulação da política; (3) tomada de decisão; (4) implementação e (5) avaliação. Neste modelo, prevalece a ideia de que uma política se inicia a partir da percepção de problemas, passa por um processo de formulação de propostas e decisão, segue sendo implementada, para enfim ser avaliada e dar início a um novo processo de reconhecimento de problemas e formulação de política. Esta é a ideia de ciclo da política que até os dias atuais é bastante divulgada e trabalhada nos estudos de ciência política.

A formação da *agenda* inicia-se pela identificação dos problemas pelos atores, normalmente agentes políticos ou organizações da sociedade civil. Do ponto de vista racional, esses atores encaram o problema público como matéria-prima de trabalho. Um político encontra nos problemas públicos uma oportunidade para demonstrar seu trabalho ou, ainda, uma justificativa para a sua existência. O reconhecimento dos problemas, sua dimensão espaço-temporal, e aspectos sócio-econômicos são alguns dos fatores que deveriam influenciar na montagem da agenda e determinar como serão priorizados pelos *policy-makers*.

Uma vez que os problemas públicos são reconhecidos e integram a agenda do Estado, o passo seguinte consiste na decisão dos *policy-makers* pelo curso da ação a ser seguido, por meio de proposições para solução dos problemas e atendimento das necessidades.

No processo de *formulação das políticas públicas* se extrai a por menorização de etapas de execução que podem ajudar a resolver as dificuldades, os obstáculos e os contratempos reconhecidos na agenda, em suma, consiste na avaliação da viabilidade (econômica, jurídica, social, estrutural etc.) e riscos dos possíveis esforços a serem empreendidos.

---

21. HOWLETT, Michael; RAMESH, M.; PERL, Anthony (tradução de Francisco G. Heide-mann). *Política pública: seus ciclos e subsistemas*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 105.

Essas proposições podem surgir concomitantemente com a montagem da agenda ou se desenvolvem após a entrada no problema na agenda formal. As opções e sua abrangência são consideradas pelos *policy-makers* para que avaliem as condições de sua acolhida, antes de passar para a etapa de tomada de decisões. Nesta fase, dificilmente os Órgãos de controle interveem no processo, uma vez que as escolhas e as soluções de viabilidade parecem sempre perfeitas e capazes de por fim às demandas agendadas.

Na fase subsequente, a *tomada de decisões políticas*, tem-se a escolha das alternativas possíveis, que foram objeto de profundas discussões e debates nos estágios anteriores, com o intuito de eleger o melhor caminho para solução dos problemas. A tomada de decisão não é exatamente um exercício técnico, uma vez que, em tese, a fase de análise de viabilidade, onde se exige conhecimento especializado em áreas econômicas, administrativas, de engenharia, jurídicas etc, já foi superada nas etapas anteriores pelo que, todas as formulações de políticas apresentadas, tecnicamente seriam viáveis. Portanto, sublinha-se que na tomada de decisão o exercício da atividade é eminentemente político.

Após a tomada de decisões, boa parte da *implementação de políticas* depende de um complexo normativo, atribuindo legitimidade e competência aos Órgãos e Departamentos para prática das decisões. Aquilo que se encontrava no campo das ideias passa a tomar forma e, empiricamente, viabilizam-se as ações oriundas das decisões do gestor. Aqui, com as evidências à mostra, abrem-se maiores possibilidades de fiscalização pelas instituições da sociedade civil organizada (Observatórios Sociais, Conselhos de Classe etc.), e da atuação do controle, e tanto a Administração Pública, por meio de sua autotutela, ou de Órgãos externos (Judiciário, Tribunais de Contas etc.) que conseguem interferir no curso ou no *modus operandi* dos atos praticados, de modo a impedir que ilegalidades e ineficiências comprometam os resultados almejados das políticas públicas.

Por fim, chega-se à *avaliação das políticas públicas* fase muito delicada no ciclo administrativo das políticas públicas pois pode

representar o sucesso ou insucesso das fases anteriores. Por vezes, o resultado pode indicar que a formulação das políticas não foi bem mensurada; ou que o curso das ações identificadas não eram as melhores opções; ou que, embora o planejamento tenha sido adequado, a implementação não foi bem sucedida. Nessa fase, sobressaem a visão de eficiência das políticas públicas e análises das mais variadas, sob aspectos econômicos, financeiros, sociais e estruturais. É o momento da atuação do *controle*.

Em que pese a legitimidade democrática recair, em um primeiro momento, no Poder Executivo e no legislativo, o texto constitucional trouxe o sistema de freios e contrapesos e o ideal do controle como fundamento da democracia. Da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789,<sup>22</sup> extraem-se ao menos quatro dispositivos em que se reconhecerem o direito e a participação popular, no exercício do controle da Administração Pública.

Artigo 12º- A garantia dos direitos do Homem e do Cidadão carece de uma força pública; esta força é, pois, instituída para vantagem de todos, e não para utilidade particular daqueles a quem é confiada.

Artigo 13º- Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades.

Artigo 14º- Todos os cidadãos têm o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consentir-lhe livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.

Artigo 15º- A sociedade tem o direito de pedir contas a todo o agente público pela sua administração.

---

22. Após a tomada da Bastilha, a Assembleia Nacional Constituinte francesa aprovou em 26 de agosto de 1789 e votou definitivamente a 2 de outubro os dezessete artigos da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que sintetizou para toda humanidade os ideais liberais e liberais da primeira fase da Revolução Francesa (1789-1799).

Conjuntamente aos ideais acima, o artigo 16 da Declaração dispõe: *qualquer sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos, nem estabelecida a separação dos poderes não tem Constituição.*

A ideia de separação de poderes, em que cada poder controla apenas sua parte, deu lugar à separação relativa, consagrada pelo Sistema de Freios e Contrapesos, onde cada Poder controla a atuação do outro, sem que isso possa afetar a respectiva independência no exercício de suas funções.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988, instituída pós-regime militar, evoca a Separação de Poderes, de maneira independente, mas harmônica, preceitua o Sistema de Freios e Contrapesos, pelo controle da (sobre a) Administração Pública com o poder fiscalizador e corretivo, exercido por Órgãos do Legislativo, Executivo e Judiciário, em se tratando da Constituição Cidadã, diversos dispositivos garantem ao cidadão a possibilidade de exigir do Estado a legal conduta imposta pelo Ordenamento Jurídico, inclusive com sua participação direta como integrante de Órgãos e Poderes<sup>23</sup>.

Ou seja, o Estado Democrático de Direito, consubstanciado no artigo 1º da CF/88<sup>24</sup>, vincula o ordenamento jurídico pátrio, dentre outros, à participação popular, à limitação e ao controle do poder estatal. No particular aspecto da limitação e do controle, vislumbra-se, no estado democrático, que os poderes devem exercer suas competências em prol e em respeito aos direitos fundamentais, sob o constante e sistematizado controle, pois como bem explica Luís Roberto Barroso<sup>25</sup> a norma constitucional não efetivada, gera ao administrado, de imediato, o direito de:

---

23. Art. 5º, inc. LXXIII; art.61, *caput*; art.74, §2º; art.89, inc.VII; art. 101 *caput* etc.

24. Art; 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito (...).

25. BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da constituição brasileira*. 3.ed. São Paulo: Ed. Renovar, 1996, p. 117

(A) opor-se judicialmente ao cumprimento de regras ou à sujeição de atos que o atinjam, se forem contrários ao sentido do preceptivo constitucional; (B) obter, nas prestações jurisdicionais, interpretação e decisão orientadas no mesmo sentido e direção apontados por estas normas, sempre que estejam em pauta os interesses constitucionais por ela protegidos.

Destarte, em se tratando de políticas públicas para concretização de direitos fundamentais, é certo que os órgãos de controle podem agir para correção diante da ausente ou ineficiente prestação de serviços públicos. Trata-se de manejo legitimado pelo texto constitucional. O que se discute hodiernamente, no contexto do ativismo judicial, diz respeito ao grau de subjetividade das decisões pautadas em princípios, assunto a ser abordado no tópico seguinte.

## **5. ATIVISMO JUDICIAL E O DIÁLOGO INSTITUCIONAL**

---

Superada a discussão da possibilidade de correção e fiscalização das políticas públicas pelos órgãos de controle, estando sua atuação legitimada no sistema de freios e contrapesos, as decisões pós constituição de 1988 trouxeram transformações e provocam até os dias atuais intensas discussões acerca da ingerência do Poder Judiciário nas Políticas Públicas:

Foi por meio da supremacia da Constituição e dos direitos fundamentais que surgiu uma nova forma de realização da democracia, e, ao mesmo tempo, passou a limitá-la pelo constitucionalismo. Assim, a promulgação da Constituição federal de 1988 veio apresentar um modo distinto de interpretar e aplicar o Direito, acarretando em um aumento da atividade do Poder Judiciário e uma preponderância deste Poder em suas decisões.<sup>26</sup>

---

26. NASCIMENTO, Aline Trindade do; WEIERS, Karine Schultz. *Considerações sobre o ativismo judicial no Brasil*. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v. 12, n. 1, 1º quadrimestre de

As críticas a essa nova realidade concentram-se, principalmente, em discutir a cisão entre ato político e ato de direito. Nessa perspectiva, defende-se a neutralidade de magistrados, afastando-se elementos de cunho subjetivos e ideológicos no conteúdo decisório, trazem à baila a temeridade da politização indevida do judiciário, o risco para a legitimidade democrática, e os contornos e limites da capacidade institucional do judiciário, conforme explica Andrei Koerner:

O ativismo judicial indica uma situação-limite, as fronteiras fluídas, mas necessárias entre dois mundos distintos, o da política e o do direito. Ao ultrapassar essas fronteiras e ingressar num domínio que não lhe é próprio, o agente judicial – o juiz, um tribunal ou o Judiciário como um todo – produziria riscos, extrapolaria suas funções, distanciar-se-ia de seus quadros de referência e atuaria sob o efeito de influências indesejáveis, como valores subjetivos, preferências, interesses programáticos. Além disso, não teria capacidade de informação e tomada de decisão, desnaturaria a atividade típica do Poder Judiciário, em detrimento dos demais poderes (...).<sup>27</sup>

O Supremo Tribunal Federal, em maior proporção, tem se manifestado em situações do cotidiano dos brasileiros, inclusive na resolução de questões polêmicas. É de se destacar, que o ativismo judicial não é um evento novo<sup>28</sup>, uma vez que já vem ocorrendo há anos em diversos países, como Estados Unidos, Canadá, Argentina, Hungria, entre outros.

---

2017. Disponível em: [www.univali.br/direitoepolitica](http://www.univali.br/direitoepolitica) – ISSN 1980-7791. Acesso em 18 de fevereiro de 2020.

27. KOENER, Andrei. *Ativismo judicial? Jurisprudência constitucional e política no STF pós 88*. Disponível em: [https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0101-33002013000200006&script=sci\\_abstract&tlng=pt](https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0101-33002013000200006&script=sci_abstract&tlng=pt). Acesso em 30 de abril de 2020

28. Sobre a origem do termo, aponta o autor: *“Atribui-se a Arthur Schlesinger ter utilizado pela primeira vez o termo “ativismo judicial” em 1947, num artigo na revista Fortune, e, desde então, seu uso vem crescendo. Kmiec mostrou que o número de ocorrências do termo na produção acadêmica e em decisões judiciais nos Estados Unidos passou de poucas unidades nas décadas de 1950 e 1960 à ordem de centenas nas décadas seguintes”*

No caso brasileiro, para o conteúdo identificado na teoria da dificuldade contramajoritária, aponta a doutrina justificativa de natureza normativa<sup>29</sup> e jurisfilosófica. Em relação ao conteúdo normativo, é fato que o texto constitucional reserva uma parcela de poder político para ser exercida por agentes público cuja ascensão não ocorre por meio do pleito eleitoral. A lógica da separação dos poderes deve ser vista com parcimônia, uma vez que os julgadores não desempenham atividade puramente mecânica, incumbindo-lhes a interpretação da norma constitucional participando do processo da criação do direito, uma vez que devem atribuir sentido e conteúdo a expressões como a dignidade da pessoa humana. Na acepção filosófica, faz parte do jogo democrático proteger valores e direitos fundamentais, mesmo que contra a vontade circunstancial de quem tem mais voto.<sup>30</sup>

Vale lembrar que o fundamento normativo pautado na teoria dos valores substantivos (reconhecimento de que a constituição encampa valores), encontra posicionamentos divergentes na doutrina, como a teoria processualista, defendida por Luhmann, Habermas e John Hart Ely, que não reconhece a existência de derivações valorativas no texto constitucional, tendo como premissas a neutralidade e a democracia. Sobre o corte epistemológico aqui sugerido, entre ato político e ato jurídico, elucida André Ramos Tavares<sup>31</sup>:

Esta mesma crítica enfrenta dificuldades maiores na medida em que a distinção entre político e jurídico somente poderia ser feita, com maior seriedade, em um Estado liberal, em que direitos individuais tinham como

---

29. Sobre o assunto, entende o autor que: *“A superação do problema normativo ocorreria com o novo equilíbrio, no qual o Judiciário seria reconciliado com a ordem constitucional e a democracia. (...) seria reencontrado por novas teorias autodenominadas neo-constitucionalistas ou neopositivistas, que valorizam a força normativa da Constituição.*

30. BARROSO, Luís Roberto. *Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática.* Disponível em: [https://www.direitofranca.br/direitonovo/FKCEimagens/file/ArtigoBarroso\\_para\\_Selecao.pdf](https://www.direitofranca.br/direitonovo/FKCEimagens/file/ArtigoBarroso_para_Selecao.pdf). Acesso em 20 de fevereiro de 2020.

31. TAVARES, André Ramos. *A constituição é um documento valorativo?* Disponível em <http://www.esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/view/135>, Acesso em 20 de fevereiro de 2020.

pressuposto a ausência do Estado (nesse sentido, seriam direitos apolíticos). Em um Estado de bem-estar, contudo, com uma Constituição dirigente, em que pululam normas programáticas, de impacto essencialmente político, porque dirigidas exatamente aos órgãos políticos (Executivo e Legislativo), não há como se distinguir o político do jurídico com o rigor pretendido. (...)

A crítica à atuação judicial nessa seara (política) só faria sentido se se considerasse o sistema jurídico desprovido de valores. Ao que parece, tratar-se-ia aqui, então, de uma crítica com lastro ideológico nos vetustos ideais positivistas (à *Teoria Pura* de Hans Kelsen). Afinal, é especialmente nessa corrente doutrinária que os valores são considerados corpos estranhos ao sistema jurídico.

Enquanto divide-se a doutrina e os estudos de juristas e cientistas políticos buscam analisar e discutir ativismo judicial, legitimidade democrática, neoconstitucionalismo e outros desdobramentos teóricos, os direitos sociais reclamam atuação, seja por parte daqueles poderes democraticamente legitimados, seja pelo poder pacificador dos conflitos.

A doutrina aponta que diversas são as condutas ativistas, como por exemplo: (a) a aplicação direta da Constituição a situações não expressamente contempladas em seu texto; (b) a declaração de inconstitucionalidade de atos normativos emanados do legislador, com base em critérios menos rígidos que os de patente e ostensiva violação da Constituição; (c) a imposição de condutas e abstenções ao Poder Público, mormente no que tange às políticas públicas.<sup>32</sup>

Particulariza o presente estudo a pesquisa acerca da atuação nas políticas públicas. Nessa senda, ao passo em que as supremas cortes de países desenvolvidos, a exemplo da norte americana, que recebe

---

32. CORTÊS, Victor Augusto Passos Villani. Ativismo judicial: do neoconstitucionalismo ao neoprocessualismo. Revista Eletrônica de Direito Processual. Disponível em <[http://redp.com.br/arquivos/redp\\_6a\\_edicao.pdf#page=546](http://redp.com.br/arquivos/redp_6a_edicao.pdf#page=546)>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2020.

questões de grande divergência em relação às políticas públicas (como os emblemáticos casos de segregação e regulação econômica), constituindo-se em uma instituição política destinada a tomar decisões em grandes questões nacionais<sup>33</sup>, no Brasil o Poder Judiciário encontra-se sobrecarregado em questões como fornecimento de tratamentos médicos e demais políticas públicas para garantia de direitos sociais fundamentais.

Nesse cenário, insere-se o diálogo institucional como alternativa para solução de concreção de direitos fundamentais em uma articulação harmônica entre os poderes, fundamentando-se a partir da experiência canadense<sup>34</sup>:

Ao invés de romantizar ou pintar uma caricatura inadequada de algum dos Poderes (ou dos agentes políticos) envolvidos nos processos de disputa sobre temas que promovem grandes divergências, entende-se que, nos passos sugeridos pela Justice Ruth Bader Ginsburg, os juízes têm um papel interdependente na democracia, eles sozinhos não definem doutrina jurídica, mas, participam em um diálogo com outros órgãos do governo e também com o povo.

A aplicação da teoria do diálogo institucional, que ainda não assumiu contornos precisos tampouco sistematização no nosso ordenamento jurídico é aqui proposto como um ensaio teórico para novas formas de condução de políticas públicas e cumprimento de direitos sociais, preservando a legitimidade democrática e apresentando uma nova forma de controle entre os poderes.

---

33. DAHL, Robert. *Tomada de decisões em uma democracia: a Suprema Corte como entidade formuladora de políticas nacionais*. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/7954>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2020.

34. CLÈVE, Clèmerson Merlin. LORENZETTO, Bruno Meneses. *Diálogos institucionais: estrutura e legitimidade*. Disponível em <https://revistas.ufpr.br/rinc/article/view/44534>, p. 188. Acesso em: 20 de fevereiro de 2020.

O emprego desse sistema de atuação tem sido objeto de estudo para emprego de métodos específicos. Interessa e adequa-se à presente pesquisa, os estudos de Christine Bateup<sup>35</sup> buscou sistematizar e propor uma teorização para o diálogo institucional e apresenta em seus estudos como elementos para aplicação do método judicial, o aconselhamento, a centralização processual, a estrutura do diálogo, a construção coordenada, os princípios jurídicos, o equilíbrio, a parceria e a fusão dialógica. Essas premissas teóricas são destinadas para questões acerca de inconstitucionalidade normativa, valendo-se o presente estudo da sua significação e potencialidade de sua aplicação nas questões voltadas para desenvolvimento de políticas públicas.

Consiste *o aconselhamento*, na aplicação de uma variedade de interpretações dinâmicas associadas às técnicas de decisões, com a finalidade de recomendar, por meio de pareceres não vinculantes, determinadas ações para instituições políticas sobre potenciais problemas constitucionais. A finalidade precípua, é que as instituições políticas levem em consideração a visão técnica do órgão julgador acerca de determinado significado constitucional, havendo, portanto, o pronunciamento sobre o problema, sem contudo, pronunciar-se imperativamente a respeito.

Nas *teorias centradas no processo*, verifica-se se as instituições políticas observaram de forma adequada os valores e as premissas constitucionais na deliberação acerca das políticas públicas, inserindo-se uma reapreciação valorativa, com aprofundamento e maturação que a complexidade de temas como direitos fundamentais reclamam.

A *estrutura do diálogo* explora subsistemas e mecanismos inseridos no sistema constitucional, e preocupam-se com a legitimidade democrática. A primeira vertente dessa teoria é *construção coordenada*, reconhecendo que a interpretação constitucional vai se operacionalizar em todos poderes e, havendo divergência, nasce a prerrogativa

---

35. BATEUP, Christine. The Dialogic promise: assessing the normative potential of theories constitutional dialogue. *Brooklyn Law Review* v. 71, 2006.

de provocar o judiciário. Como desdobramento, apresenta-se a *teoria dos princípios jurídicos*<sup>36</sup>:

Em contraste com a teoria da construção coordenada, que não oferece papel especial ao Poder Judiciário no diálogo constitucional, as teorias positivas de princípio judicial propõem que os juízes possuem uma função dialógica privilegiada com base em sua competência especial em relação às questões de princípio. Alguns estudiosos afirmam que o diálogo é resultado dos poderes políticos verificando as interpretações de princípios dos tribunais em caso de erro judicial.

A *teoria do equilíbrio*, abre espaço para a participação popular, representando o Poder Judiciário uma instância de discussão, devendo tornar a questão clara e acessível para o debate pela sociedade. Em que pese não solucionar a questão contramajoritária, é nesse ponto que repousa maior êxito democrático no diálogo institucional.

Como uma complementariedade do equilíbrio, o estudo apresenta a *parceria*, fundada na conjunção de esforços e participação dos diversos ramos de poderes, cada qual apresentando sua contribuição dentro de sua perspectiva institucional. O resultado seria o fortalecimento do diálogo institucional.

Por fim, a autora apresenta a junção das duas últimas teorias como forma de sanar a questão da legitimidade democrática, nas suas dimensões sociais e institucionais. Ao mesmo tempo em que prestigia a participação de todas as instituições no processo construtivo, aproxima o judiciário, dada a sua posição de isolamento, da

---

36. BATEUP, Christine. The Dialogic promise: assessing the normative potential of theories constitutional dialogue. *Brooklin Law Review* v. 71, 2006, p. 41

No original, "In contrast to coordinate construction, which proposes no special role for the judiciary in constitutional dialogue, positive theories of judicial principle propose that judges perform a unique dialogic function based on their special institutional competence in relation to matters of principle. Some scholars claim that dialogue is generated as a result of the political branches checking the principled interpretations of the Court in the event of judicial error."

participação popular, o que resulta em respostas mais adequadas para a sociedade.

Finalisticamente, é possível afirmar que o objetivo do diálogo institucional é não dar a última palavra, mas promover a discussão de forma que se aproxime o quanto possível da interpretação balizada e democrática para atendimento de direitos fundamentais. Trata-se de um processo de criação e composição entre os poderes, com participação da sociedade, superando questões como legitimidade democrática ou judicialização de política pública.

Na aferição das possibilidades de aplicação dos fundamentos das teorias embasadoras do diálogo institucional aqui esposadas, como elementos para aplicação do método judicial, o aconselhamento, a centralização processual, a estrutura do diálogo, a construção coordenada, os princípios jurídicos, o equilíbrio, a parceria e a fusão dialógica.

Para que o ativismo judicial não seja acionado, é necessário que o Executivo seja transparente em suas ações. Externar os objetivos, o planejamento, e as fases de execução, de modo a deixar evidente suas metas e possibilidades pode dar conhecimento de como as políticas públicas serão implementadas, com que cronograma e quais as possibilidades financeiras disponíveis para sua realização.

É óbvio que, em relação à saúde, o ativismo judicial ainda continuará imperando, ainda que o Executivo alegue não possuir condições financeiras-orçamentárias, principalmente quando se trata da liberação de tratamento, cirurgia ou medicamento que não podem esperar que o orçamento se ajuste às necessidades urgentes.

Mas em outras áreas como educação, moradia, assistência social, segurança, lazer, a intervenção do ativismo judicial pode ser mitigada e em certa medida, totalmente evitada. Nesse ponto que o diálogo institucional é importante, e partindo do Executivo para com o Judiciário.

## 6. CONCLUSÃO

---

A teoria clássica de Montesquieu, que confere contornos precisos e delimitados a cada esfera de poder, e ao mesmo tempo, imputa-lhes um complexo sistema de controle, conhecido como “freios e contrapesos”, vem sendo repensada diante das necessidades da sociedade moderna.

No caso brasileiro, a difícil missão de dar valorização e eficiência à constituição dirigente, e via de consequência, garantir a dignidade da pessoa humana por meio de elaboração de políticas públicas que atendam aos direitos fundamentais assegurados ao cidadão, tem refletido em duros embates entre os poderes, especialmente do executivo com o judiciário, em decorrência do ativismo judicial.

A discussão acerca da legitimidade democrática, do mínimo existencial e da reserva do possível, volta-se para o atendimento de questões pontuais, olvidando-se, por muitas vezes, daquele atendimento que deve ser de acesso igualitário e universal. A garantia passa a ser por meio do Poder Judiciário, quando na verdade, deveria estar disponível para toda sociedade.

A crise gerada e a situação que se estabelece demonstram a necessidade de atuação harmônica entre os poderes, mirando aquilo que mais interessa: a concreção de direitos fundamentais e o resguardo da dignidade da pessoa humana, conferindo assim, vida e eficácia ao texto constitucional.

Inserir-se, pois, o diálogo institucional como meio de câmbio de aparato técnico e político entre os poderes, com aplicação de métodos que, embora ainda não pré estabelecidos e sequer suscitados no nosso ordenamento jurídico, podem amoldar-se a essa nova percepção de trabalho.

A experiência advinda do direito comparado, em especial do caso canadense no controle de constitucionalidade, demonstra a possibilidade de evolução dos conceitos de forma de atuação entre os poderes, viabilizando os trabalhos e empreendendo eficiência para aquilo que mais importa: diminuir a distância entre os comandos constitucionais e a realidade.

## 7. REFERÊNCIAS

- BARROSO, Luís Roberto. *Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática*. Disponível em: [https://www.direitofranca.br/direitonovo/FKCEimagens/file/ArtigoBarroso\\_para\\_Selecao.pdf](https://www.direitofranca.br/direitonovo/FKCEimagens/file/ArtigoBarroso_para_Selecao.pdf). Acesso em 20 de fevereiro de 2020.
- \_\_\_\_\_. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da constituição brasileira*. 3.ed. São Paulo: Ed. Renovar, 1996.
- BATEUP, Christine. The Dialogic promise: assessing the normative potential of theories constitutional dialogue. *Brooklin Law Review* v. 71, 2006.
- BOBBIO, Noberto. *A era dos direitos*. 9 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In *Políticas públicas – reflexões sobre o conceito jurídico*. BUCCI, Maria Paula Dallari (org), São Paulo: Saraiva, 2006.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*, reim., Coimbra, Livraria Almedina, 1994.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. LORENZETTO, Bruno Meneses. *Diálogos institucionais: estrutura e legitimidade*. Disponível em <https://revistas.ufpr.br/rinc/article/view/44534>, p. 188. Acesso em: 20 de fevereiro de 2020.
- CORONA, Benito León; MENESES, Benigno Martínez. El ciclo de las políticas públicas y su influencia entre viejo y elnuevo paradigma de lagestión pública. In: *Gobierno y gestión pública*. Universidade Autónoma del Estado de Hidalgo, México, Cap. 6. 2011.
- CORTÊS, Victor Augusto Passos Villani. Ativismo judicial: do neoconstitucionalismo ao neoprocessualismo. *Revista Eletrônica de Direito Processual*. Disponível em <[http://redp.com.br/arquivos/redp\\_6a\\_edicao.pdf#page=546](http://redp.com.br/arquivos/redp_6a_edicao.pdf#page=546)>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2020.
- DAHL, Robert. *Tomada de decisões em uma democracia: a Suprema Corte como entidade formuladora de políticas nacionais*. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/7954>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2020.
- DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- FERREIRA Filho, Manoel Gonçalves. *Constituição e governabilidade: ensaio sobre a (In)governabilidade brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1995.

- HOWLETT, Michael; RAMESH, M.; PERL, Anthony (tradução de Francisco G. Heidemann). *Política pública: seus ciclos e subsistemas*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.
- HUNT, Lynn. *A invenção dos direitos humanos: uma história*. São Paulo Companhia das Letras, 2009.
- KOENER, Andrei. *Ativismo judicial? Jurisprudência constitucional e política no STF pós 88*. Disponível em: [https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0101-33002013000200006&script=sci\\_abstract&tlng=pt](https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0101-33002013000200006&script=sci_abstract&tlng=pt). Acesso em 30 de abril de 2020
- LIBERATTI, Wilson Donizeti. *Políticas públicas no estado constitucional*. São Paulo: Atlas, 2013.
- LOSADA, A. Entre la ciência política básica y la ciencia política aplicada, de la política a las políticas, del análisis a la gestión. *Revista de Investigaciones Políticas y Sociológicas*. Año/v. 2, n. 1-2. Universidade de Santiago Compostela, España, 2003.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Desafios institucionais brasileiros*. In MARTINS, Ives Gandra (org). *Desafios do século XXI*, São Paulo, Pioneira/Academia Internacional de Direito e Economia, 1997.
- NASCIMENTO, Aline Trindade do; WEIERS, Karine Schultz. *Considerações sobre o ativismo judicial no Brasil*. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v. 12, n. 1, 1º quadrimestre de 2017. Disponível em: [www.univali.br/direitoe-politica](http://www.univali.br/direitoe-politica) – ISSN 1980-7791. Acesso em 18 de fevereiro de 2020.
- ORDÓÑEZ-MATAMOROS, Gonzalo et al. *Manual de análisis y diseño de políticas públicas*. Bogotá, Colômbia: Universidad Externado de Colombia, 2013.
- REIS, José Sávio dos. *Princípio da eficiência: o que se espera das instituições*. In: Revista do Ministério Público de Minas Gerais. ed. 22. 2011.
- SARLET, Ingo Wolfgang e outros. *Curso de direito constitucional*. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2018
- SMITH, Adam (tradução de Luiz João Baraúna). *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. v. II. Nova Cultural: São Paulo, 1996. (tradução da edição original de 1966).
- TAVARES, André Ramos. *A constituição é um documento valorativo?* Disponível em <http://www.esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/view/135>, Acesso em 20 de fevereiro de 2020.

## IX

# Incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias

*Sergio Pinto Martins*

**RESUMO:** O artigo pretende analisar a incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias.

**ABSTRACT:** This article will analyse the incidence of security contribution over the additional of vacation.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução. 2. Conceito. 3. Incidência da contribuição previdenciária. 4. Precedentes jurisprudenciais. 5. Folha de salários. 6. Interpretação sistemática. 7. Analogia. 8. Lei complementar. 9. Incidência da contribuição previdenciária sobre o terço de férias. 10. Conclusão.

## 1. INTRODUÇÃO

---

Para analisar a incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, previsto no inciso XVII, do artigo 7.º da Constituição, é preciso primeiro verificar o a jurisprudência do STF sobre a expressão “folha de salários”

Depois é mister examinar a evolução do conceito de remuneração e de salário.

---

(\*) Desembargador Corregedor do TRT da 2ª Região. Mestre em Direito Tributário. Doutor em Direito. Professor titular da Faculdade de Direito da USP.

Por fim, será examinada a incidência da contribuição previdenciária sobre o terço de férias, culminando com o julgamento do Tema 985 pelo STF sobre o assunto.

## **2. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA**

---

O inciso I do artigo 28 da Lei n.º 8.212, de acordo com a redação determinada pela Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997, considera salário-de-contribuição “para o empregado a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador dos serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa”.

A contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social é de: 20% sobre “o total das remunerações pagas, devidas ou creditas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador dos serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa” (art. 22, I, da Lei n.º 8.212/91).

Logo, o legislador previdenciário adota um sentido amplo de remuneração, como parece ser certo.

A lei estabeleceu o fato gerador da contribuição previdenciária, de acordo com o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da Constituição).

### 3. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS

---

Os precedentes jurisprudenciais do STF indicam que não se pode pretender exigir contribuição previdenciária sobre verba que não tenha natureza de salário.

O inciso I, do artigo 195 da Constituição, na sua redação original, previa que as contribuições que custeiam a Seguridade Social são, em relação aos empregadores, incidentes sobre a folha de salários.

O inciso I, do artigo 3.º da Lei n.º 7.787/89 criou uma contribuição de 20% sobre a remuneração paga ou creditada a autônomos e administradores.

Dispõe o inciso I, do artigo 22 da Lei n.º 8.212/91 que o percentual de 20% incide sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos empresários, autônomos e trabalhadores avulsos que prestem serviços às empresas.

O governo pretendeu cobrar contribuição sobre o pagamento feito aos autônomos, diretores e avulsos mediante determinações da Lei n.º 7.787/89 e depois pela Lei n.º 8.212.

O empresário e o diretor recebem *pro labore*, podendo ter uma folha para pagamento de tal importância. Contudo, não é salário o referido pagamento, pois a CLT define no artigo 457 o conceito de salário. Nesse caso o empresário e o diretor não são empregados, mas os titulares do negócio. O diretor, o empresário e o autônomo têm na Previdência Social salário-base e não salário-de-contribuição, assim como ocorre com os autônomos. Não há, portanto, folha de salários.

O STF julgou inconstitucionais as expressões "autônomos" e "administradores", contidas no inciso I, do artigo 3.º da Lei n.º 7.787 (Tribunal Pleno, RE n.º 166.772-9-RS, j. 12.5.94, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 20.5.94, p. 12.296). Entendeu o referido colegiado que a relação dos administradores e autônomos não decorre do contrato de trabalho, pois não têm folha de salários. Somente por lei complementar poderia ser instituída nova contribuição, sendo que a Lei n.º 7.787

é lei ordinária. A Resolução n.º 14 do Senado Federal, de 19 de abril de 1995, suspendeu a execução da expressão "avulsos, autônomos e administradores" contida no inciso I, do artigo 3.º da Lei n.º 7.787/89, declarada inconstitucional pelo STF no RE n.º 177.296-4/210.

Entendeu também o STF inconstitucionais as palavras "empresários" e "autônomos" contidas no inciso I, do artigo 22 da Lei n.º 8.212/91 (ADIn n.º 1.108-1-DF, Rel. Min. Maurício Correa, j. 5.10.95). Tal decisão teve efeito vinculante (§2.º, do artigo 102 da Constituição), desobrigando o recolhimento da contribuição da empresa de 20% em relação aos empresários e autônomos.

Foi julgada inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pela empresa aos avulsos, por não terem folha de salários, pois não são empregados, e a Lei n.º 7.787/89 não é lei complementar (RE 166.939-0-SC, j. 20.6.94, Rel. Min. Néri da Silveira, DJU I 12.8.94, p. 20.053). A situação é repetida no inciso I, do artigo 22 da Lei n.º 8.212, que, nesse ponto, também é inconstitucional.

Em medida liminar em ação direta de inconstitucionalidade o STF suspendeu a eficácia do vocábulo "avulsos", contido no inciso I, do artigo 22 da Lei n.º 8.212 (ADIn n. 1153-7-DF, j. 11.11.94, rel. Min. Marco Aurélio, DJU I 18.11.94, p. 31.391).

Como o STF julgou inconstitucional a cobrança da contribuição social em relação a autônomos, empresários e avulsos, foi editada a Lei Complementar n.º 84, de 18 de janeiro de 1996. O governo entendeu que mediante a edição de lei complementar poderia instituir outra fonte de recursos para a Seguridade Social, com base no parágrafo 4.º, do artigo 195 da Constituição.

Os precedentes do STF mostram que o governo não pode pretender exigir por meio de lei ordinária contribuição previdenciária sobre verbas que não têm natureza salarial, mas indenizatória, pois indenização não tem o mesmo significado de salário. As leis ordinárias não podem dizer que é salário o que não tem natureza salarial, mas de

indenização. Há, portanto, necessidade de lei complementar para instituir a incidência da contribuição previdenciária sobre indenização.

Posteriormente, foi editada a Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998, que deu nova redação ao inciso I e à letra a do artigo 195 da Constituição. A contribuição social do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incide sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Trata-se de um conceito mais amplo, pois abrange demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço.

#### **4. FOLHA DE SALÁRIOS**

---

Dispõe a letra a do inciso I, do artigo 195 da Constituição que a contribuição social dos empregadores destinada a custear a Seguridade Social incide sobre a folha de salários. É preciso verificar, portanto, o que vem a ser folha de salários.

Folha de salários deve ter uma interpretação restrita, pois só tem salário quem é empregado. Salário não se confunde, porém, com remuneração.

Mister se faz, inicialmente, constatar o conceito de salário no Direito Comparado, que pode ajudar no entendimento do tema.

O artigo 26 do Estatuto dos Trabalhadores da Espanha define salário como a totalidade das percepções econômicas dos trabalhadores, em dinheiro ou espécie, pela prestação profissional dos serviços por conta alheia, quer retribuam o trabalho efetivo, qualquer que seja a forma de remuneração, ou os períodos de descanso computáveis como de trabalho. Não considera salários as indenizações ou ressarcimentos de gastos consequentes do exercício da atividade profissional, as prestações e indenizações previdenciárias, as despesas de viagens e os pagamentos das suspensões do contrato e direitos de dispensa dos empregados.

A Lei Federal do Trabalho do México de 1970, no seu artigo 82, define salário como sendo a retribuição que deve pagar o patrão ao trabalhador por seu trabalho.

Na Argentina, remuneração é a contraprestação que deve receber o trabalhador como consequência do contrato de trabalho. O empregador deve remuneração ao empregado ainda que este não preste serviços, pela manutenção da força de trabalho à sua disposição (art. 103 do Decreto n.º 390/76, que ordena o regime de contrato de trabalho determinado pela Lei n.º 20.744/74).

Em Portugal, usa-se a palavra retribuição. Retribuição é a prestação a que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, o trabalhador tem direito em contrapartida do seu trabalho (art. 258, I, do Código do Trabalho).

Nota-se no direito comparado que remuneração e salário têm o mesmo significado e são empregadas como expressões sinônimas, o que não ocorre na nossa legislação.

Em segundo lugar, deve-se examinar o conceito de salário oferecido pela doutrina brasileira. Dos vários conceitos emitidos pela doutrina sobre salário, assinala-se que o referido pagamento decorre do contrato de trabalho.

Arnaldo Süssekind afirma que “salário é, a nosso modo de ver, a retribuição devida pela empresa ao trabalhador, em equivalência subjetiva com o valor da contribuição deste na consecução dos fins objetivados pela respectiva tarefa”.<sup>1</sup>

Dorval de Lacerda declara que salário “é a remuneração, devida pelo empregador à pessoa que a ele está ligada por um contrato de trabalho, em virtude da prestação de serviços oriunda desse contrato”.<sup>2</sup>

---

1. SÜSSEKIND, Arnaldo- Instituições de direito do trabalho. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1957, vol. I, p. 311.

2. LACERDA, Dorval de- O contrato individual de trabalho. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 165.

Orlando Gomes informa que “o termo salário foi reservado para a retribuição paga diretamente pelo empregador”.<sup>3</sup>

José Martins Catharino leciona que salário é a “contraprestação devida a quem põe seu esforço pessoal à disposição de outrem em virtude do vínculo jurídico de trabalho, contratual ou instituído”.<sup>4</sup>

Délio Maranhão ensina que “salário é a retribuição pelo trabalho prestado paga, diretamente, pelo empregador”.<sup>5</sup>

Mozart Victor Russomano assevera que salário é “o valor pago, diretamente, pelo empresário ao trabalhador como contraprestação do serviço por este realizado”.<sup>6</sup>

Ensina Amauri Mascaro Nascimento que salário “é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação do trabalho, mas, também pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei”.<sup>7</sup>

Houve evolução do conceito de salário, que não decorre apenas da contraprestação de serviços.

O artigo 1.º da Convenção 95 da OIT, aprovada pelo Decreto Legislativo n.º 24/56 e promulgada pelo Decreto n.º 41.721/57, afirma que salário “significa, qualquer que seja a denominação ou o modo de cálculo, a remuneração ou os ganhos suscetíveis de serem avaliados em espécie ou fixados por acordo ou pela legislação nacional, que são

---

3. GOMES, Orlando- O salário no direito brasileiro. São Paulo: LTr, edição fac-similada, 1996, p. 23.

4. CATHARINO, José Martins- Tratado jurídico do salário. São Paulo: LTr, edição fac-similada, 1994, p. 90.

5. MARANHÃO, Délio- Direito do trabalho. 16ª edição. Rio de Janeiro: FGV, 1992, p. 158.

6. RUSSOMANO, Mozart Victor. Curso de direito do trabalho. 6ª edição. Curitiba: Juruá, 1997, p. 299.

7. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Iniciação ao direito do trabalho. 23ª ed. São Paulo: LTr, 1997, p. 302.

devidos em virtude de um contrato de aluguel de serviços, escrito ou verbal, por um empregador a um trabalhador, seja por trabalho efetuado, ou pelo que deverá ser efetuado, seja por serviços prestados ou que devam ser prestados”.

Reza o artigo 457 da CLT que "compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação dos serviços, as gorjetas que receber". O artigo 457 da CLT indica três termos: remuneração, salário e gorjeta.

Remuneração é um conjunto de retribuições recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, mas decorrentes do contrato de trabalho, de modo a satisfazer as suas necessidades vitais básicas e de sua família.<sup>8</sup>

Caracteriza-se a remuneração como uma prestação obrigacional de dar. Não se trata de obrigação de fazer, mas de dar, em retribuição pelos serviços prestados pelo empregado ao empregador, revelando a existência do sinalagma que é encontrado no contrato de trabalho. Essa remuneração tanto pode ser em dinheiro como em utilidades, de maneira que o empregado não necessite comprá-las, fornecendo o empregador tais coisas. O artigo 458 da CLT admite o pagamento do salário em utilidades. O Estatuto dos Trabalhadores da Espanha também permite o pagamento em utilidades (art. 26).

A remuneração tanto é a paga diretamente pelo empregador, que se constitui no salário, como é a feita por terceiro, em que o exemplo específico é a gorjeta, cobrada na nota de serviço ou fornecida espontaneamente pelo cliente. Assim, a remuneração é o conjunto de pagamentos provenientes do empregador ou de terceiro em decorrência da prestação dos serviços subordinados. O Estatuto dos Trabalhadores da Espanha esclarece que o salário compreende “a totalidade das percepções econômicas recebidas pelos trabalhadores...” (art. 26, 1).

---

8. MARTINS, Sergio Pinto. Comentários à CLT. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 468-9.

O objetivo da remuneração é que ela possa satisfazer as necessidades vitais básicas do empregado e de sua família. Sabe-se, entretanto, que muitas vezes o salário mínimo não alcança essa finalidade, porém deveria fazê-lo, para que com ele o empregado pudesse comprar todas as coisas de que necessita para ter uma vida razoável juntamente com sua família. O inciso IV do artigo 7.º da Constituição dispõe que o salário mínimo deve ser suficiente para atender às necessidades básicas e vitais do trabalhador e de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.

Segundo o artigo 457 da CLT é possível escrever a seguinte equação: remuneração = salário + gorjetas.<sup>9</sup>

O salário correspondia ao valor econômico pago diretamente pelo empregador ao empregado em razão da prestação de serviços do último, destinando-se a satisfazer suas necessidades pessoais e familiares. Dentro dessa concepção, verifica-se que o salário é o pagamento feito pelo empregador e não por terceiros, ao contrário da remuneração, que engloba tanto o pagamento feito pelo empregador como o recebido de terceiros (a gorjeta). O salário é a importância paga pelo empregador ao obreiro em virtude da sua contraprestação dos serviços. Essa última afirmação mostra a natureza jurídica do salário, que é a forma de remunerar a prestação de serviços feita pelo empregado ao empregador. Poder-se-ia discutir que o salário não remuneraria efetivamente a prestação dos serviços, pois quando o contrato de trabalho está suspenso não haveria salário, ou quando o empregado estivesse aguardando ordens, mas à disposição do empregador, em que não haveria prestação de trabalho, porém existiria a obrigação do pagamento dos salários. É por isso que se costuma dizer que o salário seria uma forma de prestação daquilo que foi contratado, do contrato de trabalho, embora possa-se dizer que o salário não remunera prestação por prestação, mas sim o conjunto

---

9. MARTINS, Sergio Pinto. Direito do Trabalho. Coleção Fundamentos. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 76.

do trabalho prestado, havendo exceções na lei que determinam que o empregador deva pagar o salário mesmo não havendo trabalho, pois, do contrário, o empregado não poderia subsistir.

A teoria do salário como contraprestação do trabalho entendia que inexistiria salário se não houvesse trabalho ("*Kein Arbeit, Kein Lohn*"). Essa teoria não explicava integralmente certas situações como o fato de o empregado estar adoentado e o salário ser devido nos 15 primeiros dias, nas férias, etc.

Américo Pla Rodriguez apresenta a teoria do salário como obrigação contratual do empregador. O salário não é a contrapartida do trabalho humano, mas a obrigação que contrai o patrão em virtude de um contrato que gera para o obreiro a obrigação principal de trabalhar.<sup>10</sup>

Surge a teoria da contraprestação da disponibilidade do trabalhador. Mario Deveali afirmava que o trabalhador põe a sua energia à disposição do empregador. Se este não a utiliza porque não pode ou não quer fazê-lo, não desaparece a obrigação de pagar o salário.<sup>11</sup> O artigo 4.º e o parágrafo único do artigo 492 da CLT determinam que se considera tempo à disposição do empregador aquele em que o empregado fica aguardando ordens. Assim, mesmo no período em que o empregado não trabalha, mas está aguardando ordens, o salário será devido. O trabalhador fica inativo porque o empregador não determinou serviço ao obreiro. Isso mostra que não existe uma correspondência absoluta entre o trabalho prestado e o salário, pois mesmo quando o empregado não está trabalhando, mas está à disposição do empregador aguardando ordens, o salário é devido.

---

10. PLA RODRIGUEZ, Américo. El salario en el Uruguay. Montevideú. Biblioteca de Publicações Oficiais da Faculdade de Direito e Ciências Sociais da Universidade de Montevideú. 1956, vol. 2, p. 89.

11. DEVEALI, Mario. Sobre el carácter remuneratório del salario. Revista Derecho del Trabajo, 1947, p. 161.

A teoria da contraprestação do contrato de trabalho mostra que o pagamento feito a título de salário é decorrente do contrato de trabalho. Em Portugal retribuição é qualquer prestação do empregador ao trabalhador (art. 258, 3, do Código do Trabalho). Afirma Monteiro Fernandes que “do ponto de vista jurídico-formal, a retribuição surge como a contraprestação da entidade patronal face ao trabalho efetivamente realizado pelo trabalhador”.<sup>12</sup> Critica-se tal teoria, pois nem tudo que é pago ou prestado pelo empregador é salário, como, por exemplo, a indenização pela dispensa.

A última teoria entende que o salário é o conjunto de percepções econômicas do trabalhador. Tal conceito é desvinculado do plano objetivo. O artigo 26, 1, do Estatuto dos Trabalhadores da Espanha de 1980 considera salário “a totalidade das percepções econômicas dos trabalhadores, em dinheiro ou espécie, pela prestação profissional dos serviços laborais por conta alheia, quer retribuam o trabalho efetivo, qualquer que seja a forma de remuneração, ou os períodos de descanso computáveis como de trabalho”. Tal teoria não considera, porém, as interrupções dos efeitos do contrato de trabalho. Leciona José Almansa Pastor que “se nos ativermos à literalidade dos termos, a conceituação positiva permite entender que toda ou qualquer percepção econômica que retribua o trabalho efetivo ou os descansos remunerados é salário; enquanto que só deixam de ser salário, ainda que tenha conexão com a prestação profissional dos serviços laborais, as compensações indenizatórias por gastos efetuados no trabalho, as prestações de seguridade social e as indenizações por modificações, suspensão ou extinção do contrato de trabalho. De tal maneira que a esponjosidade da conceituação positiva mostra a tendência de considerar qualquer percepção econômica como salário, se não se pode incluir em algumas das hipóteses negativas das percepções extra-salariais.

---

12. FERNANDES, Antonio Lemos Monteiro. Direito do trabalho. 8ª ed. Coimbra: Almedina, 1992, p. 349.

Mas, entre a determinação positiva do que é salário e as exclusões do que não é salário, existe um amplo interregno de situações cujas percepções econômicas não se enquadram nem em uma ou em outra situação e que a lei cuidou de considerar salário, cobrindo as deficiências de uma definição incompleta”.<sup>13</sup>

Nota-se que, hoje, a natureza salarial do pagamento não ocorre apenas quando haja prestação de serviços, mas nos períodos em que o empregado está à disposição do empregador, durante os períodos de interrupção do contrato de trabalho ou outros que a lei indicar.

Por isso, salário é o conjunto de prestações fornecidas diretamente pelo empregador ao trabalhador em decorrência do contrato de trabalho, seja em razão da contraprestação do trabalho, da disponibilidade do trabalhador, das interrupções contratuais ou das demais hipóteses previstas em lei.<sup>14</sup>

O empregado, por exemplo, não trabalha durante o descanso semanal remunerado, nas suas férias, mas ganha o respectivo salário.

Nas hipóteses do artigo 473 da CLT o empregado não trabalha por motivo justificado, mas ganha o salário. Não há desconto em seu salário. Dispõe o artigo 473 da CLT: “O empregado poderá deixar de comparecer ao serviço sem prejuízo do salário: I – até 2 (dois) dias consecutivos, em caso de falecimento do cônjuge, ascendente, descendente, irmão ou pessoa que, declarada em sua carteira de trabalho e previdência social, viva sob sua dependência econômica; II – até 3 (três) dias consecutivos, em virtude de casamento; III – por um dia, em caso de nascimento de filho no decorrer da primeira semana; IV – por um dia, em cada 12 (doze) meses de trabalho, em caso de doação voluntária de sangue devidamente comprovada; V – até 2 (dois) dias consecutivos ou não, para o fim de se alistar eleitor, nos termos da lei respectiva; VI – no período de tempo em que tiver de cumprir as

---

13. ALMANSA PASTOR, José. La ordenación legal de salario em Espanha, in El salário, Montevideu, Amalio Fernandes, 1977, t. 1, p. 463.

14. MARTINS, Sergio Pinto. Direito do trabalho. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 375.

exigências do Serviço Militar referidas na letra "c" do art. 65 da Lei nº 4.375, de 17 de agosto de 1964 (Lei do Serviço Militar); VII – nos dias em que estiver comprovadamente realizando provas de exame vestibular para ingresso em estabelecimento de ensino superior; VIII – pelo tempo que se fizer necessário, quando tiver que comparecer a juízo; IX – pelo tempo que se fizer necessário, quando, na qualidade de representante de entidade sindical, estiver participando de reunião oficial de organismo internacional do qual o Brasil seja membro. X – até 2 (dois) dias para acompanhar consultas médicas e exames complementares durante o período de gravidez de sua esposa ou companheira; XI – por 1 (um) dia por ano para acompanhar filho de até 6 (seis) anos em consulta médica; XII – até 3 (três) dias, em cada 12 (doze) meses de trabalho, em caso de realização de exames preventivos de câncer devidamente comprovada”. São hipóteses de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho. O empregador tem obrigação de pagar o salário e de contar o tempo de serviço, mesmo que o empregado não trabalhe.

De tudo o que foi até aqui exposto, nota-se que o salário decorre da contraprestação do trabalho e de outras situações, mas desde que exista contrato de trabalho entre as partes.

Indenização, ao contrário, não é resultante da prestação de serviços, nem apenas do contrato de trabalho. No Direito Civil a indenização é decorrente da prática de um ato ilícito, da reparação de um dano ou da responsabilidade atribuída a uma certa pessoa. No Direito do Trabalho se diz que há indenização quando o pagamento é feito ao empregado sem qualquer relação com a prestação dos serviços e também as verbas pagas no termo de rescisão do contrato de trabalho.

É vedado, portanto, exigir contribuição previdenciária por lei ordinária sobre pagamento que não seja salário, pois viola o inciso I, do artigo 195 da Constituição e também o parágrafo 4.º, do artigo 195 da mesma norma.

## 5. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA

---

A melhor forma de se interpretar a norma jurídica é a sistemática.

Afirma Carlos Maximiliano que “a verdade inteira resulta do contexto e não de uma parte truncada, quiçá defeituosa, mal redigida”<sup>15</sup> de determinado dispositivo. Menciona, ainda, que “não se encontra um princípio isolado, em ciência alguma; acha-se cada um em conexão íntima com outros. O Direito objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar próprio. De princípios jurídicos mais ou menos gerais deduzem corolários; uns e outros se condicionam e restringem reciprocamente, embora se desenvolvam de modo que constituam elementos autônomos operando em campos diversos.

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço”.<sup>16</sup>

“O hermeneuta eleva o olhar, dos casos especiais para os princípios dirigentes a que eles se acham sujeitos; indaga se, obedecendo a uma, não viola outra; inquire as consequências possíveis de cada exegese isolada. Assim, contemplados do alto os fenômenos jurídicos, melhor se verifica o sentido de cada vocábulo”.<sup>17</sup>

Caio Mário da Silva Pereira informa que o legislador guarda a presunção de sabedoria, que é incompatível com a existência de expressões ou regras inúteis. A obra de hermenêutica não pode fazer abstração de qualquer termo utilizado pelo legislador, mas perquirir o sentido da frase no jogo de todas as suas partes.<sup>18</sup>

---

15. MAXIMILIANO, Carlos- *Hermenêutica e aplicação do direito*, Rio de Janeiro, Forense, 1981, pp. 129/30.

16. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1965, p. 140.

17. MAXIMILIANO, Carlos. *Op. cit.*, 8ª ed., p. 141.

18. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 138.

Assevera Jorge Miranda que deve “assentar-se no postulado de que todas as normas constitucionais são verdadeiras normas jurídicas e desempenham uma função útil no ordenamento. A nenhuma pode dar-se uma interpretação que lhe retire ou diminua a razão de ser ...”<sup>19</sup>

Ensina Eros Grau que “não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços. A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que projeta a partir dele – do texto – até a Constituição. Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado algum.”<sup>20</sup>

Fazendo-se a interpretação sistemática da Constituição, o inciso IV do artigo 8.º revela que a folha de salários se refere à categoria profissional (empregados) e não a outras pessoas.

Verifica-se, ainda, do artigo 240 da Constituição a ressalva que foi feita quanto à exigência das contribuições sociais destinadas ao SESC, SESI, SENAI e SENAC. Tais contribuições sociais incidem sobre a folha dos salários dos empregados, o que mostra, também, que os empresários, autônomos e avulsos não têm folha de salários, apenas o empregado.

Assim, não se pode pretender inverter a ordem das coisas e exigir contribuição previdenciária sobre indenizações, quando estas não têm natureza salarial e não estão compreendidas na folha de salários, até porque não são pagas na folha de salários, mas geralmente no termo de rescisão do contrato de trabalho.

## **6. ANALOGIA**

---

A analogia é uma forma de integração da norma jurídica. É usada quando exista lacuna na lei. Aplica-se a analogia de um determinado caso a outro semelhante.

---

19. MIRANDA, Jorge. Teoria do estado e da Constituição. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 452.

20. GRAU, Eros. Ensaio e discurso sobre a interpretação/ aplicação do direito. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 40.

Não se pode, porém, exigir tributo por analogia. A analogia não pode ser utilizada para entender que indenização tem significado semelhante ao de "folha de salários". O parágrafo 1.º, do artigo 108 do CTN é expresso no sentido de que "o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei".

A contribuição previdenciária incidente sobre indenização não está prevista na Constituição, que apenas menciona a exigência sobre folha de salários (art. 195, I). A obrigação tributária é "*ex lege*", decorrente de lei e da determinação constitucional. Não se pode pretender exigir contribuição previdenciária sobre aquilo que não tem natureza salarial.

Se a Lei Magna dispõe textualmente que a contribuição previdenciária incide sobre a folha de salários, não se pode alargar a base de cálculo e incluir analogicamente a indenização nessa disposição, pois assim o legislador constituinte não quis e não permite o CTN.

Amílcar de Araújo Falcão é claro no sentido de que a analogia não pode ser utilizada "quando dela resulte a criação de débito tributário".<sup>21</sup>

## 7. LEI COMPLEMENTAR

---

Para que houvesse, por conseguinte, a incidência da contribuição previdenciária sobre outras verbas, seria mister lei complementar (§4.º, do artigo 195 da Constituição), que é a forma exigida pela Constituição para a exigência de outras fontes de custeio da Seguridade Social.

Declara o parágrafo 4.º, do artigo 195 da Constituição que a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no inciso I, do artigo 154, da Norma Magna. Pela redação do dispositivo constitucional

---

21. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e integração da lei tributária, in RDA, vol. 40, p. 51.

verifica-se que o constituinte estabeleceu a possibilidade de se instituir outras fontes para a manutenção ou expansão da seguridade social, não fazendo menção expressa a outras contribuições, mas a outras fontes de recursos. Do referido parágrafo não há a exigência expressa de que a lei complementar institua outra fonte sobre os mesmos sujeitos passivos contidos nos incisos I e II do artigo 195 do Estatuto Supremo, ou seja, de trabalhadores e de empresas, mas necessariamente a nova fonte deverá custear as prestações de assistência social, previdência social e saúde dos necessitados, de acordo com a previsão da lei, o que será feito de um modo geral em relação aos segurados, no caso da previdência social. Qualquer pessoa poderá ser escolhida, desde que tenha condições para contribuir, segundo o critério adotado pelo legislador. Nem se pode dizer que é implícita essa exigência de serem os mesmos sujeitos passivos, pois o legislador constituinte determinou a possibilidade de outras fontes serem criadas para a manutenção e expansão da seguridade social, independentemente que fossem de outros sujeitos passivos, pois mesmo assim serão novas fontes de custeio.<sup>22</sup>

O referido inciso I, do artigo 154, da Lei Maior estabelece para tanto alguns requisitos a se observar: a- o primeiro requisito é formal, isto é, a nova contribuição deve ser instituída por lei complementar. Embora a oração do parágrafo 4.º, do artigo 195 do Estatuto Supremo faça referência a "a lei poderá instituir", essa lei é a complementar, pois o próprio parágrafo faz menção ao inciso I do artigo 154 da mesma norma, que prevê expressamente a necessidade de lei complementar para tratar da instituição de outros impostos. Não há necessidade de se verificar se a lei complementar tem hierarquia superior à lei ordinária, pois não há essa distinção na Lei Maior, apenas são definidas certas normas que precisam de *quorum* especial para determinadas matérias (art. 69), sendo uma questão de competência, definida na própria Lei Magna; b- desde que seja não-cumulativa e não tenha fato

---

22. No mesmo sentido já fiz manifestação no meu Direito da seguridade social (39ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 148).

gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados na Constituição, isto é, impostos já existentes, que são os previstos nos artigos 153 (impostos da União), 155 (impostos dos Estados) e 156 (impostos dos Municípios). Isso também mostra que a contribuição social destinada a custear a Seguridade Social, prevista nos incisos I a III do artigo 195 da "Lex Legum", pode ter o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo que outros impostos, além de ser cumulativa, porque há permissão constitucional nesse sentido, interpretando-se a "contrario sensu" o inciso I, do artigo 154 c/c §4.º, do artigo 195 da Constituição. Apenas as "outras fontes" destinadas à manutenção e à expansão da Seguridade Social é que não podem ter fato gerador e base de cálculo de outros impostos já previstos no Estatuto Supremo.

Nesse ponto, poderia ser instituída contribuição previdenciária sobre verbas indenizatórias, desde que fosse por meio de lei complementar. O fato gerador e a base de cálculo não seriam os mesmos de outros impostos previstos na Constituição, salvo se a nova contribuição tivesse o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo do imposto de renda. A contribuição não seria cumulativa, pois incidiria uma única vez.

## **8. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O TERÇO DE FÉRIAS**

---

O inciso XVII do artigo 7.º da Constituição estabeleceu "gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal".

Durante as férias, o empregado não trabalha, mas recebe seus salários.

A Constituição de 1988 criou o terço constitucional como forma de o trabalhador ter um valor a mais para gozar as suas férias.

Todo empregado tem direito anualmente ao gozo de um período de férias, sem prejuízo da *remuneração* (art. 129 da CLT). Trata-se, portanto, de "remuneração de férias".

O empregado perceberá, durante as férias, a *remuneração* que for devida na data da sua concessão (art. 142 da CLT).

Dispõe o artigo 148 da CLT que “a *remuneração* das férias, ainda quando devida após a cessação do contrato de trabalho, terá natureza salarial (...)”.

Os dispositivos acima da CLT mostram que as férias têm natureza salarial. Elas visam remunerar o trabalho do empregado no período legal de descanso do trabalhador.

As férias gozadas integram o salário de contribuição, pois têm natureza salarial.

O terço constitucional (art. 7º, XVII, da Constituição) incidente sobre as referidas férias integrará também o salário de contribuição.

Mauricio Godinho Delgado, tratando do terço de férias, leciona que “a análise de sua natureza jurídica desenvolve-se a partir da constatação de que a verba tem nítido caráter acessório: trata-se de percentagem incidente sobre as férias. Como acessório que é, assume a natureza da parcela principal a que se acopla. Terá, desse modo, caráter salarial nas férias gozadas ao longo do contrato; terá natureza indenizatória nas férias indenizadas na rescisão”.<sup>23</sup>

A ideia é a de que se sobre o principal incide a contribuição, haverá também incidência sobre o acessório. Tendo as férias gozadas natureza salarial, o terço também tem, aplicando-se o artigo 92 do Código Civil.

As férias indenizadas não têm natureza salarial, pois não são gozadas, mas indenizadas. É inclusive expressa a previsão legal da não incidência da contribuição previdenciária sobre férias indenizadas e respectivo adicional constitucional (art. 28, § 9º, alínea “d”, da Lei nº 8.212/1991). Logo, sobre o terço das férias indenizadas também

---

23. DELGADO, Mauricio Godinho. Curso de direito do trabalho. 11ª ed. São Paulo: LTr, 2012. p. 1.003.

não incide a contribuição, pois as férias são indenizadas e o terço também é.

A incidência da contribuição sobre a remuneração das férias ocorrerá no mês a que elas se referirem, mesmo quando pagas antecipadamente na forma da legislação trabalhista (§ 14 do art. 214 do RPS).

O STJ, em 2010, formou jurisprudência pacífica no sentido de que não incidia a contribuição previdenciária sobre o terço de férias (1ª Seção, Rel. Min. Asfor Rocha). Foi afirmado que a verba tinha natureza indenizatória e não havia preceito legal prevendo a incidência. Posteriormente, em 2014, a 1ª Seção do STJ, no Recurso Especial 1.230.957/RS, já na sistemática dos recursos repetitivos, asseverou que *“possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa)”*.

O STJ declarou no Tema 479/STJ: *“A importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa)”*.

É de se ressaltar que a Súmula 688 do STF considerou que *“é legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário”*, em razão do caráter remuneratório da verba. No 13.º salário também não existe prestação de serviços, mas o pagamento da gratificação de Natal para que o empregado possa fazer frente às despesas de Natal.

A jurisprudência do STF ora oscilava pela incidência ou não incidência da contribuição previdenciária sobre o terço de férias. Havia decisões que aplicavam o Tema 20 (ARE 979579 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, DJe 10-03-2017), outros julgados proclamando a incidência do tributo (RE 1066730 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, DJe 18-12-2017) e precedentes situando o assunto no âmbito infraconstitucional (RE 960556 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, DJe

21-112016; ARE 1000407 ED, Relator(a): Min. ROSA WEBER, DJe 07/12/2017”.

Em outros julgados do STF, assim se entendeu:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – INCIDÊNCIA – ADICIONAL DE UM TERÇO (1/3) SOBRE FÉRIAS (CF, ART. 7º, XVII) – IMPOSSIBILIDADE – DIRETRIZ JURISPRUDENCIAL FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. – O Supremo Tribunal Federal, em sucessivos julgamentos, firmou entendimento no sentido da não incidência de contribuição social sobre o adicional de um terço (1/3), a que se refere o art. 7º, XVII, da Constituição Federal. Precedentes. (RE 587.941 AgR, Relator Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 22.11.2008).

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INCIDENTE SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE. Somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária. Agravo regimental a que se nega provimento.” (AI 603537 AgR, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, DJe 30.03.2007).

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – A orientação do Tribunal é no sentido de que as contribuições previdenciárias não podem incidir em parcelas indenizatórias ou que não incorporem a remuneração do servidor. II – Agravo regimental improvido. (AI 712880 AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, DJe 19.06.2009).

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – INCIDÊNCIA – ADICIONAL DE UM TERÇO (1/3) SOBRE FÉRIAS (CF, ART. 7º, XVII) – IMPOSSIBILIDADE

– DIRETRIZ JURISPRUDENCIAL FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. – O Supremo Tribunal Federal, em sucessivos julgamentos, firmou entendimento no sentido da não incidência de contribuição social sobre o adicional de um terço (1/3), a que se refere o art. 7º, XVII, da Constituição Federal. Precedentes. (RE 587.941 AgR, Relator Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 22.11.2008).

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INCIDENTE SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE. Somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária. Agravo regimental a que se nega provimento.” (AI 603537 AgR, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, DJe 30.03.2007).

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – A orientação do Tribunal é no sentido de que as contribuições previdenciárias não podem incidir em parcelas indenizatórias ou que não incorporem a remuneração do servidor. II – Agravo regimental improvido. (AI 712880 AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, DJe 19.06.2009).

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL E PREVIDENCIÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO (SÚMULAS 282 E 356 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL). IMPOSSIBILIDADE DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. A matéria constitucional contida no recurso extraordinário não foi objeto de debate e exame prévios no Tribunal a quo. Tampouco foram opostos embargos de declaração,

o que não viabiliza o extraordinário por ausência do necessário prequestionamento. 2. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que somente as parcelas que podem ser incorporadas à remuneração do servidor para fins de aposentadoria podem sofrer a incidência da contribuição previdenciária. (AI 710.361 AgR, Relatora Ministra Carmen Lúcia, Primeira Turma, DJe 08.05.2009).

O Recurso Extraordinário 1.072.485/PR, que foi o *leading case* do Tema 985 de Repercussão Geral do STF, possui como processo originário o Mandado de Segurança nº 5004309-39.2015.4.04.7005. O fisco alega a existência de violação direta aos artigos 194, 195, incisos I e II e 201, §1º, da Constituição. O terço constitucional de férias é uma parcela remuneratória extra, uma vez que a finalidade de tal rubrica é assegurar ao trabalhador uma verba suplementar para a realização dos lazeres e/ou necessidades durante seu período de férias, sendo certo que, segundo a União, o simples fato de se tratar de uma remuneração extraordinária não retira seu caráter salarial, razão pela qual as contribuições previdenciárias devem incidir sob tal verba.

Em dia 23 de fevereiro de 2018, o Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional quanto à natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal. Cinco ministros reconheceram a repercussão geral (Dias Toffoli, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Alexandre de Moraes e Ricardo Lewandowski). Ficaram vencidos quanto à repercussão geral os Ministros Edson Fachin, Celso de Mello, Roberto Barroso e Luiz Fux. As Ministras Carmen Lúcia e Rosa Weber não se manifestaram.

A incidência da contribuição previdenciária sobre o terço de férias não viola qualquer preceito constitucional.

Ganhos habituais são as utilidades, que são fornecidas periodicamente. São prestações fornecidas mensalmente, bimestralmente,

trimestralmente, etc. O terço de férias não representa ganho habitual, pois é pago uma vez por ano, por ocasião do gozo das férias do empregado e não é uma utilidade. Tem, portanto, periodicidade anual. Se o empregado não gozar férias no ano, não terá direito ao terço, o que mostra que não haverá habitualidade.

O STF entendeu que:

“FÉRIAS – ACRÉSCIMO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – INCIDÊNCIA. É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”, em razão da habitualidade e natureza remuneratória da verba” (Tema 985, RE 1.072.485-PR, Min. Marco Aurélio, j. 31.8.2020).

O voto divergente foi do Min. Edson Fachin, que disse que o terço de férias tem natureza compensatória. Entretanto, o pagamento do terço não visa compensar nada, como ocorre com a indenização no Direito Civil em razão de dano moral. A indenização visa compensar a dor moral sentida pela pessoa, que não pode voltar ao *status quo ante*. Não é o que ocorre aqui no caso em análise.

A contribuição previdenciária incide sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço (art. 195, I, a, da Constituição). A contribuição previdenciária não incide apenas sobre a folha de salários, mas também sobre demais rendimentos pagos ou créditos, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, como o terço de férias.

## 9. CONCLUSÃO

---

Não se pode pretender exigir contribuição previdenciária sobre verbas que não têm natureza salarial, mas indenizatória, por meio de lei ordinária. O inciso I, do artigo 195 da Lei Magna dispõe que a contribuição previdenciária incide sobre verbas salariais. O parágrafo 4.º, do artigo 195 da Constituição c/c o inciso I, do artigo 154

da mesma norma exige lei complementar para o estabelecimento de outras fontes de recursos para a Seguridade Social, como sobre verbas indenizatórias.

Deixando-se de observar as regras anteriormente mencionadas, será inconstitucional toda exigência que pretender tributar, por intermédio da contribuição previdenciária prevista em lei ordinária, verbas de natureza indenizatória.

Entretanto, as férias gozadas têm natureza salarial. Assim, o terço constitucional sobre as férias gozadas também tem natureza salarial e sobre ele incide a contribuição previdenciária, pois o acessório (terço) segue a sorte do principal (férias).



# X

## A reforma administrativa possível

### *The available administrative reform*

*Adilson Abreu Dallari\**

**RESUMO:** Trata-se de uma análise do projeto de alteração da Constituição Federal, mudando somente as regras referentes ao regime jurídico dos servidores públicos, destacando os problemas políticos para sua aprovação, pontos que merecem aprovação e pontos que merecem críticas.

**PALAVRAS-CHAVES:** Constituição Federal; Emendas; Servidores públicos; Regime jurídico; Garantias; Limitações.

**ABSTRACT:** The subject is one analysis of the proposed modifications of the constitutional rules concerning to public servants, changing the special rules of the matter, pointing the difficulties for aprovation, rules that deserve approbation and rules that are criticized.

**KEY WORDS:** The Constitution of the Union; Amendments; Public servants; Specific rules; Warrants; Limitations.

**SUMÁRIO:** I – Considerações iniciais. II – A exposição de motivos. III – Análise de questões específicas. IV – Apreciação crítica. V – Conclusões.

---

(\*) Possui graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo(1974), especialização em Direito pela Universidade de São Paulo(1982) e doutorado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo(1978). Atualmente é professor titular da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## I – CONSIDERAÇÕES INICIAIS

---

A chamada Reforma Administrativa, objeto da Proposta de Emenda Constitucional nº 32/2020 é bem menos do que essa designação poderia indicar. Na verdade, a própria ementa é bastante expressiva ao consignar que o texto apresentado pelo Executivo apenas “Altera disposições sobre servidores, empregados públicos e organização administrativa”. Não se trata, portanto, de alguma mudança substancial no aparelho administrativo da União, nem dos padrões de gestão da coisa pública. É a reforma possível.

O texto enviado ao Congresso é muito mais modesto e acanhado do que a proposta elaborada pelo Secretário Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital, do Ministério da Economia, Paulo Uebel que, sintomaticamente, pediu demissão do cargo justamente pela insatisfação com a desconsideração de suas propostas, que, registre-se, visavam o ideal; não o possível.

No fundo, a reforma abrange apenas aquilo que em estudo monográfico designamos como regime constitucional dos servidores públicos, que “*compreende o conjunto das disposições contidas na Constituição da República Federativa do Brasil a respeito dos servidores públicos em geral*”. (ADILSON ABREU DALLARI, “Regime Constitucional dos Servidores Públicos”, 2ª. edição, RT, São Paulo, 1992, p. 11). Além de ser pouco abrangente, uma opção política do Governo Federal foi a de preservar os atuais servidores, postergando a aplicação das novas disposições propostas, que se aplicariam apenas aos admitidos após a vigência das novas regras.

Mesmo assim, mesmo sendo tímida e cautelosa, a PEC 32/2020 já encontra uma formidável oposição por parte do funcionalismo público, que não admite qualquer risco ou ameaça de perda dos privilégios de que desfrutam. Na imprensa em geral, nas publicações jurídicas e nas redes sociais é possível constatar que servidores públicos federais, por meio de suas associações ou sindicatos fazem cerrado lobby perante os membros do Congresso Nacional.

De resto, esse lobby é constante e permanente, pois todas as autoridades públicas, dos três poderes e em todos os níveis de governo, são atendidas e assessoradas por servidores públicos, além de terem familiares e amigos pertencentes à categoria. Essa pressão constante, permanente e diuturna levou à criação dos absurdos privilégios, que deturpam o regime, levando a remunerações marajáticas para alguns, garantias de toda ordem e desestímulo ao aprimoramento do desempenho funcional.

Um bom exemplo do que se pode esperar é o disposto nos Arts. 41, § 1º, III e 247 da CF, agregados ao texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 19, de 04/06/98, prevendo a edição de legislação disciplinando a avaliação periódica de desempenho e a perda do cargo por insuficiência de desempenho. Esses artigos são letra morta, pois o Projeto de Lei Complementar n.º 248, regulamentado a matéria, foi encaminhado ao Congresso em 19/10/1998, mas não foi votado, resultando que essas normas nunca foram editadas.

A PEC 32/2020 é apenas o início de um processo, que deve ter seguimento na legislação complementar e ordinária, em regulamentos e em atos administrativos, o que irá acontecendo ao longo do tempo. Nesta primeira etapa cuida-se da alteração das normas constitucionais sobre a matéria. O Capítulo VII, do Título III, da CF, que dispõe sobre a Administração Pública, poderia ser totalmente reformulado e bastante reduzido, para tratar apenas do essencial. Entretanto, para isso seria necessária a apresentação de um substitutivo.

O ideal seria, no limite, a desconstitucionalização das regras pertinentes ao tratamento do funcionalismo público. A disciplina daquilo que se apresentasse como básico e essencial poderia ser, eventualmente, feito por meio de lei complementar.

Essa sugestão foi feita pelo Prof. Carlos Ari Sundfeld, num simples artigo publicado no informativo jurídico Jota, de 22/06/21. Para ele, seria muito mais viável desconstitucionalizar sem revogar, ou seja, manter as disposições ora vigentes, mas como lei complementar,

que poderia posteriormente sofrer alterações. Em suas palavras: “A redução do quórum para reformas de conteúdo facilita sua posterior aprovação. Uma vantagem. Os parlamentares, ao apenas reduzirem o nível normativo de uma regra, não tiram direitos de ninguém e não se comprometem com o conteúdo das reformas futuras – que ninguém sabe a quem vão agradar ou contrariar. Logo, o ônus político de desconstitucionalizar sem revogar é mais baixo do que aprovar as complicações da PEC 32”.

Posicionamento semelhante foi expressado pelo Senador José Serra, em artigo publicado sob o título Reformas à deriva, no jornal O Estado de São Paulo, de 24/06/21: “*Importante ter claro que reformas constitucionais demandam muito cuidado. Uma vez inscrito na Constituição, o novo dispositivo só poderá ser alterado por outra PEC, sujeita a rito especial e quórum qualificado para aprovação (3/5 dos parlamentares de cada Casa, em dois turnos). Por óbvio, os custos políticos para formação de consensos em torno de PECS são muito aumentados*”. O fato concreto é que a PEC nº 32/2020 está em tramitação, cabendo agora apenas o exame de seu conteúdo.

## II – A EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS

---

O projeto foi encaminhado ao Congresso acompanhado de uma exposição de motivos, elaborada pelo Ministro da Economia, Paulo Guedes, na qual são apontados quatro princípios: a) foco em servir: consciência de que a razão de existir do governo é servir aos brasileiros; b) valorização das pessoas: reconhecimento justo dos servidores, com foco no seu desenvolvimento efetivo; c) agilidade e inovação: gestão de pessoas adaptável e conectada com as melhores práticas mundiais; e d) eficiência e racionalidade: alcance de melhores resultados, em menos tempo e com menores custos.

O texto, em seguida, indica como objetivo a melhoria dos serviços públicos, especialmente para os mais necessitados, a partir de três grandes orientações: (a) modernizar o Estado, conferindo maior

dinamicidade, racionalidade e eficiência à sua atuação; (b) aproximar o serviço público brasileiro da realidade do país; e (c) garantir condições orçamentárias e financeiras para a existência do Estado e para a prestação de serviços públicos de qualidade.

A exposição de motivos é bastante longa e detalhada, cabendo aqui apenas enfatizar alguns pontos principais, como é o caso da estipulação de cinco diferentes vínculos jurídicos dos servidores com o Estado: (i) vínculo de experiência, como etapa do concurso para ingresso; (ii) vínculo por prazo determinado, que possibilitará a admissão de pessoal para necessidades específicas e com prazo certo, a atender: (a) necessidade temporária decorrente de calamidade, de emergência, de paralização em atividades essenciais ou de acúmulo transitório de serviço; (b) atividades, projetos ou necessidades de caráter temporário ou sazonal, com indicação expressa da duração dos contratos; e (c) atividades ou procedimentos sob demanda; (iii) cargo com vínculo por prazo indeterminado, para o desempenho de atividades contínuas, que não sejam típicas de Estado, abrangendo atividades técnicas, administrativas ou especializadas e que envolvem maior contingente de pessoas; (iv) cargo típico de Estado, com garantias, prerrogativas e deveres diferenciados, será restrito aos servidores que tenham como atribuição o desempenho de atividades que são próprias do Estado; e (v) cargo de liderança e assessoramento, corresponderá não apenas aos atuais cargos em comissão e funções de confiança, mas também a outras posições que justifiquem a criação de um posto de trabalho específico com atribuições estratégicas, gerenciais ou técnicas.

Outro ponto importante na exposição de motivos é a justificativa da proposta de outorga de amplos poderes ao Presidente da República para, por simples decreto, criar, fundir, transformar cargos, funções e entidades, inclusive Ministérios, para dotar a administração de mecanismos de gestão mais modernos e flexíveis, de maneira a assegurar maior dinamismo à gestão nos casos em que seja necessária uma rápida reconfiguração de competências, de força de trabalho ou

de arranjo organizacional, em fina sintonia com o princípio constitucional da eficiência.

A PEC 32/2020 agrega ao “caput” do Art. 37 uma série de novos princípios da administração pública, quais sejam os princípios da imparcialidade, transparência, inovação, responsabilidade, unidade, coordenação, subsidiariedade e boa governança pública, os quais são justificados na exposição de motivos, mas, “data vênia” de maneira totalmente inconvincente.

Não é o caso de se analisar aqui, por completo, a exposição de motivos. O que foi dito acima já é suficiente para se perceber a orientação geral da PEC, podendo-se passar ao exame de alguns pontos específicos.

### **III – ANÁLISE DE QUESTÕES ESPECÍFICAS**

---

Inicialmente, cabe esclarecer que o presente estudo não se confunde com comentários às normas da PEC 32/2020. Apenas alguns pontos, mais significativos serão analisados.

O primeiro tema a ser destacado (Art. 37, II-B e XVI) é a diferenciação entre os cargos e funções públicas que têm correspondentes na iniciativa privada e os cargos típicos de Estado, cujos titulares passam por um processo especial de seleção e nomeação, com sujeições e prerrogativas especiais (inclusive e principalmente a estabilidade), merecendo destaque a proibição de acumulação, salvo algumas exceções.

Dignas de especial louvor são as proibições enumeradas no inciso XXIII, aplicáveis a qualquer servidor ou empregado da administração pública direta ou de autarquia, fundação, empresa pública ou sociedade de economia mista, quais sejam: a) férias em período superior a trinta dias pelo período aquisitivo de um ano; b) adicionais referentes a tempo de serviço, independentemente da denominação adotada; c) aumento de remuneração ou de parcelas indenizatórias com efeitos

retroativos; d) licença-prêmio, licença-assiduidade ou outra licença decorrente de tempo de serviço, independentemente da denominação adotada, ressalvada, dentro dos limites da lei, licença para fins de capacitação; e) redução de jornada sem a correspondente redução de remuneração, exceto se decorrente de limitação de saúde, conforme previsto em lei; f) aposentadoria compulsória como modalidade de punição; g) adicional ou indenização por substituição, independentemente da denominação adotada, ressalvada a efetiva substituição de cargo em comissão, função de confiança e cargo de liderança e assessoramento; h) progressão ou promoção baseada exclusivamente em tempo de serviço; i) parcelas indenizatórias sem previsão de requisitos e valores em lei, exceto para os empregados de empresas estatais, ou sem a caracterização de despesa diretamente decorrente do desempenho de atividades; e j) a incorporação, total ou parcial, da remuneração de cargo em comissão, função de confiança ou cargo de liderança e assessoramento ao cargo efetivo ou emprego permanente. Esse rol de situações, usadas e abusadas até agora em benefício de privilegiados, concorre para a má imagem dos servidores públicos, que, em sua maioria, prestam relevantes e essenciais serviços à coletividade.

O inciso IV, do §8º, permite a contratação, mediante processo seletivo simplificado, de pessoal com vínculo por prazo determinado, com recursos próprios de custeio. O importante é a menção a prazo determinado e à previsão de recursos para a específica contratação, de maneira a evitar que, como no passado, servidores admitidos temporariamente, até sem concurso, se eternizassem no serviço público.

O §16 disciplina os afastamentos e as licenças do servidor, que não poderão ser consideradas para fins de percepção de remuneração de cargo em comissão ou de liderança e assessoramento, função de confiança, gratificação de exercício, bônus, honorários, parcelas indenizatórias ou qualquer parcela que não tenha caráter permanente. Algumas exceções estão previstas no §17, como é o caso de afastamento por incapacidade temporária para o trabalho, hipóteses de cessões

ou requisições; e afastamento de pessoal a serviço do Governo brasileiro no exterior sujeito a situações adversas no país onde desenvolva as suas atividades. O que se tem aqui é um mínimo de cuidado com o abuso de licenças e afastamentos. Especialmente os afastamentos são utilizados para colocar servidores à disposição de mandatários políticos, para trabalhar em seus gabinetes ou escritórios políticos ou, simplesmente, para não trabalhar e receber a remuneração.

O Art. 37-A contempla a possibilidade de que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possam, na forma da lei a ser editada, firmar instrumentos de cooperação com órgãos e entidades, públicos e privados, para a execução de serviços públicos, inclusive com o compartilhamento de estrutura física e a utilização de recursos humanos de particulares, com ou sem contrapartida financeira. O que se tem aqui é um instrumento que permite a efetiva colaboração entre os níveis de governo, resultando em eficiência e economicidade, ou, pelo menos, evitando redundâncias e desperdícios. O §4º excetua as atividades privativas de cargos típicos de Estado, exatamente por suas especificidades e qualificadas responsabilidades.

O Art. 39, em sua essência, é uma forma de desconstitucionalização do regime dos servidores públicos, conforme referido nas considerações iniciais deste estudo, pois dispõe que Lei Complementar federal estabelecerá normas gerais sobre: gestão de pessoas; política remuneratória e de benefícios; ocupação de cargos de liderança e assessoramento; organização da força de trabalho no serviço público; progressão e promoção funcionais; desenvolvimento e capacitação de servidores; educação máxima da jornada para fins de acumulação de atividades remuneradas. Conforme foi dito, essa desconstitucionalização permitirá os ajustes que forem sendo necessários, ao longo do tempo, sem as dificuldades e os custos políticos das emendas constitucionais.

O Art. 41 cuida de estabilidade, que será conferida apenas aos ocupantes de cargos típicos de Estado, e será adquirida apenas após o término do vínculo de experiência e desde que o servidor tenha

desempenho satisfatório, na forma da lei. Reforça-se aqui a necessidade de avaliação de desempenho, que é essencial para a aquisição de estabilidade e que deve ser periódica para a evolução funcional.

A PEC 32/2020 acrescenta dois parágrafos ao Art. 173 da CF, que cuida da exploração de atividade econômica pelo Estado. O §6º veda ao Estado instituir medidas que gerem reservas de mercado que beneficiem agentes econômicos privados, empresas públicas ou sociedades de economia mista ou que impeçam a adoção de novos modelos favoráveis à livre concorrência, e o §7º estabelece ser nula a concessão de estabilidade no emprego ou de proteção contra a despedida para empregados de empresas públicas, sociedades de economia mista e das subsidiárias dessas empresas e sociedades por meio de negociação, coletiva ou individual, ou de ato normativo que não seja aplicável aos trabalhadores da iniciativa privada. Tais determinações concorrem significativamente para evitar os abusos que são usualmente cometidos por meio de empresas estatais.

Por último, cabe destacar que os artigos 2º a 7º da PEC 32/2020, por diversos meios postergam a aplicação das medidas saneadoras nela estabelecidas, salvaguardando direitos e privilégios dos atuais servidores, certamente para diminuir a resistência à reforma administrativa, permitindo a aprovação dos dispositivos saneadores acima apontados.

#### **IV – APRECIÇÃO CRÍTICA**

---

Alguns pontos do texto da PEC 32/2020 podem e devem ser aprimorados durante seu exame pelo congresso Nacional, conforme se passa a expor.

O Art. 37, “caput”, apresenta uma pletera de princípios mais próprios da ciência da administração do que do direito público, os quais, por não terem tradição nem uso costumeiro, são de escassa densidade semântica, podendo ensejar mais problemas do que soluções. No máximo seria necessário e suficiente o acrescentamento ao texto atual

de apenas dois princípios: *motivação e razoabilidade*. Tais princípios já estão consagrados na legislação ordinária, já foram assimilados na prática administrativa e já são aplicados na jurisprudência, especialmente dos tribunais superiores.

O inciso V, do Art. 37, precisa de uma complementação, para evitar o que acontece atualmente com os cargos de Direção e Assessoramento Superior (DAS), que podem ser ocupados por quaisquer pessoas. Embora o §18 desse mesmo artigo autorize o Chefe de cada poder dispor sobre os requisitos de acesso a tais cargos, isso não é suficiente e acarreta uma evidente excessiva discricionariedade, que precisa ser limitada. Seria conveniente, portanto, que a redação do inciso V seja complementada com o seguinte: *“que somente poderão ser preenchidos por pessoas que detenham formação técnica e experiência nas correspondentes áreas de atuação, e serão de livre exoneração”*.

Conforme já foi visto acima, o inciso XXIII do Art. 37 elimina uma série de situações abusivas e de privilégios odiosos, que maculam a imagem dos servidores públicos. Entretanto o dispositivo saneador das distorções atualmente existentes tem sua aplicabilidade limitada e coartada pelo disposto no inciso II do Art. 2º, que assegura: *“II – a não aplicação do disposto no art.37, caput, inciso XXIII, alíneas “a” a “j”, da Constituição na hipótese de haver lei específica vigente em 1º de setembro de 2020, que tenha concedido os benefícios ali referidos, exceto se houver alteração ou revogação da referida lei”*. É forçosa, portanto, a eliminação desse inciso II do Art. 2º, para que as medidas saneadoras e moralizadoras tenham efeito imediato, sem atingir vantagens ou benefícios já auferidos. Da mesma forma, é necessária a eliminação do Art. 3º, que assegura a mesma postergação aos empregados da administração pública direta ou de autarquia, fundação, empresa pública ou sociedade de economia mista. Em síntese, o disposto no inciso XXIII do Art. 37 deve ter vigência imediata.

Cabe agora voltar ao Art. 39, que prevê a edição de uma Lei Complementar estabelecendo o regime jurídico uniforme de todos os servidores públicos, de todos os entes da Federação. Isso tem as

vantagens que foram apontadas, mas exige também uma ponderação. Pode-se vislumbrar aí uma grave lesão à autonomia administrativa dos entes federados, além de que ele pode ser altamente danoso, na prática, por não considerar as imensas diferenças sócio econômicas entre regiões, Estados e Municípios.

O Art. 41 dispõe sobre a aquisição da estabilidade, que também foi acima apreciada, consignando no §1º, que o servidor estável pode perder o cargo *“em razão de decisão transitada em julgado ou proferida por órgão judicial colegiado”*. O problema está no §2º, que dispõe: *“Na hipótese de invalidação por sentença judicial da demissão do servidor estável, ele será reintegrado, independentemente da existência de vaga”*. Tal situação acabaria resultando na existência de servidor sem cargo, ou de dois servidores no mesmo cargo, o que é patente absurdo. A solução para o problema seria a manutenção da redação atual desse parágrafo, com a redação que lhe foi dada pela EC 19/98: *“§2º. Invalidada por sentença judicial a demissão do servidor estável, será ele reintegrado, e o eventual ocupante da vaga, se estável, reconduzido ao cargo de origem, sem direito a indenização, aproveitado em outro cargo ou posto em disponibilidade com remuneração proporcional ao tempo de serviço.”*

Por último, cabe uma crítica ao Art. 84, que autoriza amplíssimas alterações na estrutura dos órgãos e entidades da Administração Pública, inclusive Ministérios. Se, de um lado, ele permite ajustamentos eventualmente necessários ao longo do tempo, diante de situações supervenientes, de outro lado, ele pode gerar grande instabilidade e insegurança jurídica. Seria prudente a exclusão de todo o dispositivo, por ser demasiadamente amplo e pela potencialidade de gerar situações totalmente indesejáveis, dado que cada Presidente, por contingências políticas, poderia promover sucessivas alterações. O perigo maior é a utilização de algo semelhante nos Estados, Distrito Federal e Municípios, que poderiam invocar esse modelo ou precedente. Uma possível solução conciliatória seria uma disposição transitória, conferindo tais prerrogativas exclusivamente ao Presidente da República,

por uma única vez, permitindo uma reorganização excepcional da administração pública federal, sem repetições.

Feitas as apreciações críticas dos dispositivos constantes da PEC 32/2020, passa-se agora à propositura de alteração da redação de um dispositivo do texto constitucional vigente. A Constituição Federal, nos incisos X, XI e XII do Art. 37, estabelece limites para a remuneração de servidores. Falta, entretanto, uma limitação geral, destinada a evitar distorções, limitação essa que poderia ser feita mediante uma complementação do disposto no inciso XII, que ficaria com a seguinte redação: *“XII – os vencimentos dos cargos do Poder Legislativo e do Poder Judiciário não poderão ser superiores aos pagos pelo Poder Executivo. Em hipótese alguma a remuneração dos servidores e empregados poderá ser superior ao valor básico da do Chefe dos respectivos Poderes, Ministério Público e da Defensoria Pública, vedando-se a possibilidade de superação do aludido teto mediante a percepção de vantagens pessoais, benefícios, incorporação de verbas e vantagens de quaisquer natureza ou denominação”*. O que se pretende é proibir a utilização dos chamados penduricalhos, por meio dos quais se praticam constantes ultrapassagens do teto remuneratório.

## V – CONCLUSÕES

---

Como parece ter ficado claro, a PEC 32/2020 não trata de uma reforma administrativa ideal, mas, apenas, de uma reforma possível, tímida, parcial, mas que se espera seja viável.

Na imprensa, nos informativos jurídicos e nas redes sociais se avolumam os protestos de servidores públicos detentores de privilégios absurdos, que serão mantidos por algum tempo, já que as novas normas serão aplicáveis a quem ingressar no serviço público depois da aprovação dessa PEC. Mas, por via das dúvidas, para evitar que a ideia de moralização do serviço público se alastre e possa vir, em algum momento, contrariar seus interesses, os privilegiados procuram assuntar a massa de servidores que cumprem regularmente seus deveres, percebendo a devida e justa remuneração.

Num brevíssimo resumo, podem ser apontados os pontos principais da reforma: fim da estabilidade para novos servidores, exceto para carreiras consideradas de Estado; redução significativa do número de carreiras no regime estatutário; fim da progressão automática por tempo de serviço; adoção do regime da CLT como regra geral; criação do contrato de trabalho temporário; adoção do concurso como condição de ingresso em qualquer regime; aproximação entre os salários do funcionalismo e os do setor privado; redução dos salários de entrada a ampliação do prazo para chegar ao topo da carreira; e adoção da avaliação periódica de desempenho. Como se nota, nada disso prejudica o servidor público, mas, ao contrário estimula o seu desenvolvimento e devolve a dignidade à categoria, hoje tisonada pelos desvios que serão bloqueados.

O resultado final será a profissionalização do servidor público, não como no antigo modelo burocrático, mas, sim, de maneira mais ajustada ao modelo gerencial, com ganhos de eficiência e aplicação criteriosa dos recursos públicos.



# XI

## Separação de poderes e parlamento: incursões no Direito Parlamentar

*Francisco Pedro Jucá\**

**SUMÁRIO:** I – Introdução. II – Separação de Poderes e Funções. III – Parlamento e Poder Legislativo. IV – Direito Parlamentar – Perfil. V – Conclusão.

**RESUMO:** A existência de um Direito Parlamentar voltado ao estudo do Poder Legislativo, sua conformação, posição constitucional, funções, atribuições e papel constitucional, contribui para o estudo da Teoria Jurídica de Governo, por possibilitar o exame metódico e sistemático do Poder Legislativo, compreendendo sua natureza, função e papel, que ganham especial relevo na atualidade, servindo de base e ponto de partida para eventuais proposições de aperfeiçoamento institucional e consolidação do Estado de Direito Democrático.

**PALAVRAS-CHAVE:** Separação de Poderes. Poder Parlamentar. Controle e Fiscalização. Estatuto do Parlamento.

---

(\*) Livre Docente, USP. Pós Doutorado em Direito Público, Universidade de Salamanca. Pós Doutorado em Direito Social, Universidade Nacional de Córdoba, Argentina. Doutorado em Direito do Estado, USP. Doutorado em Direito das Relações Sociais, PUC/SP. Professor Titular da Faculdade Autônoma de Direito de São Paulo – FADISP. Professor Orientador no Doutorado dupla titulação Universidade de Salamanca. Presidente da Sociedade Brasileira de Direito Financeiro – SBDF. Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas, Cadeira n.7, Membro da Academia Paraense de Letras Jurídicas, Cadeira n. 13. Membro do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT e integrante do Conselho Consultivo. Academia Paulista de Magistrados.

**ABSTRACT:** The existence of a Parliamentary Law focused on the study of the Legislative Power, its conformation, constitutional position, functions, attributions and constitutional role, contributes to the study of the Legal Theory of Government, by enabling the methodical and systematic examination of the Legislative Power, comprising its nature, function and role, which gain special importance today, serving as a basis and starting point for any proposals for institutional improvement and consolidation of the Democratic Rule of Law.

**KEYWORDS:** Separation of Powers. Parliamentary Power. Control and Inspection. Statute of the Parliament.

## I – INTRODUÇÃO

---

A proposta deste breve estudo é examinar, em explorações preliminares, o Direito Parlamentar, disciplina estudada no âmbito do Direito Constitucional na França e Espanha. A inserção sistêmica que se vislumbra é como parte integrante do Direito Constitucional, no âmbito do que se pode considerar como Teoria Jurídica de Governo, no campo mais específico e determinado relativo ao Parlamento.

O esboço proposto se volta a instigar a natureza jurídica do Parlamento, seu papel no concerto da organização estrutural do Estado de Direito, as funções que lhe são atribuídas, tanto no campo da representação política quanto no campo da produção do ordenamento jurídico, bem assim, como a sua função de controle político do Poder Executivo.

Com efeito, a formulação tradicional da trílice “separação” de poderes, fundada a partir do desenho proposto por Montesquieu no Espírito das Leis, mesmo consideradas as linhas seminais de Hobbes e Locke, apresenta sinais de exaustão, o que significa considerar, até certo ponto, uma superação de modelo, donde resulta a necessidade de um “redesenho”, sobretudo funcional, vez que o papel que se lhe atribui ganha maior complexidade e, mais do que isso, um quadro mais amplo de demandas e expectativas novas.

Naquilo que se considera como sendo Teoria Jurídica de Governo temos que sendo o Estado estrutura única, mesmo que estruturalmente apresente desdobramentos de composição (algo variada), e sendo a soberania elemento único e uno, o Governo, que em nome da sociedade exerce o poder soberano que lhe é delegado nas fórmulas constitucionais estabelecidas, igualmente é um fenômeno único.

Daí entender-se que Governo como instituição alcança e abrange a toda a estrutura existente e operante no exercício do conjunto de atividades governativas: de direção e condução política e de gestão e ações norteadas pelo interesse público. Assim, há de ser considerada como e enquanto unidade, mesmo considerando as variações organizativas que apresente na sua formulação. Daí se reconhece que a função governativa engloba e integra as tradicionalmente denominadas três funções estatais básicas: Dirigir/Administrar; Legislar e fiscalizar politicamente e Efetivar a concreção da ordem jurídica estabelecida.

De certa forma, leva-se em consideração a proposição de Loewenstein, no Poder Político e Processo Governamental, que relê a tripartição tradicional, reconhecendo ao Poder Legislativo o poder de decisão política e de controle governamental, o que se pode justificar pela atribuição de representação da sociedade que lhe pertence.

Nesta formulação que se afigura como mais próxima ao nosso tempo e que se insiste ser marcado pela complexidade, temos que surge mais nítida a necessidade de uma reflexão e elaboração jurídica acerca do Parlamento (Poder Legislativo), muito especialmente nos sistemas presidencialistas, como é o caso do Brasil.

É ponto importante a considerar as relações e o processo pelos quais estas relações se desenvolvem, entre os chamados poderes do Estado, especialmente considerando a disposição constitucional da independência e harmonia entre eles, merecendo atenção a compreensão o mais nítida possível dos limites que os separam e distinguem, de sorte a que se tenha sempre a estabilidade necessária ao equilíbrio, que a seu turno é indispensável a manutenção do Estado de Direito, postulado fundamental da organização política contemporânea.

## II – SEPARAÇÃO DE PODERES E FUNÇÕES

---

Como há pouco se fez referência, não há exatamente separação de poderes, mas repartição de funções, competências, atividades e atribuições, e com a finalidade de, dividindo o exercício do poder soberano (evitando a concentração), estabelecer e manter mecanismos e instrumentos de contenção e controle de uns pelos outros, subjacendo que o funcionamento adequado vai decorrer exatamente do equilíbrio entre eles.

A propósito, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, associando que a separação de poderes tem como pressupostos as três funções básicas e fundamentais do Estado, com o estabelecimento de distinção entre as funções legislativa, administrativa e jurisdicional, observa que:

Essa classificação que é devida a Montesquieu encontra, porém, antecedentes na obra de Aristóteles e de Locke. Primeiro, na Política, reparte as funções do Estado em deliberante (consistente na tomada de decisões fundamentais), executiva (consistente na aplicação pelos magistrados dessas decisões) e judiciária (consistente em fazer justiça), sem cuidar de sua separação, sem sugerir, ainda que de longe, a cada uma delas a órgão independente e especializado.

Esta formulação algo esquemática, a nosso ver estrutural, percebe o fenômeno e propõe como solução uma estrutura – isto é, a percepção é estática porquanto desconsidera, pelo menos não explicita, a dimensão processual ou dinâmica, é tímida ao enfrentar o funcionamento, a inserção da estrutura proposta na realidade concreta, sujeita às vicissitudes da vida real, – a condição humana –, sempre contingente.

Com razão André Ramos Tavares comenta a respeito do tema da teoria da separação de poderes:

A evolução que sofreu a teoria separatista de Locke e Montesquieu quanto a atual realidade, longe de propugnar o seu fim, na verdade, aponta para um dos

grandes problemas constitucionais do presente, que é a denominada “hipertrofia das funções do Estado”, como denominam o fenômeno Zgabriel Almond e J. Coleman, ou “multifuncionalidade do Estado contemporâneo”, nas palavras que Cristina Queiroz. Isso exige uma “(re) ordenação e (re)distribuição das funções estatais.

Temos, na abordagem que se pretende, dar início à compreensão deste quadro que já antes chamamos de complexo, exatamente diante da multifuncionalidade do Estado contemporâneo.

Com efeito, o Estado de hoje apresenta mudanças substanciais em relação à concepção do passado, até mesmo recente. O volume e a variedade de demandas que a sociedade apresenta e pretende ser atendida, em variados graus e de variadas formas pelo Estado, impõe a que este tenha suas dimensões alteradas. Os desdobramentos organizacionais e operacionais cada vez mais alargados e, considere-se, com custo cada vez mais elevado, chegando ao ponto, em novo ver, de sugerir renegociação do pacto social e político, de forma a conseguir algum equilíbrio razoável entre estas multifárias demandas e a real capacidade da sociedade de sustentar e dar suporte à estrutura estatal para que vá ao encontro delas. A propósito, vale assinalar que cada vez são mais frequentes os sentimentos de frustração e de perda de confiabilidade da sociedade, seja no Estado, seja nos que o operam que são os governantes, e isso tem suas raízes mais profundas no crescente desequilíbrio entre as antes mencionadas demandas e a capacidade real de atendê-las razoavelmente.

Se é fato que as estruturas de modelo atual dão mostras de exaustão, o é também que, mais do que a crítica acerba de pouca racionalidade, o fundamental é caminhar mais além, significando buscar exatamente a reformulação como percebido por André Ramos Tavares, antes citado.

Temos pois que, o exame do Parlamento como instituição de Estado, sua estrutura, funcionamento e, sobretudo, o redesenho do papel que a ele toca, há de merecer atenção especial e metodologia

adequada, que entendemos estar no desenvolvimento do Direito Parlamentar. Isso precisa ser feito no contexto das formulações existentes de repartição de funções ou “separação de poderes” tal como as temos, porém com uma nova leitura. É daí que chama a atenção a formulação de Loewenstein, a respeito da qual o pluricitado André Ramos Tavares:

Salienta-se, assim, a superação da doutrina da separação dos poderes como teoria das funções estatais. Contudo Loewenstein propugna por uma nova divisão tripartita: *“la decisión política conformadora o fundamental (policy determination); la ejecución de la decisión (policy execution) y el control político (policy control)”*

Examinando o mesmo autor, Manoel Gonçalves Ferreira Filho pontua:

Inspirado nessa observação e noutras concordantes, Loewenstein (*Political power and governmental process*, p. 42 e seg.) sugere uma nova tripartição das funções do Estado, que apellida de “policy determination”, “policy execution” e “policy control”. As duas primeiras coincidem, grosso modo, com as funções governamental e administrativa referidas por Burdeau. A originalidade está em identificar a existência dessa função de controle, em que acertadamente vê o ponto crucial do regime constitucional. Na realidade, esse controle é indispensável para a manutenção da democracia e para a salvaguarda da própria liberdade individual. De fato, não só deve ser fiscalizadas a adequação das opções governamentais às opções populares, ou ao bem comum, controle político, para o qual está particularmente indicado o Parlamento, como também a aplicação dessas decisões aos casos particulares – controle formal, para o qual é naturalmente o Judiciário.

Tem-se como relevante destacar os dois autores brasileiros que examinam este aspecto, exatamente, para destacar a conclusão oferecida por Ferreira Filho quando diz:

Essa nova tripartição das funções abre, talvez, caminho para uma revisão da organização política ocidental, tarefa ingente e urgente. Todavia, do ponto de vista científico, deve-se reconhecer que a função de controle, na medida que é a verificação da concordância de um ato com outro superior, tem natureza administrativa (de acordo com a terminologia de Burdeau)

No quadro de separação de poderes/funções do Estado, fundando a construção na formulação de Loewenstein, de Estado Constitucional:

O Estado Constitucional se baseia no princípio da distribuição do poder. A distribuição do poder existe quando vários e independentes detentores de poder e órgãos estais participam na formação da vontade do Estado. As funções que lhes são atribuídas estão submetidas a um controle respectivo através de outros detentores de poder, conforme distribuído, o exercício do poder político está necessariamente controlado. É uma verdade de Pero Gullo que onde duas cabeças têm que tomar uma decisão, um só não pode prevalecer com sua opinião.

A questão central, portanto, está na distribuição de poder, na forma do processo decisório e, naturalmente, na possibilidade real e efetiva de controle, tanto da higidez do processo quanto, sobretudo, do acompanhamento da conformação e adequação da execução em relação às decisões tomadas.

Ora, para os fins deste estudo meramente exploratório, teremos duas referências: a formulação das decisões e o controle de adequação, mais ou menos como identificou Ferreira Filho antes citado.

### **III – PARLAMENTO – PODER LEGISLATIVO**

---

Não é excesso abrir o tópico com algumas linhas sobre o que são as funções do Estado e o que delas se espera, sobretudo como se compreendeu e se vem compreendendo hoje. Tais funções têm

como pressuposto a busca pelos fins do Estado, têm, portanto, matiz teleológica, acentuando por isto mesmo um traço fundamental de instrumentalidade, porquanto o Estado, e se o compreende hoje assim, é o instrumento privilegiado através do qual a sociedade reúne recursos e esforços para alcançar os seus objetivos, atribuindo a alguns de seus integrantes que escolhe, a função de operar o sistema e, valendo-se do aparato e dos recursos, praticar os atos e atividades voltados ao escopo estatal. Temos, assim, que a função essencial do Estado é atuar no sentido da busca desses objetivos. A propósito, Georg Jellinek, um dentre os primeiros que voltaram o olhar além das estruturas para as funções estatais, a nosso ver, completando a visão mais adequada, porque a estrutura sem função ou não existe ou é inútil, pontua a respeito:

As funções materiais do Estado nascem da relação entre suas atividades e seus fins. Por causa dos fins jurídicos o Estado tem que dirigir a sua atividade para a imposição e proteção do Direito, atividade distinta das demais que se propõem a afirmação do seu poder e da cultura. O estudo da natureza destas atividades exige o conhecimento das possíveis formas em que estas atividades se podem manifestar." E mais adiante, dilucida: "As funções materiais estão, pois, distribuídas entre distintos órgãos relativamente independentes uns dos outros, e o direcionamento de grande parte das questões e problemas que cabem a um destes órgãos detentores da competência (jurídica) de tratá-lo, de sorte que todos os órgãos convirjam a uma ponte de partida e um ponto de união (harmonia), daí porque resta claro que a separação, distinção e independência não são nem podem ser absolutas.

A observação de Jellinek, construída nos fins do sec. 19, início do sec. 20, deita olhos sobre as funções, isto é, a que se destina o Estado, a que finalidades está vinculado. Noutras palavras, ele existe para as suas finalidades e objetivos, assim, sua estrutura organizacional, qualquer que seja, e os encarregados de operar esta estrutura,

exercendo as funções de governo, estão jungidos à busca de alcançar as finalidades e objetivos do Estado, que hoje pertencem ao campo do direito constitucional positivado, eis que constam expressamente dos textos constitucionais dos nossos dias, no caso brasileiro, nos artigos iniciais da Constituição, que também explicitam a que princípios a organização e o funcionamento do estado estão sujeitos.

As considerações de Arthur Machado Paupério, debuxando um conceito, ilustram bem o que se pretende demonstrar:

Em síntese lapidar, definiu Gropali o Estado como “a pessoa jurídica soberana, constituída de um povo organizado sobre um território sob o comando de um poder supremo, para fins de defesa, ordem, bem-estar e progresso social.” Para Laski, o Estado é uma corporação de serviço público. Para Maritain, finalmente, não é mais do que “um organismo especial, dotado de faculdades supremas, como garantia da justiça e do direito”, exigidos pelo bem comum do corpo político, ao qual se subordina. Ou, como diz Villeneuve, é “a instituição temporal dotada de poder soberano, que assegura sob o ponto de vista político-jurídico, e conforme o bem público, a direção e a representação de uma comunidade humana suficientemente extensa e diferenciada.

Mais adiante o autor citado, aponta como sendo governo: “Em última análise, o governo vem a ser o conjunto de pessoas que dirigem o Estado e que por isso mesmo se devem responsabilizar pela realização de seus fins.”

Esta vinculação com a finalidade em sentido amplo dá harmonia ao sistema, tornando possível o controle acerca da realização adequada das atividades.

O Poder Legislativo, em nossa leitura, tem essencial em sua natureza, como papel fundamental, a representação política formal da sociedade, considerada, sobretudo, a sua composição formada por representantes eleitos diretamente pela própria sociedade, daí que,

as suas atribuições nascem exatamente desta representatividade. Assim, como órgão por excelência de representação, a ele cabe primordialmente a produção das normas gerais e abstratas que organizam as estruturas, disciplinam com caráter de obrigatoriedade as relações e as condutas na sociedade, fundado em caldo de cultura, paradigmas e referências que estão presentes no sentimento e na percepção de mundo (cosmovisão) vigentes em determinada etapa (que lhe corresponde) do processo histórico-social da sociedade. É de se inferir que, mesmo com as imperfeições e insuficiências próprias da contingencialidade da condição humana, consegue em grau bem além do razoável exprimir e manifestar a vontade geral da sociedade, inclusive porque no processo decisório acontecem as contraposições e ajustamentos no entrechoque dos interesses e demandas naturais da composição social, em suas diversas variações.

Ora, ao exprimir a vontade geral, ganha a legitimidade necessária para estabelecer tais normas gerais, cuja produção formal precisa obedecer ao estabelecido no pacto fundamental contido na Constituição, exatamente porque estas normas vêm a conter os padrões ético-comportamentais da sociedade mesmo.

Com estes fundamentos, o Parlamento exerce parcela relevante do poder político e, como tal, temos a visão de que é parte importante do Governo da Sociedade Politicamente organizada, considerado que o Poder Soberano é uno e indivisível, e o que é repartido como técnica organizacional e de controle é o exercício de funções determinadas, como o são as três que se fez referência ao início.

Interessante é a contribuição de Walber Moura Agra, que busca estabelecer o que se pode considerar como uma linha evolutiva da representação política, esclarecendo:

Não se pode precisar com exatidão o surgimento da função de representação dos interesses da população. Há relatos da existência de assembleias na Índia, em que o povo nomeava o Conselho de Anciãos. Na Grécia, há farta comprovação da existência do Conselho dos Quinhentos,

formados por representantes escolhidos pela população. Na Idade Média, havia cidadãos que representavam o povo nas corporações e nos estamentos. Entretanto, o conceito moderno de Deputado e Senador nasce com a Revolução Gloriosa de 1688, na Inglaterra, e com a Revolução Francesa de 1789. Devido à influência do primeiro acontecimento histórico, o poder foi deslocado definitivamente da Coroa para o Parlamento, passando os deputados a encarnar as prerrogativas estatais. Enquanto que o segundo movimento social contribuiu para acabar com a representação corporativa, através dos Estado Gerais, delineando as estrutura do regime democrático que se aprimoram cada dia. Portanto, a ideia de representação política, sob diversos níveis de densidade, é um conceito que esteve presente em muitas sociedades ao longo do tempo; não obstante ser o conceito de deputado uma figura típica do mundo moderno, nascendo com a democracia representativa e evoluindo suas funções pari-passu com o desenvolvimento da organização política estabelecida.

Nas palavras de Ferreira Filho, que lhe reconhece exercício do poder financeiro, o qual consiste em fixar tributos e determinar gastos, também está o que o citado autor chama de Poder de Controle Político, sobre o qual explicita:

Votando as leis e os tributos, os Parlamentos estavam numa posição favorável para pretender, e exercer, uma supervisão sobre todo o governo. Assim, desenvolveram uma atitude de controle em relação a todos os órgãos deste, que iria resultar no princípio da responsabilidade política. Esse controle político é talvez hoje a principal contribuição dos Parlamentos no processo político.

No mesmo sentido é a observação de Celso Ribeiro Bastos, que didaticamente esclarece:

Ao Poder Legislativo é atribuída como função primordial, típica, a de legislar. É o poder encarregado da elaboração

de normas genéricas e abstratas dotadas de força proeminente do ordenamento jurídico, que se denominam leis.” E, mais adiante, acresce: “O papel do legislativo não se resume à função de elaborar leis. Por tradição, compete a ele exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Poder Executivo, consoante o disposto no art.70 da Constituição Federal.”

Temos, assim, possível identificar os traços daquilo que Loeweinstein, antes citado, chamou de Poder de Decidir, eis que a sociedade, através de representantes que ela mesmo escolhe, toma as decisões políticas relevantes, submetidas apenas e obrigatoriamente à moldura estabelecida na Constituição, e remete ao Poder Executivo a atribuição de pô-las em prática e concretidade. E é exatamente como decorrência disto que também assume o papel de controlar a afinidade e fidelidade entre o estabelecido e o executado, a conformidade substancial, gerando, assim, a responsabilidade política das autoridades executivas quanto ao desempenho deste papel constitucionalmente atribuído.

Vê-se já aí que aspecto relevante para a compreensão do problema está na relação necessária, permanente e operacional entre os Poderes Legislativo e Executivo. Naturalmente, sempre subjaz um certo traço de tensão. Claro, o exercício das atribuições de cada qual implica, em essencial, no exercício de poder e este exercício, notadamente nas duas dimensões referidas: estabelecimento e controle, geram pontos de atrito, materializado em diversidade de interpretação de fatos, circunstâncias e objetivos mediatos e imediatos. Todavia, o processo político-constitucional contém os instrumentos necessários a fazer fluir as coisas, ajustando os desencontros, entrando, aí, a arbitragem constitucional indispensável exercida pelo terceiro poder, o Judiciário, porquanto este processo, ao qual nos referimos, está regrado constitucionalmente de maneira explícita ou implícita. Temos que ter claro que, eventuais choques, mais ou menos fortes, são decorrência natural das coisas em si mesmas, podendo ser considerados como normais.

Paulo Gustavo Gonet Branco observa com propriedade que: “É típico do regime republicano que o povo, titular da soberania, busque saber como os seus mandatários gerem a riqueza do País. Essa fiscalização se faz também pelos seus representantes eleitos, integrantes do parlamento.” E observa mais adiante:

No desempenho de sua função fiscalizadora, o Congresso Nacional pode desejar acompanhar de perto o que acontece no governo do País. Para isso, a Câmara dos Deputados o Senado ou qualquer das Comissões dessas Casas estão aptos a convocar Ministros de Estado ou titulares de órgãos diretamente subordinados à Presidência da República, para prestarem, pessoalmente, informações sobre assunto previamente estabelecido, podendo, se o Legislativo o preferir, deles requerer informações escritas. Configura crime de responsabilidade o desatendimento a esses chamados. O parlamento, além disso, deve conhecer a realidade do País, a que lhe cabe conferir conformação jurídica. O Congresso Nacional, por isso, também investiga fatos, perscuta como as leis que edita estão sendo aplicadas e busca assenhorear-se do que acontece na sua área de competência. Faz tudo isso com vistas a desempenhar, com maior precisão, as suas funções deliberativas. As Comissões Parlamentares de Inquérito são concebidas para viabilizar o inquérito necessário ao exercício do poder de fiscalizar e de decidir, entregue ao Legislativo.

Na mesma linha, Alexandre de Moraes observa que:

O exercício da função típica do Poder Legislativo consistente no controle parlamentar, por meio da fiscalização, pode ser classificado em político-administrativo e financeiro-orçamentário. Pelo primeiro controle, o Legislativo poderá questionar os atos do Poder Executivo, tendo acesso ao funcionamento de sua máquina burocrática, a fim de analisar a gestão da coisa pública e, conseqüentemente, tomar as medidas que entenda necessárias.

Inclusive, a Constituição Federal autoriza a criação de comissões parlamentares de inquérito, que terão poderes de investigação próprios das autoridades judiciais, além de outros previstos nos regimentos das respectivas casas, e serão criadas pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, em conjunto ou separadamente, mediante requerimento de um terço de seus membros, para a apuração de fato determinado e pro prazo certo.

Buscamos, na medida do que comporta este estudo exploratório sobre o Direito Parlamentar, demonstrar a compreensão adotada por expressivos doutrinadores brasileiros do que pode ser considerado como conteúdo das categorias de representação política, poder decisório e de fiscalização e controle, e a legitimação política pela investidura de livre escolha dos membros pela sociedade.

Optou-se por não fazer remissão ao direito positivo porque, nesta incursão se busca lançar as linhas iniciais de uma construção teórica geral a respeito do tema, o que significa dizer que se está à procura das bases e fundamentos conceituais que sustentem e sirvam de referência ao tema.

Outra dimensão que se deve abordar diz respeito ao perfil de poder de decisão, sob o aspecto mais operacional e objetivo. Com efeito, vem-se buscando demonstrar que o Parlamento tem poder decisório relevantíssimo, cabendo a ele as grandes decisões, quais sejam aquelas que estabeleçam as linhas gerais para a consecução dos objetivos e finalidades estatais, sempre em conformidade constitucional, tanto na forma quanto no conteúdo.

Com o objetivo de tornar mais clara a visão que se vai formando, debuxemos o que se pode considerar como um processo governativo, identificando nele a posição e a função do poder parlamentar.

O Poder Executivo, em quaisquer modelos governativos que se considere, a saber os mais presentes na experiência histórica dos nossos dias: Parlamentarismo, Presidencialismo ou Semi-Presidencialismo,

tem a atribuição constitucional de impulsionar o processo, de ter a iniciativa de propor. Pode-se entender isto, a partir da interpretação dos objetivos e finalidades estatais estabelecidas na Constituição, que o Poder Executivo propõe a execução de atos, providências, ações e políticas para buscar a esses objetivos, considerando os dados das circunstâncias, da conjuntura e das condições existentes e postas na realidade. Estas proposições, de quaisquer naturezas que sejam, são apresentadas ao Parlamento que as examina através dos instrumentos e recursos constitucionais e técnicos disponíveis, e oferece a sua contribuição, sendo nesta ocasião balanceado o conjunto dos interesses e demandas em disputa, sendo estabelecida a pactuação político-jurídica para a execução das propostas, feitas e executadas pelo Executivo e apoiadas e controladas pelo Parlamento.

Neste processo, o Parlamento não é mero expectador nem cancelador dos atos do Executivo, vez que, para que o processo tenha o seu curso, todas estas ações têm o seu apoio expresso ou tácito e ficam sujeitos à sua fiscalização e controle, tanto político-administrativo quanto financeiro, conforme antes se fez referência.

De certa forma, aí é possível vislumbrar a função do Parlamento no conteúdo amplo do conceito de atividade governativa, exatamente quando este, indo além de expressar a vontade geral através da produção normativa, também a manifesta na dimensão das escolhas políticas, apontando objetivos e caminhos a seguir, encomendando ao Executivo a concretização.

Nesta concepção, tem-se que a atividade governativa, na sua globalidade, significa a atuação cooperativa (ainda que independente e harmônica) das duas estruturas de exercício de poder, na qual um apoia e complementa o outro, por exemplo do que se propõe, o Legislativo faz leis, mas há competência regulamentar destas mesmas leis, pelo Executivo. O Executivo, em algumas hipóteses, têm a competência constitucional de propor Leis e, mesmo em casos bem determinados, produzir leis que chamamos *ad referendum* do Legislativo, no caso brasileiro, das Medidas Provisórias.

Temos que um não antagoniza nem exclui o outro, ao contrário, atuam nos limites e perfis de suas atribuições constitucionais, em cooperação.

É claro que este perfil não exclui a possibilidade dos atritos entre ambos, o que, como já antes mencionamos, é natural. A questão está em que existem instrumentos jurídico-políticos estabelecidos para superação destes atritos eventuais, geralmente com o arbitramento do garantidor final da ordem jurídica, que é o Poder Judiciário, que pela sua natureza e finalidade não legisla nem governa, não administra senão a si mesmo, nos emolduramentos da própria ordem jurídica. Exatamente esta característica é que lhe dá a isenção e a independência necessárias para arbitrar, sempre na forma e em conformidade com a ordem jurídica.

A esta altura se pode constatar que o estudo do que podemos chamar de teoria jurídica de governo contém necessariamente, o estudo e uma teoria jurídica (subsistêmica) de cada um dos poderes e funções do Estado, não sendo exagero entender que este capítulo do Direito Constitucional comporta metodologicamente a subdivisão que ora se propõe, ainda que, restritamente enfocando apenas uma parte, qual seja a concernente ao que chamamos de Direito Parlamentar.

#### **IV – DIREITO PARLAMENTAR – PERFIL**

---

Neste tópico se vai propor um perfil do Direito Parlamentar, seu conteúdo, objeto e inserção sistêmica, não sendo excesso repetir *ad nauseam* que é uma formulação pouco mais que embrionário, apenas exploratória, que mais visa atrair a atenção e estimular o debate, do que oferecer um quadro pronto.

Pode ser oferecido como um perfil do Direito Parlamentar, o conjunto de normas especialmente constitucionais, mas também infraconstitucionais, inclusive aquelas de autorregulação e auto-organização produzidas *interna corporis* pelo próprio parlamento, que estabelecem a sua estrutura, organização interna, funcionamento e

mecanismos para o exercício das competências constitucionais que lhe são atribuídas de legislar, controlar e fiscalizar as ações de governo, bem assim como o estatuto de seus integrantes, suas garantias, vedações e tutela.

Auxilia estabelecer este perfil, a partir do conteúdo que se lhe atribui e seu objeto. É pertinente recorrer à formulação de Pierre Avril e Jean Giquel que dizem:

Como o Direito Constitucional ou o direito administrativo, o direito parlamentar pode ser definido considerado o campo sobre que atua e a natureza de suas normas. No primeiro aspecto compreende o conjunto de regras aplicáveis às assembleias e a natureza destas (constitucionais, orgânicas, legislativas ou interiormente produzidas). Esta definição vem de Marcel Prelot no seu Curso de 1958: “É a parte do direito constitucional das regras pertinentes à organização, composição, poderes (competências) e funcionamento das assembleias políticas.” No segundo aspecto se o define como “direito especial das assembleias” chamado de legalidade particular que exprime sua tradicional autonomia do que resulta o seu poder de auto-organização. Tal legalidade se interpõe entre a “legalidade geral (notadamente constitucional) que naturalmente tem que respeitar e está submetido, e, das pessoas sobre as quais se aplica diretamente. Uma outra definição de Marcel Prelot, especificamente neste sentido: “O conjunto de regras escritas e costumeiras observadas pelo membros das assembleias políticas no seu comportamento individual ou coletivo.” O Direito Parlamentar compreende o regramento que é interior da assembleia (Esmain) e os poderes decisórios de seus órgãos. É um direito de aplicação no campo de cada assembleia.

A inserção, portanto, do Poder Parlamentar no bloco de constitucionalidade do Estado de Direito, sua organização e funcionamento, seus procedimentos e práticas, bem com o regime jurídico de seus

integrantes é o grande campo do Direito Parlamentar, tal como se o propõe.

Com efeito, está-se a cogitar de uma função essencial do Estado exercida do grau de autonomia constitucional alargada, dotada de competência de expressar a vontade geral resultante da representação que recebe e exerce, na forma de produção legislativa e, também, na forma do exercício de controle político das ações de governo; dessarte, ganha o contorno de uma parte do direito constitucional que tem natureza peculiar, pelo menos parcialmente, porque voltada a um campo de exame bem determinado.

Considerada a função política fundamental do Poder Parlamentar, notadamente na função controladora, a respeito da qual Marcelo Caetano destaca:

Importantíssima é a função fiscalizadora e promotora dos interesses públicos, exercida, mediante a crítica da orientação política e da ação administrativa do governo e dos serviços seus dependentes, a formulação de perguntas escritas ou orais aos Ministros sobre questões de interesse público, a sugestão de novos rumos o de novas providências e métodos a adotar e a realização de inquéritos aos serviços administrativos, mediante comissões parlamentares.

Esta função fiscalizadora e controladora, inclusive com a possibilidade de reação jurídica efetiva, como a suspensão do efeito de atos do Executivo por Decreto Legislativo, a aplicação de sanções jurídico-políticas a altos dirigentes da administração, inclusive governantes, como é o caso de impedimento com perda do cargo e direitos políticos, tem importância relevantíssima no processo de governo. Daí sendo, na sua essência natureza exercício de poder, há de estar limitada e controlável, tal como deve ser no Estado de Direito, sob pena de converter-se em forma de arbítrio. Aí tem espaço do Direito Parlamentar com o conjunto de regras e princípios de variadas origens e natureza, a impor estes limites necessários, as formas de controle por outros Poderes Estatais.

Afinal a função de controle é fundamental para o real e efetivo Estado de Direito Democrático, pois o Parlamento é o canal privilegiado de exercício da soberania popular na defesa e proteção de seus direitos e interesses, aliás, J.R. Montero Gibert e J. Garcia Morillo observam a respeito:

Resulta em suma que a conexão entre a soberania popular e a condução política do Estado é articulada através dos representantes populares. É dizer que o Parlamento atua como nexos de mediação entre o titular da soberania e o grupo governante, e, o faz com a obrigação de garantir, política e constitucionalmente, a obediência do Governo à vontade popular. Enquanto técnica jurídico-constitucional, o controle parlamentar do governo vem a ser o único meio possível para que os cidadãos, titulares da soberania, controle continuamente aos seus governantes.

Inferese daí, que o Direito Parlamentar consiste, em linhas gerais, num estatuto jurídico relativo à organização e funcionamento, limitações e formas de exercício, garantias e limitação, envolvendo a instituição, seus integrantes e, também, a relação deste com os demais poderes, inclusive cabendo a observação de Afonso Arinos: “Não se cogita mais, agora, de resguarda o Legislativo contra as ameaças dos governos, mas de defender os interesses populares contra as omissões e erros dos representantes do povo.”

Com efeito, mesmo sendo por excelência o órgão de representação política da sociedade, os seus integrantes, como todos, são humanos, com suas virtudes, defeitos e características, que são comuns a todos, não está infenso aos desvios e excessos, daí a necessidade de regramento de autocontrole através dos poderes censórios internos pelos órgãos parlamentares instituídos pela sua organização interna, inclusive com poderes disciplinares sancionatórios sobre seus integrantes.

Um aspecto relevante para o perfil do Direito Parlamentar que se propõe é a disciplina de suas relações com os demais poderes do Estado, com balizas para os limites competenciais, sobretudo a

preservação deles, a um só tempo servindo de proteção à independência do Poder e de seus integrantes, como também, protegendo os demais poderes e a cidadania dos excessos deste mesmo poder.

Afinal, é interessante a colocação de Fausto Cuocolo que chama a atenção para:

(...) o caráter político da representação parlamentar indica com suficiente clareza o conteúdo da relação entre eleitor e eleito, que atenta e tem referência sobre as decisões parlamentares, que por serem políticas estão ligadas aos interesses gerais da comunidade, e, precisam estar em consonância e harmonia destes, com os interesses particulares.” E isto se aplica em toda a abrangência à atividade parlamentar, tal como antes mencionado. No campo dos debates parlamentares é que se formam os consensos políticos lastreadores das decisões, que exatamente por isto, ganham estabilidade e aceitação social que as legitimam. Por óbvio, tudo isto precisa estar regrado, e podemos dizer que o está, o que provoca e estimula o seu estudo sistemático e metódico, como objeto e perfil do Direito Parlamentar.

Avril e Giquel, antes citados, observam que o Direito Parlamentar está nutrido por um conjunto de fontes normativas, tendo como ponto de partida as normas constitucionais que consideramos as de fundamento e estruturação, que determinam as competências, poderes e atribuições no contexto da organização da repartição dos poderes estatais, mas, também, reconhecem aquelas fontes infra-constitucionais pertinentes, que podemos identificar precipuamente o Regimento Interno da Casa, que cuida pormenorizadamente da organização interna, da repartição interna de poderes e competência, de atribuições, organização de serviços de apoio e operacionalidade, gestão funcional e operacional, prevendo os Órgãos de Direção, sua composição e funcionamento, e também aqueles Órgãos que podemos chamar de órgãos de atuação parlamentar geral como as Comissões Permanentes e de atuação especial, como as Comissões Temporárias,

Especiais e de Investigação, bem assim como suas competências e atribuições, disciplinando as relações internas. Neste campo também existem leis *stricto sensu*, que tratam de matérias específicas, mais atinentes às relações com os outros poderes e a disciplina dos efeitos dos atos parlamentares sobre outros poderes e agentes do Estado.

A fonte constitucional é geralmente complementada pelo Regimento Interno da Casa, que podemos considerar como “lei fundamental”, que visam dar concretidade ao sistema normativo, trazendo-o para o campo do operacional.

Na fonte constitucional, e pela própria natureza não podia ser diferente, estão as regras pertinentes as prerrogativas parlamentares, as normas de proteção e defesa dos parlamentares, bem como seus impedimentos, vedações de deveres fundamentais, cabe a observação a respeito, feita por André Ramos Tavares: “A Constituição não previu apenas privilégios a serem exercidos pelos ocupantes do posto de parlamentar, Também contempla uma série de exigências que deve ser preenchidas devidamente pelos Senadores e Deputados.”

O esboço do perfil que se sugere também releva o conteúdo do Direito Parlamentar. Pelo critério que se adotou, é importante registrar que se excluiu aquilo que diz respeito à investidura dos membros do legislativo e o que diz respeito ao sistema partidário.

Foi escolha de método porque se tem o entendimento de que o Processo Eleitoral, os critérios elegibilidade e inelegibilidade, critérios de votação, e mesmo o sistema relativo à organização e funcionamento das instituições partidárias têm pertinência a um outro sub-ramos do Direito Constitucional, que também já vem merecendo importantes reflexões e estudos, que vem a ser o Direito Eleitoral e Partidário, claramente com campo de investigação, métodos, campo objeto de estudo bem claramente definidos, com caracteres próprios.

Naturalmente que o direito é um fenômeno único e que todas as suas “divisões” são apenas e tão somente metodológicas, tendo a finalidade de precisar melhorar o campo e objeto de observação,

bem assim, como as normas e os reflexos dos princípios que incidem e produzem efeitos neste campo de observação. A consequência é que a leitura sempre deve e precisa ser feita transversalmente, fixando a necessária atenção nas conexões e articulações entre estes diversos ramos que atuam interativamente, completando e aperfeiçoando o sistema que compõe a ordem jurídica na sua integralidade, a qual haure a sua unidade, harmonia e coerência interna da Constituição, que é como se a vê, base e fundamento de todo o sistema, mas, também, sua cúpula porque na manutenção desta, harmonia baliza e orienta a hermenêutica de toda a ordem jurídica.

## **V – CONCLUSÃO**

---

A proposta mesmo deste breve estudo, de ser exploratório, não autoriza pela sua natureza, propriamente um a conclusão, mas é possível que se possa fixar alguns pontos que se apresentam relevantes, ficando a merecer discussão, reflexão e aprofundamento.

Assim podemos, provisoriamente, identificar um sub-ramo da Teoria Jurídica de Governo, voltado especificamente para o Poder Legislativo, ocupando-se de sua natureza, função, papel político e jurídico, características, peculiaridades, elementos constitutivos, organização e funcionamento.

Cabe a este sub-ramo a investigação do universo normativo que incide sobre este campo, aí incluídos os oriundos de todas as fontes, com sua hierarquia própria de base constitucional sempre.

Também pertine a este campo, o que podemos chamar de estatuto parlamentar, como sendo aquilo que diz respeito às prerrogativas, direitos, deveres, impedimentos e limitações pertencentes aos integrantes do Poder Legislativo.

Finalmente, é objeto deste sub-ramo o exame das relações entre o Poder Legislativo, a Instituição Parlamentar e os outros Poderes do Estado, bem como com os Órgãos de Estado, e mesmo as organizações

da sociedade, considerado o seu papel fundamental de interlocutor porque representante. Com efeito, neste particular, o diálogo entre representantes e representados está a demandar atenção maior e substancial do Direito, para que este “ouvir” a sociedade não se limite a ouvir, mas, sobretudo, considerar o dever jurídico subjacente de levar em conta, somente isto dará substancialidade ao diálogo, avançando além do formal e aparente, como hoje se tem, ainda.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

- AGRA, Walber Moura. *Curso de Direito Constitucional*. Ed. Forense, 2007;
- ARINOS, Afonso. *Curso de Direito Constitucional Brasileiro, Vol. I*. Ed. Forense, RJ, 1968;
- AVRIL, Pierre. GIQUEL, Jean. *Droit Parlementaire*. Ed. Montchrestien, Paris, 1996;’
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. Ed. Saraiva, 2013;
- BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. Ed. Saraiva, SP, 2013;
- CAETANO, Manoel. *Curso de Direito Constitucional, Vol. I*. Ed. Forense, RJ, 1977;
- CUOCOLO, Fausto. *Principi di Diritto Costituzionale*. Ed. Giuffrè Editore – Milano, 1999;
- FERREIRA Filho, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. Ed. Saraiva, 2013, SP;
- GILBERT, J.R. Montero. MORILLO, J. García. *El Control Parlamentario*. Ed. Tecnos, Madria, 1984;
- JELLINEK, George. *Teoria Geral do Estado*. Ed. BDF, Argentina, 2005;
- LOEWEINSTEIN, Karl. *Verfassungslehre*. Ed. J.C.Mohr (Paul Sibeck), Tubingen, 1959;
- MORAES, Alexandra de. *Curso de Direito Constitucional*. Ed. Atlas, 2013;
- PAUPÉRIO, Arthur Machado. *Anatomia do Estado*. Ed. Forense, 1992;
- TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*, ed. Saraiva, SP, 2013.

\* *A literatura em língua estrangeira que foi citada no texto, foi livremente traduzida pelo autor.*



## XII

# Solidariedade da obrigação tributária: análise do artigo 45, inciso XII, do Código Tributário do Estado de Goiás

*Sérgio de Araújo Lopes\**

*Talita Pimenta Félix\*\**

**RESUMO:** Este artigo aborda a solidariedade tributária decorrente do *interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal* sob o viés do Conselho Administrativo Tributário do Estado de Goiás (CAT-GO). O objetivo é delinear a argumentação construída pela Corte Administrativa quando da análise da responsabilidade solidária (de acionistas controladores, diretores, gerentes, administradores e/ou representantes da pessoa jurídica) em face ao termo *interesse comum* contido no artigo 45, inciso XII, do Código Tributário Estadual. Ao dispor que tal responsabilidade se justifica pela circunstância de que, por assumirem a condição de ‘administradores’, possuiriam interesse em sentido amplo, e que tal fato, por si só fundamentaria a responsabilização, o Tribunal destoa da jurisprudência da Corte Superior. Eis que esta entende ser imperativa a participação do responsável solidário na situação que configura o fato jurídico tributário, não sendo suficiente a obtenção de

---

(\*) Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP (2014). Especialista em Direito Tributário pelo IBET (2007). Possui graduação em Direito pela PUC-GO(1999)

(\*\*) Doutoranda em Direito do Estado, subárea em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) com bolsa fornecida pela CAPES, Mestre pela mesma Instituição. Especialista na mesma área pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e pelo Instituto Goiano de Direito Tributário (IGDT). Graduada em Direito pela Universidade de Ribeirão Preto (UNAERP), em 2002. Coordenadora do curso de pós-graduação e de cursos de extensão administrados pelo IBET/Brasil, desde 2006. Ex-Conselheira do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) do CAT/GO (Conselho Administrativo do Estado de Goiás) e da Ex-Conselheira da Junta de Recursos Fiscais do Município de Goiânia. Bolsista CAPES. Advogada e Professora.

resultados econômicos. A responsabilidade tributária guarda estreita relação com o princípio da legalidade e rejeita a presunção; o ônus da prova é da *responsabilidade* do Fisco.

**PALAVRAS-CHAVE:** Solidariedade Tributária. Interesse Comum. Fato Gerador. Obrigação Principal. Princípio da Legalidade.

**ABSTRACT:** This article addresses tax solidarity arising from a common interest in the situation that constitutes the generating fact of the main obligation under Goiás State Administrative Tax Council (CAT-GO) perspective. The main goal is outlining arguments to built by the Administrative Court when analyzing joint and several liabilities (of controlling shareholders, directors, managers, administrators, and/or representatives of the legal entity) in view of the term common interest contained in article 45, item XII, of the Code State Tax. By providing that such responsibility is justified by the circumstance that, by assuming the condition of ‘administrators’, they would have an interest in a broad sense, and that such fact, in itself, would ground the liability, the Court clashes with the jurisprudence of the Superior Court, once it understands that the participation of the jointly responsible in the situation that configures the tax legal fact is imperative, and the achievement of economic results isn’t sufficient. Tax liability is closely related to the principle of legality and rejects presumption; the burden of proof is the responsibility relies on the tax authorities. (FISCO)

**KEYWORDS:** Tax Solidarity. Common Interest. Generating Fact. Main Obligation. Principle of Legality.

**SUMÁRIO:** Introdução. 1. Regra-matriz de incidência tributária e o princípio da legalidade. 2. Sujeição passiva tributária. 3. Sobre a solidariedade tributária. 3.1. Solidariedade no Direito Civil. 3.2. Solidariedade no Direito Tributário. 4. A norma do artigo 45, inciso XII, do Código Tributário do Estado de Goiás e a orientação do Conselho Administrativo Tributário do Estado de Goiás. 5. A solidariedade tributária decorrente do *interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal* – artigo 45, inciso XII, do CTE. Conclusões. Referências.

## INTRODUÇÃO

---

Tema interessante, e que ainda gera controvérsia no meio jurídico, é o debate atinente à solidariedade dos sujeitos passivos pelo cumprimento da obrigação tributária, cujas regras gerais estão postas no artigo 124 do Código Tributário Nacional (CTN).

Com razão, nada obstante os mais de cinquenta anos da edição do CTN, ainda são férteis as controvérsias relacionadas ao tema da sujeição passiva e seus desdobramentos, a exemplo da solidariedade e as diversas espécies de responsabilidade tributária, tanto na doutrina quanto nas esferas do Poder Judiciário e dos órgãos de julgamento administrativo, a exemplo do Conselho Administrativo Tributário do Estado de Goiás (CAT-GO).

Neste estudo, tomando como referência a legislação goiana e as decisões proferidas pelo CAT-GO, é possível concluir que este órgão de julgamento admite que sejam incluídos no polo passivo da obrigação tributária, na condição de corresponsável solidário terceiros que não o contribuinte, com fundamento no artigo 45, inciso XII, da Lei n.11.651, de 26.12.1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás (CTE).

Em apertada síntese, o *caput* do artigo 45, do CTE, prescreve que, em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicações (ICMS), *“são solidariamente obrigadas ao pagamento do imposto devido na operação ou prestação as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”*; por sua vez, o inciso XII do artigo 45 do CTE enumera entre tais pessoas (sujeitos passivos solidários) *“os acionistas controladores, os diretores, gerentes, administradores ou representantes da pessoa jurídica, relativamente à operação ou prestação decorrente dos atos que praticarem, intervirem ou pela omissão de que forem responsáveis”*.

A proposta desse artigo, portanto, é discorrer sobre a interpretação conferida pelo CAT-GO à norma de sujeição passiva solidária que se constrói a partir do artigo 45, XII, do CTE, realizando uma análise crítica à luz da melhor doutrina e da jurisprudência pátria, em especial do Superior Tribunal de Justiça.

Para tanto, vamos revisar, ainda que brevemente, conceitos sobre a Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) e sobre as pessoas

que podem ocupar a posição de sujeito passivo do seu critério pessoal. E sobre as normas de solidariedade no Direito Civil e no Direito Tributário.

Estabelecidos os conceitos básicos sobre esses institutos, apresentamos o tratamento conferido pelo CAT-GO à matéria, mediante o cotejo de decisões proferidas pelo seu Conselho Superior; passo seguinte, apresentamos a interpretação adotada pela doutrina e jurisprudências e nossas conclusões.

Antes, porém, convém assentar as premissas adotadas na condução do presente estudo.

O conhecimento, em sentido amplo, é toda forma de apreensão de consciência sobre um determinado objeto. O conhecimento científico é a atribuição de significados a um objeto de acordo com pressupostos pré-estabelecidos, que conduzem a uma construção sistematizada e com mais rigor. Entre esses pressupostos, destacamos quatro adotados neste estudo: *i*) a escolha de um sistema de referência; *ii*) a delimitação do objeto de estudo; *iii*) a indicação da metodologia utilizada e, *iv*) a aproximação entre teoria e prática.

Sobre o sistema de referência, não excede ressaltar que este artigo é realizado a partir e sobre o sistema de direito positivo, o que exclui a análise sob o ponto de vista de outros sistemas sociais, igualmente relevantes, mas organizados sob outros critérios unificadores, a exemplo dos subsistemas da econômica, da política jurídica, da sociologia etc..

Quanto à necessária delimitação do objeto, o presente estudo tomou como referência as normas de solidariedade tributária previstas no CTN e no CTE-GO, especificamente a regra do artigo 45, inciso XII.

Neste artigo adotamos como método, a linha do construtivismo lógico-semântico, segundo o qual a construção do conhecimento sobre o objeto de estudo (normas jurídicas, no caso) parte da análise lógica e semântica, isto é, da análise da estrutura da norma e dos seus sentidos, para, ao final, atribuir sentido ao texto legal, ou seja, construir suas significações, como leciona Fabiana Del Padre Tomé.

Por fim, a quarta premissa, assenta-se na ideia de que a teoria e a prática, ou experiência, estão voltadas para um mesmo fim: o conhecimento do objeto. O direito positivo tem como objeto cultural os enunciados prescritivos considerados em um tempo e espaço determinado. Tanto a teoria quanto a prática têm como finalidade estes mesmos enunciados, seja para conhecê-los ou para sua aplicação. Lourival Vilanova assinava que “o jurista é o ponto de intersecção entre a teoria e a prática, entre a ciência e a experiência”.

Atento a essa premissa, vamos confrontar as normas relacionadas à solidariedade tributária, previstas no CTN e no CTE, com os enunciados da experiência prática, representados por decisões do CAT-GO e decisões judiciais.

## **1. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: TEORIA E PRÁTICA**

---

Ao perceber a existência de elementos mínimos para configuração do juízo hipotético-condicional que prescreve as condutas a serem observadas pelos destinatários das normas, o jurista Paulo de Barros Carvalho chegou à delimitação das propriedades mínimas necessárias à construção da norma jurídica de incidência tributária. Essa norma-padrão de incidência foi denominada de regra-matriz de incidência tributária (RMIT) e contém a estrutura mínima de significação jurídica, construída no campo da Ciência do Direito, cuja adoção facilita a compreensão de qualquer norma tributária.

Consolidada na melhor doutrina pátria, a regra-matriz de incidência tributária é frequentemente utilizada pelos Tribunais Superiores (Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal), como padrão dos critérios mínimos necessários para a validade da norma tributária. Maria Rita Ferragut apresenta o conceito de regra-matriz de incidência tributária como “norma definida por nós como sendo a significação organizada numa estrutura lógica hipotético-condicional (juízo implicacional), construída pelo intérprete a partir do

direito positivo, seu suporte físico. Tem por função regular condutas intersubjetivas”.

Ao discorrer sobre a hipótese e o antecedente da regra-matriz de incidência tributária, Robson Maia Lins assinala que “as normas jurídicas, em sentido estrito, correspondem a juízos condicionais que, basicamente, prescrevem que, se verificada uma situação do mundo da vida (antecedente), então deve ser uma determinada consequência, que é sempre uma relação jurídica (consequente)”.

Decompondo a regra-matriz de incidência tributária, temos: a) o antecedente (hipótese), composta por: a.1) critério material, a.2) critério temporal, a.3) critério espacial (espaço); b) tese (consequente), composta por b.1) critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e b.2) critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

O antecedente, ou hipótese, da RMIT, prevê um evento de possível ocorrência que, quando formalmente constituído, enseja a relação jurídica tributária, ou seja, o dever de pagar tributo. O critério material diz qual comportamento que gerará o dever de pagar tributo. Sua escolha está vinculada à capacidade contributiva delimitada pelo legislador constitucional. O critério espacial prescreve o espaço territorial onde esse comportamento deve ocorrer e, o critério temporal fixa o momento em que se considera ocorrido esse comportamento, como leciona Robson Maia Lins.

O consequente da norma, por sua vez, aponta quem pode compor o vínculo obrigacional e qual o montante da prestação. Para tanto são utilizados dois critérios: pessoal e quantitativo. O critério pessoal indica quem são as pessoas que, de um lado, tem o poder de exigir o cumprimento da obrigação (sujeito ativo) e, de outro, aquele que deverá cumprir a obrigação de pagar tributo (sujeito passivo). O critério quantitativo, de seu lado, prescreve qual o valor a ser pago a título de tributo por meio da fixação de uma base de cálculo e de uma alíquota.

Um ponto fundamental a ser dito é que todos esses critérios devem ser inseridos apenas por lei – ordinária, regra geral, ou complementar,

excepcionalmente –, por força do princípio da estrita legalidade, expressamente previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal. Ademais, a instituição do tributo deve, além de atender às limitações do poder de tributar (artigos 150 a 152, da CF), observar as limitações decorrentes da própria norma de competência outorgada pelo legislador constitucional.

Assim, a escolha da materialidade que irá compor a hipótese de incidência tributária está diretamente vinculada à competência constitucional para instituição do tributo, não podendo o legislador ordinário ir além. O mesmo se diga do sujeito passivo e de todos os demais critérios da norma de incidência tributária.

Ademais, a instituição do tributo também deve observar as normas gerais de direito tributárias – que estão previstas no Código Tributário Nacional – sob pena de ofensa ao artigo 146, III, da Constituição Federal.

Evidenciada, ainda que em breve síntese, a importância e necessidade de a norma tributária, geral e abstrata, apresentar todos os critérios acima descritos, cumpre-nos discorrer com mais profundidade sobre o critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária, especificamente sobre aquele que tem o dever de cumprir a obrigação tributária, o sujeito passivo.

## **2. SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA**

---

A definição normativa de tributo presente no 3º do CTN não deixa dúvida de que tributo é uma prestação pecuniária compulsória. O termo ‘prestação’ remete à existência de uma relação jurídica de índole obrigacional. Tem-se, portanto, que o tributo é a prestação pecuniária, isto é, o objeto da obrigação tributária.

Como ocorre em toda relação jurídica de natureza obrigacional, pecuniária ou não, há de existir, de um lado, o credor (sujeito ativo) e, de outro, um devedor (sujeito passivo). Nas obrigações de cunho

pecuniário, o devedor (sujeito passivo) tem o dever de entregar determinada quantia de dinheiro ao credor. Logo, nas relações jurídicas tributárias seus sujeitos (credor e devedor) estão ligados uns aos outros em função do objeto que é a prestação (tributo).

Sobressai-se, portando, a importância da correta identificação do sujeito passivo relação jurídica tributária, especialmente se considerarmos a rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro.

Não por outra razão, Geraldo Ataliba enfatizava que *“o sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o “destinatário constitucional do tributo” (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas)”*.

Por outras palavras, é dizer que, o legislador ordinário não tem o poder discricionário para escolher materialidades da hipótese de incidência ou os sujeitos passivos que deverão compor a relação jurídica obrigacional, estando vinculado àqueles previamente designados na Constituição Federal.

Se bem que essa posição, no que diz respeito à escolha do sujeito passivo, não é unanime. Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, entende que a Constituição não define o sujeito passivo da obrigação tributária. Assim, o legislador poderia eleger pessoa estranha ao fato jurídico tributário, para colocá-la na situação de responsável pela prestação tributária, desde que observados alguns limites constitucionais.

No direito brasileiro, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é pessoa, física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige a o cumprimento da prestação, pecuniária ou de mero dever instrumental.

O artigo 121, parágrafo único, incisos I e II, disciplina que o sujeito passivo da relação jurídica tributária poderá ser denominado de contribuinte ou responsável, a depender do vínculo ao fato jurídico tributário. Assim, será *“contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”* (inciso

I) e “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (inciso II).

Porém, entendemos que há vedação ao legislador infraconstitucional de colocar no polo passivo da relação jurídica tributária pessoa que não tenha vínculos com o fato jurídico tributário, uma vez que “esse vínculo é o índice da capacidade contributiva do sujeito passivo”, nas palavras de Octavio Bulcão Nascimento.

O “contribuinte”, portanto, será qualquer pessoa que tenha vínculo direito com o fato jurídico tributário, a pessoa que realiza o fato jurídico tributário. Diz-se, assim, que é o sujeito passivo de obrigação tributária em sentido estrito. O “responsável”, de outra parte, é o terceiro vinculado juridicamente, de modo indireto, ao fato jurídico tributário ou ao seu realizador. A obrigação de pagar o tributo, no caso do responsável, decorre do fato de ter descumprido uma norma que institua um dever.

Por conseguinte, o CTN autoriza que a lei instituidora do tributo impute a obrigação de pagar tributo não só à pessoa que realizou o fato descrito hipoteticamente no antecedente da regra-matriz de incidência (contribuinte), mas também a pessoa diversa (responsável).

### **3. SOBRE A SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA**

É recorrente a afirmação de que o direito tributário é um direito de sobreposição, como afirma Alberto Xavier, ou superposição, como preferem André Mendes Moreira e Sacha Calmon Navarro Coêlho. Tanto significa que o Direito Tributário “*atua sobre as relações que se formam sob a égide das demais normas do ordenamento jurídico*”. Portanto, o regime jurídico aplicável aos institutos do direito tributário será idêntico àquele aplicável ao mesmo instituto pelo direito civil, por exemplo. Para que assumam configuração específica, impõe-se que as regras do direito tributário lhes imputem consequências distintas.

Assim, devemos buscar no Direito Civil as principais características da solidariedade, para, então, analisar o instituto sobre o prisma do Direito Tributário.

### 3.1. Solidariedade no Direito Civil

---

Segundo o enunciado do artigo 264 do Código Civil “há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”. A solidariedade somente se existirá por força de lei ou da vontade das partes (artigo 265).

Dentre as características principais deste instituto, Maria Helena Diniz destaca: i) a pluralidade de credores ou devedores, ou de ambos; ii) a identidade jurídica do objeto da obrigação, garantindo ao credor o direito de exigir o cumprimento integral da obrigação e, ao mesmo tempo, cada devedor tem a obrigação de cumpri-la por inteiro; e iii) a corresponsabilidade dos interessados, uma vez que o adimplemento da obrigação extingue o dever ou o direito de todos.

Na solidariedade passiva, entre tantos outros efeitos, podemos afirmar que o principal é vinculação dos devedores ao cumprimento integral da obrigação, e, pelo lado do credor, o direito de exigir de qualquer um dos devedores o cumprimento da prestação, total ou parcialmente.

Outra questão relevante, é precisar se a solidariedade encerra relação jurídica única ou múltipla, isto é, se há pluralidade de vínculos, ou uma só obrigação, inobstante a pluralidade de sujeitos.

Sobre essa característica, a maioria da doutrina nacional inclina-se a afirmar que na solidariedade há pluralidades de vínculos. Novamente recorreremos à lição da civilista Maria Helena Diniz, segundo a qual “*várias são as relações obrigacionais que se acham reunidas na obrigação solidária; cada devedor, porém, passará a responder não só pela sua quota como também pela dos demais, e se vier a cumprir por inteiro, a prestação, poderá recobrar dos outros as respectivas partes*”

Logo, a solidariedade passiva contempla tantas obrigações quantas forem os devedores solidários, ainda que o objeto da prestação seja um só.

Feitas essas breves considerações, vejamos a disciplina da solidariedade pelo direito tributário e suas eventuais particularidades.

### **3.2. Solidariedade no Direito Tributário**

Ao analisar o instituto da solidariedade no direito tributário, a doutrina pátria enfatiza ser expediente jurídico criado pelo legislador complementar para atender à comodidade administrativa do Estado, na procura do atendimento dos seus interesses, imprimindo maior eficiência à arrecadação.

Presente a solidariedade tributária passiva, cada um dos coobrigados responde como um todo homogêneo, garantindo ao Fisco o direito de cobrar a integralidade da dívida de qualquer um, de alguns, ou de todos, simultânea ou sucessivamente.

Para Fábio Pallaretti Calcini a solidariedade “*é uma forma de responsabilidade tributária decorrente do interesse comum no fato gerador da obrigação ou por força de lei específica (art. 124), possibilitando ao credor a exigência do crédito tributário tanto do contribuinte como do responsável, sem ordem de preferência*”.

A regra da solidariedade tributária está enunciada no artigo 124, incisos I e II, do CTN, cujo *caput* diz que “*são solidariamente obrigadas*”: (i) “*as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*” e (ii) “*as pessoas expressamente designadas por lei*”.

Da análise do texto legal, chega-se à conclusão de que o legislador complementar estipulou duas normas distintas acerca da solidariedade tributária, com conteúdo distinto: i) o inciso I definiu ele mesmo uma hipótese de solidariedade; ii) o inciso II é norma geral que autoriza os legisladores ordinários dos Estados, Distrito Federal e Municípios a criar outras hipóteses de solidariedade tributária (mas não de modo livre, como veremos adiante).

Assim, os casos que se enquadrarem no inciso I do artigo 124 do CTN, a solidariedade tributária decorre do próprio dispositivo e não há necessidade de que a lei de incidência o reitere. As demais situações, não previstas no inciso I, devem ser definidas em lei se o legislador desejar eleger terceiro como responsável tributário, como anota Luciano Amaro. O mesmo jurista destaca que a escolha de terceiro como corresponsável pressupõe sua vinculação ao fato gerador, por força do artigo 128 do CTN.

A conclusão de Luciano Amaro sobre a norma do artigo 124 do CTN é no sentido de que o terceiro somente poderá ser escolhido como responsável se *vinculado* ao fato gerador, conforme artigo 128; logo, de um lado temos as situações em que *“a responsabilidade do terceiro deriva do fato de ele ter “interesse comum” no fato gerador”* – e neste caso não há necessidade de previsão na lei instituidora do tributo – e, de outro, *“as situações em que o terceiro tenha algum outro interesse (melhor se diria, as situações com as quais ele tenha algum vínculo) em razão do qual ele possa ser eleito como responsável.”* Nesta segunda hipótese, somente se pode falar em responsabilidade solidária do terceiro se a lei expressamente a estabelecer.

Tomando por base essas premissas, passaremos a discorrer sobre a hipótese de solidariedade prevista no *caput* do artigo 45, do CTE, e, especificamente, sobre os terceiros eleitos pelo legislador ordinário goiano, arrolados no inciso XII.

#### **4. A NORMA DO ARTIGO 45, XII, DO CTE, E A ORIENTAÇÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DE GOIÁS**

---

Ao tratar da sujeição passiva no ICMS, o legislador goiano dispôs sobre hipótese de solidariedade no artigo 45, incisos I a XIII, do CTE.

Neste trabalho, nosso objeto de análise se restringe ao *caput* do artigo 45 e ao inciso XII.

Não se discute que o *caput* do artigo 45, do CTE, está em absoluta consonância com a norma geral do CTN que trata da responsabilidade solidária. Sua redação é a conjugação dos enunciados do *caput* do artigo 124 e do inciso I, do CTN. Até aqui, portanto, nenhum problema há.

Aliás, segundo vimos acima, parte da doutrina entende que sequer haveria necessidade de a lei ordinária instituidora do tributo – o ICMS, no caso –, de trazer tal previsão, considerando sua previsão no CTN, embora este não seja um entendimento pacífico – Aliomar Baleeiro e Fabio Fanucchi, por exemplo, entendem que a lei instituidora do tributo deve definir o responsável, como anota Andréa M. Darzé.

O problema reside na aplicação da norma de solidariedade tributária quando se conjuga o *caput* do artigo 45, do CTE, com seu inciso XII – pelo menos na interpretação que prevalece nas decisões do Conselho Superior do CAT-GO.

De efeito, o inciso XII do artigo 45 do CTE, aponta entre terceiros que têm *interesse comum* na situação que constitua o fato gerador “*os acionistas controladores, os diretores, gerentes, administradores ou representantes da pessoa jurídica, relativamente à operação ou prestação decorrente dos atos que praticarem, intervirem ou pela omissão de que forem responsáveis*”.

Nos casos concretos submetidos à apreciação do Conselho Superior do CAT prevalece a orientação de que a incidência da norma de solidariedade tributária do artigo 45, do CTE, está fundada no poder de administração da pessoa jurídica exercido pelas pessoas arroladas no inciso XII do referido artigo.

Com razão, no Acórdão CONSUP nº 00060/18, aplicou-se a regra do art. 45, inciso XII do CTE, para considerar que são solidariamente obrigadas ao pagamento da obrigação tributária, por interesse comum, juntamente com o contribuinte, os acionistas controladores, os diretores, gerentes, administradores ou representantes da pessoa jurídica, relativamente à operação ou prestação decorrente dos atos que praticarem, intervirem ou pela omissão de que forem responsáveis.

Todavia, o fundamento constante do voto vencedor do Acórdão do CONSUP n 00060/18, foi a de que “*a pessoa jurídica manifesta sua vontade por meio de seus dirigentes, conseqüentemente, se ocorreu omissão de pagamento do ICMS na situação referida no auto de infração, tal fato somente pode ser atribuído à decisão ou determinação de seus administradores, por ação ou omissão, pois é pela vontade destes que a pessoa jurídica realiza suas operações e deve cumprir as suas obrigações tributárias.*”

Na mesma linha de motivação são as decisões do Conselho Superior do CAT-GO externadas nos acórdãos do CONSUP nsº 00434/18 e 00644/18.

Outras decisões trilham o mesmo caminho. A partir dessas decisões, fica claro que prevalece o entendimento no Conselho Superior do CAT-GO- ainda que não unânime, dê-se o devido destaque –, de que o *interesse comum*, previsto no artigo 45, do CTE, residiria no simples fato do exercício da administração da pessoa jurídica.

Nesse ponto, devemos discordar dessa interpretação. Ademais, a orientação não encontra respaldo na doutrina e contraria a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. É o que se passa a demonstrar.

## **5. A SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA DECORRENTE DO INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – ARTIGO 45, XII, DO CTE**

---

O *caput* do artigo 45, do CTE, utilizando-se de redação similar à do artigo 124 e inciso I do CTN, imputa a responsabilidade solidária tributária às pessoas que tenham *interesse comum* na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Uma análise ligeira pode induzir à falsa conclusão de que a expressão *interesse comum* não guardaria grande dificuldade de interpretação. Nada obstante, as inúmeras discussões no âmbito administrativo ou judicial revelam seu caráter controverso.

Paulo de Barros Carvalho, ao discorrer sobre o *interesse comum* do artigo 124, I, do CTN, assinala que “*a expressão empregada, sobre ser vaga, não é um roteiro seguro para a identificação do nexa que se estabelece entre os devedores da prestação tributária*”.

Segundo este jurista paulista, em inúmeras situações submetidas à tributação há convergência de interesses, isto é, *interesse comum*, entre partes que se encontram em posições contrapostas, e, nem por isso, essas duas partes serão sujeitos passivos da respectiva obrigação tributária. A título exemplificativo, cita a compra e venda de imóvel (sujeita ao imposto sobre transmissão imobiliária), que liga vendedor e comprador, cujo sujeito passivo é o comprador; a operação relativa à circulação de mercadorias (sujeita ao ICMS), que une comerciante e adquirente, mas tem como sujeito passivo apenas o comerciante; a prestação de serviços (sobre a qual incide ISSQN), na qual tomador e prestador têm interesse no fato da prestação, mas apenas o prestador é sujeito passivo tributário.

A conclusão, acertada, é que não basta a existência de *interesse comum* no acontecimento factual de que resulte o fato gerador do tributo para que se impute à coobrigação à pessoa. É necessário que esta pessoa realize o fato jurídico previsto na hipótese de incidência tributária, em atenção ao princípio da legalidade do qual falamos acima. Assim, no ICMS, por exemplo, serão solidariamente responsáveis pela obrigação tributárias as pessoas que participarem da operação na qualidade de vendedores, pois a lei determina que será o comerciante a pessoa que deverá ocupar a posição de sujeito passivo na relação jurídica tributária desse tributo.

Por outras palavras, não é suficiente ter um interesse (ainda que econômico) no fato gerador para que se caracterize o *interesse comum* previsto no artigo 124, I, do CTN, assim como no artigo 45 da legislação goiana. É necessário que este *interesse comum* seja juridicamente qualificado pela lei para resultar na inclusão do terceiro no polo passivo da relação jurídica tributária na condição de coobrigado.

Assim, a primeira condição necessária para imputação de responsabilidade tributária solidária é que a pessoa tenha participado do evento que deu origem ao fato jurídico gerador da obrigação tributária. Mas, somente essa circunstância não é suficiente (do contrário, relembramos, o comprador também seria coobrigado pelo pagamento do ICMS). É preciso que exista um interesse jurídico, que ocorrerá nas hipóteses que os coobrigados participem, no mesmo lado, da relação jurídica privada que deu origem ao fato jurídico tributário.

Na mesma linha de interpretação são as ponderações de Andréa M. Darzé. Para a autora, *“Nos negócios jurídicos marcados pela bilateralidade, o interesse comum identifica-se somente em cada uma das extremidades da relação: entre os vendedores de mercadorias ou prestadores de serviços e, de outro lado, entre os diversos compradores ou tomadores”*.

A conclusão, assim, é a de que apenas aquelas pessoas que pertencem ao mesmo grupo de pessoas (vendedores/prestadores ou comparadores/tomadores, por exemplo), as quais realizam a mesma conduta, poderiam responder solidariamente pela obrigação, com fundamento no artigo 124, I, do CTN.

Nas demais situações, *“para que se possa imputar validamente o vínculo da solidariedade, é necessária previsão legal expressa nesse sentido, conforme exige a regra de competência prescrita no inciso II do artigo 124 do CTN.”*, conforme Andréa M. Darzé.

Em estudo sobre a responsabilidade tributária solidária, Marcos Vinicius Neder registra que não se deve ler isoladamente os enunciados do artigo 124 e seus incisos, do CTN, sob pena de se concluir, erroneamente, que a solidariedade aplica-se em todos os casos em que houver mero interesse de fato na situação (por exemplo: interesse econômico, moral, social etc.) e, assim, ampliar o leque de possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária a pessoas alheias ao fato jurídico tributário. E conclui afirmando que *“na verdade, a adoção de tal interpretação representaria a subversão das prescrições*

*constitucionais que regulam competência tributária e limitações ao poder de tributar do Estado”.*

*Assim, para Marcos Vinicius Neder, “[...]o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas o interesse jurídico que surge a partir da exigência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário”.*

Em mais de uma oportunidade, o Superior Tribunal Justiça deixou assentado que “o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible”, conforme decidido no RESP nº 884.845/SC.

Extrai-se do acórdão importantes teses acerca da solidariedade tributária. Assim, entre os requisitos para a configuração da solidariedade tributária, a denominada Corte Cidadã estabeleceu que: a) solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida;b) a expressão ‘interesse comum’ deve ser considerada à luz de uma interpretação sistemática das normas tributárias. Logo o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, previsto no inciso I do artigo 124, do CTN, implica, necessariamente, que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible; c) fere “a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação”; e, por fim, o mais importante, reiterou que o ‘interesse comum’, qualificado pela lei, isto é, o CTN, “não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible”.

Assim, a imputação da responsabilidade tributária por solidariedade, prevista no artigo 124, I, do CTN, e no artigo 45, do CTE, somente ocorrerá quando os sujeitos passivos também ocuparem o mesmo lugar da relação obrigacional, sendo imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. O mero proveito econômico obtido por umas das pessoas, que tenha origem no fato imponível, é juridicamente irrelevante e não caracteriza a situação de *interesse comum*.

A posição do Superior Tribunal Justiça não sofreu alteração ao longo dos anos. Ao contrário, ao apreciar o REsp 1.273.396/DF, da relatoria do Ministro Napoleão Nunes, julgado em 05/12/2019, sua Primeira Turma reiterou as condições para que reste configurada a sujeição passiva solidária tributária.

Feitas essas considerações, é de reconhecer que a responsabilidade tributária com o contribuinte, das pessoas elencadas no inciso XII, artigo 45, do CTE, quais sejam, “*os acionistas controladores, os diretores, gerentes, administradores ou representantes da pessoa jurídica, relativamente à operação ou prestação decorrente dos atos que praticarem, intervirem ou pela omissão de que forem responsáveis*”, não encontra fundamento de validade na norma geral do artigo 124, I, do CTN, pelo só fato dessa qualidade.

Com razão, diferente da orientação que prevalece no CAT, não há interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, entre as pessoas arroladas no inciso XII, do artigo 45 do CTE, pelo simples fato de exercerem o controle acionário, direção, gerência, administração ou representação legal da contribuinte.

É princípio básico do direito que os atos dos administradores (ou qualquer uma das pessoas enumeradas no inciso XII do artigo 45 do CTE, quando for o caso) obrigam apenas a pessoa jurídica, consoante prescreve o artigo 47 do Código Civil. Não se pode esquecer que os administradores agem em nome e no interesse da sociedade empresária, segundo dispõe o art. 1.022 do Código Civil.

Poderia se argumentar, para justificar a aplicação da norma, que a responsabilidade das pessoas arroladas no inciso XII do artigo 45 do CTE encontra fundamento de validade no inciso II do artigo 124 do CTN. Tal interpretação, todavia, igualmente não se sustenta.

Diferente do que a leitura rápida do artigo 124, II, do CTN, pode sugerir, o legislador complementar não outorgou ampla liberdade ao legislador ordinário para imputar vínculo de solidariedade entre quaisquer sujeitos passivos de tributos.

A escolha dos sujeitos passivos tributários em geral, e, por lógico, dos solidários, deve observar os contornos objetivos ou subjetivos do suporte fático da tributação, como bem observa Andrea M. Darzé.

Na mesma linha de pensamento são os ensinamentos de Hamilton Dias de Souza, para quem “a solidariedade legal há de observar os parâmetros definidos no Código Tributária Nacional, sob pena de configurar-se “delegação em branco” de matéria reservada à lei complementar para a lei ordinária, em violação ao art. 146, III, da Constituição Federal.”

Sua conclusão é pela impossibilidade de o legislador tributário ordinário atribuir responsabilidade solidária a pessoas diversas daquelas que podem ser consideradas responsáveis nos termos do Código Tributário Nacional, sob pena de tornar inócuas as normas gerais que disciplina a matéria.

Nesse ponto, é bom lembrar que o *caput* do artigo 13 da Lei n. 8.620/93, instituiu norma de solidariedade tributária que imputava ao titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada pelos débitos juntos à seguridade social, pela mera circunstância de ostentarem essa condição.

O referido artigo 13 da Lei n. 8.620/93 seria um caso típico da hipótese do inciso II do artigo 124 do CTN. Porém, o STF não acolheu essa interpretação.

É o que se verifica, de modo mais amplo, no artigo 45, XII, do CTE, que imputa ao sócio controlador, aos diretores, gerentes, administradores ou representantes da pessoa jurídica, a responsabilidade solidária pelo cumprimento da obrigação tributária.

Com razão, depois de reiterados julgados do Superior Tribunal Justiça afastando a aplicação da responsabilidade solidária prevista no artigo 13, da Lei n. 8.620/93, que somente era admitia se presentes os requisitos do art. 134 ou 135 do CTN, a matéria foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade da referida norma, no julgamento do RE nº 562.276, com repercussão geral.

Por essa razão, entendemos que vínculo automático da solidariedade tributária instituído pelo artigo 45, inciso XII, do CTE, não encontra fundamento de validade nas normas gerais do CTN, caracterizando criação de nova hipótese de solidariedade, em violação à norma de competência do artigo 146, III, da Constituição Federal.

Em síntese, a orientação adotada pelo CAT-GO, via Conselho Superior, quanto à interpretação do artigo 45, XII, do CTE, que admite a imputação da responsabilidade solidária aos acionistas controladores, os diretores, gerentes, administradores ou representantes da pessoa jurídica, relativamente à operação ou prestação pelo simples de fato agirem em nome da pessoa jurídica, a contribuinte do tributo, está em dissonância com a melhor doutrina e jurisprudência pátrias, especialmente do Superior Tribunal Justiça.

Por derradeiro, não podemos deixar de destacar que a prova do *interesse comum*, apto a motivar a responsabilidade solidária tributária de terceiro, é do Fisco – como, de resto, deve ser em relação a qualquer fato jurídico tributário.

Com se saber, o ônus da prova consiste na exigência legal de demonstrar a verdade dos fatos por quem os alega. Assim, é imperativo que o Fisco demonstre qual o fato praticado pela pessoa apontada como coobrigado que caracterize seu *interesse comum*.

Esse dever decorre do princípio da estrita legalidade que vige no direito brasileiro e foi consolidado pela Primeira Seção do Superior Tribunal Justiça quando do julgamento do EREsp nº 702.232/RS, da relatoria do Ministro Castro Meira, julgado em 14/09/2005.

Em outra oportunidade, o Superior Tribunal Justiça, ao apreciar a norma do artigo 124, inciso I, do CTN, reafirmou o dever de o Fisco provar o *interesse comum* do coobrigado.

Essa orientação está absolutamente correta, especialmente em face da ilegalidade de presunção em matéria de solidariedade tributária, conforme entendimento do próprio STJ.

## CONCLUSÕES

---

Ao final desse breve estudo, podemos concluir pela existência de interpretações distintas quanto à norma de solidariedade tributária que se edifica a partir dos enunciados do artigo 45, XII do CTE, e do artigo 124, incisos I e II, do CTN.

Essa diversidade de entendimentos é própria dos textos jurídicos. Afinal, é assente na boa doutrina e jurisprudência pátrias que os textos prescritivos são apenas o ponto de partida para a construção das normas jurídicas. Por isso se diz que as normas jurídicas não são simplesmente extraídas do texto bruto de lei. Ao contrário, são resultado da interpretação que cada pessoa confere aos dispositivos de lei. Eis a razão pela qual, a partir de um mesmo texto de lei, nos deparamos com mais de uma interpretação e, por consequência, normas jurídicas com significações diferentes.

O artigo 45 do CTE prescreve a responsabilidade solidária no cumprimento da obrigação tributária às pessoas que tenham *interesse comum* na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Nos incisos I a XIV do artigo 45 estão previstas diversas hipóteses de terceiros que podem ser considerados coobrigados pela satisfação da obrigação tributária. Especificamente, o inciso XII indica

entre tais pessoas os acionistas controladores, os diretores, gerentes, administradores ou representantes da pessoa jurídica “relativamente à operação ou prestação decorrente dos atos que praticarem, intervierem ou pela omissão de que forem responsáveis”.

O Conselho Administrativo Tributário do Estado de Goiás – órgão competente para realizar o controle de legalidade do ato de lançamento tributário –, ao apreciar situações concretas, entende que o simples fato de o terceiro possuir a qualidade de “*acionistas controladores, os diretores, gerentes, administradores ou representantes da pessoa jurídica*” seria motivo suficiente para a configuração do interesse comum previsto no *caput* do artigo 45 do CTE.

O argumento é de que estas pessoas, quando na condição de administradores da empresa, seriam os responsáveis, em sentido amplo, pela realização das operações ou prestações que deram ensejo ao surgimento da obrigação tributária.

Essa orientação, como visto, não se sustenta. Primeiro, deve-se atentar que os atos dos administradores, bem como das demais pessoas arroladas inciso XII do artigo 45 do CTE, somente podem obrigar a pessoa jurídica em nome da qual o ato foi praticado, uma vez que tais pessoas agem em nome e no interesse da sociedade empresária, na melhor dicção dos artigos 47 e 1.022 do Código Civil.

Ademais, o *interesse comum*, referido no *caput* do artigo do CTE, também presente no inciso I do artigo 124, do CTN, não é meramente o interesse no fato; é necessário que o terceiro, a um só tempo, *i*) tenha participado do evento que deu origem ao fato jurídico gerador da obrigação tributária e, *ii*) esteja presente o interesse jurídico, que se considera existente nas hipóteses nas quais os coobrigados participem, no mesmo lado, da relação jurídica privada que deu origem ao fato jurídico tributário, consoante posição da boa doutrina.

Esta interpretação encontra respaldo na jurisprudência dos Tribunais, notadamente no Superior Tribunal de Justiça. Para este Tribunal Superior, é imperativo que as pessoas indicadas para compor o polo

passivo da relação jurídica tributária realizem conjuntamente a situação configuradora do fato jurídico tributário. A mera circunstância de participar de resultados, ou receber lucros ou dividendos, por exemplo, não é suficiente para caracterização da coobrigação tributária.

Finalizando, é importante destacar que é ônus do Fisco a prova do fato que caracterize o *interesse comum*, apto a motivar a responsabilidade solidária tributária de terceiro, em face da impossibilidade de presunção em matéria de solidariedade tributária e da necessária submissão ao princípio da legalidade estrita, previsto genericamente no artigo 5º, inciso II, e de modo específico no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, conforme reiterados julgados do Superior Tribunal de Justiça.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- CALCINI, Fábio Pallaretti. *Responsabilidade Tributária e Solidariedade. Algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 167.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- \_\_\_\_\_. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 5ª ed. São Paulo: Saraiva. 2007.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário, In: *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. GRUPENMACHER, Betina Treiger (Org.). São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 197-250
- DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*, São Paulo: Noeses, 2010.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses. 2005.
- LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Noeses. 2019
- NASCIMENTO, Octávio Bulcão. Sujeição Passiva Tributária, in SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.), *Curso de Especialização em Direito Tributário*:

*Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

NEDER, Marcos Vinicius, *Solidariedade de direito e de fato. Reflexões acerca de seu conceito*. in *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2008

TOMÉ, Fabiana Del Padré, Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico, in HARET, Florence e CARNEIRO, Jerson (Coord.). *Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do Grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009.

XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal I (Reimpressão)*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1981.

## XIII

# O direito administrativo e o processo administrativo disciplinar – dever da administração ou direito do servidor? Um passeio sobre o direito disciplinar.

*Administrative law and the administrative disciplinary process – administration duty or civil servant law? A view over disciplinary law.*

*Helio José Machado\**

**RESUMO:** O presente artigo, após breve histórico do Processo Administrativo Disciplinar, promove a sua conceituação à luz das modernas teorias do Direito Administrativo e faz um breve estudo de cada uma das diversas fases desse processo disciplinar.

**PALAVRAS CHAVES:** Processo Administrativo Disciplinar. Inquérito Administrativo. Administração Pública. Princípios. Devido Processo Legal.

---

(\*) Jurista. Foi professor (EAD) da UFMG em “Gestão de Crises”. Foi Embaixador da Rede Internacional de Excelência Jurídica no Estado do Rio de Janeiro. Bacharel em Direito pela Universidade Federal Fluminense; Pós graduado em Direito da Administração Pública pela Universidade Federal Fluminense; tem Curso de Gestão Pública (EAD) da Fundação Getúlio Vargas. Foi Parecerista da Assessoria Jurídica da Secretaria de Administração Penitenciária do Rio de Janeiro; Presidente da 1ª Comissão de Inquérito Administrativo; e Supervisor das Comissões de Inquérito Administrativo da Secretaria de Administração Penitenciária do Estado do Rio de Janeiro.

**ABSTRACT:** This article, after a brief history of the Administrative Disciplinary Process, promotes its conceptualization in accordance with modern theories of Administrative Law and makes a brief study of each of the different phases of this disciplinary process.

**KEYWORDS:** Administrative Disciplinary Process. Administrative Inquiry. Public administration. Principles. Due process of law.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução. 2. O que é o processo administrativo disciplinar. 3. Como se compõe uma comissão permanente de Inquérito Administrativo. 4. Fases do processo administrativo disciplinar. 5. Recursos no processo. 6. Princípios do processo administrativo disciplinar. 7. Princípio da dependência ou da independência entre as instâncias. 8. Considerações sobre as comissões permanentes de inquérito administrativo. 9. Do interrogatório. 10. Das audiências. 11. Alternativas no Direito Administrativo Disciplinar. 12. Conclusão. 13. Resumos de alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça.

## 1. INTRODUÇÃO

---

A Administração Pública é, obrigatoriamente, uma constante no âmbito dos Entes da Federação. Dentro desse contexto está, hoje, o Direito Administrativo Disciplinar. Não que antes não se preocupasse com esta vertente do Direito Administrativo, mas podemos afirmar, com profunda convicção, de que, após a Constituição de 1988, ao Direito Disciplinar se passou a dar uma atenção maior.

Administrar publicamente significa que se administra aquilo que a todos pertence. E aquilo que é público pertence ao povo, aos cidadãos, à sociedade e quando administramos algo que não é nosso temos uma responsabilidade maior ainda. Por isso, quando não administramos bem a coisa pública ou praticamos toda ação ou omissão capaz de comprometer a dignidade e o decoro da função pública, ferir a disciplina e a hierarquia, prejudicar a eficiência do serviço ou causar dano à Administração Pública fatalmente iremos responder a uma sindicância ou a um processo administrativo disciplinar.

O processo administrativo disciplinar se institucionalizou com maior intensidade, no âmbito do Direito Administrativo, em 1969, por força dos artigos 110 e 111 da Constituição daquela época.

Viajando no tempo, vamos a 1761, quando, em 22 de dezembro de 1761, o Marquês de Pombal instituiu os primórdios do que posteriormente viria a ser denominado de processo administrativo, mediante procedimentos da Administração em revisar e julgar os seus próprios atos. Contudo, após a Declaração de Independência – e influenciado pelas profundas mudanças políticas e institucionais ocorridas no mundo decorrente do liberalismo provocado pela revolução francesa – o Imperador D. Pedro I extinguiu, em 1827, todos os órgãos responsáveis por processos administrativos, tendo-os recriado tão somente em 1831.

Em 1988, através da Constituição promulgada, o processo administrativo disciplinar ganhou uma grande envergadura, definindo-se, no artigo 5º, inciso LV que: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Neste diapasão, o processo administrativo disciplinar tomou formas de um processo judicial, guardadas as suas devidas proporções e, hoje, no âmbito do Direito se encontra no denominado “DIREITO DISCIPLINAR” sem abandonar o Direito Administrativo.

O Direito Administrativo Disciplinar é um ramo do Direito Administrativo, que tem por objetivo regular a relação da Administração Pública com seu corpo funcional, estabelecendo regras de comportamento a título de deveres e proibições, bem como a previsão da pena a ser aplicada. (1)

## **2. O QUE É O PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR**

---

Encontramos, entre renomados autores, vários conceitos de Processo Administrativo Disciplinar: 1 *(É a sucessão ordenada de atos, destinados a averiguar a realidade da falta cometida pelo servidor, a*

*ponderar as circunstâncias que nela concorreram e aplicar as sanções pertinentes); 2 (É aquele necessário à apuração das infrações disciplinares praticadas por servidores públicos ou empregados públicos); 3 (É o meio de apuração e punição de faltas graves dos servidores públicos e demais pessoas sujeitas ao regime funcional de determinados estabelecimentos da Administração); 4 (É o instrumento utilizado na regra como próprio para viabilizar a aplicação de sanções disciplinares no âmbito da Administração Pública direta, autárquica, ou no seio das fundações públicas.); 5 (É o instrumento utilizado na regra como próprio para viabilizar a aplicação de sanções disciplinares no âmbito da administração pública direta, autárquica ou no seio das fundações públicas).*

Enfim, Processo Administrativo Disciplinar (PAD) é aquele instaurado para apurar as faltas graves praticadas por servidores ou empregados públicos, faltas estas que poderão levar à suspensão superior a 30 (trinta) dias, demissão, cassação de aposentadoria ou destituição de função.

O processo administrativo disciplinar não visa apenas a aplicação de sanção ao servidor. Tanto a Administração Pública tem o direito de instauração como o servidor tem o direito de se defender, demonstrando que o ato não aconteceu daquela maneira ou, tendo acontecido, existem dirimentes ou justificativas para o arquivamento do PAD.

Trago um fato acontecido nos anos noventa, examinando um processo, quando várias viaturas de uma determinada Secretaria recolheu, em um aeroporto, detentos que vinham de uma prisão de segurança máxima para interrogatório judicial no dia posterior.

Seguiam as viaturas para a unidade prisional, quando houve um acidente, em razão da chuva existente com consequentes derrapagem e “engavetamento”. Detentos e servidores feridos, nenhuma vítima fatal. O PAD foi instaurado. O Presidente da Comissão de Inquérito, com muito cuidado, no exame dos autos, verificou que o laudo pericial informava que chovia no momento do acidente e

o fator causador era a proximidade entre as viaturas. Isso seria o suficiente para a aplicação de uma sanção disciplinar. Contudo, em uma observação mais acurada, o documento técnico esclarecia que essa proximidade era necessária para resguardar a segurança do comboio de escolta.

Os danos foram imputados à Administração Pública e o processo administrativo arquivado em face dos servidores, eis que presente uma causa dirimente ou justificativa.

### **3. COMO SE COMPÕEM UMA COMISSÃO PERMANENTE DE INQUÉRITO ADMINISTRATIVO**

---

Geralmente as Comissões Permanentes de Inquérito Administrativo são compostas de um Presidente e dois Vogais, havendo um Secretário. As deliberações são feitas, geralmente, em atas assinadas pelos 03 (três) membros da Comissão, nada obstando que o Presidente despache interlocutoriamente. Entretanto a ultimação e a indicição e outros pronunciamentos (exceções de incompetência ou suspeição) bem como o voto deve ser ao nível de colegiado.

Os membros da Comissão Permanente de Inquérito Administrativo devem ser, obrigatoriamente, detentores de cargo público, de provimento efetivo, sob pena de nulidade do processo administrativo disciplinar, face à ausência de um dos elementos ou requisitos do ato administrativo: a competência. É obrigatório que os membros da Comissão sejam Bacharéis em Direito, pois o Colegiado poderá enfrentar questões tormentosas que deverão ser enfrentadas pela Comissão ou pelo Presidente em algum despacho interlocutório e até mesmo no momento da audiência. Exemplos: o indeferimento de consignação de pergunta efetuada pela Defesa; o indeferimento de diligências solicitadas que demonstrem ser de caráter procrastinatório ou desnecessárias por já haver provas sobejas nos autos do PAD.

#### 4. FASES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR

---

- 1) **INSTAURAÇÃO:** É o momento em que a autoridade assina a portaria, estando o ato perfeito e acabado com a publicação no Diário Oficial ou no boletim do órgão a que o funcionário pertence, para que ele tome conhecimento de que, em face dele, foi instaurado um Processo Administrativo Disciplinar.
- 2) **INSTRUÇÃO:** Nesta fase o servidor é chamado para tomar conhecimento do fato a ele imputado e das datas em que deverá comparecer acompanhado do seu Advogado para assistir ao depoimento das testemunhas. Caso não tenha Advogado, um Defensor Dativo (6) será indicado para este mister. Nesta fase além da oitiva das testemunhas, exames periciais também poderão ser requisitados para instrução do processo. É importante esclarecer que, em momento algum, qualquer órgão poderá se eximir de, com presteza, obedecendo-se ao princípio constitucional da eficiência, deixar de atender às solicitações da Comissão Permanente de Inquérito Administrativo.

Apenas para que se estabeleça uma idéia sobre a seriedade do descumprimento da requisição de uma Comissão Permanente de Inquérito Administrativo, colamos, abaixo, o artigo 11 da Lei 8.429, de 02 de junho de 1992 (Lei nacional):

“Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, **legalidade**, e lealdade às instituições, e notadamente:

I – praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência;

II – retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício;

III – revelar fato ou circunstância de que tem ciência em razão das atribuições e que deva permanecer em segredo;

- IV – negar publicidade aos atos oficiais;
- V – frustrar a licitude de concurso público;
- VI – deixar de prestar contas quando esteja obrigado a fazê-lo;
- VII – revelar ou permitir que chegue ao conhecimento de terceiro, antes da respectiva divulgação oficial, teor de medida política ou econômica capaz de afetar o preço de mercadoria, bem ou serviço.”

Vejam agora o que diz o artigo 12 da mesma norma:

“ Art. 12. Independentemente das sanções penais, civis e administrativas, previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações:

I – na hipótese do art. 9º, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, ressarcimento integral do dano, quando houver, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de oito a dez anos, pagamento de multa civil de até três vezes o valor do acréscimo patrimonial e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de dez anos;

II – na hipótese do art. 10, ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos;

III – na hipótese do art. 11, ressarcimento integral do dano, se houver, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de três a cinco anos, pagamento

de multa civil de até cem vezes o valor da remuneração percebida pelo agente e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de três anos. (grifos nosso)

Parágrafo único. Na fixação das penas previstas nesta lei o juiz levará em conta a extensão do dano causado, assim como o proveito patrimonial obtido pelo agente.”

- 3) **ULTIMAÇÃO:** É a fase em que o colegiado se reúne para deliberar se, de acordo com as provas coligidas e após o interrogatório do servidor, o funcionário deverá ser indiciado ou não. Se indiciado não for, o termo de ultimação assim dirá, fundamentadamente, e um dos Vogais será designado pelo Presidente para relatar o processo sugerindo o arquivamento. O Presidente também poderá ofertar o relatório. Caso entenda a Comissão que o servidor deverá ser indiciado, assim dirá na ultimação e o convocará para, no prazo legal, oferecer sua Defesa, através do seu Advogado ou do seu Defensor Dativo. Apresentada a Defesa a Comissão a analisará através do Presidente ou de um dos Vogais, podendo esta ser aceita ou não. Se aceita a defesa será a sugestão da Comissão, fundamentadamente, de arquivamento. Não aceita a sugestão será, também fundamentadamente, de aplicação da sanção disciplinar pertinente. É importante ressaltar que na sanção disciplinar deverá ser observada a gravidade da falta, os motivos, a personalidade do servidor e a sua folha de assentamentos funcionais. Enfim, como é largamente difundido na doutrina, a sanção deve ser uma decisão adequada, razoável e proporcional à falta cometida.
- 4) **CONCLUSÃO:** Após o voto, seja pelo arquivamento, seja pela aplicação da sanção disciplinar, o Processo Administrativo Disciplinar (ou PAD) estará concluído, mas não acabado. Ele seguirá à autoridade com previsão legal para o apreciar.

Ali o processo será inteiramente – e novamente – examinado (rectius: reexaminado) e, caso essa autoridade administrativa, assim o entenda, concordará com a sugestão de arquivamento ou a aplicação da sanção disciplinar sugerida pela Comissão Permanente de Inquérito Administrativo (CPIA). Mas também poderá não concordar. Seu entendimento poderá ser, fundamentadamente, totalmente diverso do da Comissão, podendo arquivar o processo em caso de sugestão de sanção disciplinar ou vice-versa e até mesmo agravar a sugestão que lhe é apresentada pela Comissão. Poderá, também, determinar o reexame do processo (leia também sobre reexame no tópico de recursos). Caso surja alguma dúvida para aplicação da pena ou determinação de arquivamento. O agravamento da pena só poderá acontecer se, no trâmite do processo, o servidor tiver apresentado defesa pertinente. Quer dizer: caso o servidor tenha apresentado defesa em face de um indiciamento por suspensão e a autoridade administrativa superior que o examinar tenha entendido que é caso de demissão, deverá retornar os autos à Comissão processante para que nova defesa seja apresentada.

Cada ente da Federação tem o seu trâmite próprio, obedecendo a sua norma com a autoridade administrativa competente para examinar e reexaminar o processo, mas o devido processo legal não pode ser esquecido.

## **5. RECURSOS NO PROCESSO**

---

Como todo processo, o PAD tem os seus recursos (7). Isso demonstra que o princípio da ampla defesa é mais extenso do que imaginamos.

- 1) RECONSIDERAÇÃO DE DESPACHO: Após o servidor ter sofrido a sanção disciplinar, ele poderá, através de requerimento, solicitar a reconsideração do despacho da autoridade que lhe aplicou a sanção disciplinar. Ressalte-se que o requerimento deve ser dirigido àquela autoridade que lhe aplicou a punição

e não a imediatamente superior. Recebido o pedido de reconsideração, a autoridade poderá deferi-lo ou indeferi-lo e, neste último caso, poderá processá-lo como Recurso Hierárquico, encaminhando-o à autoridade imediatamente superior. O prazo para interposição do pedido de reconsideração é aquele contido na norma do ente federativo, após publicação em Diário Oficial ou Boletim Interno, sendo estes os meios legais para que o servidor tome conhecimento da sanção disciplinar que lhe foi aplicada.

- 2) RECURSO HIERÁRQUICO: Recurso hierárquico ou recurso "por via hierárquica" é um "remedium júris" do servidor público, perante a autoridade superior, para que esta reexamine a decisão proferida por seu subordinado, considerada lesiva a direitos ou interesses do recorrente. A previsão legal para tal recurso está na norma de cada Ente Federativo e, igualmente, o prazo para interposição.

Geralmente o recurso não tem efeito suspensivo. Mas se for provido, o servidor retornará ao "status quo ante" (interrompendo o cumprimento da sanção disciplinar que lhe foi imposta) e, já tendo ocorrido desconto em seus vencimentos, estes deverão ser repostos imediatamente.

Finalmente, cabe dizer que já tendo sido a sanção disciplinar aplicada, seja pela reconsideração de despacho seja pelo recurso hierárquico a autoridade NÃO poderá AGRAVAR a pena (Princípio da *reformatio in pejus*).

- 3) REEXAME: Discute-se se o reexame é um recurso. No nosso entendimento, ele é apenas uma forma da Administração rever os atos praticados dentro do processo. Funciona da seguinte forma: ao receber os autos da Comissão Permanente de Inquérito Administrativo, a autoridade administrativa competente poderá determinar o seu retorno ao Colegiado para uma melhor apuração. Isto acontece quando ele entender

que os fatos não foram devidamente apurados. Neste caso o retorno deverá vir com a determinação do ato (ou atos) a ser (em) executado(s), ou seja, deverá retornar o processo com a determinação da diligência a ser efetuada. Cumprida a determinação, os autos retornam à autoridade competente que formará – e somente ele formará – um novo juízo de valor ou manterá aquele firmado pela CPIA, devendo, no caso de sanção disciplinar a ser aplicada, fundamentar e tipificar.

- 4) REVISÃO: O instituto da revisão ocorre quando fatos novos comprovarem a inocência do servidor punido. Ela pode ser requerida pelo próprio servidor ou por seus familiares ou qualquer outra pessoa, caso o funcionário já tenha falecido, se encontre desaparecido ou incapacitado. A Autoridade competente para decidir sobre o pedido de Revisão é aquela que aplicou a sanção disciplinar. O objetivo da Revisão é tornar sem efeito a pena imposta ao servidor. (revogação ou anulação). A Revisão não tem prazo para ser interposta. Basta que haja um fato novo. Trago para exame um fato acontecido em um órgão no Estado do Rio de Janeiro. Um servidor desapareceu, não tendo a Administração – e nem a família, após procura em necrotérios e hospitais – conseguido localizá-lo, ensejando a instauração de um processo administrativo disciplinar que culminou com a sua demissão. Quase um ano depois um dos seus familiares localizou-o entre moradores de rua, inteiramente sujo e desmemoriado. De pronto conduziu-o ao órgão disciplinar onde havia tramitado o feito que deu azo à demissão. Ali o próprio familiar requereu a revisão do processo administrativo. Submetido o servidor a exame psiquiátrico ficou constatada a sua incapacidade mental, razão do seu eclipse no serviço público. A área da segurança pública é a mais comum para ocorrências dessa natureza, onde o estresse é extremamente forte e não temos notícias de um bom acompanhamento psicológico para os servidores das Corporações.

## 6. PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR

---

**1. Princípio da Publicidade:** Princípio que é inerente aos regimes políticos democráticos, o princípio da publicidade abrange toda a atuação estatal, estando os atos concluídos ou em formação.

Destarte, a sua aplicação no Processo Administrativo Disciplinar, nada mais é que uma consequência fundamental da sua essência de conferir transparência aos atos administrativos.

Sem publicação não fluem os prazos para impugnação administrativa ou anulação judicial, quer o de decadência para impetração de mandado de segurança quer os de prescrição da ação cabível. Não fluem, igualmente, os prazos para interposição de qualquer recurso administrativo, pois o ato ainda não entrou no mundo jurídico.

É de se olvidar, ainda, que a publicidade, não é um requisito de forma do ato administrativo, é requisito de eficácia e moralidade. Sendo assim, os atos irregulares não se convalidam com a publicação, nem os regulares a dispensam para sua exeqüibilidade, quando a lei ou regulamento a exigem.

*Ipsis literis*, o princípio da publicidade no Processo Administrativo Disciplinar pode ser resumido como o direito à discussão probatória, na comunicação de todos os atos do processo, e na necessidade de motivação da decisão, motivação esta, aliás, inerente a todos os atos que compõem o Direito Administrativo.

**2. Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório:** Princípio decorrente do "due process of law" (devido processo legal) existente nos Estados democráticos de Direito, o Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório é absoluto, não comportando exceções.

Está garantido de forma expressa pela Legislação Constitucional em seu artigo 5º, Incisos LV, e LXI.

Este princípio é inerente a todos os tipos de processos inclusive ao Processo Administrativo Disciplinar, pois o mesmo não é inquisitivo, mas puramente acusatório.

O Sobredito requer que seja dada oportunidade ao agente administrativo, hipoteticamente faltoso, de falar a respeito das alegações acusatórias em cada fase do Processo Administrativo Disciplinar, e, logicamente, de fazer prova contrária.

Neste Sentido diz Hely Lopes Meirelles: "Processo Administrativo sem oportunidade de defesa ou com defesa cerceada é nulo, conforme têm decidido reiteradamente nossos Tribunais judiciais, confirmando a aplicabilidade do princípio constitucional do *devido processo legal*, ou mais especificadamente, da *garantia da defesa*." (17ª. Edição)

**3. Princípio da Oficialidade:** É Princípio que faz parte da Administração Pública, independentemente de previsão em lei.

A eminente professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro consegue magistralmente resumi-lo: "O princípio da oficialidade autoriza a Administração Pública a requerer diligências, investigar fatos de que toma conhecimento no curso do processo, solicitar pareceres, laudos, informações, rever os próprios atos e praticar tudo o que for necessário à consecução do interesse público." (8). Assim, a Comissão Permanente de Inquérito Administrativo não precisa de autorização de qualquer órgão superior para se dirigir a qualquer autoridade, solicitando informações para melhor instruir o processo e/ou adoção de providências no caso de descumprimento de suas requisições. Ela é independente para oficiar a qualquer Autoridade, pois visa atender ao interesse público.

**4. Princípio da Gratuidade:** Seria ilógico que sendo a Administração Pública uma das partes e principal interessada na apuração e aplicação da pena ao suposto infrator, que o processo disciplinar ainda onerasse o Agente Administrativo. Entretanto, em um passado não muito remoto, o Decreto 31.896/2002 do Estado do Rio de Janeiro dizia, em seu artigo 71, § 2º, que as despesas de certidões e cópias seriam "às expensas do requerente".

**5. Princípio da Atipicidade:** Diferentemente da Legislação Material Penal, no Direito Administrativo a quase totalidade das infrações

funcionais não está tipificada adequadamente na lei, cabendo à Administração Pública analisar se o fato constitui ou não "falta grave", daí a decorrência da necessidade da motivação dos atos pelo julgador.

#### **6. Princípio da Obediência à forma dos procedimentos:**

Princípio que se apresenta mitigado no Processo Administrativo Disciplinar, porquanto o supracitado deve, apesar de atender aos procedimentos descritos na lei, ser simples, sem exigências formais abusivas e ilógicas.

#### **7. Princípio da Verdade Material ou da Liberdade da Prova:**

Deve ser a busca incessante do administrador público que siga a moralidade como conduta.

O Administrador deve conhecer de novas provas que caracterizem a licitude, ilicitude ou inexistência do ato gravoso "in foco" em qualquer tempo do processo; é a busca da verdade material, o que realmente ocorreu, contrapondo-se a verdade formal, existente no Processo Civil. Basta vermos o instituto da REVISÃO. Surgiram novas provas? O processo está encerrado? Então vamos efetuar a REVISÃO.

Pré-falado princípio já autorizou, em épocas pretéritas, no caso de julgamento em 2ª instância administrativa, a "reformatio in pejus", com a possibilidade de conduzir ao recorrente a uma decisão pior que a primeira obtida na 1ª Instância. Hoje, tal instituto está totalmente banido do nosso ordenamento jurídico no processo administrativo disciplinar (9). Afrontaríamos, com essa conduta, o princípio da segurança jurídica e, principalmente, o princípio da moralidade administrativa.

### **7. PRINCÍPIO DA DEPENDÊNCIA OU DA INDEPENDÊNCIA ENTRE AS INSTÂNCIAS**

---

Há que se esclarecer que as instâncias administrativas e judiciais são independentes. Entretanto, este princípio não é absoluto, porquanto alguns casos, o processo penal influi, decisivamente, no processo administrativo disciplinar.

Explico: o servidor X é denunciado, na Justiça Criminal, por ter sido preso em flagrante portando drogas dentro da unidade prisional. Instaurado o processo administrativo disciplinar, a administração não precisa aguardar a decisão na Justiça Criminal para demitir o servidor faltoso, pois, sendo o fato transgressão disciplinar de natureza grave, existe o *resíduo administrativo* e, desta forma, o servidor poderá ser demitido independentemente do processo criminal. Outro exemplo: agressão ao colega no ambiente de trabalho, fato que pode tipificado como transgressão disciplinar de natureza grave, passível de demissão, não importando para a Administração ter existido transação penal no Juizado Especial Criminal.

Trago à colação fato acontecido em um órgão de segurança do Estado do Rio de Janeiro, quando um servidor público foi flagrado em uma “escuta” telefônica autorizada judicialmente. O juízo remeteu ao órgão disciplinar grande parte das transcrições e nela se podia observar vários diálogos entre o servidor e um detento (chefe do tráfico de drogas em uma comunidade). A intimidade entre ambos era tanta que o servidor o chamava de “meu patrão”. O órgão de inteligência a tudo acompanhava aguardando o melhor momento para a prisão do funcionário até que, num dos trechos, este recebeu ordens do “seu patrão” para conseguir o endereço de alguns servidores, possivelmente para uma emboscada, e antes que conseguisse foi preso. Mais: descobriu-se, no decorrer do processo, que esse mesmo servidor – em data pretérita – quando o traficante foi posto em liberdade, o aguardava na porta do presídio para conduzi-lo até em casa.

Isso foi o suficiente para que esse servidor fosse demitido antes que o processo judicial tivesse o seu deslinde. As provas documentais e testemunhais eram irrefutáveis.

Há casos, entretanto, em que é preciso aguardar o trâmite do processo penal, como, por exemplo, um homicídio em que, dentro do processo administrativo disciplinar, não se conseguiu ainda se confirmar que o servidor é o autor daquele ilícito penal ou não ou se há dúvidas quanto a antijuridicidade do ato praticado. Neste caso,

utilizamos o instituto do SOBRESTAMENTO, em que o processo ficará paralisado até que o processo judicial se defina. Já tivemos casos em que determinado servidor foi condenado pela Justiça e não sofreu a pena acessória de perda do cargo e no âmbito disciplinar não sofreu qualquer sanção em razão não ter incorrido em transgressão disciplinar.

Por oportuno, em se falando de homicídio doloso e outros ilícitos volitivos, a Comissão há de observar se o ilícito foi praticado na função do serviço público ou em razão dela, posto que, em tendo ocorrido fora do âmbito da administração pública, o mais prudente é aguardar o deslinde da ação penal e verificar se o servidor foi condenado, com trânsito em julgado, com os efeitos de perda da função pública (10).

Para que seja declarada a perda do cargo público, na hipótese descrita no art. 92, inciso I, alínea "a", do Código Penal, são necessários dois requisitos: a) que o quantum da sanção penal privativa de liberdade seja superior a um ano no caso de violação de deveres para com a Administração Pública ou abuso de poder; e, no inciso "b", de quatro anos nos demais casos. A decisão proferida deverá ser apresentada de forma motivada, com a explicitação das razões que ensejaram o cabimento da medida. Embora o artigo 92, inciso I, alíneas "a" e "b", do Código Penal, não exija, para a perda do cargo público, que o crime praticado afete bem jurídico que envolva a Administração Pública, a sentença condenatória deve deduzir, de forma fundamentada e concreta, a necessidade de sua destituição, notadamente quando o agente, ao praticar o delito, não se encontra no exercício das atribuições que o cargo lhe conferia. (11).

Na nossa vida em órgãos disciplinares, nos deparamos, certa vez, em um processo administrativo, quando um servidor da área de segurança pública transitava em seu veículo em um município do Rio de Janeiro. No interior do seu carro também a sua família. Como traje estava com uma camisa de um clube de futebol e, em um engarrafamento – e próximo a um semáforo – se deparou com uma grande turma de uma torcida adversária à camisa que trajava. A

janela do veículo se encontrava aberta e, no engarramento, vários torcedores se aproximaram e, um deles, de forte compleição física, já com metade do corpo dentro do carro do servidor exigiu que este tirasse a camisa e, ao mesmo tempo, já procurava retirá-lo, à força. A arma do funcionário se encontrava sob sua perna esquerda e não teve ele alternativa senão efetuar um disparo contra o agressor, fazendo com que os outros debandassem e a injusta agressão cessasse. Dali se apresentou, espontaneamente, na Delegacia Policial onde foi feito o registro de ocorrência sem autuação em flagrante e respondeu o processo em liberdade.

Nenhuma dúvida havia, em sede administrativa, sobre a conduta do servidor processado, mas a Comissão optou pelo deslinde do processo criminal para, só então, sugerir o arquivamento do processo administrativo disciplinar.

Outro caso deparado foi quando um servidor, em área militar, baleou um Oficial das Forças Armadas. Sua noiva, também militar, narrou que estava sendo assediada por um colega de trabalho e ele resolveu aguardá-la nas proximidades de saída do quartel. Ali, depois de uma discussão com o suposto importunador culminou com o crime em tese, quando foi autuado em flagrante e julgado pela Justiça Castrense. Foi condenado. Mas, na sentença não se estabeleceu a perda da função pública (até porque o crime não foi cometido no exercício das funções) e o processo administrativo disciplinar foi devidamente arquivado.

## **8. CONSIDERAÇÕES SOBRE AS COMISSÕES PERMANENTES DE INQUÉRITO ADMINISTRATIVO**

---

É importante, dentro do contexto a que esta apostila se propõe, falar sobre a Comissão Permanente de Inquérito Administrativo.

1) As Comissões não pertencem Corregedoria das Pastas a que pertencem, embora com ela tenha uma grande ligação, pois a maior parte dos processos administrativos disciplinares são instaurados a partir das sindicâncias administrativas ali tramitadas. As exceções,

ou seja, a instauração de Processo Administrativo Disciplinar, sem necessidade de sindicância sumária, são admitidas, em alguns entes da Federação nas seguintes circunstâncias, principalmente no Estado do Rio de Janeiro, quando:

- 1 – J existir denúncia do Ministério Público:
- 2 – Tiver ocorrido prisão em flagrante; e
- 3 – For apurar abandono de cargo ou função.

Via de regra as Comissões são subordinadas diretamente ao Gabinete da autoridade máxima da Pasta para que haja uma apuração isenta, independente e sem interferências.

## **9. DO INTERROGATÓRIO**

---

O interrogatório uma fase importantíssima no Processo Administrativo Disciplinar e o servidor processado não deve deix-lo passar em branco. J vimos, em alguns processos, o servidor se mostrar desinteressado em comparecer ao interrogatório por acreditar que sua punição j estava decretada. Ledo engano. Somente ele sabe exatamente como os fatos aconteceram e guiar o seu advogado nas perguntas que lhe forem feitas. Somente ele sabe quais diligências poderão ser requeridas para provar sua inocência (requerer verbalmente a oitiva de testemunha que presenciou os fatos, perícia não realizada de ofício pela Comissão...), exculpar a sua conduta ou reduzir a sanção que, porventura, estiver a caminho.

## **10. AS AUDIÊNCIAS**

---

As audiências nas Comissões Permanentes de Inquérito Administrativo devem ser dentro da maior formalidade. Devem ser solenes. Os tratamentos deverão ser formais (Senhor Advogado, Senhor Presidente, Senhor Vogal, Senhor Servidor). Estes tratamentos são

devidos ao servidor processado e às testemunhas, funcionários ou não. J vimos a firmeza do Presidente de uma Comissão quando na entrada na sala de audiências de um colega de repartição e este a ele se dirigiu de forma intimista e como resposta teve um “o senhor vai bem? Pode sentar. Obrigado. Dependendo da forma desrespeitosa da testemunha ou do servidor processado, poder este ser preso em flagrante por infração ao artigo 330 do Código Penal ou 40 da Lei de Contravenções Penais.

## **11. ALTERNATIVAS NO DIREITO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR**

---

O Direito Administrativo Disciplinar, como todo e qualquer segmento, não estático e est sempre em mutação.

É por isso que, hoje, j existe o denominado “TERMO DE AJUSTAMENTO DE CONDUTA em algumas Unidades da Federação (Bahia, Alagoas, Par, Tocantins) promovendo intervenções mais rápidas de maneira a restabelecer a normalidade no serviço público e promover a correção do funcionário faltoso.

O TERMO DE AJUSTAMENTO DE CONDUTA uma medida disciplinar alternativa que influi no restabelecimento da ordem no serviço público, na prevenção da ocorrência de transgressões disciplinares e na diminuição da impunidade. Na realidade, no Direito Disciplinar moderno, instauração de Processo Administrativo Disciplinar (e não Inquérito Administrativo) s acontece quando a falta indica DEMISSÃO, CASSAÇÃO DE APOSENTADORIA e DESTITUIÇÃO DE FUNÇÃO, pois muito mais eficaz se aplicar uma sanção rápida de 30 (trinta) dias em uma sindicância administrativa do que uma sanção de 180 (cento e oitenta) dias em um processo administrativo disciplinar, onde h uma grande demanda de tempo em razão da garantia do devido processo legal. É uma economia de recursos e uma linha de gestão eficiente na área disciplinar.

É necessários que outras unidades da federação implementem o Termo de Ajustamento de Conduta, evitando-se gastos desnecessários.

Segundo pesquisa do ilustre professor Léo da Silva Alves, presidente do Centro Ibero-Americano de Administração e Direito [12], cada procedimento disciplinar custa, em média, R\$ 25.023,33. Resalve-se que este custo em média, pois h diligências de altos custos com grandes gastos de combustível para diligências, resmas e resmas de papéis, pagamento de diárias etc..

Trago colação um fato ocorrido em Foz do Iguaçu quando um funcionário do Rio de Janeiro foi preso em flagrante pela Polícia Federal por tráfico internacional de drogas. O pressuposto que ele traria o entorpecente para a repartição para vender aos detentos da unidade prisional onde era lotado. Foi recolhido ao presídio federal da cidade. Desta forma a Comissão Permanente de Inquérito Administrativo não poderia ouvi-lo no Estado de origem. Àquela época não havia a audiência por vídeo conferência e não restou alternativa para a Administração senão custear as passagens aéreas de ida e volta de cinco pessoas (Presidente, dois Vogais, Secretário e Defensor Dativo) e diárias em hotel para que o rito processual se cumprisse. Naquela cidade todos foram ouvidos no interior do presídio, onde a Comissão foi instalada formalmente.

## **12. CONCLUSÃO**

---

Como vimos, a ampla defesa no processo administrativo disciplinar mais ampla do que se imagina; o devido processo legal h de ser obedecido sob pena de nulidade do feito.

A instauração dever da administração e direito do servidor, a fim de que se prove se houve ou não alguma transgressão disciplinar para, ao final, se prove a culpa ou a inocência do servidor.

Para finalizar, deixo, abaixo, alguns julgados dos Tribunais Superiores que melhor instruirão nossas assertivas no presente artigo.

### **13. RESUMOS DE ALGUNS JULGADOS DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

---

Demissão obrigatória

A 1ª Seção consolidou o entendimento de que "a administração pública, quando se depara com situações em que a conduta do investigado se amolda às hipóteses de demissão ou cassação de aposentadoria, não dispõe de discricionariedade para aplicar pena menos gravosa por se tratar de ato vinculado" – ou seja, é obrigada a demitir.

**DIREITO ADMINISTRATIVO. AFASTAMENTO DAS CONCLUSÕES DA COMISSÃO EM PAD**

No processo administrativo disciplinar, quando o relatório da comissão processante for contrário às provas dos autos, admite-se que a autoridade julgadora decida em sentido diverso daquele apontado nas conclusões da referida comissão, desde que o faça motivadamente. Isso porque, segundo o parágrafo único do art. 168 da Lei 8.112/1990, quando "o relatório da comissão contrariar as provas dos autos, a autoridade julgadora poderá, motivadamente, agravar a penalidade proposta, abrandá-la ou isentar o servidor de responsabilidade". Precedentes citados: MS 15.826-DF, Primeira Seção, DJe 31/05/2013; e MS 16.174-DF, Primeira Seção, DJe 17/02/2012. MS 17.811-DF, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 26/6/2013.

**DIREITO ADMINISTRATIVO. DESTITUIÇÃO DE CARGO EM COMISSÃO**

Deve ser aplicada a penalidade de destituição de cargo em comissão na hipótese em que se constate que servidor não ocupante de cargo efetivo, valendo-se do cargo, tenha indicado irmão, nora, genro e sobrinhos para contratação por empresas receptoras de verbas públicas, ainda que não haja dano ao erário ou proveito pecuniário e independentemente da análise de antecedentes funcionais.

Com efeito, é de natureza formal o ilícito administrativo consistente na inobservância da proibição de que o servidor se valha do cargo para lograr proveito pessoal ou de outrem, em detrimento da dignidade da função pública (art. 117, IX, da Lei 8.112/1990). Nesse contexto, não importa, para configuração do ilícito, qualquer discussão acerca da eventual ocorrência de dano ao erário ou da existência de proveito pecuniário, pois o que se pretende é impedir o desvio de conduta por parte do servidor. Resalte-se que a existência de bons antecedentes funcionais não é suficiente para impedir a aplicação da penalidade, pois a Administração Pública, quando se depara com situações como essa, não dispõe de discricionariedade para aplicar pena menos gravosa, tratando-se, sim, de ato vinculado. MS 17.811-DF, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 26/6/2013.

**DIREITO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE DE SUSPENSÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR DIANTE DA EXISTÊNCIA DE AÇÃO PENAL RELATIVA AOS MESMOS FATOS.**

Não deve ser paralisado o curso de processo administrativo disciplinar apenas em função de ajuizamento de ação penal destinada a apurar criminalmente os mesmos fatos investigados administrativamente. As esferas administrativa e penal são independentes, não havendo falar em suspensão do processo administrativo durante o trâmite do processo penal. Ademais, é perfeitamente possível que determinados fatos constituam infrações administrativas, mas não ilícitos penais, permitindo a aplicação de penalidade ao servidor pela Administração, sem que haja a correspondente aplicação de penalidade na esfera criminal. Vale destacar que é possível a repercussão do resultado do processo penal na esfera administrativa no caso de absolvição criminal que negue a existência do fato ou sua autoria, devendo ser revista a pena administrativa porventura aplicada antes do término do processo penal.

MS 18.090-DF, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 8/5/2013.

**DIREITO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE DE INTIMAÇÃO DO INTERESSADO APÓS O RELATÓRIO FINAL DE PAD.**

Não é obrigatória a intimação do interessado para apresentar alegações finais após o relatório final de processo administrativo disciplinar. Isso porque não existe previsão legal nesse sentido. Precedentes citados: RMS 33.701-SC, Primeira Turma, DJe 10/6/2011; e MS 13.498-DF, Terceira Seção, DJe 2/6/2011. MS 18.090-DF, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 8/5/2013.

**DIREITO ADMINISTRATIVO. UTILIZAÇÃO DE INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA EM PAD.**

É possível utilizar, em processo administrativo disciplinar, na qualidade de “prova emprestada”, a interceptação telefônica produzida em ação penal, desde que devidamente autorizada pelo juízo criminal e com observância das diretrizes da Lei 9.296/1996. Precedentes citados: MS 14.226-DF, Terceira Seção, DJe 28/11/2012; e MS 14.140-DF, Terceira Seção, DJe 8/11/2012. MS 16.146-DF, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 22/5/2013.

**DIREITO ADMINISTRATIVO. IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA POR VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.**

Configura ato de improbidade administrativa a conduta de professor da rede pública de ensino que, aproveitando-se dessa condição, assedia sexualmente seus alunos. Isso porque essa conduta atenta contra os princípios da administração pública, subsumindo-se ao disposto no art. 11 da Lei 8.429/1992. REsp 1.255.120-SC, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 21/5/2013.

DIREITO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE DE SUSPENSÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR DIANTE DA EXISTÊNCIA DE AÇÃO PENAL RELATIVA AOS MESMOS FATOS.

Não deve ser paralisado o curso de processo administrativo disciplinar apenas em função de ajuizamento de ação penal destinada a apurar criminalmente os mesmos fatos investigados administrativamente. As esferas administrativa e penal são independentes, não havendo falar em suspensão do processo administrativo durante o trâmite do processo penal. Ademais, é perfeitamente possível que determinados fatos constituam infrações administrativas, mas não ilícitos penais, permitindo a aplicação de penalidade ao servidor pela Administração, sem que haja a correspondente aplicação de penalidade na esfera criminal. Vale destacar que é possível a repercussão do resultado do processo penal na esfera administrativa no caso de absolvição criminal que negue a existência do fato ou sua autoria, devendo ser revista a pena administrativa porventura aplicada antes do término do processo penal. MS 18.090-DF, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 8/5/2013.

DIREITO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE DE INTIMAÇÃO DO INTERESSADO APÓS O RELATÓRIO FINAL DE PAD.

Não é obrigatória a intimação do interessado para apresentar alegações finais após o relatório final de processo administrativo disciplinar. Isso porque não existe previsão legal nesse sentido. Precedentes citados: RMS 33.701-SC, Primeira Turma, DJe 10/6/2011; e MS 13.498-DF, Terceira Seção, DJe 2/6/2011. MS 18.090-DF, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 8/5/2013.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

- [https://www.justica.gov.br/coger/arquivos/manual\\_pad\\_mai-2019.pdf](https://www.justica.gov.br/coger/arquivos/manual_pad_mai-2019.pdf), pg 11, consulta às 23:54hs do dia 21/11/2020;
- (1) *Direito Administrativo Moderno – MEDAUAR, Odete. Ed. Revista dos Tribunais – 7a. Edição*).
  - (2) *Manual de Direito Administrativo – BRANDÃO DE OLIVEIRA, Claudio. Ed. Impetus – 2a. Edição*).
  - (3) *Direito Administrativo Brasileiro. MEIRELLES, Hely Lopes. São Paulo: Malheiros, 1998*).
  - (4) *Questões relevantes da sindicância e do processo disciplinar. DA SILVA ALVES, Leo. Brasília Jurídica, 1999*);
  - (5) Sumula Vinculante número 5 do Supremo Tribunal Federal: A falta de defesa técnica por advogado no processo administrativo disciplinar não ofende a Constituição.
  - (6) Artigo 5º, inciso LV da CRFB;
  - (8) *Direito Administrativo*, DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella<sup>a</sup>, Editora Atlas, 8ª. Edição;
  - (9) *Teoria e Prática do Processo Administrativo Disciplinar – DA COSTA, José Armando. Brasília Jurídica – 5a. edição*);
  - (10) Artigo 92, inciso I do Código Penal;
  - (11) REsp 1044866/MG, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, julgado em 02/10/2014, DJe 13/10/2014;
  - (12) Publicada em 16/7/2015 pela SEDEP-Acompanhamento de Processos. [www.sedep.com.br](http://www.sedep.com.br)



## XIV

# Transação fiscal na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional como forma de redução da litigiosidade e do estoque da Dívida Ativa da União e do FGTS

*Tax transaction at the National Treasury Attorney's Office as a way of reducing litigation and the stock of Active Debt of the Union*

*Danielle Nascimento de Souza Linhares\**

**RESUMO:** O Brasil possui alta litigiosidade e elevado estoque da Dívida Ativa da União e do FGTS. Nesse contexto, medidas administrativas de solução alternativa de conflitos, tais como a transação fiscal, tornaram-se essenciais, especialmente em âmbito federal. Dessa forma, faz-se necessário analisar política de desjudicialização e o novo modelo de cobrança adotado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com enfoque na transação fiscal, a fim de aferir como tais medidas podem contribuir efetivamente para a redução dos índices de litigiosidade e do estoque da Dívida Ativa da União e do FGTS.

**PALAVRAS-CHAVE:** litigiosidade; estoque da Dívida Ativa; Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; transação fiscal.

---

(\*) Procuradora da Fazenda Nacional. Pós-Graduada em Gestão Tributária. Mestre em Finanças, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Professora convidada da pós-graduação do IBMEC, da pós-graduação ABDConst, da FESDT, do PJT e de diversos cursos jurídicos. Autora e coautora de livros e de artigos jurídicos.

**ABSTRACT:** Brazil has a high level of litigation and a high stock of Central Government Active Debt. In this context, administrative measures for alternative methods of dispute resolution, such as tax transactions, have become essential, especially at the federal level. Thus, it is necessary to analyze the dejudicialization policy and the new collection model adopted by the National Treasury Attorney's Office, with a focus on tax transactions, in order to assess how such measures can effectively contribute to the reduction of litigation rates and the stock of Central Government Active Debt.

**KEY WORDS:** litigation; Central Government Active Debt; National Treasury Attorney; tax transaction.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução 2. A política de redução da litigiosidade, de desjudicialização e o novo modelo de cobrança da Dívida Ativa na PGFN; 3. A transação fiscal. 4. Transação fiscal na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. 5. Transação fiscal e Parcelamento especial (REFIS). 6. Conclusão. 7. Referências Bibliográficas.

## 1. INTRODUÇÃO

---

A palavra litígio tem origem no latim *litigium*, significando questão, pendência ou demanda.<sup>1</sup>No Brasil, a litigiosidade provoca gastos públicos expressivos<sup>2</sup>, os quais, em grande parte, poderiam ser direcionados para setores de maior necessidade, como saúde, educação e segurança. Por outro lado, o setor produtivo também

- 
1. BUENO, Silveira. *Minidicionário da língua portuguesa*. São Paulo: FTD, 2000, p.475.
  2. Segundo estudo do IPEA, a Justiça Federal gastou no ano de 2009 o valor de R\$ 4,3 mil por processo de execução fiscal, isto é, ajuizadas pela Fazenda Pública para a cobrança de créditos inscritos em Dívida Ativa, excluindo-se desse cálculo os custos da tramitação de ações de embargos à execução e dos recursos aos Tribunais. Deste valor, a mão de obra que faz parte de toda tramitação processual representa R\$ 1,8 mil. IPEA. *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP\\_Custo\\_2012.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf). Acesso em: 10.05.2021.  
Em 2019, de acordo com dados do Conselho Nacional de Justiça, tramitaram 30,2 milhões de execuções fiscais no Judiciário. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números 2020*. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 15.05.2021.

possui gastos com litígios fiscais que demoram muitos anos para serem solucionados<sup>3</sup>, repassando esses custos, na maioria dos casos, ao consumidor final, o que também implica no aumento do preço de bens e de serviços em geral.

De acordo com o estudo do INSPER sobre o contencioso tributário brasileiro, divulgado em dezembro de 2020<sup>4</sup>, houve um aumento de 9,3% da litigiosidade em relação ao ano de 2018. Em 2019, 5,44 trilhões de reais (75% do PIB brasileiro) estavam sendo discutidos administrativa ou judicialmente, sendo 3,82 trilhões de reais (52,7% do PIB) em âmbito federal, 1,18 trilhões de reais (16,2% do PIB) nos Estados e no Distrito Federal e 440 bilhões de reais (6% do PIB) nos Municípios.

Além disso, os índices do contencioso tributário brasileiro são muito superiores aos de todos os países integrantes da OCDE e até mesmo dos países latino-americanos, demonstrando um significativo distanciamento do nível de litigiosidade tributária no Brasil em relação aos padrões internacionais. Segundo o INSPER, enquanto 15,9% do PIB brasileiro estava sendo discutido através do contencioso administrativo federal, a média do contencioso administrativo dos países da OCDE era de apenas 0,28% do PIB, e a dos países da América Latina, de apenas 0,19% do PIB em 2013.<sup>5</sup>

Em âmbito judicial, verifica-se que as execuções fiscais, ações ajuizadas pela Fazenda Pública para a cobrança de créditos inscritos em Dívida Ativa<sup>6</sup>, foram as principais responsáveis pela alta taxa de

---

3. NUNES, Allan Titonelli; PAULA, Daniel Giotti de. *Processo administrativo fiscal brasileiro exige mudanças*. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2016-jul-16/processo-administrativo-fiscal-brasileiro-exige-mudancas#\\_ftn8](https://www.conjur.com.br/2016-jul-16/processo-administrativo-fiscal-brasileiro-exige-mudancas#_ftn8). Acesso em: 20.05.2021.

4. INSPER. *Contencioso tributário no Brasil*. Relatório 2019. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2020/07/Contencioso\\_tributario\\_Relatorio2019\\_092020\\_v2.pdf](https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf). Acesso em: 26.01.2021.

5. Segundo a pesquisa, apesar da impossibilidade de atualização desses índices para o ano de 2019, pode-se afirmar que há uma notória diferença de litigiosidade no âmbito administrativo tributário em relação aos países analisados.

6. MOURA, Arthur. *Lei de execução fiscal comentada e anotada*. Salvador: Jus Podivm, 2019, p. 32-33.

congestionamento do Poder Judiciário no ano de 2019. Nesse período, as execuções fiscais representaram aproximadamente 39% do total de casos pendentes e 70% das execuções pendentes no Judiciário, possuindo taxa de congestionamento de 87%, ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2019, apenas 13 foram baixados.<sup>7</sup>

Quanto ao contencioso administrativo, pode-se afirmar que, em fevereiro de 2019, o estoque do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado competente para o julgamento dos recursos administrativos fiscais em âmbito federal, era de 122.371 processos, envolvendo R\$ 603,77 bilhões em créditos tributários.<sup>8</sup>

Sobre o tempo de tramitação dos processos administrativos fiscais federais e das execuções fiscais na Justiça Federal, Daniel Giotti de Paula e Allan Titonelli Nunes esclareceram que:

Somando a média de duração do processo administrativo federal (cinco anos) com a média de tramitação do processo de execução fiscal na Justiça Federal (oito anos, dois meses e nove dias) chega-se a um tempo total de mais de 13 anos. Isso sem registrar que, se o processo de execução fiscal passar por todas as suas etapas, poderá durar 16 anos, que se somados ao tempo máximo de tramitação do processo administrativo federal (sete anos), resultará um tempo total de 23 anos.<sup>9</sup>

Como visto, o alto nível de litigiosidade no Brasil impacta direta ou indiretamente no nível da carga fiscal e no custo de vida da população

---

7. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números 2020*, p.6. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 15.05.2021.

8. BRASIL. Ministério da Economia. *CARF esclarece informações com dados gerenciais*. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/situacaodoatualestoquedo-carf#:~:text=0%20estoque%20atual%20do%20CARF,77%20bilh%C3%B5es%20em%20cr%C3%A9dito%20tribut%C3%A1rio>. Acesso em: 05.05.2021.

9. NUNES, Allan Titonelli; PAULA, Daniel Giotti de. *Processo administrativo fiscal brasileiro exige mudanças*. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2016-jul-16/processo-administrativo-fiscal-brasileiro-exige-mudancas#\\_ftn8](https://www.conjur.com.br/2016-jul-16/processo-administrativo-fiscal-brasileiro-exige-mudancas#_ftn8). Acesso em: 20.05.2021.

brasileira. Trata-se de um problema estrutural, relacionado, dentre outros fatores, à hipercomplexidade do Sistema Tributário Nacional, bem como à falta de implementação de métodos alternativos de solução de conflitos, como é o caso da transação tributária, que, apesar de estar prevista no artigo 171 do Código Tributário Nacional desde o ano de 1966, demorou mais de 50 anos para ser implementada em âmbito federal.

Por outro lado, o estoque da Dívida Ativa da União e do FGTS permanece alto, tendo alcançado em 2020 o patamar de mais de 2,5 trilhões de reais<sup>10</sup>, distribuídos em mais de 18,8 milhões de débitos, titularizados por 4,7 milhões de devedores<sup>11</sup>, sendo composto em sua maior parte por débitos irrecuperáveis ou de difícil recuperação,<sup>12</sup> o que demanda a adoção de estratégias de maior eficiência na recuperação desses valores, dentre elas a transação fiscal, tendo em vista a ineficiência das ações de execução fiscal.

10. No ano de 2019, o valor do estoque da Dívida Ativa da União e do FGTS era de R\$2,4 trilhões. Apesar de a arrecadação na PGFN, em 2019, ter sido expressiva, tendo alcançado o valor de R\$ 24,4 bilhões e de terem sido evitadas perdas significativas para a União, no valor de R\$ 145,5 bilhões, em decorrência da atuação da PGFN junto ao CARE, foram inscritos em Dívida Ativa da União e do FGTS, no mesmo ano, mais de 269 bilhões de reais, o que dificultou uma redução mais significativa do seu estoque da dívida no período. BRASIL. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em números 2020*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acao-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>. Acesso em: 01.05.2021.
11. *Nota SEI nº 14/2021/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME*, de 08 de fevereiro de 2021, de autoria do Procurador da Fazenda Nacional e Coordenador de Acompanhamento e Controle gerencial da Dívida Ativa, Dr. Everaldo Souza Passos Filho.
12. BRASIL. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em números 2020*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acao-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>. Acesso em: 01.05.2021. Nos termos do artigo 23 da Portaria PGFN nº 9.917/2020, os créditos inscritos em Dívida Ativa da União e do FGTS são classificados por tipos, em ordem decrescente de recuperabilidade, sendo os créditos tipo A, de alta recuperabilidade; tipo B, de média recuperabilidade; tipo C, de difícil recuperação e tipo D, irrecuperáveis. Caso o devedor não tenha condições econômico-financeiras e patrimoniais de pagar todos os seus débitos na PGFN no prazo de 5 anos, sem descontos, isto é, à vista ou através do parcelamento ordinário previsto na Lei nº 10.522/2002, seu débito será classificado como irrecuperável ou de difícil recuperação.

Nesse contexto, faz-se necessário analisar no presente trabalho a política de desjudicialização e o novo modelo de cobrança adotado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com enfoque na transação fiscal, a fim de aferir como tais medidas podem contribuir efetivamente para a redução dos índices de litigiosidade e do estoque da Dívida Ativa da União e do FGTS.

## 2. A POLÍTICA DE REDUÇÃO DA LITIGIOSIDADE, DE DESJUDICIALIZAÇÃO E O NOVO MODELO DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA NA PGFN

---

Como visto, a litigiosidade provoca gastos públicos e privados significativos, podendo causar também efeitos danosos sobre o orçamento público. Segundo o Relatório de Riscos Fiscais da União de 2019, as ações contra ela concentraram-se na seara tributária, tendo ultrapassado o valor de 1,8 trilhões de reais. Consta no referido Relatório que:

[...] o valor do estoque de ações judiciais contra a União aumentou 290% de 2014 até junho de 2019, passando de R\$ 559 bilhões para R\$ 2.184 bilhões, sendo 71% de perda possível<sup>13</sup> e 29% de perda provável, **com elevada concentração de ações de natureza tributária (inclusive previdenciária)**. A realização de despesas anuais decorrentes de perdas judiciais tem acompanhado este movimento ascendente: enquanto em 2014 esse gasto foi de R\$ 19,8 bilhões, para 2019 a estimativa chega a R\$ 42 bilhões, conforme dotação orçamentária.<sup>14</sup> (grifo nosso)

Esse fenômeno pode ser justificado no Brasil, dentre outros fatores, pela hipercomplexidade do Sistema Tributário Nacional, pela

---

13. A classificação dos riscos judiciais em risco provável, risco possível e risco remoto está disciplinada na Portaria AGU nº 318/2018.

14. BRASIL.TESOURO TRANSPARENTE. *Relatório de Riscos Fiscais de 2019*. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-riscos-fiscais-da-uniao/2019/114>. Acesso em: 01.05.2021.

admissão de diversas hipóteses de lançamento por homologação (artigo 150 do Código Tributário Nacional), pela existência de uma relação fisco-contribuinte baseada na animosidade, de uma legislação fiscal repleta de conceitos jurídicos indeterminados, de presunções e de ficções<sup>15</sup>, bem como pela externalização dos custos do litígio judicial para a sociedade, isto é, pelo fato de 87% dos gastos do Judiciário no ano de 2019 terem sido custeados com recursos públicos e não pelas partes envolvidas, por meio do pagamento de custas, emolumentos e taxas.<sup>16</sup> Segundo Wilson Pimentel:

“A externalização dos custos do litígio para a sociedade, presente de forma agressiva no desenho institucional do Judiciário brasileiro, gera um incentivo perverso na medida em que estimula a propositura de ações que não existiriam caso as partes litigantes os suportassem em maior proporção.”<sup>17</sup>

Nesse contexto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) vem adotando administrativamente desde 2015 medidas de desjudicialização e um **novo modelo de cobrança da Dívida Ativa da União e do FGTS**, baseando-se em práticas internacionais reconhecidas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a fim de contribuir para a redução da litigiosidade, o aumento da eficiência na cobrança do crédito fiscal, o estímulo à *compliance* e a melhora da relação fisco-contribuinte.

---

15. SERPA, Lyvia de Moura Amaral. *A cooperação no Direito Tributário: um modelo de prevenção de litígios entre fisco e contribuintes*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 97.

16. De acordo com o Conselho Nacional de Justiça, as despesas totais do Judiciário no ano de 2019 corresponderam a R\$ 100,2 bilhões, sendo que o recolhimento de custas, emolumentos e taxas somaram apenas R\$ 13,1 bilhões, o que significa dizer que cerca de R\$ 87,1 bilhões foram suportados pela sociedade. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números 2020*. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 15.05.2021.

17. PIMENTEL, Wilson. *Acesso responsável à justiça: o impacto dos custos na decisão de litigar*, p. 29 e 44. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/21988/Pimentel%2c%2Wilson.%20Acesso%20respons%2c%20a-1vel%20%20%20justi%2c%20a7a%20UL.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 20.05.2021.

Dentre as diversas medidas administrativas adotadas na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com essa finalidade, pode-se citar: **a) o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC** (artigo 20-C da Lei nº 10.522/2002, Portaria PGFN nº 396, de 2016 e artigo 33 da Portaria nº 33/2018), através do qual é feito o ajuizamento seletivo de execuções fiscais, quando o valor do crédito ultrapassar 20 mil reais (Portaria PGFN nº 75/2012; **b) a dispensa de apresentação de recursos e contestações** (artigo 19, inciso II, da Lei nº 10.522/2002, Portaria PGFN nº 502/2016, Portaria PGFN nº 985/2016, Atos Declaratórios da PGFN aprovados pelo Ministro da Economia e lista de dispensa de contestar ou recorrer (geral e dos JEFs); **c) o arquivamento de execuções fiscais de até um milhão de reais, desde que inexistam bens úteis à satisfação do crédito** (artigo 20-C da Lei nº 10.522/2002 e artigo 20 da Portaria PGFN nº 396/2016). Em 2019, houve o arquivamento de mais de 200 mil execuções fiscais sem potencial de recuperação relevante. No total, já foram arquivados mais de 1,6 milhão de processos, contribuindo para o aumento do valor recuperado nas execuções fiscais, isto é, de R\$ 6 bilhões, em 2018, para R\$ 7,1 bilhões em 2019.<sup>18</sup> **d) o cancelamento de ofício de débitos prescritos**, nos termos do artigo 53, da Lei nº 11.941/2009. Em 2020, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional cancelou de ofício mais de 1,5 milhão de débitos prescritos, no valor total de aproximadamente R\$ 21,7 bilhões<sup>19</sup>; **e) a possibilidade de oferta antecipada de garantia em execução fiscal** (artigo 8º e seguintes da Portaria PGFN nº 33/2018), possibilitando a obtenção de certidão de regularidade fiscal antes do ajuizamento da execução fiscal. Em 2020, tramitaram na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

---

18. BRASIL. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em números 2020*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>. Acesso em: 01.05.2021.

19. *Nota SEI nº 14/2021/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME*, de 08 de fevereiro de 2021, de autoria do Procurador da Fazenda Nacional e Coordenador de Acompanhamento e Controle gerencial da Dívida Ativa, Dr. Everaldo Souza Passos Filho.

2,9 mil pedidos de oferta antecipada de garantia<sup>20</sup>; **f) a possibilidade de apresentação de Pedido de Revisão de Dívida Inscrita – PRDI** (artigo 15 e seguintes da Portaria PGFN nº 33/2018), fazendo com que o devedor possa alegar em âmbito administrativo, a qualquer tempo, causas de extinção, suspensão da exigibilidade ou vícios envolvendo o crédito fiscal. Em 2020, tramitaram na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional 116,9 mil pedidos de revisão de débitos inscritos em Dívida Ativa da União e do FGTS<sup>21</sup>; **g) o protesto das Certidões de Dívida Ativa da União e do FGTS**<sup>22</sup> (artigo 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.492/1997, Portaria PGFN nº 429/2014, artigos 10 e 11 da Portaria PGFN nº 396/2016), que possui índice de recuperação na faixa de 19%, ao contrário da execução fiscal, cujo índice gira em torno de 1%. De março de 2013 a outubro de 2015, foram recuperados em virtude do protesto R\$ 728.260.828,54<sup>23</sup>; **h) a averbação pré-executória** (artigo 20-B, § 3º, inciso II, da Lei nº 10.522/2002), que consiste na possibilidade de averbação da Certidão de Dívida Ativa nos órgãos de registros de bens e de direitos sujeitos a arresto ou penhora<sup>24</sup>; **i) o projeto de implementação do Cadastro Fiscal Positivo**, que está em fase de finalização e servirá como instrumento para o norteamento dos serviços de atendimento e para o desenvolvimento de estratégias de cobrança, bem como de condições para a regularização e a garantia de dívidas fiscais, trazendo vantagens para os contribuintes de boa-fé; **j) o Portal Regularize** – portal

---

20. *Idem*.

21. *Ibidem*.

22. O protesto das Certidões de Dívida Ativa da União e do FGTS foi julgado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI 5135.

23. BRASIL. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Protesto de CDAs possui taxa de recuperação de 19%*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2016/protesto-de-cdas-possui-taxa-de-recuperacao-de-19>. Acesso em 01.05.2021.

24. Atualmente não há a possibilidade de a Fazenda Pública declarar a indisponibilidade dos bens do devedor sem a atuação do Poder Judiciário, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade parcial do artigo 20-B, § 3º, inciso II, da Lei nº 10.522/2002 pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos das ADIs nºs 5.881, 5.932, 5.886, 5.890, 5.925 e 5.931, julgadas em 09 de dezembro de 2020.

digital de serviços da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, onde é possível fazer diversos requerimentos *online*, facilitando o acesso do contribuinte aos serviços por ela prestados. **k) a realização de audiências e de consultas públicas**, a fim de viabilizar a participação do contribuinte nos projetos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional do seu interesse; **l) os negócios jurídicos processuais** (artigo 19, §§ 12 e 13, da Lei nº 10.522/02, artigo 190 do CPC, artigo 38 da Portaria PGFN nº 33/2018, Portaria PGFN nº 360/2018 e Portaria PGFN nº 742/2018). Em 2020, foram celebrados diversos negócios jurídicos processuais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no valor total de R\$ 3,8 bilhões<sup>25</sup>; **m) o aplicativo Dívida Aberta**<sup>26</sup>, criado para divulgar dados sobre a Dívida Ativa da União e do FGTS<sup>27</sup>, viabilizando o exercício da cidadania fiscal, de conscientização e de controle social. Trata-se, portanto, de um relevante instrumento de educação fiscal e de transparência, com acesso simplificado, seguro

---

25. *Nota SEI nº 14/2021/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME*, de 08 de fevereiro de 2021, de autoria do Procurador da Fazenda Nacional e Coordenador de Acompanhamento e Controle gerencial da Dívida Ativa, Dr. Everaldo Souza Passos Filho.

26. Além do aplicativo Dívida Aberta, o cidadão pode consultar no *site* da PGFN todos os créditos ativos, inclusive os garantidos, os suspensos por decisão judicial e os parcelados, no seguinte endereço eletrônico: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/dados-abertos>

27. Além da consulta rápida por nome (razão social ou nome fantasia, no caso de empresa) ou por CPF/CNPJ, a busca também pode ser personalizada por tipo de dívida – FGTS, multa trabalhista, multa criminal, multa eleitoral, previdenciária, demais débitos tributários e demais débitos não tributários, por unidade federativa, por município, por atividade econômica ou por faixa de valor da dívida. *O aplicativo Dívida Aberta também permite ao consumidor, a partir da leitura do QR Code das notas fiscais emitidas, conferir se a empresa possui débitos em dívida ativa em situação irregular.*

Além disso, utilizando a ferramenta de georreferenciamento, é possível ainda navegar pelo mapa do Brasil e verificar quantas e quais são as pessoas jurídicas devedoras em determinada localidade. Por meio da localização do usuário do aplicativo, também é possível identificar empresas devedoras próximas ao dispositivo móvel utilizado para consulta.

Por fim, no detalhamento do débito, o cidadão pode confirmar se uma empresa devedora realmente funciona no endereço indicado. Trata-se de uma colaboração importante para a adoção de medidas de recuperação do crédito aplicadas pela PGFN. Disponível em:

e gratuito<sup>28</sup>. Em 2020, o aplicativo Dívida Aberta contava com mais de 85 mil usuários<sup>29</sup>; **n) o canal de denúncias patrimoniais**, no site da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, onde o cidadão pode registrar, **inclusive de forma anônima**, denúncias, casos de devedores envolvendo sonegação fiscal, grupos econômicos, sócios ocultos, ocultação de patrimônio, dentre outros, contribuindo para o combate à fraude fiscal estruturada e à concorrência desleal, bem como para a recuperação de valores pertencentes a toda a população brasileira. Em 219, mais de 5.000 denúncias foram registradas na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com potencial de recuperação de mais de R\$ 1,3 bilhão, consolidando uma relevante parceria com a sociedade na recuperação de valores que lhe são devidos<sup>3031</sup>.

Além de todas essas medidas, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional também implementou com grande êxito a **transação na cobrança da Dívida Ativa da União e do FGTS, bem como a transação do contencioso tributário**, instituídas pela Lei nº 13.988/2020 e regulamentadas através da Portaria PGFN nº 9.917/2020, conforme será abordado a seguir.

### 3. A TRANSAÇÃO FISCAL

---

A transação fiscal é uma forma de autocomposição prevista em lei através da qual o contribuinte realiza um acordo com a Fazenda

---

28. Basta acessar as lojas de aplicativo *App Store* ou *Play Store*, procurar pelo termo "Dívida Aberta", instalar o aplicativo e começar a pesquisa.

29. *Nota SEI nº 14/2021/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME*, de 08 de fevereiro de 2021, de autoria do Procurador da Fazenda Nacional e Coordenador de Acompanhamento e Controle gerencial da Dívida Ativa, Dr. Everaldo Souza Passos Filho.

30. BRASIL. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em números 2020*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>. Acesso em: 01.05.2021.

31. Em 2020, mais de 6.500 denúncias foram analisadas, de acordo com a *Nota SEI nº 14/2021/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME*, de 08 de fevereiro de 2021.

Pública<sup>32</sup>, para o pagamento de créditos fiscais<sup>33</sup>, de natureza tributária ou não<sup>34</sup>, inscritos em Dívida Ativa ou não, mediante concessões recíprocas (não necessariamente equivalentes<sup>35</sup>).

Trata-se, portanto, de um método alternativo de solução de conflitos relacionado à praticabilidade e à eficiência da atividade administrativa<sup>36</sup>, tendo como objetivos o estímulo à regularização, a extinção do crédito fiscal, o aumento da arrecadação tributária, a redução da litigiosidade e até mesmo a melhora da relação fisco-contribuinte.

Em âmbito tributário, a transação é regida pelo disposto no artigo 156, inciso III e artigo 171 do Código Tributário Nacional, sendo considerada uma forma de extinção do crédito tributário, o que só ocorrerá, evidentemente, com o integral cumprimento pelas partes

- 
32. No presente trabalho utilizou-se a acepção mais ampla do termo Fazenda Pública, referindo-se às pessoas jurídicas de direito público interno (artigo 41 do Código Civil). Sobre o tema, consultar CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. Rio de Janeiro: Forense, 2017.
  33. No presente trabalho considerou-se como créditos fiscais todos aqueles cobrados pela Fazenda Pública, sejam de natureza tributária ou não tributária (artigo 2º da Lei nº 6.830, de 1980 c/c artigo 39, § 2º da Lei nº 4.320, de 1964), inscritos em Dívida Ativa ou não, como é o caso dos créditos cobrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.
  34. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional também cobra créditos de natureza não tributária, como as multas trabalhistas (artigo 908 da CLT), as multas eleitorais (artigo 367, § 1º, do CE), os créditos patrimoniais constituídos pela SPU (Decreto-Lei nº 2398/1987 e Decreto-Lei nº 9.760/1946 e Lei nº 13.240/2015), os créditos contratuais (artigo 39, § 2º da Lei nº 4.320/1964), do FGTS (art. 2º da Lei nº 8.844/1994 – inscrito na PGFN, mas de titularidade dos trabalhadores), dentre outros. Segundo o relatório “PGFN em números 2020”, os créditos não tributários em 2019 corresponderam a menos de 5% do estoque total da Dívida Ativa da União e do FGTS. Sobre o tema, consultar também: CAMPOS, Rogério; COELHO, Flávia Palmeira de Moura; PEDROSA, Pablo Galas (Coords) *Microsistema de recuperação do crédito fiscal: comentários às leis de execução fiscal e medida cautelar*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 39-49;
  35. VITTORIA, Aline Della. *Transação tributária: evolução no Brasil e Influência do Direito comparado*. Revista Justiça Fiscal, número 41, janeiro/fevereiro 2021, p. 28.
  36. PAULSEN, Leandro. *A transação tributária*. In: CALCINI, Fabio Pallaretti; CAMPOS, Rogério; NETO, Halley Henares; SEEFELDER, Claudio (Coords). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p.316.

das obrigações assumidas e com o pagamento total do valor devido, nos termos do artigo 3º, § 3º da Lei nº 13.988/2020.

De acordo com o Código Tributário Nacional, a transação tributária pressupõe autorização legal específica, facultatividade da adesão, existência de concessões recíprocas e encerramento do litígio, o qual, segundo Beatriz Biaggi Ferraz, é mais do que aquele referido no âmbito do processo administrativo ou judicial, alcançando também qualquer ponto de tensão ou indefinição entre as partes.<sup>37</sup>

Ademais, com base numa interpretação sistêmica, lógica e teleológica, no princípio da razoabilidade e no interesse público envolvido na satisfação do crédito tributário, pode-se afirmar que o ordenamento jurídico pátrio também admite a transação tributária preventiva de litígios, desde que observadas as limitações estabelecidas na lei instituidora da transação, bem como esteja fundamentada na redução da capacidade de pagamento do devedor e/ou no custo-benefício da cobrança.

Por se tratar de negociação envolvendo valores pertencentes à toda a sociedade, é indispensável que as principais condições e os contornos da discricionariedade da Fazenda Pública estejam previstos em lei, em obediência aos princípios da legalidade, da impessoalidade e da moralidade, previstos no artigo 37, *caput*, da Constituição da República<sup>38</sup>.

Ademais, todos os atos administrativos relacionados à transação fiscal devem ser devidamente motivados e comunicados ao contribuinte

---

37. FERRAZ, Beatriz Biaggi. *Transação em matéria tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p.45-46. Em que pese a maioria da doutrina entender que o litígio pressupõe a discussão administrativa ou judicial do crédito tributário, sendo o termo “determinação de litígio”, previsto no artigo 171 do Código Tributário Nacional, interpretado como “término do litígio”, não se verifica no caso em tela óbice à interpretação extensiva proposta pela autora.

38. FROTA, Rodrigo Antonio da Rocha. *A transação tributária – do sonho à realidade jurídica*. In: CALCINI, Fabio Pallaretti; CAMPOS, Rogério; NETO, Halley Henares; SEEFELDER, Claudio (Coords). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 400.

interessado, a fim de demonstrar, sob pena de invalidade do ato, que a solução mais conveniente e oportuna ao interesse público, assim como todos os limites legais foram devidamente observados.<sup>39</sup>

Além disso, é fundamental que todos os acordos de transação fiscal realizados, independentemente da modalidade adotada, sejam públicos e amplamente divulgados pela Fazenda Pública, com exceção dos dados protegidos por sigilo fiscal, em obediência aos princípios da transparência, da publicidade, da impessoalidade e da isonomia.

Atualmente, a transação fiscal já foi adotada por diversos entes federados, tais como o **Estado de São Paulo** (Lei nº 17.293/2020, Resolução PGE nº 27/2020), o **Estado de Pernambuco** (Lei Complementar nº 401/2018), o **Estado do Rio Grande do Sul** (Lei nº 11.475/2000), o **Município de São Paulo** (Lei nº 17.324/2020), o **Município de Belo Horizonte** (Lei nº 9.158/2006), o **Município do Rio de Janeiro** (Lei nº 5.966/2015), o **Município de Salvador** (Lei nº 7.186/2006), o **Município de Florianópolis** (Lei Complementar nº 56/2000 e Decreto nº 15.090/2015), o **Município de Curitiba** (Lei Complementar nº 68/2008), o **Município de Campo Grande** (Lei Complementar nº 272/2015 e Decreto nº 13.002/2016), o **Município de Campinas** (Lei nº 12.920/2007) e o **Município de Blumenau** (Lei nº 8.532/2017). Em relação à União, a transação foi instituída pela Lei nº 13.988/2020.

#### 4. TRANSAÇÃO FISCAL NA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL<sup>40</sup>

Em âmbito federal, a Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019, disciplinou a transação fiscal na Secretaria Especial da

---

39. EXCALIBUR, Yuri. *Transação tributária, indisponibilidade do interesse público e a lei de responsabilidade fiscal: análise dos conceitos jurídicos à luz da eficiência na gestão tributária*. In: CALCINI, Fabio Pallaretti; CAMPOS, Rogério; NETO, Halley Henares; SEEFELDER, Claudio (Coords). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 480.

40. *Informações atualizadas até junho de 2021*.

Receita Federal do Brasil, na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, na Procuradoria-Geral Federal e na Procuradoria-Geral da União, tendo sido posteriormente convertida na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, a qual foi regulamentada através da Portaria PGFN nº 9.917, de mesma data.

A transação fiscal na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional faz parte do Programada de Retomada Fiscal, instituído pela Portaria PGFN nº 21.562/2020, que tem como objetivo estimular a conformidade fiscal relativa aos débitos inscritos em Dívida Ativa da União e do FGTS, bem como a retomada da atividade produtiva após os efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19).

Desde a sua implementação, a transação fiscal tem alcançado resultados expressivos e alta adesão por parte dos contribuintes, demonstrando ser um instrumento adequado de prevenção e de resolução de conflitos. **De março de 2020 até maio de 2021, isto é, durante a pandemia e grave crise econômica, foram negociados mais de 95 bilhões de reais em créditos tributários e não tributários, através de mais de 308 mil acordos e arrecadados aos cofres públicos mais de 3 bilhões de reais.**

Na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, estão vigentes dois tipos de transação fiscal:

- a) **a transação da Dívida Ativa da União (e do FTS<sup>41</sup>)**, para créditos tributários e não tributários inscritos em Dívida Ativa da União e do FGTS, por proposta individual ou por adesão, nos termos dos artigos 10 a 15 da Lei nº 13.988/2020, da Portaria PGFN nº 9.917/2020 (condições gerais), da Portaria PGFN nº 2.381/2021 e da Portaria PGFN nº 2.382/2021 (para contribuintes em processo de recuperação judicial);
- b) **a transação do contencioso tributário** (de pequeno valor ou de relevante e disseminada controvérsia jurídica), apenas

---

41. A concessão de descontos em relação a créditos do FGTS foi autorizada pelo Conselho Curador do FGTS, por meio da Resolução nº 974, de 11 de agosto de 2020, em obediência ao disposto no artigo 5º, inciso II, alínea b, da Lei nº 13.988/2020.

para créditos tributários, inscritos ou não em Dívida Ativa da União e do FGTS, e somente por adesão, nos termos dos artigos 2º, incisos II e III, 16 a 27 da Lei nº 13.988/2020, da Portaria PGFN nº 9.917/2020 (condições gerais), da Portaria ME nº 247/2020 e da Portaria PGFN nº 2.382/2021 (para contribuintes em recuperação judicial).

De forma geral, a transação fiscal na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá envolver:

- i) descontos em relação aos créditos tributários ou não tributários considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, bem como para os créditos do contencioso tributário;
- ii) parcelamento;
- iii) moratória (ressalvados os débitos de FGTS inscritos em Dívida Ativa);
- iv) flexibilização das regras para aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias;
- v) flexibilização das regras para constrição ou alienação de bens;
- vi) pagamento total ou parcial dos créditos transacionados com créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, desde que reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado;
- vii) pagamento total ou parcial dos créditos transacionados com precatórios federais próprios ou de terceiros, nos termos dos artigos 11, 17, § 1º, inciso I, *a c/c* § 2º e 25 da Lei nº 13.988/2020 e artigo 8º *c/c* 57 e seguintes da Portaria PGFN nº 9.917/2020.

A adesão à transação fiscal constitui confissão de dívida (artigo 3º, § 1º, da Lei nº 13.988/2020) e interrompe a prescrição (artigo 174, parágrafo único, inciso IV, do Código Tributário Nacional e artigo 202, inciso VI, do Código Civil). Quando a transação envolver moratória ou

parcelamento, será suspensa a exigibilidade do crédito transacionado, nos termos do artigo 3º, § 2º, da Lei nº 13.988/2020.

Além disso, o devedor que aderir à transação deverá desistir das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos nela incluídos, bem como renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as ações judiciais, impugnações ou recursos que tenham por objeto os créditos transacionados, nos termos do artigo 3º, incisos IV e V, da Lei nº 13.988/2020. Em caso de rescisão da transação, o devedor ficará impedido por 2 anos de formalizar nova transação, ainda que em relação a débitos distintos, nos termos do artigo 4º, § 4º, da Lei nº 13.988/2020.

Atualmente<sup>42</sup> existem diversas modalidades de transação fiscal com possibilidade de adesão até 30 de setembro de 2021, nos termos da Portaria PGFN nº 2.381/2021:a) a **transação extraordinária** (Portaria PGFN nº 9.924/2020); b) a **transação excepcional** (Portarias PGFN nºs 14.402/2020, 18.731/2020 e 21.561/2020); c) a **transação do contencioso tributário de pequeno valor**<sup>43</sup> (Edital PGFN nº 16/2020 e Portaria PGFN nº 2.382/2021). No caso da transação do contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, o prazo de adesão é até 31 de agosto de 2021, nos termos do Edital PGFN/RFB nº 11/2021.

Cabe ressaltar, por fim, que todos os acordos de transação fiscal realizados com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional estão disponíveis para consulta pública no site oficial do órgão (<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/bem-vindo-ao-painel-dos-parcelamentos>), em obediência ao disposto no artigo 1º, § 3º, da Lei nº 13.988/2020.

---

42. Informações atualizadas até junho de 2021.

43. Para os débitos tributários não inscritos em Dívida Ativa da União, está aberto o Edital nº 01/2021, elaborado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, cuja adesão pode ser efetuada até o dia 30 de novembro de 2021, por meio do Portal e-CAC.

## 5. TRANSAÇÃO FISCAL E PARCELAMENTO ESPECIAL (REFIS)<sup>44</sup>

Os programas especiais de parcelamento de débitos fiscais em âmbito federal, conhecidos em sentido amplo como REFIS<sup>45</sup>, foram

44. Sobre o tema, consultar SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. *Neurodireito, psicologia e economia comportamental no combate à evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p.118-123.
45. Programa de Recuperação Fiscal (Refis), instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000 – destinado somente a pessoas jurídicas; o valor da parcela é calculado pela aplicação de um percentual da receita bruta mensal (0,3% a 1,5%), com prazo ilimitado para pagamento e possibilidade de amortizar multas e juros com créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL. Neste programa, houve a adesão de 129 mil contribuintes; • Parcelamento Especial (Paes), instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 – destinado a pessoas físicas e jurídicas, estabeleceu o prazo de 180 meses para pagamentos das dívidas e redução de 50% das multas. Neste programa houve a adesão de 374 mil contribuintes, sendo 282 mil pessoas jurídicas e 92 mil pessoas físicas. • Parcelamento Excepcional (Paex), instituído pela Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006 – destinado somente a pessoas jurídicas, estabeleceu 3 (três) modalidades de parcelamento: em 6, 120 e 130 parcelas, com redução de 50% a 80% das multas e de 30% dos juros de mora. No Paex houve a adesão de 244.722 contribuintes. • Programa “Refis da Crise”, instituído pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, e pela Lei nº 11.941, 27 de maio de 2009 – nesse programa foram criadas 14 modalidades entre pagamento à vista e parcelamento de dívidas, com redução de 60% a 100% das multas e de 45% a 25% dos juros de mora, com a possibilidade de utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL para pagamento desses acréscimos (saldos após as reduções). Este programa teve a adesão de 886.353 contribuintes, sendo 717.761 pessoas jurídicas e 168.592 pessoas físicas. Programas criados a partir de 2013: quatro reaberturas do parcelamento denominado Refis da Crise: • Primeira reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise: a Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, permitiu que os contribuintes pudessem, até 31 de dezembro de 2013, incluir no parcelamento especial os débitos vencidos até 30 de novembro de 2008; • Segunda reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise: a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, alterou o art. 17 da Lei nº 12.865, de 2013, reabrindo o prazo para adesão ao parcelamento especial até o dia 31 de julho de 2014. Terceira reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise: A Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014, trouxe nova reabertura dos parcelamentos da Lei nº 11.941, de 2009. Essa reabertura possibilitou a inclusão de débitos vencidos até dezembro de 2013 e exigiu pagamento inicial de percentual de 5%, 10%, 15% ou 20% do valor da dívida, dependendo do montante a ser parcelado, que poderiam ser pagos em 5 parcelas nos primeiros 5 (cinco) meses do parcelamento. • Quarta reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise: A Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, alterou o art. 2º da Lei nº 12.996, de 2014, reabrindo o prazo para adesão ao parcelamento especial até o dia 1º de dezembro de 2014. Programa de Regularização Tributária (PRT): Instituído pela Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017. Nesse programa, débitos vencidos até 30 de novembro de 2016 poderiam ser

programas através dos quais o contribuinte podia obter descontos de até 100% no valor dos juros, da multa e do encargo legal, além de

liquidados da seguinte forma: i) 20% à vista e o restante com utilização de créditos de Prejuízo Fiscal ou Base de Cálculo Negativa da CSSL ou ainda outros créditos, ou então parcelados em 96 parcelas; ou ii) 24% em espécie, em 24 parcelas, e o restante com créditos; ou iii) 120 parcelas escalonadas. Este programa teve a adesão de 100.499 contribuintes, sendo 69.697 pessoas jurídicas e 30.802 pessoas físicas. • Programa Especial de Regularização Tributária (PERT): instituído pela Medida Provisória nº 783, convertida na Lei nº 13.496, o PERT teve o prazo para adesão reaberto por três vezes. Nesse programa, ao qual aderiram de 740.311 contribuintes, sendo cerca de 443 mil pessoas jurídicas e 297 mil pessoas físicas, dívidas vencidas até 30/4/2017, poderiam ser liquidadas por uma das seguintes formas: i) pagamento em espécie de no mínimo 20% do valor da dívida, sem reduções, em 5 parcelas vencíveis em 2017, e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal (PF) e base de cálculo negativa da CSLL (BCN) ou de outros créditos próprios relativos a tributos; ou ii) parcelamento em 120 prestações, sem reduções, calculadas com aplicação de percentuais escalonados sobre o valor da dívida; ou iii) pagamento em espécie de no mínimo 20% da dívida, sem reduções, em 5 parcelas vencíveis em 2017. Parcelamento Especial para débitos do Simples Nacional – por força do art. 9º da Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016, foi permitido o parcelamento em até 120 (cento e vinte) prestações de débitos relativos às competências até maio de 2016 apurados na forma do Simples Nacional. Aderiram 137.568 contribuintes. Parcelamento do PIS e da Cofins das Instituições Financeiras: a Lei nº 12.865, de 2013, instituiu e a Lei nº 12.973, de 2014, reabriu o prazo para parcelamento em até 60 (sessenta) meses de débitos de Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento para a Seguridade Social (Cofins) devidos por instituições financeiras e companhias seguradoras, vencidos até 31 de dezembro de 2013, com redução de 80% das multas e de 40% dos juros de mora. Ao todo, foram registrados 41 optantes no Programa. • Parcelamento de débitos do IRPJ e da CSLL decorrentes da Tributação sobre Bases Universais (TBU): a Lei nº 12.865, de 2013, instituiu e a Lei nº 12.973, de 2014, reabriu o prazo para parcelamento em até 180 meses de débitos de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e CSLL, decorrentes da aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, vencidos até 31 de dezembro de 2013, com redução de 80% das multas e de 50%. O Programa teve a adesão de 33 contribuintes. • Profut – Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro: a Lei nº 13.155, de 4 de agosto de 2015, concedeu às entidades desportivas profissionais de futebol a possibilidade de parcelamento, em até 240 prestações mensais, dos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até publicação da lei. As reduções concedidas foram de 70% das multas e 40% dos juros. Após o prazo final de adesão, foram contabilizados 111 contribuintes optantes. • Programa de Regularização Rural (PRR) – instituído pela Medida Provisória 793, de 2017, ofereceu aos produtores rurais pessoas físicas, ou àqueles que compraram essa produção, condições especiais para renegociarem suas dívidas relativas à contribuição de que trata o art. 25 da Lei 8.212, de 1991, conhecida como contribuição ao Funrural, vencidas até 30 de abril de 2017, mediante o pagamento, até dezembro de 2017, de 4% da dívida, sem reduções, e o restante da dívida com reduções de 25% das multas e 100% dos juros, e o restante em 176 parcelas. • Programa de Regularização de Débitos

prazos especiais para o pagamento de débitos fiscais, sendo concedidos de forma reiterada e sucessiva desde o ano de 2000, a fim de viabilizar a regularização fiscal dos contribuintes.

No entanto, restou comprovado que, na prática, a **concessão periódica e ampla de descontos, isto é, para todos os devedores, independentemente da sua capacidade de pagamento**, viabilizou a sua utilização de forma abusiva, isto é, **como uma forma de rolagem da dívida e como prática de concorrência desleal**, segundo estudo da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil:

No Refis da Crise do ano de 2009 os optantes ficaram pagando uma parcela mínima de R\$ 100,00 por um longo período e tiveram, nesse período, direito à Certidão Positiva com efeitos de Negativa perante a Fazenda Nacional até a ocorrência da etapa de consolidação dos débitos, que ocorreu em julho de 2011. Nessa etapa, **metade das opções foram canceladas por irregularidade desses pagamentos mínimos, evidenciando que o parcelamento, além de ineficaz, ainda trouxe como consequência concorrência desleal e efeitos contrários aos interesses públicos, uma vez que grandes devedores conseguiram nesse período atestar uma falsa regularidade fiscal, com o pagamento de valores inexpressivos.**<sup>46</sup> (grifo nosso)

Além disso, foi constatado que o índice de quitação nesses parcelamentos foi muito baixo, resultado de **uma cultura do não pagamento das dívidas fiscais federais, estabelecida com base na certeza**

---

Previdenciários dos Estados e Municípios (PREM) – instituído pela Medida Provisória nº 778, 2017, trouxe a possibilidade de parcelamento de débitos previdenciários de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e de suas autarquias e fundações públicas em 200 parcelas, com entrada, sem redução de 2,4% da dívida e o restante com reduções de 40% das multas e 80% dos juros. Esse programa contou com a adesão de cerca de 2.300 municípios e estados brasileiros.

46. BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais* Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em 01.05.2021.

## de instituição periódica de novos programas de parcelamento especial (REFIS):

Nem mesmo o alto valor das reduções concedidas pelos programas de parcelamento, que montou R\$ 21.7 bilhão foi capaz de convencer os contribuintes a regularizarem suas dívidas para com a Fazenda Nacional. A certeza do próximo programa e a conseqüente possibilidade de rolar a dívida é mais atrativa do que qualquer redução oferecida.(...)

**Estima-se, portanto, que R\$ 18,6 bilhões deixaram de ser arrecadados de obrigações tributárias correntes por ano em decorrência da publicação de parcelamentos especiais.<sup>47</sup> (grifo nosso)**

Assim, verifica-se que, além de anular a aplicação de sanções, principal instrumento da gestão tributária e do modelo punitivo de abordagem das autoridades fiscais, a generalização de programas de parcelamento especial **provocou a institucionalização da inadimplência fiscal**, constituindo, portanto, um **estímulo negativo** à regularização pretendida pelo legislador.<sup>48</sup> Em outras palavras, a concessão de descontos fiscais de forma generalizada e periódica tornou-se lesiva ao interesse público envolvido na satisfação dos créditos fiscais, devendo ser reprimida ao invés de incentivada pelo legislador.

Já transação na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional constitui um estímulo positivo à regularização fiscal, por não conceder vantagens de forma indiscriminada, isto é, pelo fato de os descontos no *quantum debeatur* serem aplicados somente em relação aos devedores que se encontram em situação transitória de crise econômico-financeira (transação da Dívida Ativa da União e do FGTS) ou por questões relacionadas ao custo-benefício da cobrança (transação do contencioso tributário).

---

47. *Idem*.

48. ROCHA, Sergio André. *Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte*. Revista Direito Tributário Internacional Atual, São Paulo, n. 39, 2018, p. 07.

**Por essa razão, inclusive, os descontos no valor da dívida fiscal só foram autorizados para os débitos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação**, isto é, classificados como tipo C ou D<sup>49</sup>, nos termos do artigo 11 inciso I, da Lei nº 13.988/2020 c/c artigo 8º, inciso I, artigo 20 e 24 da Portaria PGFN nº 9.917/2020, ou em caso de contencioso tributário.

Isso porque, mesmo em época de pandemia e de forte crise econômica, nem todos os devedores tiveram redução da sua capacidade de pagamento, necessitando, portanto, de algum auxílio adicional para o pagamento dos seus débitos fiscais. É o caso, por exemplo, do setor farmacêutico, supermercadista, de comércio eletrônico, de tecnologia da informação, de logística e de *delivery*<sup>5051</sup>.

*Cumprе esclarecer que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tem plenas condições de aferir a real situação econômica e a capacidade de pagamento do contribuinte, seja através de dados extraídos dos seus próprios sistemas, seja através de informações e documentos fornecidos*

---

49. Nos termos do artigo 23 da Portaria PGFN nº 9.917/2020, os créditos inscritos em Dívida Ativa da União e do FGTS são classificados por tipos, em ordem decrescente de recuperabilidade, sendo os créditos tipo A, de alta recuperabilidade; tipo B, de média recuperabilidade; tipo C, de difícil recuperação e tipo D, irrecuperáveis. Caso o devedor não tenha condições econômico-financeiras e patrimoniais de pagar todos os seus débitos na PGFN no prazo de 5 anos, sem descontos, isto é, à vista ou através do parcelamento ordinário previsto na Lei nº 10.522/2002, seu débito será classificado como irrecuperável ou de difícil recuperação.

50. EXTRA. *Em meio à pandemia, empresas aumentam faturamento e contratam funcionários*. Disponível em: <https://extra.globo.com/economia/em-meio-pandemia-empresas-aumentam-faturamento-contratam-funcionarios-rv1-1-24929367.html>. Acesso em: 10.05.2021.

51. Mesmo assim, no auge da pandemia, em abril de 2020, foi disponibilizada a todos os devedores com débitos inscritos em Dívida Ativa da União a adesão à transação extraordinária, estabelecida na Portaria PGFN nº 9.924/2020, que, apesar de não conceder descontos, permitiu o pagamento dos débitos através de uma entrada de 1% ou de 2% do valor total, dividida em 3 até parcelas iguais e sucessivas, sendo o pagamento da primeira parcela diferido para o último dia útil do terceiro mês consecutivo ao mês da adesão e o restante pago em até 142 meses. Essa modalidade de transação, inclusive, está disponível para adesão até o dia 30 de setembro de 2021. *Isso demonstra, portanto, a completa desnecessidade do estabelecimento de um novo REFIS.*

*pelo devedor, nos termos dos artigos 19 a 21 e 36 da Portaria PGFN nº 9.917/2020.*

*Por outro lado, a transação fiscal na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional também **não depende de constante autorização legislativa para a sua implementação**, o que viabiliza a abertura ou a renovação de modalidades de transação fiscal, conforme a necessidade do caso concreto, desde que observados os limites formais e materiais estabelecidos na Lei nº 13.988/2020.*

Outra vantagem da transação fiscal na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é a possibilidade de utilização de créditos líquidos e certos, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, bem como de precatórios federais próprios ou de terceiros para fins de amortização ou de liquidação do saldo devedor transacionado, nos termos do artigo 8º, inciso VI, da Portaria PGFN nº 9.917/2020.<sup>52</sup>

Verifica-se, portanto, que a transação fiscal constitui relevante instrumento de prevenção e de resolução de conflitos, especialmente na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, tornando a concessão de parcelamentos especiais (REFIS) totalmente desnecessária e até mesmo contrária ao interesse público.

## **6. CONCLUSÃO**

---

Como visto, o nível de litigiosidade no Brasil é extremamente alto, impactando o custo de vida, o nível da carga tributária, bem como o orçamento público. Por outro lado, especialmente em tempos de pandemia e de grave crise econômica, o elevado estoque da Dívida Ativa da União e do FGTS faz com que recursos pertencentes a toda a sociedade não possam ser efetivamente utilizados em benefício do interesse público, causando prejuízos a toda a coletividade.

---

52. Nesses casos, deverá ser feita uma cessão fiduciária do direito creditório à União, através de Escritura Pública lavrada no Registro de Títulos e Documentos, nos termos do artigo 57 e seguintes da Portaria PGFN nº 9.917/2020.

Nesse contexto, é fundamental a adoção pela Fazenda Pública de medidas de desjudicialização e de métodos alternativos de solução de conflitos, em especial a transação, como uma forma de estimular a conformidade fiscal, a recuperação da atividade produtiva, a redução da litigiosidade, o aumento da arrecadação, maior eficiência da cobrança do crédito público e a melhora da relação fisco-contribuinte.

A fim de atingir todas essas finalidades, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional vem implementando uma série de medida sem âmbito administrativo, tais como a) o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC; b) a dispensa de apresentação de recursos e contestações; c) o arquivamento de execuções fiscais de até um milhão de reais, desde que inexistam bens úteis à satisfação do crédito; d) o cancelamento de ofício de débitos prescritos; e) a possibilidade de oferta antecipada de garantia em execução; f) a possibilidade de apresentação de Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI) a qualquer momento; g) o protesto das Certidões de Dívida Ativa da União e do FGTS; h) a averbação pré-executória; i) o projeto de implementação do Cadastro Fiscal Positivo; j) o Portal Regularize (portal digital de serviços da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional); k) os negócios jurídicos processuais; l) o aplicativo Dívida Aberta, dentre outros.

Além disso, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional regulamentou a transação fiscal instituída pela Lei nº 13.988/2020, a qual tem se mostrado um instrumento relevante e adequado para a redução da litigiosidade e do estoque da Dívida Ativa da União e do FGTS, especialmente por considerar a situação econômica e a capacidade de pagamento do contribuinte, bem como o custo-benefício da cobrança, tornando desnecessária e contrária ao interesse público a criação de um novo REFIS.

Trata-se, portanto, de um importante instrumento de autocomposição em âmbito federal, o que não afasta a necessidade de sua constante avaliação e aperfeiçoamento, bem como de maior estímulo à participação ativa do contribuinte, especialmente na elaboração das normas relacionadas à transação e no acompanhamento das transações já pactuadas.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

- BRASIL. Ministério da Economia. *CARF esclarece informações com dados gerenciais*. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/situacao-do-atual-estoquedocarf#:~:text=0%20estoque%20atual%20do%20CARF,77%20bilh%C3%B5es%20em%20cr%C3%A9dito%20tribut%C3%A1rio>. Acesso em: 05.05.2021.
- BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *PGFN em números 2020*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>. Acesso em: 01.05.2021.
- BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Protesto de CDAs possui taxa de recuperação de 19%*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/as-suntos/noticias/2016/protesto-de-cdas-possui-taxa-de-recuperacao-de-19>. Acesso em 01.05.2021.
- BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais*. Atualizado em 29 de dezembro de 2017. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em 01.05.2021.
- BRASIL. Tesouro Transparente. *Relatório de Riscos Fiscais de 2019*. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-riscos-fiscais-da-uniao/2019/114>. Acesso em: 01.05.2021.
- CAMPOS, Rogério; COELHO, Flávia Palmeira de Moura; PEDROSA, Pablo Galas (Coords) *Microssistema de recuperação do crédito fiscal: comentários às leis de execução fiscal e medida cautelar*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.
- CAMPOS, Rogério; SEEFELDER, Claudio (Coords.). *Constituição e Código Tributário comentados sob a ótica da Fazenda Nacional*. São Paulo: Thomson Reuters, 2020.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números 2020*. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 15.05.2021.
- CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- EXCALIBUR, Yuri. *Transação tributária, indisponibilidade do interesse público e a lei de responsabilidade fiscal: análise dos conceitos jurídicos à luz da eficiência na gestão tributária*. In: CALCINI, Fabio Pallaretti; CAMPOS, Rogério; NETO, Halley Henares; SEEFELDER, Claudio (Coords). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

- EXTRA. *Em meio à pandemia, empresas aumentam faturamento e contratam funcionários*. Disponível em: <https://extra.globo.com/economia/em-meiopandemia-empresas-aumentam-faturamento-contratam-funcionarios-rv1-1-24929367.html>. Acesso em: 10.05.2021.
- FERRAZ, Beatriz Biaggi. *Transação em matéria tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- FILHO, João Aurino de Melo. *Racionalidade legislativa do processo tributário*. Salvador: Jus Podivm, 2018.
- FROTA, Rodrigo Antonio da Rocha. *A transação tributária – do sonho à realidade jurídica*. In: CALCINI, Fabio Pallaretti; CAMPOS, Rogério; NETO, Halley Henares; SEEFELDER, Claudio (Coords). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro. Volume 3*. São Paulo: Saraiva, 2019.
- INSPER. *Contencioso tributário no Brasil*. Relatório 2019. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2020/07/Contencioso\\_tributario\\_Relatorio2019\\_092020\\_v2.pdf](https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf). Acesso em: 26.01.2021.
- IPEA. *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP\\_Custo\\_2012.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf). Acesso em: 10.05.2021.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2020.
- MENEZES, Daniel Telles de. *Possibilidades jurídicas para uma transação tributária mais ousada*. Revista da PGFN. Ano XI, Número 1. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-da-pgfn>. Acesso em 23.05.2021.
- MOURA, Arthur. *Lei de execução fiscal comentada e anotada*. Salvador: JusPodivm, 2019.
- NUNES, Allan Titonelli; PAULA, Daniel Giotti de. *Processo administrativo fiscal brasileiro exige mudanças*. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2016-jul-16/processo-administrativo-fiscal-brasileiro-exige-mudancas#\\_ftn8](https://www.conjur.com.br/2016-jul-16/processo-administrativo-fiscal-brasileiro-exige-mudancas#_ftn8). Acesso em: 20.05.2021.
- OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. São Paulo: QuartierLatin, 2019.
- PAULA, Débora Giotti de. *Desafios culturais na implementação dos meios alternativos de solução de conflitos no âmbito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

- PAULSEN, Leandro. *A transação tributária*. In: CALCINI, Fabio Pallaretti; CAMPOS, Rogério; NETO, Halley Henares; SEEFELDER, Claudio (Coords). Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.
- PIMENTEL, Wilson. *Acesso responsável à justiça: o impacto dos custos na decisão de litigar*. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/21988/Pimentel%2c%2Wilson.%20Acesso%20respons%2c%20a-1vel%20%20%20justi%20%20UL.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 20.05.2021.
- PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. *Manual de Direito Processual Civil Contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2020.
- PISCITELLI, Tathiane. *Direito Financeiro*. São Paulo: Atlas, 2021.
- ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018.
- \_\_\_\_\_. *Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte*. Revista Direito Tributário Internacional Atual, São Paulo, n. 39, 2018.
- SERPA, Lyvia de Moura Amaral. *A cooperação no Direito Tributário: um modelo de prevenção de litígios entre fisco e contribuintes*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. *Neurodireito, psicologia e economia comportamental no combate à evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- VITTORIA, Aline Della. *Transação tributária: evolução no Brasil e Influência do Direito comparado*. Revista Justiça Fiscal, número 41, janeiro/fevereiro 2021.



## XV

# Lei Complementar Tributária

## *Complementary Tax Law*

*Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho\**

**SUMÁRIO:** 1. Introdução. 2. Lei Complementar em matéria tributária. 3. Conclusão. Referências.

**PALAVRAS-CHAVES:** Lei complementar. Lei ordinária. Competência. Hierarquia.

**KEYWORDS:** Complementarylaw. Ordinarylaw. Competence. Hierarchy.

**RESUMO:** Este artigo jurídico tratará de assuntos controversos acerca da lei complementar em matéria tributária. Será examinada se a questão envolvida entre lei complementar e lei ordinária é de competência ou de hierarquia, bem como se lei apenas formalmente complementar poderia ser alterada por lei ordinária, e, por fim, cuidará também de opinar acerca da lei adequada para a disciplina das limitações constitucionais ao poder de tributar.

**ABSTRACT:** This legal article will deal with controversial issues about the complementary law in tax matters. It will be examined whether the issue involved between

---

(\*) (\*) Mestre em Direito. Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB. Ex-procurador da Fazenda Nacional de categoria especial (aposentado). Sócio sênior de serviço do escritório MJ Alves e Burle Consultoria e Advocacia. Advogado e parecerista. Email: othonsaraiva.filho@gmail.com

complementary law and ordinary law is a competence or hierarchy, as well as whether only formally complementary law could be changed by ordinary law, and, lastly, it will also take care to opine on the appropriate law for the discipline of constitutional limitations on the power to tax.

## 1. INTRODUÇÃO

---

1. O escopo maior deste artigo é a análise de controvérsias acerca das leis complementares tributárias.

### II – Lei Complementar em matéria tributária

---

2. A figura da lei complementar, nos moldes que se apresenta hoje, ou seja, com a prefixação de matérias específicas em que ela poderia disciplinar e com a previsão de quórum qualificado para a sua aprovação, foi inserida, pela primeira vez, pela Constituição Federal de 1967 (art. 18, §1º).<sup>1</sup>

3. Tal previsão é acolhida pela Constituição da República, de 1988, que reza, no seu artigo 59, inciso II,<sup>2</sup> que o processo legislativo compreende a elaboração de leis complementares, prevendo este instrumento legal logo abaixo das emendas constitucionais.

4. Na hierarquia dos diplomas legais, as constituições e emendas constitucionais vêm em primeiro lugar, sendo possível asseverar que, quando servem para ser um modelo, um padrão para normas de outros diplomas legais, mormente leis ordinárias, surgem as leis complementares nacionais, federais, estaduais, distritais e municipais.

---

1. CF/1967. 1967, no art. 18, § 1º, estatui: “lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

2. CF/1988. Art. 59. *O processo legislativo compreende a elaboração de: I – emendas constitucionais; II – leis complementares;*

5. É a Constituição Federal que fixa, expressamente, em vários dos seus preceptivos, quais as matérias que devem ser disciplinadas por lei complementar, e estabelece, formalmente, o procedimento legislativo para a sua aprovação, como o quórum de maioria absoluta de votos do Congresso Nacional (CF, art. 69).<sup>3-4</sup>

6. Aqui surge uma controvérsia para reflexão: existiria sempre uma hierarquia superior das leis complementares em relação às leis ordinárias ou a questão seria apenas de mera competência?

7. O próprio eminente tributarista Geraldo Ataliba adotava a tese da superioridade hierárquica das leis complementares, mas, segundo ele mesmo reconheceu em nota colocada em seu livro, foi convencido pelo magistério de José Souto Maior Borges, *ipsis litteris*:

Este livro foi publicado em 1971. Em 1972, o prof. Souto Maior Borges, em aula proferida a nosso convite, na PUC-SP, refutou a afirmação de que a lei complementar está em posição hierárquica superior à lei ordinária. Tão rigorosa e científica foi sua argumentação que nos convencemos imediatamente e, publicamente, revimos estas afirmações (fls. 29, 5º período e seguintes), para curvarmo-nos à evidência da argumentação científica do mestre pernambucano, depois expostas

---

3. CF/1988. Art. 69. *As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.*

4. Consoante explicitação de RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. In *Direito financeiro esquematizado*, Pedro Lenza - coordenador - São Paulo: Saraiva, 2018, p. 117: "*Maioria absoluta* é primeiro número inteiro após a metade dos membros de cada Casa do Congresso Nacional como um todo (no caso de sessão conjunta). Como as leis complementares precisam ser aprovadas por *maioria absoluta* (art. 69, CF), isto significa que o total de votos pela sua aprovação deve ser maior que a metade do total de membros (presentes ou não na sessão) das suas Casas do Congresso Nacional. Assim, por exemplo, como o Senado Federal tem 81 membros, a sua maioria absoluta é 41 senadores, *ainda que nem todos os 81 tenham comparecido à sessão*. Portanto, para se aprovar um projeto de lei complementar naquela Casa, faz-se necessário obter invariavelmente 41 votos. A maioria absoluta, no caso, será sempre 41 votos." Da mesma forma, como a composição da outra Casa do Congresso Nacional é de 513 deputados federais, o projeto de lei complementar será naquela Casa aprovado, se obtiver a maioria absoluta da composição daquela casa, mesmo se nem todos os seus membros tenham comparecido à sessão, ou seja, a maioria absoluta de votos favoráveis à aprovação de projeto de lei complementar será de, no mínimo, 257 votos.

no seu magistral livro “Lei Complementar Tributária”, editado também pela Revista dos Tribunais.<sup>56</sup>

8. Bem, segundo a percuciente lição de José Souto Maior Borges, que responde magistralmente esta controvérsia, existem dois grupos básicos de leis complementares: há leis complementares que fundamentam a validade de outros atos normativos, nomeadamente leis ordinárias, medidas provisórias, tratados internacionais, lei delegadas, decretos, decretos legislativos, portarias, instruções normativas, convênios, e outras leis complementares que não fundamentam outros atos normativos, integrando, por exemplo, as primeiras, no campo constitucional-tributário, as leis complementares dos artigos 146; 146-A;<sup>7</sup>150, *caput*, inciso VI, alínea c;<sup>8</sup>155, *caput*, inciso II, §1º, inciso III, alíneas a e b, e §2º, inciso XII, alíneas aai;<sup>9</sup> 156, *caput*, inciso III e

- 
5. ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 29.
  6. BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
  7. Na mesma senda, o artigo 146-A da CF/1988 faculta à *lei complementar a possibilidade de estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo*.
  8. CF. Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: [...] c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei*.
  9. CF. Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] §1º O imposto previsto no inciso I: [...] III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços*

§3º, incisos I a III;<sup>10</sup> 195, §7º,<sup>11</sup> todos da Constituição Federal. Estas do primeiro grupo ostentam superioridade hierárquica sobre os atos normativos inferiores, cuja validade encontra fundamento naquelas leis complementares.<sup>12</sup>

9. Observando-se, por exemplo, o preceptivo do artigo 146 da Constituição Federal, infere-se que, nos casos listados, as previstas leis complementares têm superioridade hierárquica em relação às leis ordinárias e as demais diplomas legais do mesmo nível ou inferior, porque servem de padrões ou modelos a serem seguidos:

Art. 146. 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:

---

*e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.*

- 10. CF. Art. 156. *Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar; [...] §3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*
- 11. CF. Art. 195. [...] §7º *São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.*
- 12. VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Lei complementar tributária*, in "Revista Fórum de Direito Tributário", n.º 2, Belo Horizonte: Ed. Fórum, março/abril de 2003, p. 7 a 32.

- 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.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239 (alínea acrescentada pela EC 42, de 19/12/2003).

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, *d*, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios... (acrescentado pela EC 42/2003).

**10.** Impende destacar o magistério de Roque Antônio Carrazza, segundo o qual *deveras, o art. 146 da CF, se interpretado sistematicamente, não dá margem a dúvidas: a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, a ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativos da autonomia estadual e municipal e da autonomia distrital.*<sup>13</sup>

**11.** Por sua vez, quanto às leis complementares que não fundamentam outros atos normativos, não há de se cogitar, nesse caso, de hierarquia, pois a questão aqui é tão somente de competência.

---

13. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, 18ª edição, São Paulo: Malheiros, 2000, p. 794.

**12.** De fato, este outro grupo de leis complementares não servem de modelo, padrão para outros diplomas legais de hierarquia inferior, atuando apenas como o tipo legislativo exigido, expressamente, pelo constituinte, para instituir e alterar determinados tributos.

**13.** Há previsão desse segundo grupo de leis complementares nos artigos 148, *caput* (instituição e alteração de empréstimos compulsórios);<sup>14</sup> 153, *caput*, inciso VII (instituição e alteração do imposto sobre grandes fortunas);<sup>15</sup> 154, *caput*, inciso I (criação e alteração de impostos da competência residual da União);<sup>16</sup> 195, §4º (competência residual da União para instituir outras fontes para a seguridade social).<sup>17</sup>

**14.** Um outro ponto merece destaque: só é cabível lei complementar naquelas hipóteses estabelecidas expressamente pela Constituição da República.

**15.** A Corte Constitucional Brasileira resolveu um caso emblemático. Tratou-se da criação de uma contribuição para o financiamento da seguridade social sobre o faturamento das empresas - COFINS, o que foi feito pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, embora não houvesse exigência constitucional para que se utilizasse essa espécie de lei para essa hipótese.

**16.** Pois bem, esta lei, pretensamente complementar, mas, em verdade ordinária, pois tratou de matéria que a Constituição da República não exige lei complementar, ainda que tenha seguido o procedimento legislativo de aprovação de projeto de lei complementar, tendo sido

---

14. CF. Art. 148. *A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: [...]*

15. CF. Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre:[...] VII -grandes fortunas, nos termos de lei complementar.*

16. CF. Art. 154. *A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;*

17. CF. Art. 195. [...] §4º *A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.*

aprovada por maioria absoluta de votos, concedeu uma isenção às sociedades civis de profissões regulamentadas.

**17.** Posteriormente a Lei ordinária nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 revogou tal isenção, tendo havido, judicialmente, a alegação de maior representatividade democrática de votos na aprovação dessa lei ordinária, pretensamente complementar, como se o legislador ordinário pudesse, para dar maior segurança aos contribuintes, ampliar os casos previstos pela Constituição da República para a disciplina por lei complementar.

**18.** Questionou-se, nessa ocasião, justamente isto: se lei ordinária poderia validamente extinguir um benefício dado ao contribuinte por uma lei, mesmo que não materialmente complementar, mas apenas formalmente complementar?

**19.** E o Supremo Tribunal Federal decidiu, com inteira correção, mantendo a sua e contrariando jurisprudência que vinha se formando no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, que essa Lei Complementar nº 70, formalmente complementar, é, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída, materialmente lei ordinária; razão pela qual assentou que não houve, no caso, violação ao regime democrático nem o princípio da hierarquia das leis, cujo respeito exige seja observado o âmbito nacional reservado às espécies normativas previstas na Constituição Federal.<sup>18</sup>

**20.** Insta explicitar que, desde o julgamento do RE 150.755/PE,<sup>19</sup> o Supremo Tribunal Federal assentou a desnecessidade de lei complementar, para a instituição de contribuições para a seguridade social, sob o fundamento que a exigência de lei complementar do

---

18. BRASIL, STF-1ª Turma. RE 451.988/RS AgR, Acórdão publicado na íntegra in “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 22, Belo Horizonte: Ed. Fórum, julho/agosto, 2006, p. 205 a 206; STF-Pleno. ADC 1/DF, rel. Min. Moreira Alves, DJ 16/6/1995, p. 18.213.

19. STF-Pleno. RE 150.755/PE, rel. do Acórdão o Min. Sepúlveda Pertence, in *RTJ* vol. 149-1, p.259.

artigo 146, III, *a*, aplica-se, exclusivamente, para definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos *impostos*.

**21.** Contudo, as normas gerais do Código Tributário Nacional aplicam-se, no que couber, a essas contribuições, satisfazendo, assim, a recomendação do *caput* do artigo 149 da Constituição Federal.<sup>20</sup>

**22.** A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é e sempre foi no sentido de que lei apenas formalmente complementar, pois para a respectiva matéria, a Constituição não exige lei complementar, pode, sem problema, disciplinar matéria da competência de lei ordinária, mas, para todos os efeitos, essa lei complementar será tida como lei ordinária, na parte que discipline matéria fora do âmbito da competência de lei complementar, podendo ser alterada normalmente, nessa parte, por outra lei ordinária.<sup>21</sup>

**23.** Entretanto, a recíproca não é verdadeira: lei ordinária não pode invadir o campo de competência da lei complementar, tampouco descurar o padrão estabelecida por lei complementar, pois, se assim o fizer, estará desobedecendo à própria Constituição, e, por isso, será inconstitucional.

**24.** Afinal, apenas o Poder Constituinte tem legitimidade para impor expressamente restrições ao Poder Legislativo: não pode, pois, o legislador infraconstitucional aumentar obstáculos, para que uma lei apenas formalmente complementar, que trate de matéria não reservada pela Lei Suprema para a lei complementar, só fosse alterada por outra lei complementar, com quórum de maioria absoluta de votos favoráveis.

---

20. CF. 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, [...]*

21. STF-1ª Turma. RE 104.831/SP, rel. Min. Néri da Silveira, DJ 26/4/1985, p. 5.896. RE 106.032/SP, rel. Min. Néri da Silveira, in DJ 20/9/1985, p. 15.999.

**25.** Assim é que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratavam de prazo prescricional e decadencial para as contribuições de seguridade social, desobedecendo os prazos definidos nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional, tendo, pois, invadido matéria reservada à lei complementar em afronta direta à Constituição (CF, art. 146, *caput*, III, *b*), tendo sido editada, com esse teor, a Súmula Vinculante nº 8.<sup>22</sup>

**26.** Quanto ao cumprimento do art. 146, III, *a*, da Carta Magna, cumpre ressaltar que a competência da lei complementar está satisfeita quando essa lei estabelece, como norma geral, as hipóteses de incidência materiais dos impostos, suas possíveis bases de cálculo (elementos quantitativos das hipóteses de incidência) e seus contribuintes (elementos subjetivos).

**27.** Contudo, a jurisprudência pátria sempre admitiu que compete à lei ordinária instituidora especificar os elementos espacial e temporal dos fatos geradores, bem como precisar as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos.<sup>23 - 24</sup>

---

22. STF. Súmula vinculante nº8: *São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977e os artigos45e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.*

23. STJ-T1 – REsp nº 1.046.361/RJ, rel. Min. Eliana Calmon. “Ementa: ROCESSUAL CIVIL ETRIBUTÁRIO RECURSO ESPECIAL DESEMBARAÇO ADUANEIRO - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. FATO GERADOR REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO NA REPARTIÇÃO ADUANEIRA. 1. É pacífico o entendimento nesta Corte de que, no caso de importação de mercadoria despachada para consumo, o fato gerador para o imposto de importação consoma-se na data do registro da Declaração de Importação - DI, inclusive quando o ingresso ocorre com suspensão de tributação (art. 23 c/c 44 do Decreto-lei 37/66 e art. 87, I, "a", do Decreto 91.030/85 - Regulamento Aduaneiro). 3. Recurso especial provido.” (*DJe* 5/3/2009)

24. STF-2ª Turma. AI 578.372 AgR/SC, rel. Min. Ellen Gracie. “Ementa: Não é qualquer registro no Siscomex [Sistema Integrado de Comércio Exterior] que corresponde à expedição do documento equivalente à guia de exportação prevista no § 1º, *in fine*, do art. 1º do DL 1.578/1977, como determinante da ocorrência do fato gerador do tributo. Somente o Registro de Exportação corresponde e se equipara à Guia de Exportação. Editada a Resolução 2.112/1994 do Banco Central do Brasil depois dos registros de venda, mas antes dos registros de exportação, submetem-se as operações

**28.** A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal resolveu a polêmica<sup>25</sup> quanto à espécie legal competente para disciplinar as imunidades tributárias, em especial, a imunidade de contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social, assentando, com supedâneo nos artigos 146, *caput*, inciso II, c/c o artigo 150, *caput*, inciso VI, alínea c, e artigo 195, §7º, todos da Constituição Federal, que a lei competente é a complementar.

**29.** Traga-se à colação a Ementa do Acórdão do julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, com repercussão geral: “Imunidade – Disciplina – Lei Complementar. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.”<sup>26-27</sup>

**30.** Tal “Decisum” foi explicado em decorrência do julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, nos termos da Ementa do Acórdão abaixo transcrita:

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI

---

respectivas às alíquotas nelas fixadas, visto que tal fixação se dera antes da ocorrência do fato gerador.” (*DJe* 12/3/2010)

25. Cf. COSTA, Regina Helena. *Constituição e Código tributário Nacional*, 8ª edição, São Paulo: Saraiva, 2018, p. 135.
26. STF-Pleno. RE 566.622 RG/RS, Tema 32, rel. Min. Marco Aurélio, acórdão publicado na íntegra na “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 92, Belo Horizonte: Ed. Fórum, março e abril de 2018, p. 203 a 266.
27. No mesmo sentido: STF-Pleno. RE 636.941 RG/RS, rel. Min. rel. Min. Luiz Fux, Acórdão publicado na íntegra in “RFDT” nº 70, p. 193 a 216.

Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL. 1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. 2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001. 3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.” 4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo.<sup>28</sup>

**31.** Todavia, contraditoriamente, isto em relação à jurisprudência acerca do §7º do artigo 195 da Lei Suprema, em relação ao preceptivo constitucional do §1º do artigo 153 da Lei Maior, estabelecedor de ressalvas ao princípio da reserva legal, que faculta ao Poder Executivo Federal, atendidas, assim mesmo, as condições e os limites estabelecidos em *lei*, alterar as alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras, embora o princípio da legalidade também seja uma das limitações constitucionais ao poder de tributar, com eventual aplicação do inciso II do *caput* do artigo 146, da mesma Carta Política, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem perseverado no sentido de que a lei, a que se refere o §1º do artigo 153, é lei ordinária e da União, já que ela é o único ente da Federação com competência para legislar

---

28. STF-Pleno. Emb. Decl. no RE 566.622 RG/RS, rel. para o Acórdão Min. Rosa Weber, in *Dje*-114, public. 11/5/2020.

sobre esses imposto federais regulatórios da economia, não havendo necessidade de, na espécie, as condições e os limites para alterações de alíquotas, por ato administrativo normativo, desses mencionados impostos federais fossem regulados por lei nacional da espécie lei complementar.

32. Traga-se à colação a seguinte Ementa de Acórdão da Corte Constitucional do Brasil:

STF – Tribunal Pleno. RE 225.602/CE, rel. min. Carlos Velloso. “Ementa: Imposto de importação: alteração das alíquotas, por ato do Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei: CF, art. 153, § 1º. **A lei de condições e de limites é lei ordinária, dado que a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar.** No ponto, a **Constituição excepcionou a regra inscrita no art. 146, II.** A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio. Fato gerador do imposto de importação: a entrada do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art. 19). Compatibilidade do art. 23 do DL 37/1966 com o art. 19 do CTN. Súmula 4 do antigo TFR. O que a Constituição exige, no art. 150, III, *a*, é que a lei que institua ou que majore tributos seja anterior ao fato gerador. No caso, o decreto que alterou as alíquotas é anterior ao fato gerador do imposto de importação. RECONHECIDO E PROVIDO.”<sup>29</sup> (RTJ vol. 178-1, p. 428)

33. A nível doutrinário, admite-se acertada a fundamentação de que cabe lei complementar na hipótese prevista na alínea *c* do inciso VI do *caput* do artigo 150 da Superlei, que preceitua que as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos

---

29. No mesmo sentido: STF-2ª Turma. AI 477.722 AgR, rel. min. Gilmar Mendes, DJe de 21/11/2008. STF-2ª Turma. RE 443.384 AgR, rel. Min. Gilmar Mendes, DJe-222, 21/11/2008.

deverão atender os *requisitos de lei*, pois aqui, não só não foi utilizado o complemento “federal” (lei ordinária federal), como também este assunto da imunidade tem repercussão nacional, sendo cabível, nos termos do inciso II do artigo 146 da Constituição, lei complementar, para obstar que leis ordinárias estaduais e municipais ousassem disciplinar esta imunidade genérica de impostos.

**34.** Contudo, pode existir dúvida em relação à imunidade específica de contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social, já, que, também, todas essas contribuições são de competência exclusiva da União, não tendo repercussão nacional, já que os Estados e os Municípios não receberam da Constituição da República poderes para instituir contribuições para a seguridade social em relação as instituições beneficentes de assistência social.

**35.** E, não havendo, pois, necessidade por motiva da amplitude da aplicação legal, de lei complementar na espécie, seria imaginável, tendo em vista o múnus da Corte Constitucional de pacificar as interpretações constitucionais, que o Supremo Tribunal Federal, repetisse, aqui também – no §7º do artigo 195 –, a sua jurisprudência ainda existente em relação à exegese do §1º do artigo 153, que é no sentido que a lei exigida seria lei ordinária, em que pese a regra constitucional do inciso II do *caput* do artigo 146.

**36.** Por esse raciocínio, os dispositivos constitucionais do §1º do artigo 153 e do §7º do artigo 195 teriam o escopo estabelecer exceções à regra geral de que compete lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (CF, art. 146, *caput*, II), diante do dogma hermenêutico de que não há, nas normas jurídicas, palavra ou expressão perfunctórias, se elas estão expressas nas normas é porque estas querem expressar algo diferente, criar exceções à regra geral.

**37.** Todavia, numa interpretação sistemática, exsurge um forte argumento a favor de que a lei competente para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, inclusas as imunidades genérica de impostos e a imunidade específica de contribuições para a seguridade social, é mesmo a complementar, uma vez que o preceito

constitucional do §4º do artigo 195 dispõe que *a lei – sem se referir se esta seria lei ordinária federal ou lei complementar – poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o art. 154, I.*

**38.** E esse preceptivo constitucional do inciso I do *caput* do artigo 154 identifica que aquela lei, aludida no §4º do artigo 195, é a complementar, já que dispõe que *a União poderá instituir mediante lei complementar impostos não previstos no artigo anterior [art. 153], desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.*

**39.** Assim, parece razoável conceber que a mesma exegese sistemática pode ser utilizada em relação à identificação da lei adequada para disciplinar as imunidades tributárias, com o confronto dessas normas constitucionais do artigo 150, VI, *c*, e do artigo 195, §7º, com a regra constitucional do inciso II do artigo 146, que exige lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.<sup>30</sup>

**40.** Destarte, é mais razoável acreditar ser mais provável que o Supremo Tribunal Federal, inclusive, para que se mantenha a lógica do já decidido em relação à interpretação constitucional do §7º do artigo 195, venha a alterar a sua jurisprudência, passando a assentar que, também compete à lei complementar estabelecer as condições e requisitos para alterações, pelo Poder executivo Federal, das alíquotas dos impostos da União regulatórios da economia (I.I., I. E., IPI, IOF)

---

### III – CONCLUSÃO

---

**41.** Diante do exposto, cumpre apresentar, sinopticamente, a seguinte conclusão:

---

30. VELLOSO, Andrei Pitten. *Reserva de lei complementar para regulação de imunidades – A indevida limitação da reserva constitucional aos “lindes materiais” das imunidades*, in “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 71, Belo Horizonte: Editora Fórum, setembro e outubro de 2014, p. 39 a 51.

- a) Matérias, que comportam ser disciplinadas por lei complementar, são apenas as fixadas pela Constituição Federal, que, também, estabelece o quórum de sua aprovação por maioria absoluta.
- b) É caso de hierarquia entre diplomas legais, quando a lei complementar serve como modelo, padrão, a ser seguido por outras espécies normativas.
- c) Quando assim não é, quando a Constituição apenas prever lei complementar para instituir determinados tributos e legislar sobre eles, esta hipótese não é de hierarquia, mas de competência.
- d) A jurisprudência do STF é e sempre foi no sentido de que lei apenas formalmente complementar, pois para a respectiva matéria, a Constituição não exige lei complementar, pode, sem problema, disciplinar matéria da competência de lei ordinária, mas, para todos os efeitos, essa lei complementar será tida como lei ordinária, inclusive na parte que discipline matéria fora do âmbito da competência de lei complementar, podendo ser alterada normalmente, nessa parte, por outra lei ordinária.
- e) Todavia, a recíproca não é verdadeira: lei ordinária não pode invadir o campo de competência da lei complementar, tampouco descurar o padrão estabelecida por lei complementar, pois, se assim o fizer, estará desobedecendo à própria Constituição, e, por isso, será inconstitucional.
- f) Em que pese a jurisprudência da Corte Constitucional Brasileira no sentido de que compete à lei ordinária estabelecer as condições e os limites para alterações de alíquotas dos impostos federais regulatórios da economia (I.I., I.E., IPI e IOF), não aplicando a regra constitucional do inciso II do artigo 146, embora o princípio da legalidade tais quais as imunidades tributárias sejam limitações constitucionais ao poder de

tributar, a jurisprudência do STF é no sentido que cabe lei complementar regular a imunidade de impostos do artigo 150, VI *c*, e a imunidade de contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social do §7º do artigo 195, todos da Constituição Federal.

- g) Diante da interpretação sistemática do §4º do artigo 195, que se refere apenas a *lei*, e a norma do artigo 154, I, ambos da Lei Maior, que define a necessidade de lei complementar para que a União exerça a sua competência residual em relação a novos impostos e novas fontes de custeio para a seguridade social, a mesma exegese poderá ser engendrada pelo STF no sentido de que a lei definidora das condições e dos limites para alterações de alíquotas dos impostos regulatórios da economia é lei complementar.

## REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.
- BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- BRASIL, STF - Pleno. Súmula vinculante nº 8, in <http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>
- BRASIL, STF-1ª Turma. RE 451.988/RS AgR, Acórdão publicado na íntegra in “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 22, Belo Horizonte: Ed. Fórum, julho/agosto, 2006, p. 205 a 206.
- BRASIL, STF-Pleno. ADC 1/DF, rel. Min. Moreira Alves, *DJ* 16/6/1995, p. 18.213.
- BRASIL, STF-Pleno. RE 150.755/PE, rel. do Acórdão o Min. Sepúlveda Pertence, in *RTJ* vol. 149-1, p.259.
- BRASIL, STF-1ª Turma. RE 104.831/SP, rel. Min. Néri da Silveira, *DJ* 26/4/1985, p. 5.896. RE 106.032/SP, rel. Min. Néri da Silveira, in *DJ* 20/9/1985, p. 15.999.
- BRASIL, STF-Pleno.
- BRASIL, STF-Pleno. RE 566.622 RG/RS, Tema 32, rel. Min. Marco Aurélio, acórdão publicado na íntegra na “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 92, Belo Horizonte: Ed. Fórum, março e abril de 2018, p. 203 a 266.

- BRASIL-STF-Pleno. Emb. Decl. no RE 566.622 RG/RS, rel. para o Acórdão Min. Rosa Weber, in *DJe*-114, public. 11/5/2020.
- BRASIL, STF-Pleno. RE 636.941 RG/RS, rel. Min. rel. Min. Luiz Fux, Acórdão publicado na íntegra in “RFDT” nº 70, p. 193 a 216.
- BRASIL, STF-2ª Turma. AI 578.372 AgR/SC, rel. Min. Ellen Gracie, *DJe* 12/3/2010.
- Brasil, STF – Tribunal Pleno. RE 225.602/CE, rel. min. Carlos Velloso, *RTJ* vol. 178-1, p. 428.
- BRASIL, STF-2ª Turma. AI 477.722 AgR, rel. min. Gilmar Mendes, *Djede* 21/11/2008. STF-2ª Turma. RE 443.384 AgR, rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe*-222, 21/11/2008.
- BRASIL, STJ-T1 – REsp nº 1.046.361/RJ, rel. Min. Eliana Calmon, *DJe* 5/3/2009.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, 18ª edição, São Paulo: Malheiros, 2000.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código tributário Nacional*, 8ª edição, São Paulo: Saraiva, 2018.
- RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. In *Direito financeiro esquematizado*, Pedro Lenza - coordenador – São Paulo: Saraiva, 2018.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Reserva de lei complementar para regulação de imunidades – A indevida limitação da reserva constitucional aos “lindes materiais” das imunidades*, in “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 71, Belo Horizonte: Editora Fórum, setembro e outubro de 2014, p. 39 a 51.
- VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Lei complementar tributária*, in “Revista Fórum de Direito Tributário”, n.º 2, Belo Horizonte: Ed. Fórum, março/abril de 2003.



